

**NINA TRÍCIA DISCONZI RODRIGUES**

**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TIPICIDADE  
PENAL E TRIBUTÁRIA**

Florianópolis  
2002

NINA TRÍCIA DISCONZI RODRIGUES

# ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TIPICIDADE PENAL E TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de mestre. Curso de Pós - Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina. Orientador : Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar



Prof. Dr. Olga M. B. A. de Oliveira  
Coordenadora CPGD/CCJ/UFSC

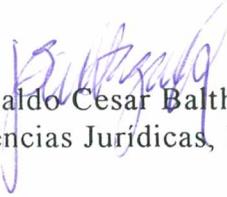
Florianópolis  
2002

NINA TRÍCIA DISCONZI RODRIGUES

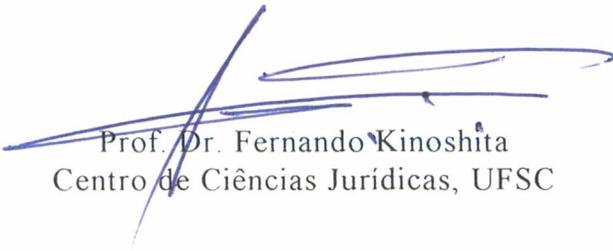
# ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TIPICIDADE PENAL E TRIBUTÁRIA

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre  
no Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa  
Catarina, pela Comissão formada pelos professores:

Orientador:

  
Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar  
Centro de Ciências Jurídicas, UFSC

Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizzi  
Centro de Ciências Jurídicas, UFSC

  
Prof. Dr. Fernando Kinoshita  
Centro de Ciências Jurídicas, UFSC

Florianópolis, 21 de fevereiro de 2002

Este trabalho é dedicado a minha mãe Cora Disconzi Rodrigues (*in memoriam*) que, onde estiver, saberá sorrir-me palavras de afeto .

E a João Antônio, pelo amor e dedicação constante no cumprimento de mais esta etapa da vida.

O Direito, como um viajante, deve estar pronto para o dia seguinte.  
Ele deve ter um princípio de crescimento.

*Juiz Benjamim N. Cardozo*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço:

- ao Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, por ter me orientado, pelo incentivo, pelo exemplo de sucesso com dignidade e ética, por partilhar seu conhecimento, paciência e cordialidade, fundamentais para o desenvolvimento desta pesquisa;
- ao Desembargador Roque Joaquim Volkweiss, pelo acesso oferecido a sua biblioteca particular e ao seu gabinete, pela colaboração e estímulo na execução desse trabalho;
- ao Advogado Luís Antônio Corte Real, pelo incentivo e cooperação.
- à Professora Zoleva Carvalho Felizardo pela auxílio na revisão final do texto.
- aos amigos e colegas, que ajudaram na coleta do material, discutiram sobre questões relativas à dissertação ou simplesmente souberam com seu apoio minimizar minhas dificuldades – Leila Carioni, Vanessa Marques Antunes, Patrícia Trevisan de Almeida, Jane Makosky, Rosana Borges, Laura Fonseca, Greyce Trevisan, Juliana Arbage, Laura Frantz, Christiano Krakhecke e Marcos Palmeira - não podem ser esquecidos;
- aos meus queridos familiares Nelson e Rafael, pelo apoio e auxílio incontestes;
- a secretaria do CPGD- UFSC;
- e a CAPES pela concessão da bolsa de estudos.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 OS PRINCÍPIOS E SUA POSIÇÃO NA TEORIA E INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEA	4
1.1 O CONCEITO DE CONSTITUIÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	4
1.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CONCREÇÃO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO	9
1.3 OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS JURÍDICAS COMO VETORES DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E A DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS	11
1.4 CLASSIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E ENQUADRAMENTO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	20
1.5 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO, EM SEU ASPECTO FORMAL E MATERIAL - A TIPICIDADE	25
1.6 BREVE PANORAMA SOBRE O TIPO	32
2 A TIPICIDADE NO DIREITO CIVIL E NO DIREITO PENAL	39
2.1 A TIPICIDADE E O DIREITO CIVIL : O TIPO CONTRATUAL E OS DIREITO REAIS	39
2.2 A TIPICIDADE E O DIREITO PENAL	44
2.2.1 <i>O “Tipo” no sentido de “Tatbestand”</i>	46
2.2.2 <i>Evolução teórica do Tipo no Direito Penal</i>	50
2.2.3 <i>Os novos rumos da teoria da Tipicidade em face da teoria finalista de Welzel</i>	57
2.2.4 <i>A teoria causalista de Von Liszt</i>	58
2.2.5 <i>As teorias da culpabilidade: psicológica, normativa e normativa pura</i>	59
2.2.6 <i>A nova fase da tipicidade penal</i>	63
2.3 ANÁLISE DA TIPICIDADE E DO TIPO PENAL	68
2.4 DA POSSIBILIDADE DE TIPOS OU RESÍDUOS TIPOLÓGICOS NO DIREITO PENAL	78
3 A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO : O FATO GERADOR E O TRIBUTO	80
3.1 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DA HERMENÊUTICA HISTÓRICA	80
3.2 A TIPICIDADE E SUA RELAÇÃO COM O FATO GERADOR NA DOCTRINA NACIONAL: ANÁLISE DO PENSAMENTO DE AMÍLCAR FALCÃO, RUI B. NOGUEIRA E RUBENS GOMES DE SOUZA	85
3.3 A TRANSIÇÃO: ANÁLISE DO PENSAMENTO DE ATALIBA, BECKER E SOUTO MAIOR BORGES	94
3.4 POSIÇÃO DA DOCTRINA CONTEMPORÂNEA NO TOCANTE À EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE TIPICIDADE, REPRESENTADA PELO PENSAMENTO DE	

RICARDO LOBO TORRES E LUCIANO AMARO _____	101
3.5 A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E O TRIBUTO _____	107
3.6 A TIPICIDADE E A SUA RELAÇÃO COM O TRIBUTO : ANÁLISE DO PENSAMENTO DE PAULO DE BARROS CARVALHO E SACHA CALMON NAVARRO COELHO _____	109
3.7 RELAÇÃO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA COM A ISENÇÃO E A IMUNIDADE: REFLEXÃO E ANÁLISE _____	120
3.8 DA AUSÊNCIA DE TIPOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO E DA PRESENÇA DE RESÍDUOS TIPOLÓGICOS _____	128
3.9 A HERMENÊUTICA HISTÓRICA E SEU PAPEL NO DIREITO TRIBUTÁRIO _____	129
4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO PENAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL _____	132
4.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO	132
4.2 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA NA VISÃO DUALISTA E NA VISÃO UNITÁRIA DO TRIBUTO _____	136
4.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO, O DIREITO PENAL E AS EXCLUDENTES DE TIPICIDADE _____	141
4.4 ASPECTOS DESTACADOS DA ISENÇÃO E DA ALÍQUOTA ZERO _____	147
CONSIDERAÇÕES FINAIS _____	153
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS _____	158

## RESUMO

O presente trabalho, que tratou dos Aspectos Constitucionais da Tipicidade Penal e Tributária, teve por objetivo analisar as conseqüências jurídicas da inserção do princípio da legalidade na Constituição e a concepção que adquiriu, no âmbito tributário, em seus aspectos formal e material, no atual Estado democrático. Nesse prisma, questionou-se o princípio da legalidade, a fim de determinar se ele é um verdadeiro princípio ou uma simples regra. Buscou-se fundamentar essa análise na ciência jurídica e na teoria constitucional. Houve a necessidade de se averiguar se a tipicidade realmente assegura o valor que a informa: a segurança jurídica. Para sedimentar esse questionamento, estudou-se a tipicidade e sua abrangência no campo dos Direitos Civil e Penal, a fim de compará-la com a do Direito Tributário. Foi observado que a segurança jurídica é concretizada pelo princípio da especificação conceitual, e não pela tipicidade, tanto no campo penal, quanto no tributário. O princípio democrático, também, é concretizado pela legalidade formal, consoante a teoria principiológica. Por fim, procurou-se saber se o Supremo Tribunal Federal acompanhou a evolução teórica da tipicidade no Direito Tributário. Ficou estabelecido que, entendendo que a isenção difere da alíquota zero, o STF decide de acordo com o atual estágio da ciência jurídica. No concernente ao conceito de isenção, porém, com as conseqüências daí advindas, não decide acertadamente, pois não acompanha o desenvolvimento do pensamento jurídico tributário, como não observa o princípio da legalidade no Direito Tributário.

## RESUMÉ

Ce travail, qui traite des aspects constitutionnels de la typicité pénale et fiscale, a eu pour but l'analyse des conséquences juridiques de l'insertion du principe de la légalité dans la Constitution, ainsi que l'acception qu'il a acquis dans le domaine fiscal, en ses aspects formel et matériel, dans l'actuel État démocratique. Sous ce point de vue le principe de la légalité a été questionné afin de déterminer s'il s'agit d'un vrai principe ou d'une simple règle. On a cherché à faire cette analyse prenant le point de départ dans la science juridique et la théorie constitutionnelle. Il a été nécessaire de vérifier si la typicité constitutionnelle assure vraiment la valeur qui la renseigne : l'assurance juridique. Pour sédimenter ce questionnement, on a étudié la typicité et sa portée dans les domaines du droit civil et pénal, dans le but de les comparer à celles du Droit Fiscal. Il a été constaté que l'assurance juridique n'est pas concrétisée par la typicité, mais moyennant le principe de la spécification conceptuelle, aussi bien dans le domaine pénal que fiscal. Le principe démocratique, également, est concrétisé par la légalité formelle, suivant la théorie des principes. On a cherché à déterminer, enfin, si le Suprême Tribunal Fédéral a suivi l'évolution théorique de la typicité en ce qui concerne le Droit Fiscal. Il a été établi que, entendant que l'exonération diffère du taux zéro, le STF décide selon la situation actuelle de la science juridique. En ce qui concerne le concept d'exonération, cependant, avec les conséquences qu'en émanent, il ne décide pas correctement, étant donné qu'il ne suit pas, ce faisant, le développement de la pensée juridique fiscale, de la même façon qu'il ignore le principe de la légalité dans le Droit Fiscal.

## INTRODUÇÃO

Esse estudo procura investigar quais as conseqüências jurídicas, o conteúdo e o alcance de o princípio da legalidade, no aspecto formal e material, no Direito Tributário brasileiro encontrar - se no texto constitucional. Procura-se averiguar qual a nova concepção adquirida por ele no atual estágio evolutivo da teoria constitucional e da ciência jurídica.

Sabe-se que se pode admitir no direito brasileiro que o princípio da legalidade no Direito Tributário seja compreendido a partir da teoria dos princípios constitucionais e se assim for, cogita-se qual a interpretação que o Supremo Tribunal Federal a ele imprime, em virtude de exercer a importante função de guardião da Constituição, principalmente acerca da teoria da tipicidade e seus reflexos nas isenções e imunidades.

Por essas razões, a segunda preocupação desse estudo é tentar entender as semelhanças e as diferenças que identificam a tipicidade, principalmente no campo penal e tributário, sob a perspectiva de Miguel Reale: o Direito é fato, valor e norma.

Para atingir esse desiderato dividiu-se o trabalho em quatro capítulos. Trata-se em primeiro lugar, de uma abordagem sob a ótica da retrospectiva histórica com o propósito de se tentar compreender a legalidade, em seu aspecto formal e material, bem como a melhor forma de interpretá-la, em face dos avanços da ciência jurídica.

No primeiro capítulo, pretende-se situar o leitor no âmbito da teoria principiológica, passando em revista autores como Dworkin, Alexy, Esser, Larenz, Eros Roberto Grau e Paulo Bonavides. Também, se incursionará acerca do pensamento dos principais autores que influíram sobre os novos rumos da teoria e hermenêutica constitucional, tais como Canotilho e Luís Roberto Barroso, situando historicamente o significado e alcance do Princípio da legalidade, em seu aspecto formal e material, no campo constitucional e seus reflexos no direito constitucional tributário.

Irá se averiguar se o princípio da legalidade, formal e material, no Direito Tributário é um verdadeiro princípio ou se é apenas uma simples regra, e quais as consequências daí advindas.

Depois, munidos desse conhecimento da teoria constitucional, no segundo capítulo, irá se analisar a Tipicidade no campo do Direito Civil e Penal, a fim de compará-la com o Direito Tributário. Serão analisadas no campo Penal as contribuições teóricas de Beling, Mezger, Mayer, Welzel e Zaffaroni, pois tais autores contribuíram para a evolução do conceito da tipicidade Penal.

No terceiro capítulo, tem-se por escopo principal demonstrar a nova roupagem adquirida pela tipicidade na seara tributária, através da análise do pensamento de renomados tributaristas que contribuíram sobremaneira para o desenvolvimento do Direito Tributário como Hensel, Amílcar Falcão, Rui Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba, Alfredo Augusto Becker, Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

No quarto capítulo, procura-se fazer uma síntese das conclusões expendidas com a análise teórica da legalidade como um princípio no âmbito tributário, pois a relevância de se estudar o conteúdo do princípio da legalidade no âmbito tributário advém da necessidade dos operadores jurídicos de, principalmente, interpretá-lo de forma mais compatível com o seu *status* constitucional e com as nuances em que se encontra o atual estágio da teoria geral do Direito Tributário.

Também no quarto capítulo serão analisados os laços que unem a ciência jurídica, aqui representada pela análise da tipicidade no campo do Direito Penal e Tributário.

Há a necessidade, cada dia mais evidente, de se tutelar em forma eficaz os direitos dos contribuintes, e isso é, antes de mais nada, uma consequência da reflexão acerca do conceito e abrangência do direito fundamental, a ser assegurado pelo Estado moderno.

Trata-se de uma análise predominantemente descritiva, que se utiliza do método histórico e do método comparativo e que tem por fonte a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

Justifica-se a escolha do método histórico, pois pretende-se verificar qual a nova roupagem adquirida pelo princípio da legalidade no Direito Tributário, e isso é possível através da investigação do atual estágio evolutivo da teoria constitucional e do conceito de tipicidade no campo penal e tributário sob a ótica da retrospectiva histórica

Por sua vez, justifica-se a escolha do método comparativo, pois, a fim de se averiguar a unicidade da ciência jurídica, optou-se por comparar a tipicidade no campo penal e tributário, com a finalidade de verificar semelhanças e entender diferenças.

# 1 OS PRINCÍPIOS E SUA POSIÇÃO NA TEORIA E INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEA

## 1.1 O conceito de Constituição no Estado Democrático de Direito

A Constituição é a lei máxima do Estado. Ela é a matriz das Leis, fonte genuína do Direito. Dessa forma, torna-se imprescindível tecer algumas considerações acerca do conceito de Constituição e seu papel no atual Estado Democrático de Direito. Nessa esteira, conforme apregou Hans Kelsen:

A ordem jurídica não é um sistema de normas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, cuja produção, por seu turno, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar, finalmente, na norma fundamental- pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nesses termos, é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade dessa interconexão criadora (...) A Constituição representa o escalão de Direito Positivo mais elevado<sup>1</sup>.

Portanto, a Constituição, no direito oriundo das famílias romano - germânicas, desde há muito, consubstancia-se o fundamento de todas as demais normas. Assim, desde logo, cumpre notar que o formalismo Kelseniano, ao fazer válido todo conteúdo constitucional, desde que devidamente observado o *modus faciendi* legal e respectivo, fez coincidir em termos absolutos legalidade e legitimidade, tornando, dessa forma, tacitamente legítima toda espécie de ordenamento estatal e jurídico, ou seja, a juridicidade pura transforma-se em ajuricidade total, como bem observa Bonavides<sup>2</sup>.

No entanto, o contexto histórico demonstra que as Constituições, em virtude do positivismo e da era de declínio da Estado Liberal, foram ultrapassadas pelas

---

<sup>1</sup> KELSEN, 1999, p. 310.

Ver também KELSEN (1986) e CANOTILHO (1998) p. 1033-1114 e BOBBIO, Teoria do Ordenamento jurídico, p.48.

conquistas sociais, entrando em crise, o que Lassale bem diagnosticou como Constituições folhas de papel. Então, há mais de dois séculos, em 1863, Lassale fez a pergunta: “O que é a Constituição?”<sup>3</sup> Com a resposta, ele tornou factível a teoria material da Constituição.

Pela teoria material, “a Constituição - realidade se comunica à Constituição - lei para fazer firmes e incontestáveis a observância, a autoridade e a força imperativa dessa última, produzindo uma perfeita adequação do Constitucional ao real.”<sup>4</sup>

Como instrumental jurídico que é, a interpretação constitucional, no atual Estado Democrático de Direito, tem a função de sancionar a superioridade jurídica, a suprallegalidade, a supremacia da Constituição, sendo a nota mais essencial do processo interpretativo.

No tocante a esse postulado, informa Barroso que a “Supremacia da Constituição é tributária da idéia de superioridade do poder constituinte sobre as instituições jurídicas vigentes, com base na idéia de Emmanuel Joseph Sieyès, autor do célebre opúsculo *O que é o terceiro Estado?*”<sup>5</sup> No qual, segundo Barroso, pela primeira vez foi afirmada a superioridade da Constituição .

Assim, é de se notar que a superlegalidade formal identifica a Constituição como a fonte primária da produção normativa, ditando competências e procedimentos para a elaboração de atos infraconstitucionais, sendo ela a única porta-voz do Estado Liberal.

---

2 BONAVIDES, 1999, p.151.

3 LASSALE, 1985, p.49.

Para ele, os problemas constitucionais não são problemas de direito, mas de poder; a verdadeira Constituição de um país somente tem por base os fatores reais e efetivos de poder que naquele país vigem, e as Constituições escritas não têm valor, nem são duráveis a não ser que expressem fielmente os fatores de poder que imperam na realidade social.

4 BONAVIDES, 1999, p.147.

E, por sua vez, a superlegalidade material subordina o conteúdo de toda a atividade normativa estatal à conformidade com os princípios e regras constitucionais, passando a ser o instrumento de realização do Estado de Bem - Estar Social.

E, insta observar que essa idéia de superioridade da Carta Constitucional está inserida em todos os casos de controle de constitucionalidade, tanto no aspecto material, quanto formal.

Isso traz à tona outra reflexão: no espírito dos povos, uma Constituição deve ser qualquer coisa de mais sagrado, de mais notável e respeitável, de mais imóvel que uma simples lei. E, vale frisar, todas as leis infraconstitucionais, para terem validade, devem passar pelo crivo de constitucionalidade.

Nessa linha, é importante trazer à lume o pensamento de Streck, segundo o qual

é possível traçar um paralelo da crise de paradigmas jurídicos que vem acontecendo no Brasil pós-Constituição de 88 e o que ocorreu na Alemanha de Weimar. Lá, como aqui, um velho e superado modo de fazer - interpretar o Direito, baseado em Jellineck, era insuficiente para entender o caráter social - intervencionista da nova Carta e representava um obstáculo à implantação do novo modelo de Direito e Estado vigente. A par disso, passaram os estudiosos de Direito Público a trabalhar a idéia de que, para superar o paradigma até então vigente, é preciso entender o Direito não só pelo Direito, mas também pelo Político. E, no Brasil, passados dez anos da promulgação da Constituição, continua a ser dominante o modelo de perfil liberal individualista - normativista, que nega, muitas vezes, a aplicação dos princípios constitucionais.<sup>6</sup>

Vale notar que, no Estado Liberal, o Princípio da legalidade e da legalidade estrita tinham um papel importante como peças fundamentais da constitucionalidade, apenas no que tange à legalidade formal.

---

5 BARROSO, 1986, p.152

6 STRECK, 1999, p.31-32.

Importa ressaltar também que, segundo a concepção liberal, conforme ensina Ferreira Filho,<sup>7</sup> a Constituição é a parte essencial de uma determinada organização estatal, que visa garantir a liberdade por meio de um estatuto de Poder, ou seja, uma forma de organização jurídica, que não só estrutura, mas também limite o Poder do Estado: É a chamada Constituição - garantia das liberdades individuais. Ela não é descritiva, é imperativa. Note-se, pois, desde o final da Primeira Guerra Mundial, uma ampliação do campo que se propõe a reger. Logo, as Constituições editadas nesses últimos oitenta anos não se contentam com organizar apenas o aspecto político, propõem-se também a reger o econômico e o social. Segundo o autor, o modelo de Constituição política, econômica e social foi traçado pela Constituição Alemã, de 11 de agosto de 1919. No Brasil, a primeira a adotá-lo foi a de 34.

Há diferentes concepções acerca do conceito: O que é a Constituição? Na visão Kelseniana, a Constituição possui apenas um aspecto jurídico; Lassale a compreende no sentido sociológico e Carl Schmitt<sup>8</sup> empresta-lhe sentido político.

Todavia, a visão mais escorreita parece ser a de José Afonso da Silva, “que entende que essas concepções pecam pela unilateralidade, busca-se, então, um conceito amplo do que vem a ser a Constituição, considerando o seu aspecto normativo, como norma que serve a uma realidade social, sendo que tal contexto é que lhe dá o conteúdo fático e o sentido axiológico.”<sup>9</sup>

De fato, percebe-se que a ideologia sempre se mostra presente na feitura das Constituições, independente do conceito de Constituição adotado. Assim, como foi demonstrado, nas fases do Estado Liberal e do Estado de Bem-Estar Social .

---

7 FERREIRA FILHO, 1985, p. 72-84

8 SCHMITT, 1990, p. 20.

9 DA SILVA, 1988, p. 41.

Para que se possa bem entender o conceito e conteúdo do termo Constituição, na atual Carta Constitucional, note-se que o adjetivo Democrático, acrescentado ao termo “Estado de Direito” revela uma modificação substancial, não meramente formal, na concepção de Estado até então vigente.

Importante, para se atingir uma necessária precisão e rigor científico, no tocante ao conceito do que vem a ser a Constituição e seu papel nos dias hodiernos, é a observação de Bonavides:

que todas as ideologias, com sua própria visão do Social e do Direito, podem acolher uma concepção do Estado Social de Direito. A Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, Portugal salazarista, a Inglaterra de Churchill e Attlee, a França com a Quarta República, e especialmente, o Brasil, desde a Revolução de 1930, foram ‘Estados sociais’, o que evidencia, conclui, ‘que o estado social se compadece com regimes políticos antagônicos, tais como a Democracia, o fascismo e o nacional-socialismo’.<sup>10</sup>

O proclamado pela Carta: “Estado Democrático de Direito,” cria, na verdade, um conceito novo e mais abrangente que o Estado de Bem-Estar Social. O Princípio da legalidade, nesse contexto, não se esgota na legalidade formal, pois ele precisa realizar, mediante a lei, abstrata e geral, intervenções que impliquem alterações na sociedade como um todo, tendo em vista os objetivos do art. 3º da Constituição.

E, desde logo, vale notar, agiganta-se o papel do Supremo Tribunal Federal como guardião da constitucionalidade dos atos infraconstitucionais, em um Estado Democrático.

---

10 BONAVIDES, 1961, p. 205-206.

## 1.2 Evolução histórica e concreção constitucional do Princípio da legalidade no âmbito tributário

Nesse contexto constitucional, insere-se o Direito Tributário, na medida em que o tributo, representou, por longo tempo, o instrumento de que mais larga e arbitrariamente se utilizou o poder político. Logo, o tributo, modernamente, deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização da justiça. Assim, grande importância adquiriram os princípios da capacidade contributiva e da legalidade material.

No atinente ao aspecto histórico, o princípio da legalidade dos tributos, segundo Sampaio Dória<sup>11</sup>, foi inscrito pela primeira vez na *Magna Carta* Inglesa de 1215, sendo postulado cardeal dos sistemas fiscais modernos.

Ademais, é vocação constitucional do Brasil a hospedagem do primado da legalidade, pois a reserva legal, erigida a categoria de princípio, esteve desde a Constituição Imperial de 1824 ( art 179, I ), passando pela Carta republicana de 1891 (art. 72, § 1º ), estando ainda presente na Constituição de 34, (art.113, § 2º, na de 46 (art.141, § 2º ), de 1967 (art.150, § 2º), de1969 (art.153, § 3º) e, por fim, na Carta Democrática de 88 (art.150, I). Somente não estava presente na Carta de 37.

Informa também Sampaio Dória<sup>12</sup> que, graças a Rui Barbosa, foram acolhidos na Constituição de 1891 o princípio da legalidade no âmbito tributário, com influência marcadamente norte-americana.

---

11 SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto,1986, p.2.

Em sentido um pouco diferente, ver UCKMAR, 1976, p.11.

12 SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. 1986, p.4 Ver na mesma linha de pensamento: TORRES. 1990 p.76-85. Informa o tributarista pátrio que a Constituição de 1891 consolidou o liberalismo e aderiu ao federalismo. Sendo que a grande influência ideológica veio dos Estados Unidos, inclusive no que concerne à Constituição fiscal

Nesse rápido esboço histórico, foi demonstrado até aqui a presença da legalidade formal, firmada com a transformação do Estado absoluto em Estado de Direito: a criação de tributos somente é possível através de lei formal; daí depreende-se no rigor de uma estrita separação de poderes, a idéia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência do Poder Legislativo, e a ingerência do poder estatal na esfera de liberdade e de propriedade dos cidadãos carece de lei que a autorize<sup>13</sup>.

Isso se adequava muito bem à época do Estado Liberal, mas pergunta-se: hoje, com o advento do Estado Democrático de Direito e com as transformações acerca do conceito, interpretação e papel das Constituições nas sociedades, que nova roupagem adquiriu o princípio da legalidade tributária?

Percebe-se, à vista disso, que a Legalidade, no aspecto formal, não corresponde de forma satisfatória ao anseio do homem por justiça, fim último do Direito.

No âmbito tributário, a “justiça” está representada especialmente pelo princípio da capacidade contributiva, e a “segurança jurídica” é representada não só pela legalidade formal, mas também pela legalidade material.

Logo, acredita-se que os dois grandes princípios do Estado de Direito são a igualdade, consubstanciada na capacidade contributiva e a Legalidade, formal e material.

Assim, questiona-se para fins de interpretação constitucional, se, nos moldes supranarrados, pode ser considerada a legalidade um verdadeiro princípio, ou uma simples regra.

---

13 XAVIER, 1978, p. 7.

### 1.3 Os princípios e as regras jurídicas como vetores da interpretação constitucional e a distinção entre princípios e regras

Como visto a modificação dos valores ideológicos consagrados nas Constituições acarretou, de certa forma, uma renovação e uma modificação do pensamento doutrinário e, por conseqüência, dos vetores que devem guiar o hermeneuta constitucional.

Hoje, pode-se dizer que se vive a era do pós-positivismo, quando se percebe claramente a coexistência de princípios e regras em que predomina a jurisprudência de princípios como jurisprudência de valores. Mas nem sempre foi assim.

O século XIX, reflete Noronha :

presenciara profundas e promissoras alterações no modo de entender e realizar o Direito: observaram-se no domínio exemplar do Direito Privado, já que inexistiam codificações no âmbito do Direito Público, a revolução metodológica Savigniana, o aparecimento, desenvolvimento e decadência da exegese em face do Código de Napoleão e da jurisprudência de conceitos. No campo da teoria geral do Direito, predomina, desde o último quartel do século XX, a idéia de que atrás dos interesses estão, pois, valores que os precedem e que, por isso, devem orientar todo pensamento jurídico. São estas idéias que informam hoje pujantes correntes de pensamento, como a que na Alemanha é conhecida como jurisprudência de valores, e aquela outra, que se poderia chamar de idealismo anglo-americano, que tem como principal representante a figura de Ronald Dworkin<sup>14</sup>

Ademais, na base do sistema clássico da realização do Direito encontrava-se a separação dos poderes levada ao mais marcado grau. Concebia-se ser o juiz simplesmente um autômato: todas as soluções estão na lei, cabendo ao julgador, sem margem de arbítrio, retirar dela as soluções concretas. A compartimentação do Direito e a subsunção do fato à norma radicam numa posição positivista básica.

<sup>14</sup> NORONHA, 1988. p15 Ver p.15-53 Informa que o método jurídico típico do positivismo é a jurisprudência dos conceitos, sendo que jurisprudência, aqui, é utilizada de um forma ampla, equivalendo a ciência do Direito. Após surgiu, com Jhering, ainda no século XIX, a jurisprudência dos interesse, que também está ultrapassada.

Porém, hoje, tal modelo de interpretação jurídica encontra-se ultrapassado. Predomina a idéia de que o Direito é composto por normas positivas e essas estão informadas por princípios jurídicos, cuja base pressupõe determinados valores que o legislador constitucional quis ressaltar. Podem eles estar explícitos ou implícitos no sistema.

Assim, ao longo da história do pensamento jurídico, os autores debruçaram-se com grande afincamento na tentativa de compreenderem e aplicarem esses valores. A doutrina, representada principalmente por Dworkin, Esser, Alexy, Larenz, Eros Roberto Grau e Paulo Bonavides, construiu teses jurídicas para explicar a existência dos princípios que, ao lado das regras, representam os vetores que devem guiar o intérprete do Direito posto.

Inforna Dworkin,<sup>15</sup> crítico das escolas positivistas, que em 1920/1930 o movimento intelectual conhecido como realismo jurídico desmascarou a doutrina positivista, segundo a qual os juizes se limitam a aplicar as normas existentes. Dizem os realistas que, na verdade, os juizes decidem os casos de acordo com os seus próprios gostos políticos ou morais e depois, como racionalizam, escolhem uma regra jurídica apropriada. E, com freqüência, suas decisões refletem seus antecedentes e comportamento.

Nesse momento, importa observar que a escola Realista abriu caminho para o conhecimento dos princípios, ao destruir a ilusão das regras estabelecidas e da certeza jurídica.

---

15 DWORKIN, 1977, p.46. Tradução livre da autora.

Arrisca-se a afirmar que a certeza jurídica passa a ter novos alicerces: o pensamento sistemático e estrutural, tendo os grandes princípios do Direito como seus vetores principais.

O ensinamento de Bandeira de Mello bem ilustra essa idéia:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia por diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>16</sup>

Por sua vez, Dworkin critica a idéia positivista de que o Direito é um sistema de normas. E chama de diretriz política o tipo de estandar (pauta) que propõe um objetivo a ser alcançado; geralmente uma melhora em algum ponto político, econômico ou social da comunidade. Chama de princípio a um estandar que há de ser observado por uma exigência de justiça, de equidade, ou alguma outra dimensão de moralidade.

Para ele,<sup>17</sup> a distinção entre princípios e normas é, em primeiro lugar, uma distinção lógica: as normas são aplicadas à maneira das disjuntivas. Se os fatos que estipula uma norma estão dados, então, ou a norma é válida ou não é. Elas não comportam exceções e, se comportarem, tais exceções devem fazer parte do enunciado. Basta que se verifique o suporte fático hipotético em uma situação concreta, e a norma é aplicada. Ao contrário, por exemplo, o princípio de que ninguém pode beneficiar-se da sua própria torpeza, não pretende sequer estabelecer as

<sup>16</sup> BANDEIRA DE MELLO, 1986, p.545-546.

<sup>17</sup> DWORKIN, 1977, p.72. Tradução livre da autora.

A palavra inglesa "rule" apresenta uma ambigüidade que faz necessárias duas versões: norma quando, pelo contexto, tem uma dimensão prescritiva própria de norma de conduta (se fala assim de normas morais e jurídicas); e regra, quando tem o valor instrumental de regular uma atividade (regra de um jogo ou esporte).

condições que são necessárias para a sua aplicação, simplesmente enuncia uma razão que corre em uma só direção, mas não exige uma decisão concreta. Em outras palavras: eles não se aplicam necessariamente quando as condições previstas como suficientes para sua aplicação se manifestam.

Isso traz uma segunda diferença: os princípios têm uma dimensão que falta nas normas: a dimensão, como já foi mencionado, de peso ou importância. E, se há colisão de princípios, é preciso levar em conta o peso relativo de cada um, o que não acontece nas normas: automaticamente uma norma, quando deve ser aplicada, exclui a outra, por ser com ela incompatível<sup>18</sup>.

Cumpra citar Boufanger que observa:

regra e princípio têm em comum o critério da generalidade. Daí, porque se poderia afirmar que um princípio não é senão uma regra jurídica particularmente importante, em virtude das consequências práticas que dele decorrem”. No entanto, prossegue - “não há entre ambos apenas uma desigualdade de importância, porém mais do que isso, uma diferença de natureza. E isso porque, a generalidade de uma regra é diversa da generalidade de um princípio jurídico.”<sup>19</sup>

Demonstra ele que a regra é geral, porque estabelecida para um número indeterminado de atos ou fatos. Não obstante, ela é especial, na medida em que não regula senão tais atos ou fatos: é editada para ser aplicada a uma situação jurídica determinada. Já o princípio, ao contrário, é geral, porque comporta uma série indefinida de aplicações.

O entendimento de Barroso e da maior parte da doutrina é, ao que tudo indica, o mais correto, no que concerne à superada distinção que outrora se fazia entre norma e princípio. De modo que a dogmática moderna avaliza o entendimento de que “as normas jurídicas, em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser

---

<sup>18</sup> DWORKIN, 1977, p.11. Tradução livre da autora.

enquadradas em duas categorias diversas: as normas-princípio e as normas-disposição, também referidas como regras.”<sup>20</sup>

As regras têm eficácia restrita às situações específicas às quais se dirigem. Já as normas-princípio, ou simplesmente princípios, têm, normalmente, maior teor de abstração e uma finalidade mais destacada dentro do sistema. Segundo Barroso, não há, porém, uma hierarquia em sentido normativo, pelo princípio da unidade da Constituição as normas constitucionais encontram-se no mesmo plano.

Para Alexy, tanto as regras como os princípios são normas, porque dizem o que deve ser. E o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são “mandados de otimização,” que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não somente depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas.

E o âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostas. As regras são normas que somente podem ser cumpridas ou não. Ou seja, o conflito entre regras, no sentido de saber qual deve ser aplicada no caso concreto, ocorre na dimensão de validade: no tudo ou nada, de Dworkin. Elas contêm determinação do fático e juridicamente possível. Conclui Alexy que “isso significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não de grau: toda norma é ou bem uma regra ou é um princípio.”<sup>21</sup>

O conflito de princípios, visto que os princípios têm uma maior grau de abstração, e que coexistem, mesmo sendo opostos, se verifica sob a ótica da dimensão

---

19 BOULANGER apud GRAU, 1997, p.94-95.

20 BARROSO, 1986, p. 103.

Na mesma linha de raciocínio, ver: MIRANDA, 1996, p.224 e BONAVIDES, 1999, p.259. É de mesma opinião, Bonavides, que cunhou a expressão: “As regras vigem; os princípios valem”.

21 ALEXY, 1983, p. 83- 87. Tradução livre da autora.

de peso ou importância, ou seja, muitas vezes a adoção de um princípio determina o afastamento do outro, mas não sua expulsão do ordenamento; ao contrário, se uma regra é válida, a regra de conteúdo oposto, deve ser expulsa.

No atinente aos princípios, observa Larenz,<sup>22</sup> que eles carecem, sem exceção, de ser concretizados, mas, que há vários graus de concretização. No grau mais elevado, o princípios não contêm ainda nenhuma espécie de previsão e consequência jurídica, mas só uma “idéia jurídica geral,” pela qual se orienta a concretização como por um fio condutor. Dessa espécie são, por exemplo, o princípio do Estado de Direito, o princípio do Estado social, o princípio do respeito à dignidade da pessoa humana.

Para ele, a concretização final, efetua-la-à sempre a jurisprudência. Observa-se, nesse passo, que a concretização final, no Direito brasileiro, fica por conta do Supremo Tribunal Federal.

Para Larenz, portanto, os princípios, não são, em si mesmos, regras suscetíveis de aplicação direta e imediata, mas apenas pontos de partida ou pensamentos diretores que indicam qual a norma a ser descoberta ou formulada pelo intérprete - aplicador à luz das exigências do caso. Caracterizam-se, pois, por um conteúdo essencialmente valorativo.

Afirma ainda que, embora os princípios tenham, em regra, a característica de não se poder obter deles, imediatamente, as características de um caso particular, somente em virtude de sua concretização na lei ou pela jurisprudência, existem também princípios que, condensados numa regra imediatamente aplicável, são não só “*ratio legis, mas em si próprios, lex*”.

---

<sup>22</sup> LARENZ, 1983, p 577 e s.

Em contraposição a esses, que chama de “princípios com forma de proposição jurídica,” denomina os princípios que não têm caráter de normas, de “princípios abertos”, porém, as fronteiras entre os princípios “abertos” e os “princípios com forma de proposição jurídica” são tênues.

Cumprir verificar que, no atual estágio da ciência jurídica, é imperioso que se constate ser um equívoco não considerar os princípios abertos como normas. Logo, os princípios, independentemente de serem “abertos” ou “com forma de proposição jurídica”, assim como as regras, são normas. Norma é, pois, o gênero que comporta as duas espécies.

É interessante, nesse particular, observar que Larenz cita como exemplos de princípios “com forma de proposição jurídica”, aqueles princípios que não estão explicitados na lei, mas nela estão contidos, quando a lei lhes estatui exceções, tais como o princípio da liberdade contratual e da liberdade de forma no direito das obrigações, princípios que, por seu turno, são concretizações de um princípio aberto: o da autonomia privada.

Portanto, os princípios com “forma de proposição jurídica” são concretizações, numa determinada direção, “de um princípio aberto”. Encontram-se em uma posição intermediária, entre os princípios abertos e as regras. Distinguem-se das regras jurídicas, principalmente, porque têm uma importância destacada no contexto de uma regulação.

Assim, pode-se dizer que o Princípio da Legalidade, em seu aspecto formal, vai ao encontro do conceito formulado por Larenz para Princípio com forma de proposição jurídica.

Logo, ele não se enquadra na versão tudo ou nada que caracteriza as regras, dependendo das nuances do caso concreto, ou seja, do que os intérpretes entenderem,

para haver ou não a concretização do Princípio do Estado Democrático de Direito, que é um princípio aberto.

Ademais, tem o Princípio da legalidade, no aspecto formal, uma importância destacada no contexto de uma regulação, funcionando como vetor de interpretação. E não pode ser classificado como um princípio aberto, porque ele não representa um valor em si.

Resta inferir que, no tocante aos princípios, Larenz conclui seu raciocínio afirmando que os princípios abertos e, por consequência, as bases de valoração neles expressas constituem os pontos de referência centrais para o sistema interno do Direito, sistema que pretende trazer a lume uma jurisprudência que se orienta a valores e, ao mesmo tempo, procede sistematicamente.

Portanto, de tais princípios se pode obter um sistema móvel, quando se têm em conta as suas distintas concretizações e estas são postas em relação umas com as outras.

Cogita-se, nesse passo, ser possível conceber uma ligação entre pensamento tópico<sup>23</sup> e sistema constitucional, no sentido de os princípios abertos servirem como pontos de vista (tópoi) jurídicos, como vetores para a interpretação sistemática da Constituição, a partir da concretização de tais princípios.

Grau, no que concerne à distinção postulada por Larenz entre princípios e normas, entende que os princípios como forma de proposição jurídica, que ele nomina de “princípios em forma de norma jurídica”, estruturalmente são regras, guardando,

---

<sup>23</sup> Para entender a interpretação sistemática, sugere-se a obra de FREITAS, 1995. Também acerca da interpretação constitucional consultar BULOS, 1997, BONAVIDES, 1999 e HÄBERLE, 1998.

porém, em seus conteúdos, o caráter de princípio, e que os “princípios abertos” têm na estrutura e no conteúdo o caráter de princípios.<sup>24</sup>

Entende também, acertadamente, que os princípios também são igualmente espécies do gênero norma. A circunstância de, no caso de os princípios abertos, carecerem de concretização através da edição de uma regra jurídica, na criação da norma individual, não os exclui do gênero norma.

Esser opõe norma e princípio, sustentando não configurarem esses últimos por si mesmos, em mandamento (em regra), mas sim a causa, critério e justificação delas, porém os reconhece como direito positivo, mas não como regras independentes e autônomas, embora como condição imanente do ser e funcionar das regras, o que ele chama de “pensamento diretivo material”.<sup>25</sup>

Com essa exposição, pretendeu-se, principalmente, acumular subsídios adequados à análise e compreensão do princípio da legalidade na seara tributária. Todos os autores pesquisados destacam a importância dos princípios no Direito, o fato de as regras só poderem ser cabalmente apreendidas em função dos princípios que as informam. Há, então, no panorama constitucional, a fim de se alcançar uma coerência e harmonia interna, a necessidade de que as regras tenham sua eficácia condicionada pelos princípios. De modo que, tudo o que se viu reforça o papel dos princípios constitucionais como condicionantes da interpretação das regras da Lei maior. São eles que conferem unidade e coerência ao sistema, e é a eles que se recorre na solução das tensões normativas.

O passo final dessa incursão teórica pela teoria constitucional pretende chamar a atenção para a grande transformação por que passam os princípios, em relação ao

---

<sup>24</sup> GRAU, 1997, p.113.

fato de eles saltarem dos Códigos, onde possuíam um mero teor supletório, para as Constituições, onde se converteram, atualmente, em fundamento de toda a ordem jurídica<sup>26</sup>.

Nesse momento da explanação, vale questionar: o que isso tem a ver com o princípio da legalidade, que está presente nas Constituições desde meados do ano de 1215, na *Magna Charta* de João-sem-Terra?

Objetiva-se demonstrar que não se pode continuar interpretando o princípio da legalidade nos mesmos moldes de 1215, pois ocorreram avanços na ciência jurídica, e o princípio da legalidade, no âmbito tributário, não pode ficar incólume a essas transformações, como uma ilha de excelência.

#### **1.4 Classificação dos princípios na Constituição Federal de 1988 e enquadramento do princípio da legalidade tributária**

Canotilho visualiza a Constituição, igualmente, como um sistema de normas qualitativamente distintas: os princípios e as regras. A existência de regras e princípios possibilita a compreensão da Constituição como um sistema aberto. O autor português classifica os princípios em quatro tipos: princípios jurídicos fundamentais, princípios políticos constitucionalmente conformadores, princípios constitucionais impositivos e princípios-garantia.

---

<sup>25</sup> ESSER, p.249

<sup>26</sup> BONAVIDES, 1999, p.263. Concorde-se com o seu ponto de vista, quando afirma:

“Dantes na esfera juscivilista, os princípios serviam à lei, dela eram tributários, possuindo no sistema o seu mais baixo grau de hierarquização positiva como fonte secundária de normatividade. Doravante, colocados na esfera jusconstitucional, as posições se invertem, os princípios em grau de positividade, encabeçam o sistema, guiam e fundamentam todas as demais normas que a ordem jurídica institui e, finalmente, tendem a exercitar aquela função axiológica vazada em novos conceitos de relevância.” (BONAVIDES, 1999, p.263)

Segundo ele, os princípios jurídicos fundamentais são:

os historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional, possuindo um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do Direito Positivo, sendo as travessuras jurídico-constitucionais do estatuto jurídico do político.<sup>27</sup>

Ele exemplifica com o princípio do Estado de Direito, o princípio democrático e o princípio republicano, que ganham concretização através dos subprincípios que densificam os princípios estruturantes. Assim, os princípios estruturantes são densificados pelos princípios constitucionais gerais ou especiais e, também, através das regras.

No concernente aos princípios politicamente conformadores, ensina Canotilho que são os princípios constitucionais que explicitam as valorações, as opções políticas fundamentais do legislador constituinte, definem a forma de Estado, a estrutura, o regime político e a forma de governo.

Nos princípios constitucionalmente impositivos, subsumem-se todos os princípios que, principalmente no âmbito da Constituição dirigente, impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas. São as chamadas normas programáticas.

E, por último, os princípios - garantia, como o próprio nome afirma, visam instituir, de forma direta e imediata, uma garantia aos cidadãos. Segundo Canotilho, é o que Larenz denomina de princípios em forma de norma jurídica. Têm densidade, segundo ele, de autêntica norma jurídica e vinculam o aplicador.

Conclui, postulando ser a Constituição formada por regras e princípios de diferentes graus de concretização, ou seja, de diferentes densidades semânticas.

---

<sup>27</sup> CANOTILHO, 1998, p. 1031.

Ainda, antes de analisar-se o princípio da legalidade, importa ressaltar outras classificações de princípios, ou seja, subdivisões que se atribuem aos princípios constitucionais. Assim, destaca-se a proposta por Farias, que os separa “em princípios estruturantes ou fundamentais, princípios constitucionais impositivos ou diretivos e princípios – garantia.”<sup>28</sup>

Nomeia de princípios estruturantes ou fundamentais os que expressam as decisões políticas fundamentais do constituinte, no que pertine à estrutura básica do Estado e às idéias e valores que o constituinte originário determinou.

Logo, constituem o núcleo imodificável do sistema, servindo como limite às mutações constitucionais. Seriam, por exemplo, no Direito positivo brasileiro, os princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado: República Federativa do Brasil, soberania, Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF/88); princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes (arts. 1º e 2º); princípios relativos à organização da sociedade (art. 3º, I).

Os princípios constitucionais impositivos ou diretivos dizem respeito às tarefas que a Constituição incumbe ao Estado, geralmente para o atendimento de necessidades coletivas de natureza econômica, social e política. Como exemplo, pode-se citar o art 3º, I e II da CF/88. Estabelecem, pois, diretrizes, consubstanciando-se em normas ditas programáticas.

Informa ainda Farias que os princípios-garantia são as normas constitucionais que propõem diretamente uma garantia individual. A eles são geralmente atribuídas especificação ou densidade semelhante às das regras jurídicas. Cita como exemplo o art. 5º, III, VIII, XXXVII, XXXIX, LV, LVII.

---

<sup>28</sup> FARIAS, 1996, p. 33. ~~Optam pela denominação~~ princípios político-constitucionais, DA SILVA,

Barroso se refere a eles, chamando-os de *Princípios constitucionais gerais*, e ensina que, embora não integrem o núcleo da decisão política formadora do Estado, são, normalmente, importantes especificações dos princípios fundamentais. São princípios que se irradiam por toda a ordem jurídica como desdobramentos dos princípios fundamentais, se aproximam daqueles que se identificou como princípios informadores de direitos. Como exemplo, cita o Princípio da legalidade e da isonomia.

Barroso também compreende outra classificação: a dos “Princípios setoriais ou especiais”, que são aqueles que presidem um específico conjunto de normas afetas a determinado tema, capítulo ou título da Carta. Por vezes, são meros detalhamentos dos princípios constitucionais gerais, como o princípio da legalidade tributária ou da legalidade penal. Outras vezes, segundo ele, são autônomos, como o princípio da anterioridade.<sup>29</sup>

Cumprе salientar que Barroso, em sua classificação dos princípios constitucionais, levou em conta o seu grau de destaque no âmbito do sistema e sua conseqüente abrangência. Dessa forma, a classificação dos princípios gerais e especiais como concretizações ou sub-princípios dos princípios estruturantes vai, com certeza, ao encontro das lições professadas por Canotilho.

Há também os chamados princípios implícitos ou princípios gerais do direito. Como exemplo, pode-se citar o relevante princípio da proporcionalidade, entendido no sentido de garantia dos cidadãos contra excessos praticados pelo Poder Público, bem como o princípio da proibição do retrocesso social<sup>30</sup>.

---

1988 e MIRANDA, 1996.

<sup>29</sup> BARROSO, 1986, p.145-147.

<sup>30</sup> STRECK, 1999, p.270-272.

## **1.5 Análise do Princípio da legalidade no âmbito tributário, em seu aspecto formal e material - a Tipicidade**

Em sede conclusiva, insta observar que a legalidade tributária, prevista no artigo 150, I da CF é um desdobramento específico do princípio da legalidade, constante do artigo 5º, item III da Carta. O princípio da legalidade no sentido genérico está inserido como instrumento de garantia dos direitos e deveres individuais e coletivos.

Assim, sob a ótica da classificação dos princípios de Canotilho, antes explicitada, o princípio da legalidade, posto no artigo 5º e o princípio da legalidade estrita ou legalidade tributária, em seu aspecto formal que, segundo Barroso, é um princípio constitucional especial que decorre do princípio geral, são ambos, pois, desdobramentos ou concretizações de um princípio fundamental: o princípio democrático.

Correspondem, portanto, ao que Larenz denomina de “princípio com forma de proposição jurídica,” tendo densidade de regras e sendo vinculantes .

Sob esse enfoque é que se analisará o princípio em tela, após colher de estudiosos do Direito Tributário suas impressões sobre a legalidade estrita, ou seja, só a lei pode disciplinar situações que tratem da criação e extinção dos tributos, o que se consubstancia na expressão : reserva absoluta de lei formal ou legalidade estrita.

Esclarece Carrazza<sup>32</sup> que, quando a Constituição Federal estabelece que só serão cobrados tributos instituídos por meio de lei, exige, implicitamente, que essa defina os tipos tributários, ou seja, descreva, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas

alíquotas. E também exige o princípio da legalidade, que a lei descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública, para o lançamento do tributo. É a denominada tipicidade fechada.

Coelho<sup>33</sup> entende que a função dos princípios é a garantia de direitos fundamentais, tais como: capacidade, liberdade, dignidade, propriedade e igualdade. Para ele, o princípio da legalidade, na mesma linha de pensamento dominante, significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo. No tocante à legalidade material, entende que de pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade), se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade).

Ichihara<sup>34</sup> entende que o princípio da legalidade no Direito Tributário exige lei no sentido material e veículos implementadores do princípio da legalidade tributária; ao instituir um tributo, sua redação deve trazer em seu conteúdo a hipótese de incidência completa, ou seja, a materialidade, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo, o ativo, sem deixar qualquer espaço material a ser completado pelas normas infralegais. E isso, ensina ele, “difere a legalidade estrita do Direito Tributário da legalidade genérica, pois essa exige lei no sentido material, no sentido de preeminência da lei, podendo as normas infralegais preencherem o espaço material deixado em branco para a fiel execução da lei”.

Hugo de Brito Machado<sup>35</sup> entende, no tocante à tipicidade, que o verdadeiro sentido da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da

---

<sup>32</sup> CARRAZZA, 1999, p.175.

<sup>33</sup> COELHO, 1999, p.180

<sup>34</sup> ICHIARA, 1994, p.123-124.

<sup>35</sup> MACHADO, 1991, p.14.

relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam na lei.

Percebe-se que os autores, em sua grande maioria, entendem a legalidade como um princípio, tanto no aspecto formal, como material, sem especificar de que espécie de Princípio se trata e, no tocante à tipicidade, demonstram não ter abstraído exatamente o que ela significa, pois a compreendem no sentido de que todos os elementos que compõem o tributo devem estar descritos na norma.

Por outro lado, percebe-se que a doutrina majoritária, no tocante à classificação da legalidade como um princípio, não se preocupa com a análise da teoria constitucional, tampouco com a teoria dos princípios e sua repercussão nos diversos campos do Direito. Igualmente com a sua posição no interpretar e aplicar da Constituição.

Evidencia-se em sede conclusiva que, na análise dos princípios constitucionais, deve-se observar, principalmente, os ensinamentos de Larenz, pois, na verdade, os princípios carecem, sem exceção, de serem concretizados. Não obstante, há os denominados “princípios abertos,” por Larenz, ou “princípios fundamentais,” por Canotilho, que encerram um aspecto valorativo, o que não acontece com a legalidade em si, mas sim com a causa Democrática.

De fato, no grau mais elevado, os princípios não contêm ainda nenhuma espécie de previsão e consequência jurídica, mas só uma “idéia jurídica geral”, pela qual se orienta a concretização como por um fio condutor. Dessa espécie são, por exemplo, o princípio do respeito à dignidade da pessoa humana, o princípio democrático e o princípio da segurança jurídica.

E, sob o prisma de um viés sistematizador, os princípios com “forma de proposição jurídica” são concretizações, numa determinada direção, de um princípio aberto. Encontram-se em uma posição intermediária, entre os princípios abertos e as

regras. Distinguem-se das regras jurídicas, principalmente porque têm uma importância destacada, no contexto de uma regulação. Assemelham-se a elas, porque são uma espécie de princípio - garantia e vinculam o aplicador.

Grau, com razão, pontifica que os princípios com forma de proposição jurídica estruturalmente, no sentido de “densidade”, são regras, guardando, porém, em seus conteúdos, o caráter de princípio, e que os “princípios abertos” têm na estrutura e no conteúdo o caráter de princípios.

Em conclusão, como se pode inferir, o princípio da legalidade, no aspecto formal, se enquadra nessa categoria: de princípio com forma de proposição jurídica que serve à causa democrática.

Dessa análise, interessa observar que de pouco valor seria se o Legislativo apenas tivesse a função de fazer as leis fiscais (legalidade formal), se elas não permitissem ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (legalidade material). O que se pergunta, porém é : será a legalidade material, pois, uma espécie de garantia da legalidade formal ?

Ou seja, por uma questão de salvaguardar o fato de que o contribuinte só assim o é em virtude da previsão legal, é que se convencionou a chamada legalidade material, o fato de a conduta do contribuinte, no pertinente ao que sai do seu patrimônio, vir a ser exaustivamente tipificada, consubstanciando também limitação constitucional ao poder de tributar, assente nos princípios básicos da segurança e da estabilidade das relações jurídicas.

E, em consequência, faz nascer o direito público subjetivo do contribuinte de exigir que o Estado só interfira em sua órbita particular, criando ou aumentando tributos, através da lei.

Desta feita, bem observa Torres,<sup>36</sup> que a legalidade deve estar em equilíbrio permanente com outros princípios constitucionais tributários, especialmente os vinculados à idéia de justiça, como a capacidade contributiva. Para ele, vale ressaltar, que os tipos jurídicos, inclusive no Direito Tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defende Alberto Xavier<sup>37</sup>.

Os princípios constitucionais, em todo o seu alcance, portanto, migraram de construções teóricas Privastísticas, para a seara do Direito Público, pois a ciência jurídica é una. Será aprofundada, na seqüência, a idéia de que conceitos e tipos são técnicas de sistematização da linguagem jurídica. Sendo assim, não servem para definir a abrangência de um instituto tributário.

Consoante Oliveira, de acordo com os estudos realizados por Larenz:

o conceito se caracteriza pela formulação abstrata e generalizadora dos institutos jurídicos. Para Larenz, onde o conceito abstrato - geral e o sistema lógico não bastam por si para satisfazer a multiplicidade do ser (ou do sentido), ali se nos oferece, em primeiro lugar, a forma do pensamento do tipo. O tipo não se destina a definir ou conceituar, mas a retratar a realidade. O tipo, é sempre aberto.<sup>38</sup>

Exsurge disso que talvez, o pensamento tipológico não seja adequado ao Direito Tributário, campo, pelo que se pode observar, cujo espaço reservado ao tipo é muito pequeno.

Será verificado, no decorrer desse estudo, se a idéia correspondente ao tipo, na ciência jurídica, corresponde ao seu significado e alcance no Direito Tributário. O princípio da legalidade, em razão de seu histórico e nuances, precisa ser repensado,

---

<sup>36</sup> TORRES, 1998, p.94 e s.

<sup>37</sup> XAVIER, 1978, p.92 e s.

<sup>38</sup> OLIVEIRA, 1990, p. 106 e s.

em virtude do advento da teoria principiológica, da delimitação de sua abrangência e alcance.

Dessa feita, em conclusão, demonstrou-se que a legalidade formal é um princípio com forma de proposição jurídica e serve para concretizar o princípio democrático, um princípio aberto. E, da mesma forma quer-se demonstrar, com a análise e evolução do conceito de Tipicidade no Direito Tributário, o que ela visa garantir e quais as nuances a ela conferidas com o advento da teoria principiológica, e o que se costuma chamar de tipo tributário em muito pouco se aproxima de tipo na ciência jurídica.

Isso reforça acertadamente o pensamento de que o princípio democrático é o princípio fundamental que determina as nuances do princípio da legalidade formal. Bem analisado o princípio da legalidade em seu aspecto formal, parte-se para a análise da legalidade em seu aspecto material, ou seja, a denominada tipicidade tributária.

Assim, é de se destacar que, consoante Figueiredo, o princípio da Legalidade consubstancia os valores de certeza e segurança jurídica, assim:

sendo o vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito, e atina, também e sobretudo, à imunização dos Administrados contra as próprias leis; coarta a discricionariedade do legislador.<sup>39</sup>

Logo, implicitamente, os estudiosos assimilam a idéia de que a legalidade apresenta carga valorativa, na medida em que afirma a segurança jurídica do que efetivamente vai sair do bolso do contribuinte. Porém, para que isso seja assegurado de forma eficiente, convencionou-se chamar de Tipicidade tributária o fato de todos os elementos necessários para o cálculo do tributo a ser pago virem a ser estipulados na hipótese abstrata.

Em conclusão, a segurança jurídica é um princípio aberto, concretizado pela legalidade material. Observa-se que a anterioridade, a previsibilidade, a irretroatividade, são, também, concretizações desse mesmo princípio aberto e marcos da conquista democrática.

Todos esses “princípios” não constituem princípios abertos, ou “puros,” nem regras. Consubstanciam, nos mesmos moldes narrados para a legalidade formal, que serve à concretização do Princípio Democrático, princípios em forma de proposição jurídica, sendo uma espécie de princípio-garantia, vinculando o legislador, com densidade semelhante à das regras, mas com carga valorativa principiológica e função destacada dentro do sistema.

O Direito Positivo é um sistema que prescreve como devem ser as normas descritivas que regulam o comportamento humano, para realizar os valores de ordem, segurança, justiça, igualdade, Estado democrático. As normas descritivas representam o dever-ser e são compostas de três comandos: proibição, permissão, obrigação.

Desse modo, a ciência do Direito é fonte material do próprio Direito. Não bastasse isso, informa Vilanova :

o que faz de cada exposição dômática de um sistema jurídico historicamente dado ser ciência e uma mesma ciência é a presença de um sistema de conceitos e proposições universais que, relativamente à matéria empiricamente dada, funcionam como conceitos fundamentais, conceitos esses explicitáveis, postos em evidência através da Teoria geral do Direito.<sup>40</sup>

Conceitos como hipótese normativa, consequência normativa, entre outros.

Logo, o Sistema de Direito Tributário faz parte do Sistema de Direito, e, em consequência, o que se entende por “tipo” no Direito Tributário deve estar de acordo

<sup>39</sup> FIGUEREDO, p.573.

<sup>40</sup> VILANOVA, 1977, p.132.

com o que se entende por “Tipo” na Ciência Jurídica, até para certificar-se se a Tipicidade é, realmente, capaz de garantir a segurança jurídica .

## 1.6 Breve panorama sobre o Tipo

Tendo em vista que a forma latina *typus* adveio da palavra grega “τύπος” vale ressaltar que, originalmente, tem o sentido de impressão de uma forma, forma oca, relevo, batida, cunhagem. Também passa a significar estátua, imagem, esboço, aparência, forma.(...) Assim, inicialmente dois sentidos próprios e pacíficos : a) de cópia, contorno ou modelo determinante da forma de uma série de objetos que dele derivam. A cunhagem de moedas ou o selo e sua impressão exprimem a idéia de um tipo em correlação com a idéia de seus exemplares ou empregos; b) de exemplo ou modelo, em acepção mais valorativa, derivando para protótipo ou arquétipo, adquirindo o termo outra conotação em Platão e Aristóteles<sup>41</sup>.

No entanto, alerta Heide :

quem quiser encontrar as origens do atual conceito de tipo das ciências humanas, sobretudo na Alemanha, como ordenação do conhecimento que guarda a possibilidade de transições fluídas e ininterruptas, não deve voltar à mesma raiz, mas buscá-las nas ciências naturais, especialmente na zoologia e botânica. Nesse campo do conhecimento, passou-se da rígida distinção das espécies ou gêneros animais ou vegetais (por ex. em *Cuvier*, *Linné*) baseada no pensamento conceitual aristotélico, à questão cada vez mais debatida (p.ex. em *Decandolle* ) sobre a relação das variedades, tipos ou espécies (*Aberten*), até que se buscou um sistema natural, com transições graduais dos tipos isolados.<sup>42</sup>

Em resumo, Heide conclui que, hoje, a palavra tipo é usada no sentido geral de forma básica (*grundform*) .

<sup>41</sup> DERZI, 1988, p. 23.

<sup>42</sup> HEIDE *apud* DERZI, 1988, p. 23.

Ademais, Heide atribui ao prestígio de que John Stuart Mill desfrutou nos meios intelectuais alemães, a disseminação do uso do termo tipo, nas ciências humanas, no sentido que a lógica moderna lhe confere. Em 1893, em seu “Sistema de lógica dedutiva e indutiva,” Mill criticou o novo conceito de Tipo, e, com isso, involuntariamente, impulsionou a discussão que, então, se instalou na lógica. A partir daí, Sigwart, Lotze, Wundt, B. Erdmann e outros tratam do tipo em seus escritos de lógica; Menger, Jellinek e Max Weber abordam o tema em Economia; igualmente a Psicologia se apodera do conceito, de que são exemplos os tipos psicológicos de Jung.

Informa ainda Derzi<sup>43</sup> que foi graças aos estudos de Lógica, que posteriormente, no século XX, se afirmou nas ciências sociais o tipo como forma de ordenação lógica do conhecimento e alternativa ao conceito de classe e espécie, ao qual se opõe.

Nesse ponto, cabe trazer à lume o pensamento de Torres, ao entender que a tipicidade é corolário da legalidade, podendo ter três sentidos distintos, conforme se vincule à criação do tipo, à definição do fato gerador ou à interpretação e aplicação.

A tipicidade, segundo esse autor, na acepção germânica de *Typisierung* orienta o legislador na criação do “tipo tributário,” que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes. Enquanto o conceito jurídico torna-se objeto de definição da lei e tem caráter abstrato, o “tipo” é apenas descrito pelo legislador e tem, simultaneamente, aspectos gerais e concretos, pois absorve características presentes na vida social. O tipo, então, nessa concepção, é sempre aberto e elástico.

---

<sup>43</sup> DERZI, 1988, p. 33.

Sob essas nuances é que, no terceiro capítulo, será abordada a tipicidade, se nos moldes entendidos no Direito Tributário, encerra as características do Tipo. À guisa de uma melhor compreensão, citem-se os outros dois sentidos atribuídos ao Tipo, por Torres:

A tipicidade pode corresponder, num segundo ponto de vista, ao princípio da plena determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheit*, para os alemães). Emana dos princípios da reserva de lei e da separação dos poderes e sinaliza no sentido de que o fato gerador do tributo deve vir exclusivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos, temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e determinações casuísticas. Não afasta, no entanto, a utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, inevitáveis diante da ambigüidade de linguagem do Direito Tributário. No campo da aplicação do Direito Tributário a tipicidade significa a subsunção do fato à norma e ao conceito. Só haverá imposição fiscal se o fato, previamente qualificado pelo intérprete, se subsumir, exata e precisamente, em todos os aspectos da definição abstrata da lei. A doutrina alemã dá a essa tipicidade o nome de *Tatbestandsmäßigkeit* (literalmente: conformidade com o fato gerador).<sup>44</sup>

Importa salientar que, para Derzi, “pelo menos em três pontos fundamentais, no Direito, o tipo assume contornos especiais e questões próprias se levantam, a saber : na Metodologia Jurídica, na criação legislativa do *Tatbestand* ou fato gerador e na regulamentação administrativa para execução em massa das leis”.<sup>45</sup>

Parecem acentuar-se, dentro do Direito, diversos significados para o termo tipo. No entanto, muitos dos autores que o estudaram, passaram a investigar quais

<sup>44</sup> TORRES, 1998, p.97-98

<sup>45</sup> DERZI, 1988, p. 33. Ver: o tipo pode ser utilizado como metodologia para a Ciência, na medida em que, através da comparação, se presta à análise dos institutos jurídicos, organizando-os em série tipológica, adequada à característica compreensiva dessa Ciência. Ademais, segundo Derzi, a abertura peculiar do tipo ajusta-se muito bem à concepção moderna do Direito, como um sistema aberto. Em segundo lugar, o tipo na criação legislativa do “*Tatbestand*”, em sentido oposto àquele que é usado na Metodologia, assim a tendência classificatória do Direito, exacerbada pela necessidade de segurança jurídica, transformou e tende a transformar tipos em conceitos fechados, classificatórios. Esse é o denominado pela autora mineira: “Tipo em sentido impróprio”. Por último, o “tipo” na execução da norma, o “modo de pensar tipificante”, segundo Derzi, nasceu das práticas desenvolvidas pela Administração na execução das leis fiscais que ensejam aplicação jurídica em massa e da jurisprudência alemã. Informa ainda, que há quem considere essa prática um arranhão ao princípio da Legalidade. Um exemplo seriam as tabelas ou quadros de valores de imóveis urbanos, que servem de base para cálculo do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana.

modalidades de tipo mais se aproximam das peculiaridades do pensamento e da Ciência jurídica .

O ponto importante, aqui, é perceber que o tipo absorve características presentes na vida real; em virtude disso, tem características gerais e concretas e só tem sentido se servir para que o mundo real se espelhe. Esse tipo corresponde ao que Larenz denomina de tipo jurídico - estrutural, cujo exemplo é o contrato.

Larenz pontifica :

quando o conceito geral - abstrato e o sistema lógico desses conceitos não são suficientes por si para apreender um fenômeno da vida ou uma conexão de sentido na multiplicidade das suas manifestações, oferece-se então o “tipo” como forma de pensamento. Numerosas ciências servem-se atualmente dessa forma de pensamento, se bem que não exatamente no mesmo sentido.(...) Informa ainda Larenz: Nas ciências sociais, por exemplo, introduziu-o Max Weber, na Teoria geral do Estado, Georg Jellinek.<sup>46</sup>

Oliveira, resumindo as características configuradoras do tipo, conclui que, como traço fundamental do tipo aberto(terminologia já posta de lado pelo próprio Larenz, pois para ele os tipos são sempre abertos) está a:

“graduabilidade das características que compõem seu repertório. Sua formação não é artificial ou arbitrária, pois parte do tipo ou estrutura social, o chamado tipo da vida; o caminho seguido começa por uma abstração, o separar e refer as características essenciais na esteira de um finalismo concreto, de acordo com um valor ou valores de atendimento prioritário”.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> LARENZ, 1983, p.561-568.

<sup>47</sup> OLIVEIRA, 1978, p.32-33.

A referida tese não está atualizada, pois utiliza terminologia dos “tipos fechados e abertos”, com fundamento em Larenz (1983). Porém, Larenz, até a segunda edição de sua obra “*Metodologia da Ciência do Direito*”, admitia os tipos fechados. A partir da 3ª edição refez o seu ponto de vista, mantido, inclusive, na 4ª edição, de 1979, afirmando que os tipos, por definição, são sempre abertos, consoante DERZI, 1988, p.38 (nota de rodapé nº 18). Ver também p.63-64.” Larenz admite, pois, os tipos no Direito, entendendo como tal a ordem estruturada de forma flexível e fluída. O fato de ter denominado os conceitos de ordem de tipos fechados foi questão apenas terminológica, já superada. As edições mais recentes de sua tão consultada Metodologia registram a alteração, pois o tipo para o jurista é tão -só aquele, por sua própria natureza, aberto”. Vale ressaltar, no entanto, que no Direito Penal, com relação a esse posicionamento terminológico de Larenz, continuou-se a se cogitar de “tipo aberto” e no Direito Tributário a relacionar todos os elementos presentes no tipo com a “tipicidade

Assim, o tipo aberto é um tipo de limites fluidos, flexíveis, que procura conservar a continuidade da vida. O caso concreto não precisa ser nele subsumido; basta que se possa coordená-lo ao tipo, vale dizer, é suficiente que as características do tipo da vida correspondam, nos pontos essenciais, ao modelo jurídico.

Para dar maior azo à reflexão, importa ressaltar que Derzi aponta como notas características do tipo, em oposição ao conceito: a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação com a realidade. Como conjunto aberto, informa a professora mineira:

o tipo é um sistema elástico de características não limitadas, renunciáveis, vale dizer, características que podem até faltar em certos objetos, os quais, apesar disso são dados como típicos. A gradação decorre dos diferentes graus de intensidade, frequência e combinações em que se dão as características de um tipo.<sup>48</sup>

Assim, consoante Derzi:

enquanto no conceito classificatório tem cabida a identificação do gênero e a separação rigorosa entre as espécies, na tipológica isso não será possível, mas apenas se dá uma escala comparativa que vai do mais ao menos típico, até o limite do atípico.<sup>49</sup>

Sendo assim, a onerosidade nos negócios forma um tipo, pois entre os pólos, doação de um lado e compra e venda a preço de mercado de outro, há inúmeros degraus de onerosidade.

No tocante à inteireza ou totalidade, informa Derzi que se manifesta através da interdependência de seus traços, os quais formam uma estrutura. Para, portanto se reconhecer o tipo, é preciso a identidade de sentido do todo. Isso, por outro lado,

---

cerrada". Não houve, portanto, maiores reflexões no tocante à terminologia, com exceção dos autores citados.

<sup>48</sup> DERZI, 1988, p. 51-52.

<sup>49</sup> *Ibid.*

permite uma maior aproximação da realidade jurídica, por se tratar de uma abstração rica de conteúdo, ou seja, uma descrição completa que permite identificar o objeto.

O conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características. Não se pode falar em exclusivismo de um ou outro modo de pensar, mas de prevalência de um sobre o outro, especialmente, no caso do Direito Tributário e Penal, dos conceitos fechados sobre os tipos. Logo, cogita-se que o princípio da legalidade, em matéria tributária e penal converteu-se em conceito determinado. Observe-se que suas notas são irrenunciáveis, formando uma estrutura rígida, não flexível.

Dessa forma, o conhecido princípio da tipicidade, no Direito Penal e Tributário, cede lugar à expressão cunhada por Derzi :

Princípio da especialidade ou especificação conceitual. A especialidade conceitual normativa representa o enrijecimento da legalidade. A tipicidade, não obstante sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, concretizando de forma mais eficiente a segurança jurídica.

Como se pode inferir, a condensação das idéias supranarradas, acerca do pensamento de Larenz sobre o tipo, e das impressões colhidas por Derzi, na verdade sugere uma reflexão: se essa noção de tipo que consubstancia a “tipicidade tributária”, cujo princípio “legalidade material” é assegurado constitucionalmente, trazem em seu bojo a segurança jurídica. Em outras palavras: se os contribuintes saberão, de antemão em que extensão, como e quando sairá de sua órbita patrimonial, o tributo devido.

Por outro lado, com esse breve panorama acerca do “Tipo,” mostrou-se que ele há muito vem sendo estudado e está presente em muitos campos científicos, o que, de certa forma, dificulta uma precisão conceitual. É certo, porém, entendê-lo nos moldes propostos por Larenz e interpretados por estudiosos como Derzi e Torres, no direito pátrio.

Com o escopo de adquirir um maior embasamento teórico no que pertine à Tipicidade, e a fim de melhor compreender as suas nuances, algumas reflexões se impõem necessárias, no tocante ao desdobramento teórico dos estudiosos em dois campos da dogmática jurídica acerca do tipicidade: no Direito Civil e no Direito Penal, antes de abordar-se tal instituto no Direito Tributário.

entre o tipo e o fato concreto. Basta uma relação de suficiente conformidade. Logo, ao contrário de Larenz, entende que o princípio da Tipicidade está presente nos direitos reais, como também nos contratos.

Utiliza o seguinte raciocínio para fundamentar seu posicionamento<sup>54</sup> : ele entende que não se pode falar em tipo contratual e em conceito classificatório de direito real: “se trata de uma diferença quantitativa, e não qualitativa,” porque, segundo ele, o método conceitual tem caráter lógico-formal, quase matemático, e o método tipológico é essencialmente volutativo, depende da avaliação do legislador. A lógica nos contratos não é inspirada no tipo matemático, mas no tipo volutativo.

E afirma Natucci que há no direito real uma imposição de tipos, o que quer dizer que as partes não podem, por si mesmas, mediante livre convenção, criar novas figuras contratuais de direito real, que não têm correspondente na legislação; assim que, segundo ele, o princípio da tipicidade é limitado pelos direitos reais<sup>55</sup>.

Desta feita, observa-se que, para Natucci, o princípio da tipicidade nos direitos reais tem como fundamento, valor, a tutela do interesse do terceiro adquirente, ou seja, que o conteúdo dos direitos reais não se modificará em virtude da autonomia contratual; ao contrário, nos contratos, no âmbito contratual, o que importa é o interesse da partes, considerado à luz das exigências do ordenamento jurídico, por isso é uma diferença qualitativa e não quantitativa.

O usufrutuário, por exemplo, é titular de um direito limitado. O princípio da tipicidade é limitado ao conteúdo do direito real. O conteúdo do direito de

---

faz recursos a modelos reais ilustrativos, que, na maioria das vezes, são definidos através de exemplos significativos.” Tradução livre da autora.

<sup>54</sup> *Ibid.*, p.48. Ver nota de rodapé.

<sup>55</sup> NATUCCI, 1982, p.151. “Porque o tipo do contrato define o seu conteúdo.” Tradução livre da autora.

propriedade é ineliminável e constitui a estrutura mais profunda dos direitos reais. O núcleo fundamental da situação real é essencial ao tipo<sup>56</sup>.

Consoante Nattucei,<sup>57</sup> a tipicidade no direito real determina o conteúdo, porém não existe uma linha demarcatória segura no tocante ao conteúdo e ao exercício do direito. A norma, que é matéria de direito real, não faz outra coisa senão prever determinada situação ativa e passiva, determinado comportamento lícito ou devido. E tal comportamento, considerado do ponto de vista estático, constitui o conteúdo; do ponto de vista dinâmico, representa o exercício do direito.

Por exemplo, o usufruto tem como limite, no exercício do direito, a destinação econômica. Assim, segundo interpretação do autor, o princípio da tipicidade, está previsto no artigo 1372 do Código Civil Italiano.

Acerca da discussão sobre tipicidade ou atipicidade dos direitos reais ter aflorado na Itália, o que não ocorreu no Brasil, torna difícil uma análise mais apurada. Não obstante, tudo indica que um dos seus principais representantes, Natucci, aparentemente equivocou-se no tocante a separar os fatos constitutivos ou pressupostos dos direitos reais das situações jurídicas previstas em lei. Os fatos constitutivos ou pressupostos dos direitos reais não são objeto de conceituação classificatória. Os contratos, por exemplo, que estabelecem o usufruto não são objeto de conceituação classificatória, mas sim de uma tipologia. Da mesma forma os contratos que estipulam direitos pessoais.

No caso do direito real consubstanciado na servidão, o fato constitutivo ou pressuposto pode ser o contrato, onde se poderá verificar se a servidão é a título gratuito ou oneroso. Além disso, há outros modos de constituição, como o usucapião,

---

<sup>56</sup> *Ibid.*, p.151. Tradução livre da autora.

por testamento, entre outros, sem esquecer de que ela, na verdade, só se constitui por ato entre vivos após o registro no Cartório de Imóveis.

Assim, se o fato constitutivo for o contrato, verificar-se-à a maior ou menor onerosidade, à maneira tipológica. Nesse sentido os ensinamentos de Natucci têm significado.

No entanto, as situações jurídicas, o conjunto de características indissociáveis, necessárias e suficientes, é o que nos informa se estamos diante de um direito real, ou seja, por exemplo, se uma dada situação é uma servidão, com todas as suas características, ou não é. Ou consubstancia um usufruto com todas as conseqüência jurídicas daí advindas, ou não.

Orlando Gomes,<sup>58</sup> em sua obra clássica, informa como se manifestam os direitos reais na legislação comparada. Frisa também que o Código Civil brasileiro, na parte dedicada aos direitos reais, sofreu influência dos Códigos de Portugal, da Alemanha e da França.

No tocante à questão se os direitos reais obedecem ao princípio da Tipicidade, nos moldes propostos por Larenz ou ao princípio da especificação conceitual, o autor pátrio não se manifesta, convencionalmente chama os direitos reais de tipos. Senão, vejamos: “os tipos são definidos em lei e não há direitos reais atípicos ou inominados”. Vale notar que Rodrigues assim define o direito real: “vínculo entre pessoa e coisa, prevalecendo contra todos,” conferindo a seu titular a prerrogativa de

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 151. Tradução livre da autora.

<sup>58</sup> GOMES, 1999, p. 397. Também informa o autor que “os Códigos Civis francês, alemão e português filiaram-se à doutrina dos “*numerus clausus*”. Nos sistemas jurídicos escandinavos, que compreendem os direitos da Dinamarca, Suécia, Noruega, Finlândia e Islândia, o tratamento dispensado aos direitos reais distingue-se fundamentalmente dos outros sistemas nos quais prevaleceu a influência do direito Romano, que netes foi nenhuma. Entre outras singularidades interessantes, adotam o princípio dos *numerus apertus*, em relação aos direitos reais. No Direito italiano, predomina

seqüela e a ação real: ademais, além de ser exclusivo, o direito real tem o seu número limitado pela lei".<sup>59</sup>

Outro ponto importante é a questão se a enumeração do artigo 674 do Código Civil é taxativa ou enumerativa. Nesse ponto, a maioria dos doutrinadores pátrios, com exceção de poucos, como por exemplo, Monteiro,<sup>60</sup> entendem que é taxativa.

E, por sua vez, acentua Diniz<sup>61</sup> que o direito pessoal, no direito brasileiro, é ilimitado, sensível à autonomia da vontade, permitindo a criação de novas figuras contratuais que não têm correspondente na legislação, daí a categoria dos contratos típicos ou atípicos. Os direitos reais, ao contrário, estão tipificados no artigo 674 do Código Civil, e tal elenco pode ser ampliado somente pelo próprio legislador.

É visível que o tipo, no Direito Privado, assume abrangência bem menor que no Direito Público, apresentando-se simplesmente como um método dedutivo para se classificar, de acordo com a maneira com que se apresentam os contratos, os direitos reais e as sociedades, em tipos ou conceitos.

## **2.2 A tipicidade e o Direito Penal**

Assim como o que ocorreu com os princípios, o estudo da tipicidade voltou-se primeiro para as realidades do Direito Privado: os contratos, os direitos reais, as sociedades, e lá, como já foi exposto anteriormente, servia como um limite à autonomia privada, e nem sequer suscitava os problemas advindos da necessidade de estabelecer parâmetros bem definidos, a fim de se evitar o arbítrio da Administração Pública.

---

a regra dos *numerus clausus*, e os direitos reais são a superfície, o uso, a habitação, as servidões prediais e os usos cívicos." (GOMES, 1999, p. 410-411)

<sup>59</sup> RODRIGUES, 1994, p.5.

<sup>60</sup> MONTEIRO, 1992, p. 19.

Tanto na esfera penal, como na tributária, é preciso estabelecer limites, com o intuito de se resguardar um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, qual seja : a segurança jurídica.

No Direito Penal, portanto, resguardam-se os valores fundamentais da liberdade humana, da vida, da integridade física, da dignidade pessoal, do patrimônio; e, no Direito Tributário, consubstancia-se na não ingerência no patrimônio dos particulares, senão em virtude da lei. Ambos estão, principalmente, presentes no imaginário jurídico coletivo através dos brocardos: Não há crime, sem prévia cominação legal, e não há tributo sem lei que o defina, ou seja, a subsunção do fato à norma, para que gere as conseqüências legais daí advindas.

Mais uma vez, para dar-se início a essa incursão teórica no Direito Penal, socorre-se dos ensinamentos de Derzi que faz duas importantes distinções. A primeira delas refere-se ao fato de que o

Direito Penal compõe-se de normas cuja aplicação é exclusiva do Poder Judiciário. Nenhum cidadão poderá sofrer pena, a não ser através de uma sentença, que resulte de processo legal e pronunciada por juiz competente, e ao contrário, o Direito Tributário tem o cumprimento de suas normas, atribuído, precipuamente, a órgãos administrativos, o poder judiciário atua, pois, de forma superveniente.

E a segunda refere-se ao fato de que,

igualmente, o Direito Penal, por sua natureza, é composto de normas sancionatórias, vale dizer, de delitos e de penas. É o reino, por excelência, do ilícito. A determinação ou especificação conceitual, que aqui se manifesta, é uma classificação dos crimes e das contravenções penais, uma classificação do ilícito penal.<sup>62</sup>

Assim, o Código Penal é a Cartilha do delinqüente. No Direito Tributário, ao contrário, as sanções não sofrem uma ampla classificação, à maneira do Direito Penal,

---

<sup>61</sup> DINIZ, 1993, p. 12.

<sup>62</sup> DERZI, 1988, p.114-115.

mas, são, muitas vezes, inespecíficas. Não obstante, reportam-se a descumprimento de deveres que, ao contrário, obedecem a uma classificação legal rígida. Também os fatos que atuam como pressuposto para o nascimento desses deveres tributários vêm amplamente determinados.

Por isso, opta-se por comparar o Direito Penal e o Direito Tributário material, não sancionatório.

É importante notar que apesar da doutrina do Tipo ser complexa, confusa e de limites imprecisos já na sua origem, vale dizer, dentro da Ciência do Direito tedesco, dentre as complexidades para o entendimento do tipo e da tipicidade, destaca-se que a palavra alemã *Tatbestand* foi traduzida, impropriamente por tipo. Porém, na maioria das vezes, Beling não se refere a tipo, mas a *Tatbestand*. Por exemplo, “*Die Lehre von Tatbestand*,” de Beling foi traduzida como a Doutrina do delito - Tipo<sup>63</sup>.

No Direito Tributário, todavia, a questão terminológica não trouxe grandes problemas, pois não é usual se referir a tipo, mas sim a fato gerador, hipótese ou pressuposto.

### 2.2.1 O “Tipo” no sentido de “*Tatbestand*”

Para Harbich a concepção de tipicidade decorre do pensamento filosófico da época do iluminismo, sintetizado, quanto ao Direito Penal, no princípio formulado por Feuerbach, *nulla poena sine legge*. É interessante, nesse particular, salientar que Harbich cita que Welzel demonstra que esse princípio era desconhecido nas duas grandes fontes do direito alemão: o romano e o germânico. Era desconhecido também

<sup>63</sup> *Ibid.*, p.114. Derzi, também, informa em nota de rodapé, p.117 que Jimenez de Asúa também traduz *tatbestand* por tipicidade. E assim, está impregnada toda a doutrina latino-americana, italiana, francesa, portuguesa e espanhola.

no longo período de formação do Direito Penal Público que se inicia a partir da Idade Média, o qual concebia o crime como pertencente à área privada.

Informa ainda que:

a partir do século XII, a evolução do direito criminal caracteriza-se por uma feição muito repressiva, com penas duras e cruéis, ficando entregue o delinqüente - ou o suposto delinqüente- ao arbítrio dos juizes e aos veredictos pragmáticos dos processos de inquisição. A primeira codificação penal alemã: a *Constitutio Criminalis Carolina*, de 1532, contém, essencialmente, normas processuais, deixando um campo vasto, quanto ao direito material, aos juizes, para o procedimento valorativo. A partir do século XVIII, evoluiu a humanização do Direito Penal, processo pelo qual culminou na já citada garantia liberal: Não há crime sem lei escrita.<sup>64</sup>

E, como irá se observar, a doutrina do tipo, tal como foi construída, reforça efetivamente essa conquista. Na verdade, com a decomposição do delito em partes diversas, focalizando-as separadamente para posterior coordenação, assegura-se uma garantia aos acusados perante a justiça penal de que eles serão ouvidos e julgados de forma condizente com o atual estágio da Ciência Jurídica. Também em termos de metodologia, facilita a sistematização dos elementos do delito.

Por outro lado, na elaboração conceitual do crime, através de seus elementos constitutivos e integrantes, é a tipicidade o primeiro elemento que aparece, uma vez que o ilícito penal não se configura se não existe fato típico.

Além disso, o *Tatbestand* traduz, em termos técnico-jurídicos, a exigência da certeza na configuração das figuras delituosas, limitando o arbítrio dos governantes e principalmente, daqueles que julgam.

Esclarece Luisi que

---

<sup>64</sup> HARBICH, 1976, p.44-45. Luisi (1991) comenta que foi Von Feuerbach o fundador da ciência penal alemã moderna, e em 1813 o princípio da reserva legal ganha a sua enunciação clássica através da fórmula latina: *nullum crime e nulla poena, sine praevia legge*. (LUISI, 1991, p. 15-25)

segundo sustenta D. Santamaria in *Prospettive del concetto finalistico di azione*, que o primeiro a usar o termo, vertendo para o alemão a expressão latina *corpus delicti*, foi Ferdinand Klein, em 1796, na obra *Grundsätze des gemeinen deutschen undpreussischen peinlichen Rechts*. Luiz informa também que Jimenez de Asúa, por sua vez, baseando-se em K. Binding, dá notícia do uso da expressão *Tatbestand* no parágrafo 133 da Ordenação Criminal prussiana de 1805, que assim está redigido: o *Tatbestand* compreende o conjunto daquelas circunstâncias que fazem certo, ou extremamente provável, o cometimento de um delito.(...) Como categoria conceitual do direito penal substantivo, no entanto, o vocábulo *Tatbestand* aparece pela primeira vez na obra de L.Von Feuerbach, que põe em relevo a sua origem política vinculada a uma concepção liberal do Estado de Direito.<sup>65</sup>

Antes, porém, de dar-se continuidade a essa incursão teórica sobre a origem da tipicidade no Direito Penal, é bom que se observe que:

embora com algumas discrepâncias, o *Tatbestand* se confunde, para todos os penalistas alemães do século XIX, com a totalidade do delito, pois é concebido como integrado por todos os elementos objetivos e subjetivos necessários para a existência do crime. Não há, dentro desse entendimento, como diferenciar o *Tatbestand* do delito, pois este nada mais é que algo constituído por todos os componentes daquele.<sup>66</sup>

Pois bem, “antes de surgir o *Tatbestand* como elemento independente do crime, com Beling, o Direito Penal, no século XIX, via o delito, basicamente, de forma bipartida, resultado de características internas (culpabilidade) e externas (ação antijurídica).”<sup>67</sup>

Com Beling, pode-se afirmar que o *Tatbestand* deixa de ser o delito para ser, apenas um dos seus elementos. Assim, em 1906, portanto no início do século passado, começa o enfoque tricotômico do delito, com a publicação de *Die Lehre von Verbrechen*. Beling revisa profundamente o conceito de *Tatbestand*, dando-lhe um

<sup>65</sup> LUHSI, 1987, p.13. Ver nota de rodapé p: 13; *Capítulo I* onde há uma análise do conceito e da evolução da tipicidade. No mesmo sentido da correspondência de *Tatbestand*, ao significado equivalente da expressão latina *corpus delicti*, de cunho processual veja TOLEDO, 1994, p. 135.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p.13

<sup>67</sup> DERZI, 1988, p.118

novo sentido, já que o concebe não mais como composto da totalidade dos elementos do delito, mas tão somente como um dos elementos constitutivos do crime<sup>68</sup>

Luisi explica que Beling diferencia o tipo da tipicidade. O primeiro é, para Beling, um contexto conceitual que descreve os elementos materiais contidos na norma incriminadora, ao passo que a tipicidade é um juízo de adequação pelo qual se constata que o fato ocorrido realiza o fato abstratamente configurado no tipo. Ainda, segundo Luisi :

ao criar o tipo, o legislador toma por base os dados reais e configura, abstratamente, em conceitos, o fato. Na tipicidade, tendo presente o acontecimento efetivo, se constata que ele, concretamente realiza o acontecimento abstratamente descrito no tipo.<sup>69</sup>

Assim, o tipo, para Beling não é o fato objetivo em que, concretamente, se realiza o delito, mas, segundo ele, a mera descrição dos dados materiais que configuram objetivamente o crime. Trata-se não da realidade do delito, mas dos conceitos que subsumem essa realidade.

Beling sofreu várias críticas. Na tentativa de esclarecer pontos obscuros em sua teoria, retorna ao tema em 1930, com a monografia *Die Lehre vom Tatbestand*<sup>70</sup>.

Tenta apresentar suas idéias com uma roupagem semântica nova, porém utiliza uma rebuscada linguagem técnica que torna difícil a leitura do texto, tornando ainda mais complexo o entendimento de sua exposição.

<sup>68</sup> ECHANDÍA, 1989. O autor cita, na nota de rodapé da página 3, a primeira obra de Beling, em alemão, BELING, Ernest Von. Die Lehre vom Verbrechen. Tübingen, 1906.

<sup>69</sup> LUISI, 1987, p. 14 –15. Em nota de rodapé o autor informa que Beling distingue o tipo da tipicidade.

<sup>70</sup> Quem quiser aprofundar o tema, sugere-se a leitura da tradução para o espanhol da obra de BELING, 1944.

### 2.2.2 Evolução teórica do Tipo no Direito Penal

Asúa<sup>71</sup> divide a história do tipo penal em cinco fases : inicia-se com a obra de Beling (*Lehre von Verbrechen*) ganhando independência o princípio de que “não há delito sem tipicidade”; a segunda engloba os reparos que Marx Ernest Mayer fez à teoria de Beling, correções que foram aprofundadas em uma terceira etapa por Edmund Mezger; a quarta é marcada pela edição em 1930, da obra *Esquema de Direito Penal* de Beling, na qual ele revê pontos fundamentais de sua tese inicial; a quinta caracteriza-se por um desmoronamento do conceito de tipo, desaparecendo a tipicidade em sua função garantidora da liberdade individual. (...) Finalmente é revisto o estudo da tipicidade, ressurgindo, em pleno vigor, o conceito e a importância do tipo no Direito Penal, em seu desenvolvimento atual.

Na primeira etapa, antes da Revolução Liberal, no século XVIII, o arbítrio judicial era tão amplo, que qualquer comportamento considerado lesivo aos interesses humanos, a juízo do julgador, era suscetível de sanção. Isso acarretava uma enorme insegurança jurídica. Essas idéias causaram uma reação que se concretizou mais tarde, por obra de juristas e pensadores liberais, na normatização de certas condutas. Assim, no começo do século XIX, se chegou à conquista de alguns princípios, hoje considerados fundamentais, a saber : as penas devem estar previstas na lei, portanto somente é punível o fato descrito na lei e para o qual haja a previsão de uma pena.

Assim, o panorama supracitado vigia no Direito Penal, quando surgiu na Alemanha a figura de Ernst Von Beling; disso tudo se pode inferir que sua contribuição fundamental consistiu na criação de um terceiro princípio: “não há delito sem tipicidade”.

---

<sup>71</sup> ASÚA-*apud* DERZI, 1988, p. 119.

A tipicidade surge, assim, como um elemento autônomo do delito, de eminente natureza descritivo - objetiva, e independente do juízo de valor sobre sua antijuricidade e do conteúdo subjetivo da conduta humana. Nas palavras de Echandía :  
 “ *el tatbestand belingniano nace, pues, como algo abstracto y objetivo; lo primero porque no pertenece a la vida real sino a la ley; y lo segundo porque su función se agota en la descripción formal de la conducta* ”<sup>72</sup>.

Beling assim define o delito: “una acción típica, contraria al derecho, culpable, adaptable a una pena y suficiente a las condiciones objetivas de la penalidad.”<sup>73</sup>

Para Beling “o tipo (*tatbestand*) é expediente técnico - jurídico, descrição neutra (não valorativa), estritamente objetiva e externa, independente dos demais aspectos do delito (antijuricidade e culpabilidade) e insuficiente para a sua configuração”.<sup>74</sup>

Para ele, portanto, toda a valoração pertence à antijuricidade . Em linhas gerais, infere-se que essa primeira fase proposta por Echandía converge para a primeira fase proposta por Asúa, anteriormente citada.

Informa Marques que

o conceito de Tipicidade se originou do entendimento dado por Beling ao vocábulo *Tatbestand*, do artigo 59, do Código Penal Alemão, em divergência da exegese que era abraçada pelos demais penalistas germânicos, que entendiam o *Tatbestand* como o conjunto dos elementos de que se compõe o delito, abrangendo em seu conteúdo a antijuricidade, a culpabilidade e a materialidade do fato criminoso.<sup>75</sup>

Beling restringiu o “*tatbestand*” tão somente aos elementos descritivos do crime contidos na lei penal. Não obstante, a aceitação inicial da doutrina foi nenhuma,

<sup>72</sup> ECHANDÍA, 1989, p.4.

<sup>73</sup> BELING, 1944, p.18

<sup>74</sup> DERZI, 1988, p.122.

<sup>75</sup> MARQUES, 1952, p. 32.

verificando-se, ao revés, forte hostilidade por parte de insignes penalistas, dentre os quais se destaca Karl Binding. E o destino da tipicidade talvez fosse o do completo esquecimento, se Mayer não a recompusesse e re-elaborasse.<sup>76</sup>

Como se pode constatar a tipicidade, no modelo de Beling, não se confunde com a antijuridicidade, que é responsável pela “valoração” (ocorrendo uma excludente de antijuridicidade, permanece a tipicidade). Igualmente tipicidade não implica a culpabilidade, pois a ação, independente do tipo ser doloso ou culposos, é objeto de uma mesma descrição, por exemplo: matar alguém.

A tipicidade, por sua vez, corresponde à observação de que só é possível qualificar uma conduta de delituosa se ela estiver descrita abstratamente em uma norma positiva.

Quanto à segunda etapa, ela tem como representante Max Ernest Mayer, vulgarizador da teoria da tipicidade bosquejada por Beling, no entender de Echandía. Advoga Mayer a tese de que a tipicidade é independente da antijuridicidade; não obstante, está a ela ligada por um “vínculo indiciário,” pois considera que sua função não é simplesmente descritiva, mas reveladora de uma contrariedade entre a conduta e as normas de cultura legalmente reconhecidas.

É claro que o indício de antijuridicidade que contém o tipo penal não lesiona o ordenamento jurídico<sup>77</sup>.

Assim, em presença da tipicidade, há um indício de antijuridicidade, que pode, todavia, ser desfeito. Como exemplo, pode-se imaginar a seguinte situação: se um

<sup>76</sup> *Ibid.*, p.32.

<sup>77</sup> ECHANDÍA, 1989, p.4 . Lembra Echandía que o próprio Mayer cita o caso dos engenheiros que, com o objetivo de defender uma determinada praça, inutilizam a ponte por onde poderia passar o inimigo; assim, nessa hipótese, apesar da conduta ser típica, enquanto penalmente descrita, carece de antijuridicidade, porque está justificada. Tradução livre da autora.

indivíduo mata o outro, aparece, desde logo, a tipicidade, com o enquadramento dessa ação ou conduta na figura legal ou típica do artigo 121 do Código Penal. E o indício de antijuricidade só se desfaz se o agente provar que matou em legítima defesa.

A terceira etapa tem como representante Edmund Mezger, que situa a tipicidade dentro da antijuricidade, posto que a estuda como um capítulo desta. Para o professor de Munique, a tipicidade é a *ratio essendi* da antijuricidade, e não um mero indício da mesma. Em suas próprias palavras: *"O tipo significa más bien el injusto descrito concretamente por la ley en sus diversos artículos y a cuya realización va ligada la sanción penal."*<sup>78</sup>

Ou seja, Mezger pretendeu tornar ainda mais forte a conexão entre tipicidade e antijuricidade, considerando a tipicidade não apenas um indício ou *"ratio cognoscendi"* de antijuricidade, e sim o seu fundamento real. O *Tatbestand* encerra, em seu entendimento, a noção de valor, de um bem jurídico tutelado.

Derzi assim relaciona: "em Beling, há independência do *Tatbestand* em relação à antijuricidade, em Mayer essa separação é diminuída e, em Mezger, abolida", pois, para Mezger, a lesão do interesse configura a essência da natureza do injusto. Assim, duas situações, reguladas pelo direito positivo, podem ocorrer: "a ausência de interesse ou a preponderância do interesse de maior valor, que transforma em conduta conforme o Direito o que, em outro caso, constituiria um injusto"<sup>79</sup>.

Pontifica Marques que a teoria de Mezger, no entanto, atinge extremos inaceitáveis que longe de melhor esclarecerem os problemas referentes ao assunto, tornam patente a sua inaceitabilidade. Cita que Antolisei a submeteu a cerrada crítica,

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 4.

<sup>79</sup> DERZI, 1988, p.126-127. Quem quiser aprofundar os seus conhecimentos acerca da obra de Mezger sugere-se a obra traduzida para o espanhol: MEZGER, Edmundo. *Tratado de Derecho Penal*, t.1, tradução de J. Rodríguez Muñoz, Madrid, Edít. Revista de derecho Privado, 1955.

e conseguiu demonstrar as inconseqüências daí decorrentes. Por isso a diretriz dominante é ainda a que se inspira em Mayer, porquanto esse entendimento melhor se adapta às aplicações práticas do Direito Penal. Convém notar que se o

tipo só contivesse atos antijurídicos, como quer Mezger, na figura externa do homicídio poderia subsumir-se o ato do soldado que mata o inimigo e se encontraria o carrasco que executa o sentenciado, todos esses fatos teriam de considerar-se como ilícitos tipificados, o que é um absurdo. (...) Essa estreita vinculação da tipicidade com a antijuridicidade pode levar à necessidade de elaborar-se nova conceituação jurídico-penal, para que as condutas como as descritas escapem das sanções da lei.<sup>80</sup>

A quarta etapa, proposta por Echandía, coincide com a de Asúa : as críticas a que foi submetida a teoria de Beling foram por ele rechaçadas na obra já mencionada “*Esquema de derecho penal*”, trazida a lume em 1930.

Convém notar que Beling, na primeira fase da sua doutrina, a fim de estabelecer a autonomia da tipicidade em relação aos demais elementos do delito, apresentava o tipo com duas características: identificava-o tão somente com aspectos objetivos, reservando os subjetivos à área da culpabilidade; e, em segundo lugar, afirmava que a constatação da tipicidade não trazia em seu bojo nenhum juízo de valor (antijuridicidade)<sup>81</sup>.

Com relação ao segundo aspecto, já se mencionaram as críticas de Mayer e Mezger à teoria da tipicidade. Mezger, ademais, também afirmava que não se pode imputar todos os elementos subjetivos à culpabilidade. Quando estes elementos determinam a natureza específica do delito, então pertencem ao tipo. Como exemplo da parte especial cita Mezger crimes cujo tipo exige a intencionalidade, o propósito,

<sup>80</sup> MARQUES, 1952, p.32-33.

<sup>81</sup> HARBICH 1976, p. 45-46.

com o artigo 242 do Código Penal Alemão que se refere “à subtração de coisa alheia móvel com o propósito de dela se apropriar.”<sup>82</sup>

Ocorre que, em face disso, Beling,

partindo de diversos delitos da parte especial, não somente admite a existência de aspectos normativos no tipo, como também de subjetivos. E cita como exemplo o artigo 211 do Código Penal Alemão, assassinato, que abrange, no tipo, os característicos normativos e subjetivos os quais justamente constituem o aspecto típico dessa forma qualificada de causar a morte de alguém. Desenvolve Beling, na “Doutrina do Tipo,” a sua teoria do “*Leitbild*,” que é uma representação abstrata, uma imagem de que se alimenta cada figura de delito.

Beling passa a distinguir entre figura retora ou tipo (*Leitbild-Tatbestand*) e a figura delitiva ou figura do delito. Assim, “toda a figura delitiva ou autônoma se compõe de uma pluralidade de elementos os quais se encontram na correspondente lei penal”.<sup>83</sup>

Para melhor análise, salienta-se:

que em toda figura delitiva, os elementos externos (face externa) da ação caracterizam o “tipo de ilicitude” de cada caso e os internos da ação (face interna) configuram as particularidades da culpabilidade que devem concorrer para que se dê o “tipo” de ilicitude como “tipo” de delito.(...) “A percepção da mera consideração dos elementos externos da descrição, sem a observância do dolo ou culpa requeridos, não leva ao verdadeiro encontro do *Tatbestand* penal”<sup>84</sup>

Considerou a existência, então, de uma imagem retora de fusão do interno e do externo. Exemplifica Beling com o assassinato. Nesse, como nas lesões corporais seguidas de morte, a morte de um homem é elemento comum, sinal externo e sensível. No entanto, só corresponderá ao *Leitild* do homicídio, se houver identificação total quanto aos aspectos subjetivos e objetivos.

<sup>82</sup> *Ibid.*, p.45.

<sup>83</sup> *Ibid.*, p.47

<sup>84</sup> DERZI, 1988, p. 130-131

Essa é a idéia medular da quarta fase: há, pois, um duplo rol: “o das figuras de delito, descritas na parte especial do Código Penal e dos *Tatbestande* legais ou esquemas estilizados ou “tipos” (matar um homem, subtrair coisa alheia móvel, etc.)”<sup>85</sup>. Já o catálogo das figuras do delito (assassinato, furto, etc.) é bem mais numeroso.

Assim, é possível que exista uma mesma “figura retora” para vários tipos de delito, por ser idêntico o “*tatbestand*” legal. No caso da lesão corporal simples e da lesão corporal seguida de morte (a morte é apenas um adicional objetivo), há uma única imagem retora: maltrato ou dano à saúde. Pode haver também adicionais subjetivos a uma mesma figura retora: o dolo e a culpa. São exemplos de figuras retoras, por exemplo, matar um homem e apoderar-se de coisa alheia móvel <sup>86</sup>.

A quinta etapa da evolução da tipicidade no Direito Penal, para Echandía, assim como já foi mencionado, também para Asuá e para a maioria dos penalistas, corresponde ao Direito Penal da época hitleriana, influenciado pela concepção nacional socialista de Estado, que destrói os princípios fundamentais do direito penal liberal, tais como: “*nullum crimen poena sine lege*”. Renega-se, então, a tipicidade porque ela se converteria em um obstáculo para a punibilidade de condutas que significassem um perigo à nova ordem político – jurídica.” <sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 131

<sup>86</sup> ECHANDÍA, 1989, p. 5. Tradução livre da autora.

<sup>87</sup> ECHANDÍA, 1989, p.6. Tradução livre da autora.

### 2.2.3 Os novos rumos da teoria da Tipicidade em face da teoria finalista de Welzel

Cabe frisar que a dogmática conceitual da tipicidade, iniciada em Beling, recebeu continuidade e ficou enriquecida principalmente com os estudos de Welzel, no que concerne a sua teoria finalista da ação humana.

Assim, a grande contribuição de Welzel “está no fato de ter revisto a teoria, para conceber o *Tatbestand* não só constituído de elementos objetivos e externos da ação, mas também de elementos anímicos subjetivos. O *injusto subjetivo*, o dolo, participa do *Tatbestand*, não mais com caráter excepcional e secundário, mas ordinário e necessariamente”. (...) A teoria finalista loca o dolo no *Tatbestand* subjetivo e a responsabilidade dentro da culpabilidade. Separa-se o dolo da consciência de ilicitude<sup>88</sup>.

Em virtude disso, fica transparente a idéia que a distinção entre homicídio doloso e lesões corporais seguidas de morte, por exemplo, está no dolo, pois fica integrado no próprio tipo. Portanto, para se identificar esses crimes depende-se de um único critério: a existência e extensão do dolo.

Importante contribuição da teoria Welzeniana é a adição de um novo conceito: o do tipo aberto e fechado. “No primeiro, a matéria do ilícito penal é descrita exaustivamente, portanto já indica a antijuridicidade. No segundo, apenas uma parte da figura delituosa é circunscrita pelo tipo, enquanto uma outra parte deve ser formada por complementação valorativa pelo juiz.”<sup>89</sup>

<sup>88</sup> DERZI, 1988, p.131-132. Ver também p. 134-135. “o pensamento iniciado na obra de Beling, com total continuidade em Welzel, o qual contrapõe o *Tatbestand* à antijuridicidade e loca no *Tatbestand* o dolo, reflete-se na distinção entre erro de “tipo” e “de proibição”.

<sup>89</sup> HARBICH, 1976, p.49. Quem quiser aprofundar os seus conhecimentos, sugere-se a tradução para o espanhol da obra Welzeniana : WELZEL, Hans. Derecho Penal. Tradução de Carlos Fontán Balestra, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1956.

#### 2.2.4 A teoria causalista de Von Liszt

Para formar uma visão mais adequada da teoria Welzeniana e seus reflexos na tipicidade penal, é importante frisar que um dos pontos que marca a concepção atual de Direito Penal é a evolução da teoria causal (causalidade mecânica) da ação para a teoria finalista (causalidade psicológica ou dirigida). Assim, serão feitas breves considerações acerca da passagem, na teoria do crime, da concepção causalista para a finalista.

Tal incursão teórica se justifica, do ponto de vista metodológico, a fim de se compreender a relação da tipicidade com os fundamentos dos chamados tipos abertos e fechados no Direito Penal (ver nota de rodapé nº 47), do dolo como elemento integrante do “*Tatbestand*”, da relação da Tipicidade com a Antijuridicidade e Ilicitude.

Em linhas gerais, a teoria causal da ação considera a ação humana um processo mecânico regido pelas leis da causalidade. O conceito causal da ação foi desenvolvido por Von Lizt e Beling, e fundamentado mais detidamente por Radbruch. A ação, portanto, seria um movimento voluntário que causa modificação no mundo exterior. A manifestação da vontade, o resultado e a relação de causalidade são os três elementos do conceito de ação.<sup>90</sup>

O conceito causal da ação fracionava-a em dois segmentos distintos: de um lado, o processo causal “externo,” objetivo, alteração do mundo fenomênico, ação e resultado; de outro lado, o querer interno, que se situava na culpabilidade. Tal

---

<sup>90</sup> BITENCOURT, 1999,p.192.

concepção, hoje, considera-se superada, sofrendo inúmeras críticas, entre elas a não-explicação convincente de como a ação causal se processa nos crimes culposos.

### 2.2.5 As teorias da culpabilidade: psicológica, normativa e normativa pura

A propósito, a fim de se melhor assimilar a concepção causalista e finalista é necessário incursionar pelos domínios da culpabilidade, com o intuito de perquirirem-se os fundamentos da concepção psicológica e da concepção normativa da culpabilidade, bem como da normativa pura.

Cumprе ressaltar que a teoria causal oferecia base segura à primitiva concepção de Beling, que via na tipicidade apenas mera descrição dos aspectos objetivos da conduta. E na culpabilidade se situava a responsabilidade do autor pelo ilícito realizado.

Para a concepção psicológica, “a culpabilidade é uma ligação de natureza anímica, psíquica, entre o agente e o fato criminoso. Há dolo, quando há voluntariedade e previsão do fato; há culpa, em sentido estrito, quando há previsibilidade sem a voluntariedade do resultado danoso”.<sup>91</sup>

O dolo e a culpa eram as únicas espécies de culpabilidade, e a imputabilidade o seu pressuposto. Essa concepção partia da distinção entre a parte exterior do fato punível-objetiva - que era representada pela tipicidade e antijuricidade, e sua parte interior, isto é, seus componentes psíquicos - subjetivo - representada pela culpabilidade.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> *Ibid.*, p.326-327

<sup>92</sup> TOLEDO, 1994, p. 219-220.

Porém, essa concepção revelou-se insatisfatória, e o que contribuiu decisivamente para isso foi a descoberta, no início do século passado, que na culpa inconsciente, também denominada culpa sem previsão, ou culpa derivada da ignorância, não existe qualquer ligação psicológica entre o agente e seu fato. Como exemplo dessa espécie de culpa pode-se citar os acidentes de trânsito. Assim, ou se nega a culpabilidade em tais casos, ou se renuncia a um conceito unitário de culpabilidade, ou se introduz na culpabilidade um outro elemento: o juízo de reprovabilidade<sup>93</sup>.

Foi então que Frank, em sua obra editada em 1907 (*Über den Aufbau des Schuldbegriffs*), lançou as bases da denominada teoria normativa da culpabilidade. Para ser culpável não basta que o fato seja doloso ou culposos, mas é preciso que, além disso, seja censurável o autor. O dolo e a culpa *strictu sensu* deixam de ser espécies de culpabilidade e passam a ser elementos dela. A culpabilidade se enriquece com novos elementos, como o juízo de censura<sup>94</sup>.

Mezger foi o grande difusor da teoria normativa da culpabilidade, e aponta como componentes dela:

a imputabilidade (que não é seu pressuposto), uma determinada relação psicológica do autor com o fato-dolo ou culpa, ausência de causas especiais de exclusão de culpabilidade. A ação aparece, pois, como expressão juridicamente desaprovada da personalidade do agente.<sup>95</sup>

Ocorre que, assim como a teoria psicológica, a teoria da culpabilidade normativa também apresentou falhas, mostrando-se frágil, necessitando, então, de aperfeiçoamento.

<sup>93</sup> TOLEDO, 1994., p.219-220

<sup>94</sup> BITENCOURT, 1999, p.326-334.

<sup>95</sup> *Ibid.*, p.326-334.

Fredenthal<sup>96</sup> aperfeiçoa a teoria normativa, incluindo na culpabilidade o elemento : exigibilidade de outra conduta, o conhecido “poder agir de outro modo”. E Bittencourt, denomina então essa fase de teoria psicológica normativa, pois ela passa a compor-se dos seguintes elementos: a imputabilidade, elemento psicológico - normativo (dolo ou culpa), exigibilidade, conduta conforme o direito. Nessa concepção, o dolo, que era puramente psicológico, passa a ser também um dolo normativo, constituído de vontade, previsão e consciência de ilicitude. Os dois primeiros psicológicos, e o último, normativo.

Portanto, para a culpabilidade normativa, o dolo é também normativo, isto é, voluntariedade, previsão e mais a consciência atual da ilicitude.

Mezger questionou: como exigir essa consciência atual da ilicitude do delinqüente habitual, nascido em uma favela, que jamais soube o que é ilícito? Mas, se a consciência atual da ilicitude é elemento constitutivo do dolo, a conclusão é que um tal tipo criminológico, quando comete crime, age sem dolo. Inexistindo dolo, não há culpabilidade, tampouco aplicação da pena. E, nesse ponto, a teoria psicológico-normativa da culpabilidade apresentou uma falha: ninguém nega que o criminoso habitual, ou por tendência, constitui precisamente um perigoso delinqüente e, portanto, o mais necessário da pena criminal, ao menos como prevenção especial.<sup>97</sup>

Por fim, impasses que a teoria psicológica-normativa continuava a apresentar foram vencidos com a teoria normativa pura, sustentada pelo finalismo Welzeliano. Uma das maiores contribuições de Welzel, jusfilósofo e professor da Universidade de Göttingen, mais tarde da Universidade de Bonn, foi a da extração da culpabilidade de todos os elementos subjetivos que a integravam. O dolo e a culpa, portanto, passaram

---

<sup>96</sup> TOLEDO, 1994, p.225.

a ser considerados não mais como elementos da culpabilidade, mas como integrantes da ação e do injusto pessoal.<sup>98</sup>

A culpabilidade, no finalismo, segundo Bitencourt, passa a ser “reprovação pessoal que se faz contra o autor pela realização de um fato contrário ao Direito, embora houvesse podido atuar de modo diferente de como o fez.”<sup>99</sup> Então, somente se pode reprovar ao agente aquilo a respeito do qual pode algo voluntariamente. Elementos da culpabilidade para essa concepção passam a ser : imputabilidade, possibilidade de conhecimento da ilicitude do fato, exigibilidade de obediência ao Direito.

Em breves pinceladas, pode-se resumir o pensamento de Welzel da seguinte forma: em princípio, ele está de acordo que os elementos da culpabilidade são o dolo e a culpa “*strictu sensu*”, possibilidade e exigibilidade de outra conduta e o juízo de censura, mas os considera muito mal distribuídos na estrutura do crime. Ele não compreende como se pode situar o dolo dentro do juízo de culpabilidade e, com isso, deixar a ação humana sem o seu elemento característico e fundamental: a intencionalidade, isto é, o seu finalismo.<sup>100</sup>

Uma das grandes falhas da teoria causalista, apontada por Welzel, portanto, foi situar todos os elementos subjetivos da conduta humana na culpabilidade. Welzel, considerado o pai da teoria finalista da ação, desloca o dolo e a culpa para a tipicidade.

---

<sup>97</sup> *Ibid.*, p.226-233.

<sup>98</sup> BITENCOURT, 1999, p.336.

<sup>99</sup> *Ibid.*, p.233. Vale ressaltar que para Bitencourt, “injusto” é toda e qualquer conduta típica e antijurídica, mesmo que não seja culpável.

<sup>100</sup> TOLEDO, 1994, p. 226-227.

Sua tese fundamental, no tocante a sua contraposição à teoria causal da ação, é que toda ação humana é essencialmente finalista, é dirigida a um fim. Esse finalismo, o elemento intencional, inseparável da ação, é o seu elemento direcional, é, em resumo, o dolo<sup>101</sup>.

Verifica-se, por exemplo, uma tentativa de homicídio, com ferimentos no corpo da vítima. Exteriormente nada, absolutamente nada, distingue essa tentativa de homicídio de um crime de lesões corporais. O que faz esse ferimento deixar de ser uma simples lesão para transformar-se em um fato muito mais grave (a tentativa de homicídio) é tão somente a intenção de matar que dirigia a ação criminosa do agente. Tal raciocínio vale para todos os delitos dolosos. Por meio desse raciocínio, Welzel percebeu que o elemento intencional, o dolo e a culpa *strictu sensu*, fazem parte da ação humana descrita no tipo e não do juízo de culpabilidade.<sup>102</sup>

A consequência lógica foi igualmente a localização do dolo e da culpa “*strictu sensu*” no tipo legal de crime, pois, se este é a descrição da ação proibida, e se o dolo e a culpa pertencem à ação, não se pode deixar de situar no tipo todos os elementos estruturais da ação. Assim, com Welzel, os tipos passaram a ser tipos dolosos ou culposos<sup>103</sup>.

## 2.2.6 A nova fase da tipicidade penal

Percebe-se que a tipicidade penal evoluiu, aperfeiçoou-se, à medida que foi sendo aperfeiçoada a teoria da culpabilidade, motivo pelo qual a exposição anterior,

---

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 226

<sup>102</sup> *Ibid.*, p. 226

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 228.

apesar de aparentemente parecer despropositada, é de vital importância para esse estudo.

Assim, Bitencourt informa que, com o surgimento do finalismo, pode-se até falar em uma nova fase da tipicidade, que não chegou a ser destacada por Asuà, nem por Echandía, na qual se admitem “tipos dolosos e tipos culposos”, com dolo e culpa integrantes destes. O tipo, na visão finalista, passa a ser uma realidade complexa, formada por uma parte objetiva - tipo objetivo –composta pela descrição legal, e outra parte subjetiva - tipo subjetivo - constituída pela “vontade retora”, com dolo ou culpa, acompanhadas de quaisquer outras características subjetivas<sup>104</sup>.

Tipo, é, na verdade, um modelo abstrato que descreve um comportamento proibido. É uma construção mental do legislador que descreve legalmente, as ações que considera, em tese, delitivas.

Os tipos, conforme Zaffaroni:

encontram-se na parte especial do Código Penal e nas leis especiais. É que “tipo” é a fórmula legal “matar alguém,” e tipicidade é a característica de adequação ao tipo que possui a conduta de um sujeito “A” que dispara contra “B,” causando - lhe a morte. A conduta de “A,” por apresentar a característica da Tipicidade, dizemos que é uma conduta típica.<sup>105</sup>

Em outras palavras: a tipicidade é a conformidade de um fato real com o pré - estabelecido delito – tipo. Assim, somente a adequação de uma conduta concreta ao tipo legal, a correspondência entre o fato efetivamente ocorrido e o descrito no tipo, torna determinada ação humana relevante para o Direito Penal. Serve, então, o tipo, para medir o fato real, através do método da subsunção : a conduta praticada pelo agente deve subsumir-se na moldura legal. Esse “juízo de Tipicidade” é feito no caso concreto.

<sup>104</sup> BITENCOURT, 1999, p.232

Segundo Bitencourt, a adequação típica pode operar-se de forma imediata ou de forma mediata:

A adequação típica imediata ocorre, quando o fato se subsume imediatamente ao modelo legal, sem a necessidade da concorrência de qualquer outra norma, por exemplo: matar alguém. No entanto, a adequação típica mediata, que constitui exceção, necessita da concorrência de outra norma, secundário, de caráter extensivo, que amplie a abrangência da figura típica. Na hipótese da tentativa há uma ampliação temporal da figura típica, e no caso da participação a ampliação é espacial e pessoal da conduta tipificada.<sup>106</sup>

Os elementos objetivos - descritivos são identificados pela simples constatação sensorial, isto é, podem facilmente ser compreendidos somente com a percepção dos sentidos. Referem-se a objetos, seres, animais, coisas e atos perceptíveis pelos sentidos. Os elementos normativos são as circunstâncias que não se limitam a descrever o natural, mas implicam um juízo de valor, como exemplo, podem-se citar as expressões: *sem justa causa* (art.153 do CP ), *indevidamente* (art.151,§1º), *funcionário público* ( art.312). Os elementos subjetivos são constituídos pelo elemento subjetivo-geral, o dolo e elementos subjetivos do injusto<sup>107</sup>.

Do ponto de vista de Zaffaroni, o princípio da legalidade tem uma de suas mais importantes aplicações na teoria da tipicidade. Em qualquer sistema jurídico civilizado do mundo contemporâneo, os tipos são legais, isto é, somente o legislador (em nosso país, em face da Constituição Federal, art.22, I - através de lei federal) pode criar, suprimir e modificar os tipos penais. Esse é o chamado “sistema de tipos legais” que se contrapõe ao sistema de “tipos judiciais”, onde o juiz pode declarar delito o que lhe pareça sê-lo, o que praticamente, já não existe no mundo. Cumpre informar que a

<sup>105</sup> ZAFFARONI, 1999, p.444.

<sup>106</sup> BITENCOURT, 1999, p.234-235.

<sup>107</sup> *Ibid*, p.240 .

maioria dos autores desde a construção de Welzel, a partir de 1930, observam a existência no Direito Penal de tipos abertos e fechados<sup>108</sup>.

Tipo aberto seria o tipo em que o legislador não define totalmente a conduta proibida, exigindo que o juiz o faça, para o que irá recorrer a pautas ou regras gerais que estão fora do tipo penal.

Exemplifica Zaffaroni:

Quando a lei reprime o homicídio culposo está exigindo do juiz que, frente ao caso concreto, determine qual era o dever de cuidado que o autor tinha a seu cargo, e, com base nele, "feche o tipo," passando depois a averiguar se a conduta concreta é típica desse tipo "fechado" pelo juiz, mediante uma norma geral de cuidado que necessitou "trazer" ao tipo, vinda de outro contexto. Esse tipo é chamado de tipo aberto, em oposição ao fechado.<sup>109</sup>

Infere-se que assim o é, porque as numerosas variáveis de condutas, por violarem um dever de cuidado, consubstanciam um delito culposo, e não há lógica em enumerá-las. Seria, então, uma espécie de "*numerus apertus*".

No tocante ao crime doloso e ao culposo, no que concerne à teoria finalista, informa Bitencourt, que :

quanto á estrutura do tipo injusto culposo, pune-se a conduta mal dirigida, normalmente destinada a um fim penalmente irrelevante, normalmente lícito. O núcleo do tipo de injusto nos delitos culposos consiste na divergência entre a ação efetivamente praticada e a que devia realmente ter sido realizada, em virtude do dever objetivo de cuidado. Enquanto no tipo do injusto doloso é punida a conduta dirigida a um fim ilícito.<sup>110</sup>

De fato, a tipicidade no crime culposo decorre da realização de uma conduta não diligente causadora de uma lesão ou de perigo a um bem jurídico - penalmente protegido. A tipicidade no crime doloso decorre da consciência e da vontade de realizar a conduta descrita em um tipo penal.

<sup>108</sup> ZAFFARONI, 1999, p. 447.

<sup>109</sup> *Ibid.*, p.447-448.

Outra forma relevante na tipologia penal é a chamada lei penal em branco. No magistério de Zaffaroni:

chama-se lei penal em branco as que estabelecem uma pena para uma conduta que encontra-se individualizada em uma outra lei (formal ou material). Ademais, a lei formal e material que completa a lei penal em branco integra o tipo, de modo que, se a lei penal em branco remeter a uma lei que não existe, não terá vigência até que a lei que a completa seja sancionada. Como exemplo de lei penal em branco, pode-se citar o artigo 269 do Código Penal: Deixar o médico de denunciar à autoridade pública doença cuja notificação é compulsória. Como se pode observar, a norma não pode ser deduzida do tipo da lei penal, mas há necessidade de se recorrer a outras disposições, tais como leis e portarias.<sup>111</sup>

Nesse capítulo, verificou-se a doutrina da tipicidade no Direito Civil e Penal, a fim de melhor compará-la ao Direito Tributário. Cumpre ressaltar que os estudiosos do Direito Penal se dedicaram profundamente à doutrina do *Tatbestand*, tanto em nível nacional, quanto alienígena, o que não aconteceu no Direito Privado; no entanto, a preocupação aqui é somente levantar os pontos mais relevantes para o presente estudo.

Percebe-se que, no Direito Penal, a teoria da tipicidade adquiriu grande destaque e acrescentou discussões de grande monta acerca da teoria do delito, funcionando o *Tatbestand* penal como centro de irradiações dos demais conceitos como tentativa, concurso aparente de normas, concurso de sujeitos, reincidência, concurso de agentes, entre outros. O que demonstra a atualidade desse tema, no Direito Penal, é o fato de que recentemente, na Alemanha, com o advento do novo Código Penal Alemão, de 1975, referir-se ao tipo de maneira expressa (o que não se verifica no Brasil) em alguns importantes artigos da parte geral, terminologia não usada no Código anterior. Por exemplo, o artigo 11, que apresenta definições e

<sup>110</sup> BITENCOURT, 1999, p.259.

<sup>111</sup> ZAFFARONI, 1999, p.448.

conceitos, diz, em seu número cinco, que “uma ação antijurídica é apenas aquela que realiza o tipo de uma norma penal”<sup>112</sup>. O mesmo artigo, definindo o dolo, refere-se à realização do tipo legal.

Não obstante, precisa-se mencionar que as correntes doutrinárias retroaludidas, de origem germânica, apesar de encontrarem adeptos na maioria dos países europeus e americanos, sofreram duras críticas. Cite-se

Grispini que enxerga no delito, quatro e não três requisitos: a conduta humana, a correspondência ao pressuposto legal, a antijuricidade e a culpabilidade ou Battaglini que considera três elementos do delito: o fato-típico, a culpa e a punibilidade.<sup>113</sup>

Todavia, a análise a ser feita a partir desse momento, visa apenas à crítica à visão tripartida do delito, conforme anteriormente mencionada, nos moldes da teoria construída pelos juristas tedescos, por se entender ser tal visão majoritária.

### **2.3 Análise da tipicidade e do tipo penal**

Em sede conclusiva, o ponto importante aqui é perceber que a evolução do tipo, e por consequência do juízo de tipicidade, está intimamente relacionada com a evolução da noção de culpabilidade que, por sua vez, é responsável pela evolução do Direito Penal. Ademais, a culpabilidade é um juízo valorativo, de censura. O crime, para a doutrina finalista é a ação típica e antijurídica.

Há, sem dúvida, uma estreita relação entre a idéia de culpabilidade predominante em determinada época e o Direito Penal que é aplicado. E, vale ressaltar, que quanto mais se aperfeiçoa o conceito de culpabilidade, mais se

<sup>112</sup> HARBICH, 1976, p.50. Ver DERZI (1988) nota de rodapé, p.134 : “a Lei 7.209/84, que introduziu ampla reforma na parte geral do Código Penal, deslocou o dolo e a culpa para o *Tatbestand*. Acolheu a nossa lei vários postulados finalistas, especialmente esse de um “injusto pessoal”, afastando a responsabilidade subjetiva.”

<sup>113</sup> DERZI, 1988, p.143.

concentra e se reduz a área de aplicação da pena. Logo, aqui, implicitamente, há também a questão dos valores a ser preservados.

O tipo, por sua vez, é criação legislativa, é encontrado na lei. É, pois, um instrumento legal e necessário, que tem por função a individualização das condutas humanas penalmente relevantes, por estarem proibidas. O dolo e a culpa estão no tipo.

Por outro prisma, tem lugar tão importante no ordenamento pátrio, que está assegurada em nível constitucional: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal,” e representa uma conquista democrática relevante.

É o primeiro elemento do delito, sem ele seria impossível averiguar a antijuridicidade e culpabilidade de uma conduta:

Além desse viés sistematizador, outro aspecto relevante é que, por óbvio, não se deve aderir ao sistema de Welzel, de olhos vendados, fazendo profissão de “fé” finalista; no entanto, um dos pontos em que se considera a doutrina inatacável é justamente a assertiva de que o dolo é um elemento do tipo. Ao transferir-se o dolo e a culpa para o tipo, permite-se que o juízo de culpabilidade possa ocupar-se com os fatores que, realmente, são essenciais: à evitabilidade do fato e, pois, a sua censurabilidade.

O tipo legal de crime é, então, espécie classificatória de delito, com aptidão para separar os fatos penalmente lícitos dos que não o são. Possui, portanto, uma importante função seletiva.

Pois bem, os tipos penais estruturam-se basicamente sobre a descrição sintética da conduta proibida, que pode ser uma ação ou omissão, expressa pelo verbo. Só a pessoa humana pode ser agente de crime. Tipo é a descrição abstrata da ação proibida ou da ação permitida (tipo permissivo, excludentes).

O crime é um ato humano que lesa ou expõe a perigo bens jurídicos protegidos

dominável pela vontade, dirigido para a lesão ou para a exposição a perigo de um bem jurídico ou ainda para a causação a uma possível lesão.

Tipicidade é a subsunção, a adequação de uma conduta da vida real a um tipo legal de crime. Ficou também demonstrado no item anterior que a descrição da conduta proibida comporta elementos objetivos e subjetivos<sup>114</sup>.

Outro ponto pertinente a essa análise é o tipo fechado, como por exemplo a fórmula legal: matar alguém, que consiste na descrição completa do modelo de conduta proibida e o tipo aberto, que é uma descrição incompleta do modelo de conduta proibida, pois transfere-se para o intérprete o encargo de completar o tipo, dentro dos limites e nas indicações nele próprio contidas. Como exemplo, pode-se citar os crimes culposos, que precisam ser completados pela norma geral que impõe a observância do dever de cuidado.

Um aspecto que merece ser observado é que a ilicitude de um fato é a relação de contrariedade que se estabelece entre esse fato e o ordenamento jurídico.

Cumprido salientar que a tipicidade ou conformidade ao *tatbestand*, enquanto mecanismo de garantia, é concebida como a legalidade absoluta, funcionando como restrição às fontes de criação do Direito.

Note-se que as espécies delituosas estão classificadas exhaustivamente na lei, não formam uma tipologia, e na medida em que conformam firmemente os delitos, rejeitam os conceitos indeterminados. Portanto, funcionam como depositárias da segurança jurídica.

---

<sup>114</sup> TOLEDO, 1994, p 85. O autor esclarece, que “são objetivos todos os elementos que devem ser alcançados pelo dolo do agente. Dividem-se em descritivos e normativos. Os primeiros, os descritivos - exprimem juízos de realidade (ex. matar, coisa, filho). Os segundos- os normativos- são termos ou expressões que só adquirem sentido completados por um juízo de valor, preexistente em outras normas jurídicas (ex. funcionário público, domicílio), ou em normas ético - sociais (ex. mulher honesta).

A crítica mais contundente, nesse ponto, feita por Derzi<sup>115</sup> é de que todos aqueles penalistas que vêem o “tipo” como expressão do princípio da legalidade, encontrando seu papel primordial na segurança jurídica, não o estendem às penas, embora as vejam sujeitas à legalidade rígida, tampouco à culpabilidade, somente às ações delituosas. Ela está convencida de que a causa está em que o tipo, desde sua origem, foi identificado a *tatbestand*, a pressuposto ou a mero antecedente da norma penal. Ela entende que a função limitadora do “tipo” às fontes formais de criação do direito, recomenda a sua extensão aos demais componentes do delito (culpabilidade) e também as penas. Conclui que as soluções dogmáticas, oferecidas pela análise tripartida do delito, não são coerentes com a função fundamental de garantia e segurança jurídica, própria do “tipo”.

Acerca do supranarrado, entende-se que o tipo é logicamente necessário, porque, sem ele, não se averiguaria a antijuricidade e a culpabilidade, e ao contrário do que pensa Derzi, acredita-se que, tendo o crime uma estrutura complexa, em virtude de a história da evolução do Direito Penal coincidir com a evolução do conceito de culpabilidade, não tem sentido que, para satisfazer o princípio da legalidade, as penas precisem ser rígidas e fixas.

Luisi, em obra já clássica, entende que o princípio da legalidade penal não é o único a reger esse ramo do Direito. Ele deve ser interpretado como um mecanismo que faz parte de uma engrenagem maior, qual seja, a ordem jurídica penal, que vige em dado tempo e lugar:

Os princípios constitucionais penais concernem os dados embasadores da ordem jurídica penal, e lhe imprimem uma dada fisionomia. É exemplo clássico dessa ordem de princípios o postulado da legalidade dos delitos e das

---

Elementos subjetivos são os fenômenos anímicos do agente - o dolo - especiais motivos, tendências e intenções” (TOLEDO, 1994, p.85).

<sup>115</sup> DERZI, 1988, p.149-150.

penas que dá ao Direito Penal uma função de garantia da liberdade individual, pois condiciona a existência de um delito e da pena a ele aplicável a uma lei anterior, o quanto possível clara e precisa. Também o princípio da pessoalidade da pena expressa uma exigência da sanção penal estritamente à pessoa do réu. Tais princípios e outros similares, como os da intervenção mínima, da individualização da sanção penal e da humanidade, arginam e condicionam o poder punitivo do Estado.<sup>116</sup>

Em conclusão, o fato da pena variar entre o mínimo e o máximo, dependendo das circunstâncias do caso concreto, consubstancia a presença de resíduos tipológicos previstos na consequência e tende também a acentuar que, além da segurança, há o valor justiça no caso concreto. Entende-se que o princípio “segurança jurídica” está em constante tensão e embate com o princípio “justiça no caso concreto,” pois ambos norteiam e delimitam o conceito de crime, em seu atual estágio evolutivo, onde o grau de culpabilidade deve ser levado em conta e isso justifica, por exemplo, a pena de homicídio doloso variar de doze a vinte anos.

Entende-se que o catálogo de crimes faz parte de uma convenção social, que vige em dada comunidade em determinado tempo, e é fundamental que o agente saiba que está praticando um crime, a título de dolo ou culpa, pois isso é elementar ao Estado de Direito e traduz a segurança jurídica. Assim, a culpabilidade representa uma construção jurídica que serve a outros valores, tais como a justiça no caso concreto. Em nada tem a ver com a segurança jurídica, primado satisfeito pela tipicidade.

Por outro lado, Derzi concorda com Mezer e Figueiredo Dias, entre outros, que entendem

que a ilicitude, como valoração autônoma da ordem jurídica, através da qual se liga a um certo comportamento um sentido de desvalor jurídico, detém o primado, é verdadeiramente o essencial, possui prioridade ontológica e

---

<sup>116</sup> LUISI, 1991, p.10-11.

normativa sobre o tipo. O tipo, como *Tatbestand*, é mera descrição da antijuricidade, enquanto valoração.<sup>117</sup>

Ademais, “essa fusão entre antijuridicidade e espécie delituosa, do ponto de vista ontológico, quer significar que todo *Tatbestand* penal para ser dotado de sentido é simultaneamente antijuridicidade”. Para Derzi, pois, *Tatbestand* é valoração do antijurídico em sentido positivo, e causas justificadoras são valoração do antijurídico em sentido negativo.

No tocante a esse ponto controverso, que diz respeito às relações entre a tipicidade e a antijuridicidade, ao fato de ser a antijuridicidade o “indício” ou a “essência” da tipicidade, Zaffaroni parece ter razão quando afirma :

se tivéssemos que averiguar se é delito a falta de pagamento de uma parcela do preço de compra de uma máquina de lavar roupas, e não dispuséssemos do conceito de tipo penal, primeiro veríamos que se trata de uma conduta; depois comprovaríamos que a conduta é antijurídica - porque o não cumprimento de uma obrigação civil é contrário ao Direito - em seguida, comprovaríamos que é culpável, porque o devedor podia pagar-lhe e lhe era exigível que o fizesse e, por último, após todas essas etapas, resultaria que essa conduta antijurídica e culpável não é delito, porque não é previsto no Código Penal,

<sup>117</sup> DERZI, 1988, p. 156. Importa ressaltar que, consoante ZAFFARONI, 1999, p.453-454.

“As relações entre a Tipicidade e a antijuridicidade não são consideradas pacíficas pela doutrina, sendo que há três posições fundamentais a respeito, uma das quais reconhece subvariantes.

a) Para uma posição- que atualmente quase não é defendida- a tipicidade não indica coisa alguma acerca da antijuridicidade. Essa teoria é conhecida como do “tipo avalorado”(também chamado neutro, acromático).

b) Outra posição entende que a tipicidade é um indício ou presunção “*juris tantum*”(que admite prova em contrário) da antijuridicidade ( teoria da “*ratio cognoscendi*”, sustentada por Mayer, segundo a qual a tipicidade se comporta em relação à antijuridicidade como a fumaça em relação ao fogo).

c) As outras posições, que são a antípoda da do tipo avalorado ou acromático, sustentam que a tipicidade é a “*ratio essendi*” ( razão de ser ) da antijuridicidade. Essa posição reconhece duas variantes importantes: para uns, a tipicidade encerra o juízo de antijuridicidade, o que significa que, afirmada a tipicidade, resultará também afirmada a antijuridicidade, e as causas de justificação eliminarão a tipicidade, comportando-se como elementos negativos do tipo ( esse é o nome com que é conhecida: teoria dos elementos negativos do tipo, sustentada por Hellmuth von Weber); para outros, a tipicidade também implica a antijuridicidade, mas esta última pode ser excluída por uma causa de justificação em uma etapa de análise posterior (esta é a teoria do tipo do injusto atualmente sustentada por Paul Bockelmann).” ( DERZI, 1988, p. 156)

Entende-se que Derzi (1988, p.161)se situa nessa terceira corrente, na variante “teoria dos elementos negativos do tipo” consoante se observa, in verbis : “a negação do *Tatbestand* incriminador acarreta uma superação posterior no “tipo” – espécie-penal, que fica assim limitado pelas causas excludentes de antijuridicidade.

tampouco sancionada com uma pena, por isso o tipo é logicamente necessário para uma averiguação racional da delituosidade de uma conduta.<sup>118</sup>

Dessa forma, em conclusão, embora não seja pacífico, no tocante às relações entre tipicidade e antijuridicidade, entende-se a tipicidade como um indício da antijuridicidade, conforme sustentado por Mayer e nos moldes construídos por Zaffaroni.

A tipicidade traz consigo um indício de antijuridicidade, e como ela é o primeiro elemento, irá se averiguar, se no caso concreto, ou seja, passando-se para o segundo elemento, realmente é assim. Pode-se, aqui, aplicar aquele ditado: “onde há fumaça, há fogo”, como uma regra geral, mas, em alguns casos, há só a fumaça - como uma espécie de alarme falso - não há fogo, como no caso da excludente de ilicitude, legítima defesa, que há a tipicidade e não há antijuridicidade. A legítima defesa, é, então, uma permissão outorgada pela ordem jurídica para praticar-se uma conduta antinormativa.

Porém, é claro que tipicidade implica antinormatividade, porque o tipo não pode proibir o que o direito ordena. Assim, a conduta, por ser penalmente típica, necessariamente deverá ser antinormativa, é o chamado por Zaffaroni de tipicidade conglobante<sup>119</sup>.

Entende o mestre argentino que o juízo de tipicidade não é um mero juízo de “tipicidade legal,” mas que exige um outro passo, que é a comprovação da tipicidade conglobante, consistente na averiguação da proibição através da indagação do alcance proibitivo da norma, não considerada isoladamente, mas conglobada na ordem normativa.

---

<sup>118</sup> ZAFFARONI, 1999, p.458.

<sup>119</sup> *Ibid.*, p. 458

Em outras próprias palavras:

a antijuridicidade pressupõe a antinormatividade, mas não é suficiente a antinormatividade para configurar a antijuridicidade, pois a antinormatividade pode ser neutralizada por um preceito permissivo.(...) nesse sentido, a tipicidade opera como um indício da antijuridicidade, como um desvalor provisório, que deve ser configurado ou desvirtuado mediante a comprovação da causa de justificação.<sup>120</sup>

A tipicidade conglobante é um “corretivo” da tipicidade legal, posto que pode excluir da âmbito do típico aquelas condutas que apenas aparentemente estão proibidas, como é o caso do oficial de justiça que, nessa qualidade, recebeu uma ordem, emanada por juiz competente, de penhora e seqüestro de um quadro, de propriedade de um devedor a quem se executa em um processo regular; logo, tal conduta se adequa ao “subtrair para si ou para outrem, coisa alheia móvel” (art.155 do CP), mas não é alcançada pela proibição “não furtarás”. Ensina Zaffaroni que a função desse segundo passo, do juízo de tipicidade penal será, pois, reduzi-la à verdadeira dimensão daquilo que a norma proíbe, deixando fora da tipicidade penal aquelas condutas que somente são alcançadas pela tipicidade legal. A tipicidade conglobante surge da conjugação da tipicidade legal com a penal. A tipicidade penal implica a tipicidade legal corrigida pela tipicidade conglobante.<sup>121</sup>

Dessa forma, os preceitos permissivos não implicam uma contradição com as normas, mas, ao contrário, as pressupõem, os preceitos permissivos somente têm sentido quando intervém uma norma proibitiva anterior, pois não tem sentido permitir o que não foi proibido.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p.460

<sup>121</sup> ZAFFARONI, 1999, p.459. Explica que, no caso do oficial de justiça, para boa parte da doutrina, ele teria atuado ao amparo de uma causa de justificação, isto é, que faltaria antijuridicidade à conduta, mas que ela seria típica. Para ele, no entanto, essa resposta é inadmissível, porque não se pode admitir que, na ordem normativa, uma norma ordene e a outra proíba. Para ele, pois, conduta atípica (oficial de justiça – atipicidade conglobante) não é o mesmo que conduta justificada.

Mais, uma vez, então, evidencia-se que a tipicidade é anterior à antijuridicidade, sendo um indício da mesma, pois a tipicidade conglobante pode revelar que uma conduta abarcada pelo tipo, pode, na verdade, não estar proibida, que é o caso da legítima defesa.

Há segundo Zaffaroni,

uma diferença marcante entre tipicidade conglobante e a justificação: a atipicidade conglobante não surge em razão de permissões que a ordem jurídica resignadamente concede, e sim em razão de mandatos ou fomentos normativos ou de indiferença (por insignificância) da lei penal. (...) A ordem jurídica resigna-se a que um sujeito se apodere de uma jóia valiosa para custear o tratamento de um filho gravemente enfermo, ao qual não tem condições de pagar licitamente, mas ordena ao oficial de justiça que seqüestre o quadro e lhe impõe uma pena se não o faz, fomenta as artes plásticas, enquanto que se mantém indiferente à subtração de uma folha de papel rabiscada.<sup>122</sup>

Assim, a antinormatividade não se comprova somente com a adequação da conduta ao tipo legal, pois requer uma investigação do alcance da norma que está anteposta e que deu origem ao tipo legal e a uma investigação sobre a afetação do bem jurídico. Essa investigação pertence a uma etapa posterior do juízo de tipicidade. Assim, uma vez comprovada a tipicidade legal, é necessário se indagar sobre a antijuridicidade e somente quando se comprova essa podemos concluir pela tipicidade penal.

Pelo exposto, em sede conclusiva verifica-se que, no Direito Penal, os bens, por exemplo, a vida humana, por ser considerada positiva, boa, necessária, digna, de respeito, o legislador tem interesse em tutelá-la, a fim de preservá-la. Como a tutela? Proibindo matar. Assim, a segurança jurídica é aqui entendida como a garantia da disponibilidade de certos bens jurídicos. A tipicidade legal representa o princípio da

---

<sup>122</sup> *Ibid.*, p. 461.

legalidade material, a tipicidade conglobante serve para determinar o alcance de um tipo penal, por abarcar a antijuridicidade.

No que concerne à questão se o tipo aberto está conforme com o princípio da segurança jurídica, em virtude de não individualizar totalmente a conduta proibida, exigindo que o juiz o faça (para o que deverá recorrer a pautas ou regras gerais que estão fora do tipo penal), o posicionamento que parece mais escorreito é o proposto por Zaffaroni:

Se o legislador brasileiro sancionasse uma lei que dissesse: São proibidas todas as condutas que afetam os interesses comuns, essa lei seria inconstitucional, porque violaria frontalmente o princípio da legalidade. (...) Tratando-se de um sistema de tipos legais, ainda que um sistema puro seja um ideal, não há dúvida de que o legislador está obrigado a extremar os cuidados para avizinhar-se ao máximo desse ideal. No exemplo da lei imaginária que sancionasse *todas as condutas que afetam interesses comuns*, é obvio que não se teve o menor cuidado em tentar precisar, ainda que infimamente, as condutas que se quer proibir. Inversamente, no caso do artigo 121, § 3º do Código Penal, o número de variáveis de condutas que, por violarem um dever de cuidado, podem causar a morte de alguém, é inimaginável, sendo, portanto, imprevisíveis para o legislador.<sup>123</sup>

O tipo aberto é representado pelo delito culposo que consiste e esgota-se na causação do resultado proibido. Precisa-se inferir, pois, o nexos causal, a previsibilidade do resultado (não prever o que era previsível) e a falta, por parte do agente com o dever de cuidado. Está presente o indício de antijuridicidade e satisfaz plenamente à legalidade material. Só que, por um questão de justiça no caso concreto, é impossível colocar na lei todas as hipóteses que determinam o crime culposo, mas o valor segurança jurídica encontra-se plenamente resguardado na hipótese legal.

Enfim o que se chama de tipo, no Direito Penal significa, em verdade, um conceito impróprio, encontrando contornos definidos, coerentes e rígidos na Ciência do Direito Penal, pois enquanto garantia e limitação formal às fontes de criação

---

<sup>123</sup> *Ibid.*, p.447.

jurídica, a teoria da “tipificação” deve contaminar apenas a Tipicidade, e nela se esgota.

Importa salientar que o valor que ela representa é tão somente a segurança jurídica, só que a teoria do crime abarca outros valores, consubstanciados na culpabilidade, como a justiça no caso concreto.

Não obstante, está com a razão Derzi quando afirma que não se pode falar em prevalência do método tipológico no Direito Penal: “Aí, os conceitos de classe são prioritários sobre o pensamento de ordem. A segurança jurídica obriga o legislador a colher os tipos penais, originariamente abertos e fluídos na realidade social e transformá-los em conceitos”.<sup>124</sup>

## **2.4 Da possibilidade de tipos ou resíduos tipológicos no Direito Penal**

A par dessa tendência predominante, pode-se reconhecer a existência de tipos ou resíduos tipológicos no Direito Penal? Enquanto o catálogo de delitos forma uma enumeração classificatória, não uma tipologia, dentro dos limites de uma mesma espécie legal de crime, verifica-se a ordenação gradual da pena. Esta deve corresponder à culpa do autor ou, sendo o caso, a medida de segurança. A lei tipifica as penas, concedendo o critério de sua aplicação. Como não se pode romper com os limites da própria espécie, trata-se de uma graduabilidade reduzida ou um resíduo tipológico.<sup>125</sup>

O chamado “tipo aberto” também representa um resíduo tipológico, em face da impossibilidade lógica de catalogar todas as espécie enquadráveis nesse delito. Não

---

<sup>124</sup> DERZI, 1988, p.183-184.

<sup>125</sup> DERZI, 1988, p.186.

obstante, o tipo penal em branco é apenas uma técnica legislativa, não sendo, por isso, relevante para esse estudo.

Pelo que foi exposto, conclui-se que a doutrina da tipicidade não só identifica um elemento do delito, mas também no Direito Penal exerce o papel de assegurar o valor segurança jurídica, a previsão constitucional de que não há delito sem lei. Nos mesmos moldes propostos no capítulo anterior, representa a parte material do princípio da legalidade, logo é um verdadeiro princípio e não uma simples regra. Isso comprova a assertiva a ser desenvolvida no capítulo posterior que a legalidade e a tipicidade representam as duas faces da mesma moeda, uma não existe sem a outra, salvo exceções previstas na lei.

No caso do Direito Penal, a matéria não está exhaustivamente tipificada na Constituição. Logo, as exceções legais, à regra de que a tipicidade representa a parte material da legalidade, são as penas e os tipos abertos.

No Direito Penal, por outro lado, essa questão não suscitou grandes debates em virtude de a tipicidade consubstanciar-se geralmente num comando legal mais simples em comparação com o Direito Tributário. Como por exemplo: matar alguém.

Também o significado jurídico do Princípio da legalidade decorre da circunstância de prever o conteúdo das normas incriminadoras, não permitindo que o ilícito penal seja estabelecido genericamente. Além disso, como a tipicidade e a legalidade formal andam juntas, através da tipicidade, o princípio da legalidade ganha forma técnico-jurídica : é o valor segurança jurídica, assegurando o exercício democrático do valor justiça. E em virtude da importância adquirida pela Constituição em um Estado Democrático, o conceito de crime está previsto na seara constitucional, na medida em que o princípio da legalidade consta no rol dos direitos e garantias individuais.

### 3 A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO : O FATO GERADOR E O TRIBUTO

#### 3.1 A tipicidade tributária à luz da hermenêutica histórica

Percebe-se, pelo que foi exposto no capítulo anterior, que, no Direito Penal, o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra o arbítrio do poder Judiciário; pois bem, ele revela-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos cidadãos - contribuintes contra o arbítrio do Executivo.

Por outro lado, se estudará nesse capítulo se a tipicidade no Direito Tributário representa a parte material da legalidade, e se ela, por si só, é capaz de garantir o verdadeiro princípio: segurança jurídica.

Então, nesse momento, pergunta-se: Qual a origem do que se convencionou chamar de tipicidade como legalidade material no Direito Tributário?

Em princípio, cumpre esclarecer que a recomposição das circunstâncias históricas que deram origem a uma teoria é muito importante, pois a origem condiciona quase todo o desenvolvimento subsequente da ciência. Sendo assim, opta-se, *ab initio*, por fazer um breve esboço histórico acerca da tipicidade no Direito Tributário.

Informa Xavier :

deve-se à doutrina alemã as primeiras referências a um princípio da tipicidade na tributação, normalmente relacionado ou mesmo confundido com o princípio da legalidade tributária. Originando-se, pois, na própria formulação literal do § 3 da *Steueranpassungsgesetz*, cuja alínea primeira estabelece que a dívida de imposto nasce logo que se realizam os pressupostos aos quais a lei prende o tributo: *Die Steuerschuld entsteht,*

*sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer Knüpft.*  
126

Sendo assim, pergunta-se: como se construiu a tipicidade e se chegou hoje à idéia de que a legalidade tem, como uma moeda, dois lados indissociáveis e necessários: a legalidade formal e a material (a tipicidade)?

As idéias que encerram a legalidade formal já foram expostas no primeiro capítulo e traduzem, em resumo, a noção de autotributação, a regra da necessária votação dos tributos por assembleias que representam o povo, que vai arcar com o ônus tributário.

Para efetivamente garantir os contribuintes do arbítrio do Executivo, chegou-se à idéia de que, no Direito Tributário, a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto. Seria a chamada subsunção do fato à norma, “à legalidade estrita” tão criticada nos outros ramos do Direito.

Segundo Xavier<sup>127</sup> há três correntes dogmáticas acerca da tipicidade na Alemanha, que ele denomina: Tipicidade e adequação típica, Tipicidade e obrigação de cobrança e tipicidade e determinação normativa. Pois bem, a primeira provavelmente ajuda a compreender a evolução da teoria do *Tatbestand*.

Sendo assim, ele denomina a primeira corrente de “tipicidade e adequação típica”, por enfatizar a tipicidade no atributo ou característica do fato tributável. A tipicidade representa a conformidade desse fato à imagem, ao modelo abstrato da lei. Já na origem desse pensamento, encontraríamos a clássica definição de Hensel do *Tatbestand*.<sup>128</sup>

<sup>126</sup> XAVIER, 1978, p.57.

<sup>127</sup> XAVIER, 1978. Examinar também OLIVEIRA, 1990, p.45-47, que trabalha com as categorias citadas por Xavier

<sup>128</sup> HENSEL, 1956, p.72.

Albert Hensel foi quem, pela primeira vez, atribuiu ao *Tatbestand* tributário lugar de relevo na dogmática do Direito Fiscal, definindo-o como o conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados (imagem abstrata de um concreto estado de coisas seria a definição de hipótese de incidência).

Assim, se tornou a tipicidade predominantemente concebida como um atributo do fato ou fatos da vida, que exprimiria a sua conformidade com o modelo abstrato descrito na norma e que seria indispensável para a produção do efeito jurídico mais característico da norma: a constituição da obrigação de imposto. A essa corrente é filiado Von Wallis, que entende o princípio da tipicidade na exigência de que a dívida do imposto apenas nasce quando do total atendimento dos pressupostos do fato-tipo legal<sup>129</sup>.

Tal corrente é criticada por Xavier exatamente “por salientar um fenômeno que não é específico do Direito Tributário, antes comum a toda a ordem jurídica: a necessária adequação do fato à norma para que o efeito jurídico se produza”.<sup>130</sup>

Na verdade, essa primeira corrente associa a tipicidade ao “fato gerador” ou “hipótese de incidência”. Logo, como pressuposto para a cobrança do tributo é necessária a incidência no caso concreto da hipótese prevista na norma. Há, pois, uma restrição da tipicidade ao fato gerador. Essa definição vai, pelo que tudo indica, ao encontro da teoria do Suporte Fático desenvolvida pelos civilistas.

---

Indichiamo col nome di *fattispecie* dell'imposta il complesso dei presupposti astratti, contenuti nelle norme del diritto tributario materiale, della cui concreta esistenza (realizzazione della *fattispecie*) derivano determinate conseguenze giuridiche. La *fattispecie* dell'imposta è, per così dire, l'immagine astratta del concreto “stato di cose”. (HENSEL, 1956, p. 72)

<sup>129</sup> XAVIER, 1978, p.59.

<sup>130</sup> *Ibid.*, p 63-64.

Hensel<sup>131</sup> entende como principais elementos do pressuposto ou *Tatbestand* : o credor e o devedor, pois a “*fattispecie*” regula relações jurídicas entre pessoas; o lado objetivo da “*fattispecie*”, ou seja, a existência do fato econômico, considerado por lei indicador da tributação, por exemplo, uma pessoa ser dona de um imóvel; e que haja a obrigação tributária; a medição do tributo (ordem de grandeza que se aplica à “*fattispecie*” para relacioná-la com a consequência tributária); a “*misura D’imposta*”, ou seja, as unidades de medida (o fracionamento, a decomposição da unidade de medida em diversas unidades, de cada uma resultando consequências jurídicas unitárias, é o meio técnico para realizar o princípio da capacidade contributiva, por progressão e digressão) e a alíquota. Logo, ele comporta todos os aspectos do tributo, materiais, quantitativos e subjetivos. Ficando fora dele apenas o dever tributário.

Destaca ainda o autor alemão três fenômenos relativos à “*fattispecie*” : o da exclusão, o da ampliação e o de superposição.

Chama de exclusão da “*fattispecie*” à isenção, a qual pode atingir, limitando, qualquer elemento que a compoñha, seja o lado objetivo, seja o subjetivo, a base de cálculo, as unidades de medida (classes ou faixas de valor) e a alíquota .

Na ampliação, ocorre o inverso do que se dá na isenção. Estende-se o lado objetivo ou subjetivo da “*fattispecie*,” através da responsabilidade acessória ou subjetiva, ou ainda pela criação de “*fattispecies*” integrativas ou especiais. Por superposição, estudam-se os adicionais dos impostos.

Hensel, ademais, crê que o “*tatbestand*, a teoria do “pressuposto de fato” ocupa o lugar central na doutrina da obrigação tributária, ainda que na relação

---

<sup>131</sup> HENSEL, 1956; p. 73-78.

estabelecida entre o Estado e o Contribuinte não exista igualdade de posições, mas sim uma relação de poder, que destaca a supremacia do primeiro.

Por outro lado, entende Bühler que a causa tem maior transcendência no Direito Tributário internacional, antes que no Direito Tributário interno (e neste está limitado aos casos de dupla imposição), o que demonstra consequência com a orientação do direito alemão, pois no Direito Público, ao contrário que no Direito Civil – a única causa do cumprimento da obrigação é o “*cumplimiento del presupuesto de hecho de la ley*”.<sup>132</sup>

Note-se que a tendência anticausalista alemã, que também tem suas raízes no próprio Direito Civil positivo Germânico, acarreta para o estudo do *Tatbestand*, no Direito Tributário, lugar de destaque. E, ainda, o anticausalismo reduz o tema à adequação ao *Tatbestand* ou subsunção.<sup>133</sup>

Se for assim, não tem sentido averiguar, nesse momento, a teoria da causa,<sup>134</sup> apenas é de se notar a importância da corrente anticausalista, dominante na Alemanha, para o desenvolvimento inicial da teoria do *Tatbestand* ou fato gerador.

Por outro enfoque, cogita-se que não é possível associar a teoria causalista da ação, no Direito Penal, à teoria da causa da obrigação tributária. No Direito Penal, ela serve como fundamento para se averiguar a vontade do agente, não guardando nenhuma correlação com o Direito Tributário, na qual tributaristas, impressionados pelo desenvolvimento da teoria da causa no Direito Civil, resolveram desenvolver pesquisas acerca de seu papel nas obrigações tributárias. E, a bem da verdade, apresentam-se infrutíferos os argumentos causalistas no Direito Tributário,

---

<sup>132</sup> FONROUGE, *In Temas de Derecho Tributário*, 1968 p 166-167.

<sup>133</sup> DERZI, 1988, p.189.

principalmente com o advento da teoria principiológica, que serve como vetor de interpretação e alicerce de todo o sistema jurídico.

De fato, observa Torres que

a causa (capacidade contributiva ou lei), que era apontada como elemento constitutivo da obrigação tributária, está completamente afastada da cogitação da doutrina, pois representava a mera extrapolação de um problema do Direito Civil para o campo das relações de Direito Público, que se forma sempre “*ex lege*”.<sup>135</sup>

No tocante ao *Tatbestand* ou fato imponible, é indispensável tecer breves considerações acerca do pensamento dos autores pátrios sobre o que se considera “fato gerador” e em que consiste a tipicidade.

### **3.2 A tipicidade e sua relação com o fato gerador na doutrina nacional: análise do pensamento de Amílcar Falcão, Rui B. Nogueira e Rubens Gomes de Souza**

Inicialmente, convém lembrar que a tipicidade é uma técnica, que, como já foi visto, é utilizada de forma imprópria no Direito Tributário, devendo ser substituída pela noção de especificação conceitual, que é a técnica que realmente assegura a prevalência, no Direito Tributário do princípio da segurança jurídica.

O passo seguinte desse estudo é fazer uma breve descrição e análise dos laços que unem a tipicidade e a idéia de fato gerador, pois, inicialmente, considerou-se como “fato gerador” tudo o que estava previsto na norma, sendo que essa noção também encerrava o conceito de tipicidade. E, posteriormente, os laços que unem a

<sup>134</sup> FONROUGE, 1965, p.151-169. trabalha detalhadamente a evolução da teoria causalista no Direito Tributário.

<sup>135</sup> TORRES, 1998, p. 196.

noção de tipicidade a tributo, pois essa associação corresponde ao desenvolvimento posterior da tipicidade tributária. Com isso se espera que seja possível formar uma idéia mais acabada não só das dimensões jurídicas desse fenômeno, mas também das conseqüências funestas que essa primeira fase acarretou para o avanço da teoria geral do Direito Tributário.

Como foi trazido à colação, a primeira fase da tipicidade, que tem como um dos principais representantes Hensel, é associada ao fato gerador, ou melhor: é restringida ao “fato gerador” ou “hipótese de incidência”.

Convém lembrar que, Hensel<sup>136</sup> chama de exclusão da “*fattispecie*” à isenção, a qual pode atingir, limitando qualquer elemento que a componha, seja o lado objetivo, seja o subjetivo, a base de cálculo, as unidades de medida (classes ou faixas de valor) e a alíquota. Logo, como pressuposto para a cobrança do tributo é necessária a incidência no caso concreto da hipótese prevista na norma. Ademais, para ele, pois, a norma de isenção serve de delimitação da “*fattispecie*”, se se trata de isenção, não há débito tributário.

Cumprе ressaltar, que a fim de adquirir-se uma noção escoreita da tipicidade, precisa-se tangenciar a isenção e a imunidade, pois representam conceitos jurídico-tributários que, embora não integralmente incorporados ao texto da lei constitucional, nem resultantes de disposições implícitas do contexto desta, são, para o sistema jurídico tributário, complementos ou subsídios doutrinários de relevância e também devem corresponder à legalidade.

No direito brasileiro, Amílcar de Araújo Falcão vê o fato gerador

como o fato ou conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar determinado tributo

---

<sup>136</sup> HENSEL, 1956, p. 78-79.

(conseqüência ou efeito). O fato gerador constitui o ponto de partida, o momento inicial da instauração da relação jurídica obrigacional. É o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure.<sup>137</sup>

Ainda, a não incidência, no seu entendimento, compreende duas modalidades: a não incidência pura e simples (isenção) e a não- incidência qualificada (imunidade).

Na imunidade, ocorre a supressão, pela Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. Na isenção, a hipótese é diversa, há a incidência, ocorre o fato gerador, todavia, o legislador, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário.

Convém informar que, no idioma brasileiro, consagrou-se a expressão “fato gerador” e possivelmente a sua divulgação no Brasil deveu-se, ao francês Gaston Jèze, cujo estudo sobre o “*fait générateur*,” foi muito lido, quer no original, quer na tradução para o português. Falcão critica tal expressão, devido à impropriedade de se qualificar um fato, de gerador:

Fato gerador é apenas o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure. A obrigação tributária nasce, cria-se, instaure-se, por força de lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca apenas o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure.<sup>138</sup>

È imprópria a expressão “fato gerador,” portanto, porque os efeitos jurídico - tributários derivam diretamente da lei e não do fato, que, a rigor, nada gera. Assim, entende o autor baiano, que a expressão fato gerador não indica um fenômeno

<sup>137</sup> FALCÃO, 1999, p.63-64.

caracteristicamente tributário, fato gerador nada mais é que fato jurídico, é um fato gerador de efeito jurídico, assim se cogita da presença do fato gerador em todos os ramos do direito.

Por outro lado, Falcão<sup>139</sup> sustenta que, em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico. Esse fato econômico é considerado para se auferir a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária de pagar determinado tributo.

Não obstante, apesar de trazer referenciais importantes no tocante a doutrina do fato gerador, não se preocupa, Falcão, em sua obra clássica, que tem sua primeira edição datada de 1964, em fixar limites precisos e claros acerca da extensão dos aspectos conceituais e estruturais do fato gerador. Tampouco se observa uma crítica ao gigantismo anterior que foi dotado “o fato gerador como pressuposto da obrigação tributária,”<sup>140</sup> como bem observou Derzi.

Na verdade, há um desvio metodológico por estudar, como uma só realidade, duas entidades distintas : a hipótese de incidência e o fato concreto.

Aliás, para Falcão :

o fato gerador além de ter importância no estabelecimento dos conceitos como incidência, não - incidência, imunidade e isenção, constitui o dado fundamental para a distinção dos tributos tanto *in genere*, quanto *in especie*.<sup>141</sup>

Assim, os tributos são determinados pelo fato gerador. Sendo assim, para Falcão,

<sup>138</sup> *Ibid.*, p.29. No mesmo sentido ver AMARO, 1999 ( p.241), que acrescenta que o artigo de Jêze foi traduzido por Paulo da Mata Machado, em 1945.

<sup>139</sup> FALCÃO, 1999, p.3-4.

<sup>140</sup> DERZI, 1988, p.194.

<sup>141</sup> FALCÃO, 1999, p. 76-77.

a Contribuição de Melhoria caracteriza-se por ter como fato gerador um aumento ou incremento do valor venal da propriedade imobiliária, decorrente de obra pública. A Taxa caracteriza-se pelo seu fato gerador, considerado objetivamente ou subjetivamente, pela sua atribuição ao sujeito passivo principal da obrigação tributária: a) objetivamente - o fato gerador é a utilização efetiva ou potencial de um serviço público divisível e mensurável ; b) subjetivamente - o tributo somente há de ser devido por aqueles que efetiva ou potencialmente se utilizem de serviço divisível e mensurável. O Imposto caracteriza-se por ter como fato gerador um fato da vida comum tomado como índice de capacidade econômica.<sup>142</sup>

Nesse momento, cumpre observar que, consoante ensinamento de Balthazar,

o que atine às espécies

a Constituição Federal adotou a chamada classificação *tripartida*. Tributos são, conforme a terminologia constitucional, os impostos, as taxas e a Contribuição de Melhoria. Alguns autores, porém, adotando um critério mais formalista, afirmam que são cinco as espécies tributárias, acrescentando àquelas três as chamadas Contribuições Especiais e o Empréstimo Compulsório. Isso porque a Carta Maior faz referência igualmente a essas duas espécies, em dispositivos distintos, estabelecendo a competência da União para instituir Empréstimos Compulsórios (art. 148) e Contribuições Especiais (art. 149).<sup>143</sup>

Analisa Balthazar que

sob o ponto de vista doutrinário não há realmente concordância quanto ao número de espécies, sob o ângulo formal constitucional são cinco os tributos em nosso sistema tributário positivo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais, e o empréstimo compulsório. Sendo que defendem essa classificação Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros.<sup>144</sup>

De fato, a classificação tripartite dos tributos é a que vai ao encontro do significado jurídico de tributo. Porém, a Constituição Federal de 1988 criou um desenho topográfico diferente, abrangendo cinco categorias de tributos: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições especiais e o empréstimo

<sup>142</sup> *Ibid.*, p.76-77.

<sup>143</sup> BALTHAZAR, 1999, p.39-40. Ver BALEEIRO, 1999, nas páginas 68-69 e consultar também, COELHO, 1999, nas páginas 404 -408 e ATALIBA, 1999, nas páginas 164-166, p.171 e p. 177.

<sup>144</sup> *Ibid.*, p. 39-40

compulsório. A tipicidade e seus reflexos na isenção e imunidade serão analisados, no próximo capítulo, sob esse prisma.

Antes disso, observa-se que, acertadamente, Becker<sup>145</sup> vê a base de cálculo como relevante para a determinação da espécie tributária .

Observa Volkweiss que

não haverá fato gerador válido para os efeitos do Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) e do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), se a saída (elemento objetivo ou material), do produto ou da mercadoria (fato previsto como gerador) for decorrente de furto ou de roubo (nos quais se acha ausente o elemento subjetivo ou volitivo, ou seja, a vontade da unidade empresarial, manifestada por sua administração, de promover a respectiva saída), como também, ele não ocorrerá, no caso do imposto de transmissão “causa mortis” (ITCD), se, e enquanto não houver a aceitação da herança (elemento subjetivo) pelo interessado, ou ainda, no caso do imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis (ITBI), se não houver essa transmissão deliberada por parte do seu proprietário, como nos casos de desapropriação ou usucapião.<sup>146</sup>

Em todas essas hipóteses, incorre o nascimento da obrigação, embora haja, a teor do artigo 155, § 2º, II, da Constituição Federal, o dever de cancelar, no tocante ao ICMS e ao IPI, o crédito respectivo, efetuado por ocasião da entrada do produto no estabelecimento. A obrigação, pois, não é juridicamente válida.

Assim, consoante o acima exposto, à semelhança do que ocorre no Direito Penal, em que a “intenção ou vontade consciente do agente” (para a teoria finalista, inerente ao tipo) é imprescindível para a configuração do crime e a conduta do agente deve coincidir, com exatidão a situação abstrata e hipotética descrita na lei, ou seja, a tipicidade, também no Direito Tributário, a obrigação tributária somente nascerá se, a prática, pelo sujeito passivo respectivo, do fato previsto como fato gerador for oriunda da vontade livre e consciente, associada ao fato descrito na lei, o que

<sup>145</sup> BECKER, 1998, p.289-290.

<sup>146</sup> VOLKWEISS, 1998, p.139-140.

caracteriza o suporte fático necessário e suficiente, a hipótese, o pressuposto ou o fato gerador .

Volkweiss entende que o elemento subjetivo ou volitivo é o que demarca o trajeto, o ciclo de formação do elemento objetivo ou material do fato gerador, e do conteúdo econômico - financeiro da sua base de cálculo : considera - se que o mesmo esteja consumado e, conseqüentemente, existentes os seus efeitos jurídicos, quando cessar a vontade de quem o pratica. Assim, a definição temporal e a expressão econômico - financeira do fato gerador são extremamente importantes para se saber, entre outros aspectos, quais os valores (conteúdo econômico - financeiro) que devem integrar a base de cálculo do tributo, ou seja, seu valor tributável. Dá o exemplo do ICMS, o qual tem como fato gerador a saída de mercadoria, o valor tributável é definido como sendo o valor da operação, o valor da saída. Explica o tributarista que

ressalvada a possibilidade de a lei dar definição do que seja esse valor, vale dizer, dos elementos que o compõem (incluindo ou excluindo acessórios financeiros, fretes, seguros, etc.), é perfeitamente possível delimitá-lo, usando-se para tanto, o elemento volitivo ou subjetivo: integram o valor da operação todos os compreendidos no trajeto da constância da vontade (ação do praticante do fato gerador), como, por exemplo, o valor da mercadoria, o valor do frete e do seguro pela entrega do produto no local ajustado, ou mesmo, se for o caso, o valor da colocação (instalação) do produto no local definitivo.<sup>147</sup>

Quando cessar, pois, o elemento subjetivo do fato gerador, dá-se por encerrado o trajeto da ação respectiva, estando consumado o fato gerador e nascendo a obrigação.

Optou-se por demonstrar a opinião de Volkweiss, nesse momento, por ele ser o autor pesquisado que mais ênfase dá ao aspecto subjetivo do fato gerador, associando-o à base de cálculo e relacionando-o ao nascimento da obrigação

---

<sup>147</sup> VOLKWEISS, 1998, p.139-140.

tributária, o que vai ser colocado em análise no capítulo posterior. Ele, então, dá nova roupagem ao “fato econômico” que enseja a capacidade contributiva, e inspira a noção do “fato gerador” primeiramente estudado em nosso Direito Pátrio por Falcão.

Rubens Gomes de Souza entende que

‘fato gerador’ é tão somente fonte da obrigação tributária, mas não um dos seus componentes. Para ele são quatro os elementos da obrigação: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa. Assim define a obrigação tributária: é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação) <sup>148</sup>

Pois bem, entende que a definição, pela lei tributária das hipóteses em que é devido o tributo, chama-se fato gerador da obrigação tributária. E que o conceito de fato gerador permite definir três outros conceitos: incidência, não-incidência e isenção. Incidência é a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador. Ocorre a não - incidência quando não chega a surgir a própria obrigação, o fato ocorrido não corresponde à definição do fato gerador descrita na lei tributária. Coloca a imunidade como forma especial de não - incidência. E a isenção seria um favor fiscal concedido por lei, ou seja, a dispensa legal do pagamento devido. O tributo é devido, ocorre, pois, a presunção da incidência.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, os sujeitos, a lei, o fato gerador e o objeto são elementos que compõem a obrigação tributária, mas representam também, simultaneamente o conteúdo da obrigação, inclusive sujeito ativo e passivo- são considerados aspectos do fato gerador, enquanto esse “é o conjunto dos pressupostos abstratos contidos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”. <sup>149</sup>

<sup>148</sup> SOUZA, 1981, p.140

<sup>149</sup> NOGUEIRA, 1995, p.141.

Segundo esse autor, também o tributo e cada espécie tributária é determinada pelo lado objetivo do pressuposto ou fato gerador, como para maior parte da doutrina. No entanto, note-se, pois que Nogueira faz com que na hipótese se contenha toda a relação jurídica, como Hensel.

Porfanto, a doutrina contemporânea à elaboração do Código Tributário Nacional, capitaneada por Rubens Gomes de Souza, entendia que, apesar da isenção, ocorria o fato gerador, nascia a obrigação tributária e havia apenas a dispensa, pela lei, do seu pagamento.

Assim, observa Derzi que para a doutrina nacional inaugural, a isenção não é, como o faz Hensel, exclusão do *tatbestand*, dos seus aspectos objetivo, subjetivo e quantitativo. É considerada “dispensa legal do pagamento devido”<sup>150</sup>. Ademais, o fato gerador tributário, em fase inaugural da doutrina, não só engloba a descrição legal da matéria tributária como ainda os efeitos jurídicos prescritos na norma, confusão essa desconhecida da doutrina penal, a qual sempre separou, dogmaticamente, o conceito de tipo daquele de pena.

Essa fase, vale recordar, é denominada de “glorificação do fato gerador”, pois todos os aspectos do tributo alojam-se no pressuposto e, por certo, tal noção influenciou o conceito de isenção como “dispensa legal do pagamento devido”. A tipicidade, por sua vez, correspondia a toda extensão do fato gerador.

---

<sup>150</sup> DERZI, 1988, p. 195.

### 3.3 A transição: análise do pensamento de Ataliba, Becker e Souto

#### Maiores Borges

Na ciência jurídica, como na vida, é preciso um tempo de amadurecimento, onde pululam reflexões, análises, pontos de vista. Com a ressalva de que, em termos de ciência, nada é definitivo. Sendo assim, Derzi ensina que a fase de transição, no estudo da evolução teórica da espécie tributária é marcada por três características básicas:

a) uma rígida separação entre o plano abstrato, conceitual e descritivo, ao qual pertence a Hipótese da norma (fato gerador) e o plano concreto e fenomênico onde se dão os fatos jurídicos, enquadrados ou enquadráveis na hipótese, antes os tributaristas já tinham disso se apercebido, só que, nesse momento, percebe-se maior precisão científica; (...)

b) mitiga-se o modelo civilista - de fato jurídico (fonte) e seus efeitos (obrigação)- antes muito influente na doutrina tributária, para realçar-se ou o imperativismo ou o normativismo, prevalecendo, em geral, a visão do Direito como um conjunto de comandos, mandados e proibições. Busca-se sobretudo em obras como a de A . A . Becker, Geraldo Ataliba e Souto Maiores Borges, uma fundamentação com base na teoria da norma (...)Logicamente, explica-se que, para a nova corrente, o tributo sendo uma obrigação e, não se dando obrigação de pagar por ocorrência de uma isenção, nesse caso, não há tributo ou dever tributário ou espécie tributária. Exatamente porque o que é obrigatório não pode ser, simultaneamente, facultativo;

c) deslocam-se aspectos do tributo, antes locados na hipótese da norma tributária para a consequência, tomando consistência e conteúdo o dever abstratamente prescrito.<sup>151</sup>

Ataliba, autor da monografia “Hipótese de Incidência Tributária,” em 1973, tem como mérito a distinção entre a hipótese de incidência do tributo e o fato material, concretamente ocorrido. É preciso distinguir a “hipótese de incidência,” que é a descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato ou conjunto de

<sup>151</sup> *Ibid.*, p. 219-220.

circunstâncias de fato, potencialmente capaz de dar origem a uma obrigação, de “fato imponible,” que é o fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar<sup>152</sup>.

Para Ataliba, a norma tributária assume a seguinte configuração: hipótese- “se acontecer o fato y,” o mandamento: pague x, em dinheiro, ao Estado (ou pessoa designada pela lei) e sanção: se não pagar, incidirão as seguintes normas...”. Na norma hipotética, estão reunidas as condições que disponibilizem a sua ocorrência no caso concreto. Assim, “se” e “quando” “acontecer o fato descrito, incide o mandamento. (...) Importa ressaltar que, segundo ele, acertadamente, o “fato imponible” é um fato jurídico, não um ato jurídico.”<sup>153</sup>

Não obstante isso, vale lembrar que o fato ou o ato jurídico podem dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, transformarem-se, para efeitos tributários, em “fato gerador”. O imposto sobre transmissões de bens imóveis, por exemplo, tem como fato gerador diversos atos jurídicos: compra e venda, doação em pagamento, etc.

Designa, portanto, o termo hipótese de incidência para a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, ao fato efetivamente ocorrido; ao invés de fato gerador, denomina de fato imponible, por serem dois momentos lógicos e cronológicos distintos. Sugere o mestre paulista os seguintes aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal ou subjetivo (qualidade que determina os sujeitos ativo e passivo da obrigação); b) aspecto material (é considerado por Ataliba o mais complexo, ele designa todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que consiste a Hipótese de Incidência. Em outras palavras, seria a imagem abstrata de um

---

<sup>152</sup> ATALIBA, 1999, p.50.

fato, por exemplo, propriedade imobiliária, patrimônio, renda, etc.); c) aspecto temporal (momento em que deve refutar consumado um fato imponible); e d) aspecto espacial (circunstâncias de lugar). Importa ressaltar que ele coloca a base de cálculo, por ele denominada “base imponible” como pertencente à hipótese, no aspecto material.<sup>154</sup>

Por outro lado, tem o mérito de deslocar a alíquota, para a consequência. Para ele, pois o estudo da alíquota, em rigor, não pertence ao “capítulo hipótese de incidência, mas sim ao mandamento esse que incide *se e quando* se consuma o fato imponible, dando nascimento à obrigação tributária concreta”.<sup>155</sup>

O estudioso, no entanto, coloca na hipótese das normas tributárias, todos os “aspectos” que a compõem. Por conseguinte, esvazia a “consequência ou mandamento”. Assim, faz habitar na hipótese, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeito ativo e passivo, base de cálculo, como, onde e quando cumprir a prestação, pagar o tributo, o que será explicado, detalhadamente, no capítulo posterior.

Ademais, isso fica claro com a leitura da seguinte afirmação, feita por Ataliba: “ao jurista basta assinalar que o fato imponible é fato jurígeno e que deve subsumir - se à hipótese de incidência”,<sup>156</sup> ou seja, para ele, fato imponible é simplesmente um fato concreto que, por corresponder inteiramente à hipótese, dá nascimento à obrigação.

Por outro enfoque, no tocante à obra de Ataliba, há expressões, várias vezes utilizadas, quais sejam, “arquétipo, protótipo, modelo” que encerrariam uma idéia de

---

<sup>153</sup> *Ibid.*, p.53, p.65

<sup>154</sup> *Ibid.*, p. 70 e s.p. 96-97

<sup>155</sup> *Ibid.*, p. 101

hipótese de incidência, e, por observações feitas no segundo capítulo desse estudo, note-se que essas expressões fazem parte da família tipológica, e não correspondem ao princípio da especificação conceitual, que encerra conceitos fechados, característicos do direito tributário, impropriamente chamado de tipicidade.

Sua obra é, na verdade, uma glorificação à hipótese de incidência, como salta aos olhos, do próprio título.

Becker, com o lançamento da obra: “*Teoria geral do Direito Tributário*” em 1963, teve a primazia na contestação da orientação doutrinária que estudava o fenômeno jurídico como algo exclusivo e peculiar ao campo tributário; logo, refutou-se a idéia de que a hipótese de incidência ou fato gerador é especificidade da regra jurídica tributária.

Segundo Becker, “dissecada em sua estrutura lógica, a regra jurídica se decompõe em duas partes: a) hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, “*fattispecie*”, “*tatbestand*”); e b) a regra ( a norma, a regra de conduta, o preceito).”

<sup>157</sup> As conseqüências da incidência estão prescritas na regra. Assim comprovou a sua tese, que tal fenomenologia não é especificidade do Direito Tributário, pois representa a estrutura lógica de toda e qualquer regra jurídica. O que diferencia uma regra de outra é o conteúdo de sua hipótese de incidência.

O estudioso disseminou o pensamento de que a regra jurídica da relação tributária é uma só: não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, uma regra jurídica para a base de cálculo, outra para a alíquota; tudo isso integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante das diversas leis ou artigos. A

---

<sup>156</sup> *Ibid.*, p. 66.

<sup>157</sup> BECKER, 1998, p.295, p.321.

incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência realizada dá origem ao fato jurídico.

Para o tributarista gaúcho

na composição da hipótese de incidência tributária, há um fato que desempenha a função de *núcleo* e, por exclusão, todos os demais fatos exercem a função de *elementos adjetivos*. Na hipótese de incidência tributária, o *núcleo* é o fato escolhido para *base de cálculo*. Desse modo, o único critério *objetivo* e *jurídico* que permite aferir a natureza jurídica de cada tributo, é o critério da *base de cálculo*.<sup>158</sup>

No que diz respeito à norma, Becker, com uma visão mais arguta que os seus contemporâneos, já vislumbrava que a dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um núcleo e de um ou mais elementos adjetivos e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço previstos pelas coordenadas de tempo e lugar.

No concernente à isenção, Becker critica o conceito proposto por Rubens Gomes de Sousa de que na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento, por conseguinte a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.

Segundo o tributarista gaúcho, a

lógica dessa definição estará certa apenas no plano pré - jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção. Uma vez criada a regra jurídica de isenção, já agora no plano jurídico do Direito Tributário, quando o jurista interpreta aquela regra jurídica e examina os efeitos jurídicos resultantes de sua incidência, aquele conceito de isenção falece de lógica e contradiz a ciência jurídica que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas.<sup>159</sup>

<sup>158</sup> *Ibid.*, p.263, p.287 .

<sup>159</sup> *Ibid.*, p. 305-306.

A regra jurídica que prescreve a isenção, segundo esse autor seria “a formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação”.

Para ele, então, não nasce a obrigação tributária que seria desfeita pela incidência da isenção, conforme apregoa a doutrina tradicional, porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual, ou com o qual, ela não se realiza.

Aquele elemento faltante ou excedente que entra na composição da hipótese de incidência da isenção é o que a diferencia da regra jurídica da tributação, de modo que a única incidência possível é a da isenção, que incide para que a da tributação não possa incidir.

Borges,<sup>160</sup> por sua vez, concorda que os ensinamentos de Becker, antes expostos, quanto às isenções considera inobjetéveis, comportando apenas uma ressalva, para as hipóteses de isenções parciais que, substancialmente, consistem em meras reduções da obrigação tributária.

O professor pernambucano, com a obra “Isenções tributárias,” lançada em 1968, contribuiu definitivamente para aprimorar os horizontes dos tributaristas pátrios acerca das isenções, na medida em que se propôs a sistematizar uma “teoria geral das isenções,” sob a ótica dos princípios da legalidade, da justiça e da segurança jurídica.

Ele vê a isenção como excludente da obrigação (a extensão do preceito que tributa é delimitada pelo preceito que isenta):

a norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas da tributação. Delimita o âmbito material ou

---

<sup>160</sup> BORGES, 1969, p. 190.

pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência.<sup>161</sup>

Cumprido notar, nesse momento, que para Borges e Becker as previsões legislativas das isenções se agasalham em normas específicas, isencionaes, diversas, portanto, da norma de tributação. Há, pois, uma norma de tributação e tantas normas isencionaes quantos fossem os fatos isentos previstos pelo legislador. Inexiste, pois, obrigação tributária nos casos de isenção. Ambos buscaram fundamento teórico em Pontes de Miranda.

Assim resume a tese central de Becker : não existe anterior obrigação tributária desfeita pelo surgimento *a posteriori* da regra jurídica de isenção.

Para Borges a norma de isenção incide exatamente para que não incida a de Tributação. Uma é excludente da outra. Dessa forma, as normas isencionaes teriam a função de suspender a incidência da norma jurídica de tributação, daí serem chamadas de normas de “não-incidência,” de não incidência qualificada ( dividida em duas subespécies: imunidade tributária e isenções totais). A norma de isenção produz, então, o “fato gerador isento”, essencialmente distinto do fato gerador do tributo.

---

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 190.

### 3.4 Posição da doutrina contemporânea no tocante à evolução do conceito de tipicidade, representada pelo pensamento de Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro

A expressão “fato gerador,” para Torres, designa dois fenômenos distintos, conforme seja apreciada no plano abstrato ou concreto, isto é, no plano da norma ou da experiência.

Fato gerador no plano da norma seria:

a definição abstrata da situação necessária ao nascimento da obrigação tributária, com todos os seus elementos, que são o objeto (núcleo), os sujeitos, o tempo, o espaço e a quantidade.(...) O fato gerador abstrato pode se tornar concreto se todos os elementos descritos realizarem-se, dando nascimento à obrigação tributária.

Desse modo, o fato gerador se constitui de elementos objetivos e subjetivos:

o elemento objetivo é o fato (= ato, fato ou situação jurídica) sobre o qual incide o tributo, considerado em todas as suas dimensões, ou seja, em seus aspectos materiais, temporais, espaciais e quantitativos. (...) O elemento subjetivo “ou núcleo compreende as” pessoas que participam da relação tributária - sujeito ativo e passivo - indicados por lei e vinculados ao fato objetivo.<sup>162</sup>

O aspecto material ou núcleo do fato gerador é a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo, por exemplo, a propriedade imobiliária situada na zona urbana. Para ele, pois, “o aspecto material determina as diversas espécies de fato gerador da obrigação tributária”. No tocante à base de cálculo, entende o mestre que ela “está intimamente ligada ao aspecto material do fato

<sup>162</sup> TORRES, 1998, p.206-207. Emprega-se “fato gerador”, para o CTN e a maior parte da doutrina brasileira para designar a situação abstrata definida em lei e a sua ocorrência no plano concreto. O que ocorre na Itália, na França e na Espanha. Somente o alemão, pela sua opulência vocabular, possui dois termos distintos: “Tatbestand”, que é a situação genérica, e “Tatsache”, para o fato concreto.

gerador, com o qual, às vezes, se confunde.”<sup>163</sup> Não obstante isso, afirma que o aspecto quantitativo do fato gerador é complexo e em geral compreende a base de cálculo e o gravame ou alíquota, podendo aparecer também sob a forma de tributo fixo.

Segundo Torres, a fenomenologia do fato gerador segue as regras do silogismo jurídico, em que o fato gerador abstrato é a premissa maior, o fato concreto a premissa menor, e a conclusão resulta da subsunção do fato individual à situação abstrata.

Para o mestre, portanto, a obrigação tributária tem como fonte o fato gerador descrito na lei. Logo:

o fato gerador é um conceito complexo, pois não se esgota em um só artigo legal. O fato gerador do Imposto de Renda, por exemplo, definido em diversas leis federais, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (objeto) por pessoa física ou jurídica (sujeito passivo) no território nacional ou estrangeiro (espaço) e incide anualmente (tempo) sobre o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos (base de cálculo), pelas percentagens de 15 ou 25% (alíquotas).<sup>164</sup>

No referente às isenções, Torres entende que

ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva : a isenção opera no plano da norma e não no plano fático.(...) Ocorre, que, com a isenção, o fato abstrato deixa de existir e assim não pode nascer nenhuma obrigação. Na não-incidência a própria delimitação do fato gerador exclui a incidência sobre certas coisas ou pessoas. Quando a lei da isenção é revogada, readquire a lei da imposição a sua eficácia.<sup>165</sup>

Ademais, informa que o Código Tributário permaneceu neutro quanto ao problema da natureza da isenção, e pela leitura do mesmo, tanto se pode afirmar que a isenção exclui o crédito tributário porque dispensa o pagamento daquele, que já se

<sup>163</sup> *Ibid.*, p.206 e p.214.

<sup>164</sup> *Ibid.*, p.209-210

formou pela ocorrência do fato gerador, como se pode afirmar que a exclusão decorre da circunstância de que o crédito não chegou a se constituir, porque a norma impositiva estava suspensa.

Percebe-se que Torres entende o fenômeno isencional da mesma maneira que Becker e Borges. E, no tocante à evolução da teoria da tipicidade no Direito Tributário, não analisa, nem põe em discussão os conceitos já existentes.

Amaro,<sup>166</sup> no tocante ao fato gerador, considera-o uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras; no entanto, tais hipóteses são por ele consideradas o núcleo ou materialidade do fato gerador, gravitando, em torno desse núcleo, uma série de circunstâncias, igualmente necessárias para a identificação da obrigação tributária.

Por outro lado, acredita que “a noção de fato gerador nada tem a ver com a não-incidência, com a imunidade ou com a isenção, em que o fato que porventura ocorra *não é gerador de obrigação tributária*”<sup>167</sup>.

Entende, por sua vez, a imunidade como espécie de não- incidência. Considera que a isenção é uma *técnica* que consiste em estabelecer, *em regra*, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não- tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas. A imunidade e a isenção, para ele, distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição de *competência*, e a segunda atua no plano da definição da *incidência*. Nos dois casos o tributo não incide.

<sup>165</sup> *Ibid.*, p.262-263

<sup>166</sup> AMARO, 1999, 247.

<sup>167</sup> *Ibid.*, p. 262.

No que pertine ao fenômeno jurídico isencional manifesta-se no sentido de que a isenção é mera técnica legislativa através da qual, de um universo de situações que a lei poderia tributar, algumas situações são excepcionadas da regra de incidência, de maneira que a realização concreta dessas situações não importa em realização do fato gerador, mas sim de fato isento, portanto não tributável. A revogação da isenção, para esse autor, consiste em passar o fato, antes não tributável, a ser compreendido pela norma de incidência. Note-se que Amaro posiciona-se da mesma forma que Torres, Becker e Borges.

Amaro critica a sustentação de Rubens Gomes de Souza de que seria

“a isenção a dispensa do pagamento do tributo”. Ao se manifestar sobre o fenômeno isencional entende que o Código faz supor que, ao fenômeno da isenção, esteja subjacente uma obrigação tributária, cujo crédito teria sido dispensado, sendo portanto incorporado ao texto do Código o conceito de isenção como dispensa legal do pagamento não no seu modo literal, mas transformado em modalidade de exclusão do crédito tributário.<sup>168</sup>

Dispensa legal de tributo devido é conceito que, do seu ponto de vista, viria a calhar para a remissão (perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, precisar-se-ia supor que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado por lei, sendo que esse raciocínio ilógico ofende ao princípio da não - contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado.

Cabe nesse momento tecer, brevemente, por não ser o momento mais oportuno, mas para dar fecho a essa análise, alguns comentários sobre o até aqui explanado.

Em sede conclusiva, entende-se o fato gerador como suporte fático, necessário e suficiente, descrito na lei, que associado ao mandamento, desencadeia a subsunção à norma legal dos fatos que reflitam aquela hipótese. Assim, da mesma forma que no

Direito Penal, a prática de fato definido como crime realiza o fato gerador do direito de o Estado punir.

Não obstante isso, percebe-se que, enquanto no Direito Penal há uma grande preocupação na análise do fenômeno criminal, no Direito Tributário há, em contrapartida, uma análise do fato gerador.

O Código Tributário Nacional, registre-se, realizou um verdadeiro coquetel conceitual no tocante ao fato gerador, identificando várias espécies de fato gerador, consoante o conteúdo pecuniário da obrigação tributária em questão, embutindo na idéia de obrigação principal o tributo e a penalidade pecuniária, numa perspectiva formalista e principalmente classificatória, trazendo como consequência um corte metodológico no estudo da evolução da tipicidade tributária, o que não ocorreu no Direito Penal.

Os penalistas sempre analisaram a teoria geral do crime com base no conceito do que vem a ser crime, e no Direito Penal sempre houve uma preocupação com a estrutura do crime, tanto que a sua definição é ser uma ação típica, antijurídica e culpável, para a maioria da doutrina. De outro lado, no Direito Tributário, a definição legal de tributo encontra-se no artigo 3,<sup>o</sup> diferentemente do Direito Penal, não se cogitava de análise estrutural do tributo, tanto que o artigo 4<sup>o</sup> do Código define que a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador.

Assim, naturalmente se subsumia o conceito de tipicidade à idéia de fato gerador, e dessa noção partiram os doutrinadores para explicar os fenômenos jurídico-tributários.

---

<sup>168</sup> *Ibid.*, p. 263-264.

Em conclusão, o fato gerador não se refere somente ao núcleo da tipicidade, ou seja, a ação ou situação (como a aquisição de renda, a importação de mercadorias, o fato de ser proprietário). Ao contrário, no Direito Penal, o “fato gerador” é, simplesmente, matar alguém, por exemplo. Justamente por isso gravita em torno desse núcleo uma série de circunstâncias, igualmente necessárias para ensejar a segurança jurídica e portanto necessárias e suficientes para identificar a obrigação tributária em tese. Assim, só será bem entendida a tipicidade tributária, analisando-a frente ao conceito de tributo, e não equivocadamente, ao conceito de fato gerador.

Na fase inaugural e de transição percebe-se que os estudiosos ainda não separaram claramente a hipótese da consequência, ou seja, o aspecto quantitativo, no Direito Penal não se registrou essa problemática.

Assim, frise-se que, embora a Constituição Federal, Código Tributário Nacional e leis esparsas identifiquem o fato gerador pela menção à sua materialidade, não é possível apreendê-lo, nem à tipicidade sem que sejam captados também aqueles elementos ou aspectos que servem de alicerces à segurança jurídica, postulado constitucional expresso pelo princípio da legalidade material.

Importa ressaltar também, em sede conclusiva, que a doutrina moderna estuda a relação jurídica tributária e o tributo a partir do enfoque constitucional, da ciência e da lógica jurídica e sob a perspectiva do Estado de Direito, afastando-a das relações jurídicas de Direito Privado: tais definições dependem da conceituação do Estado, devendo buscar o seu fundamento na idéia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados: os da capacidade contributiva, do custo - benefício e da solidariedade social.

No próximo item, será analisado o conceito de tributo no Direito Brasileiro, para logo após, finalizar-se a explanação acerca da evolução da tipicidade tributária.

Assim, como a noção de delito é o núcleo do Direito Penal, a noção de tributo é o núcleo do Direito Tributário, e por ele precisa-se incursionar, a fim de fixar uma visão escoreita acerca da tipicidade.

### 3.5 A tipicidade no Direito Tributário e o Tributo

Balthazar ensina que

a noção moderna de tributo é fruto de uma longa evolução dos hábitos e costumes fiscais. O termo tributo indica um sentido de vassalagem, que está em sua origem. Era o resultado das exigências do Estado vencedor sobre o povo vencido, o qual arcava com as despesas da guerra, sofridas pelo vencedor, conforme os critérios estabelecidos por este. A evolução foi longa e lenta.<sup>169</sup>

Em virtude de o tributo ser uma categoria de direito positivo, em que o seu conceito consta no texto legal, desse modo ele será analisado frente às construções teóricas do direito pátrio. Aliás, sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar, porém o conceito de tributo consta em lei complementar: o Código Tributário Nacional.

Há, então, como já mencionado, uma definição legal de tributo, que consta no Código Tributário Nacional, art. 3º:

Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Convém notar que, em virtude do escopo desse capítulo consubstanciar-se na análise do princípio da legalidade material, previsto constitucionalmente, será abordado o aspecto do artigo terceiro do Código Tributário Nacional que interessa

---

<sup>169</sup> BALTHAZAR, 1999, p.28.

para o intento a que se propõe, qual seja: *a instituição do tributo em lei*. Pergunta-se, portanto: *O que se entende por instituída em lei?*

Contudo, a prestação só está, de fato, instituída em lei, quando estão presentes todos os elementos que possibilitem identificá-la corretamente, no sentido material, quais sejam: o fato imponível, com sua respectiva base de cálculo, alíquota, sujeito ativo, critérios de determinação do sujeito passivo, e mais: as circunstâncias de tempo e lugar que possibilitem o nascimento da obrigação tributária, com ressalva apenas às exceções constitucionalmente previstas.

A lei também precisa satisfazer plenamente o critério formal, ou seja, com observância ao estatuído na Constituição Federal no tocante ao processo e elaboração das leis, a ensejar a sua existência, validade e eficácia. Só assim o princípio da segurança jurídica será respeitado.

Dessa forma, entende-se que o que impropriamente se chama de tipicidade compõe a legalidade, no Direito Tributário, uma não existe sem a outra, por impossibilidade lógica.

Acerca da indagação se o princípio da legalidade abarca sempre o da tipicidade e, em caso negativo, quais as hipóteses e fundamentos em que isso pode ocorrer, remete - se o leitor para o último item desse capítulo, onde se aborda a possibilidade de resíduos tipológicos em Direito Tributário.

Resta analisar a partir desse momento os autores que influíram sobremaneira no estudo da evolução teórica da tipicidade tributária e sua relação com o tributo.

### 3.6 A Tipicidade e a sua relação com o tributo : análise do pensamento de Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho

Em princípio, cumpre ressaltar que, com a obra de Paulo de Barros Carvalho, inicialmente lançada em 1973, fruto das reflexões de sua tese de doutoramento, consumou-se a dissociação entre conceito de espécie tributária e pressuposto.

Assim o professor paulistano se manifesta, no tocante às correntes anteriores:

a doutrina, de um modo geral, tem supervalorizado a hipótese das endonormas tributárias, com integral abandono da consequência, o que implica séria e irreparável distorção na estrutura lógica-normativa.<sup>170</sup>

O deslocamento do quantitativo para a consequência é fenômeno que foi iniciado na fase de transição, no entanto se solidificou nessa terceira fase.

Seu ponto de partida é o conceito de norma jurídica,<sup>171</sup> utilizando-se da terminologia de Carlos Cossio, e com base nas lições de Kelsen e Bobbio, recria as bases da Tipicidade tributária, afastando-a do conceito de “fato gerador” e aproximando-a do conceito de Tributo, à luz da teoria da norma jurídica.

Carvalho, aderindo à terminologia de Cossio, vê a norma jurídica-tributária dividida classicamente em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa. Define as hipótese das normas tributárias como:

o conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito, que não acordo de vontades, gerador do dever tributário. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o “conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência “in concreto” do fato jurígeno,(fato gerador), em que o sujeito ativo é, por via de

<sup>170</sup> CARVALHO, 1998, p.192.

<sup>171</sup> *Ibid.*, p.45-46, ver também p. 48-52

regra, o Estado; o sujeito passivo, alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária.<sup>172</sup>

Essa definição corresponde ao que ele considera em sua acepção estática, em contraposição à dinâmica que é o tributo como uma relação jurídica (já regularmente configurada), que surgiu por virtude do acontecimento de fato, identificado segundo os critérios de suposto de regra endonormativa.

Vale destacar que a diferença entre o aspecto estático e dinâmico

reside no objeto sobre o qual incidirá o estudo científico, havendo no primeiro caso, apenas e tão-somente critérios e, no segundo, critérios, um fato identificado consoante tais critérios e, ainda, uma específica relação jurídica, também reconhecida na conformidade dos mencionados critérios.<sup>173</sup>

Carvalho, no tocante aos critérios que poderão servir para identificação de um fato lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo, aponta o critério material, contendo a descrição objetiva do fato lícito (que é o próprio núcleo da hipótese); o temporal, que nos permitirá saber em que momento se considera ocorrido o fato.; o espacial, indicativo das condições de lugar em que o fato deva ocorrer. Esses são os dados que a análise do suposto endonormativo possibilitará extrair. Na consequência das endonormas tributárias, aponta dois critérios: o pessoal, que é o critério para determinação do sujeito ativo e passivo e o critério quantitativo, que define de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo<sup>174</sup>.

Cumprе ressaltar que explica a relação tributária, nos moldes da relação jurídica de Direito Civil, onde há o sujeito ativo, titular de um direito subjetivo; um

<sup>172</sup> *Ibid.*, p.88.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p.107. Ver p. 191-192.

<sup>174</sup> *Ibid.*, p.161. Ver p.170.

sujeito passivo, de quem se espera o cumprimento de um dever jurídico; e o conteúdo do dever jurídico, que é o mesmo do direito subjetivo.

Assim, consoante Paulo de Barros Carvalho, quando se consegue inferir quem são os sujeitos e qual o comportamento que satisfaz o dever jurídico, tem-se condições de identificar determinado liame que se formou por força do acontecimento de um fato. E, compreendidos na categoria ampla das relações jurídicas, entende que os vínculos jurídicos obrigacionais deverão ser analisados mediante a análise de dois critérios, no que pertine às conseqüências.

Ele considera o critério material da hipótese, como núcleo. Entende incorreta a designação do critério material como “descrição objetiva do fato”, posto que tal descrição pressupõe as circunstâncias de espaço e de tempo que o condicionam : “estar-se-ia conceituando a própria hipótese tributária”.<sup>175</sup> Para individualizar o critério material, é preciso fazer abstração absoluta dos demais critérios (que só é possível no plano lógico-abstrato) e procurar extrair não o próprio fato, mas um outro evento que, uma vez condicionado no tempo e no espaço, venha a transformar-se no fato hipoteticamente descrito. Dessa abstração emerge sempre o encontro de expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar, ou simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “ser proprietário de um imóvel”, “auferir rendas”, etc. Esse núcleo, ao qual se refere, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguindo de seu complemento.

O critério material ou objetivo resume-se, pois, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido

---

<sup>175</sup> CARVALHO, 1998, p.125

mediante processo de abstração da hipótese, sem considerar-se, assim, os condicionantes de tempo e lugar.

Com efeito, afirma Carvalho que

é intuitivo reconhecer que na apódose é que o Direito se realiza, dado que lá repousam os critérios para identificarmos o único e exclusivo instrumento de disciplina do relacionamento social - a relação jurídica (...) é interessante notar, ademais, que o mandamento, que nós designamos por consequência, encerra os dados suficientes para a determinação do conteúdo do dever a ser cumprido pelo sujeito passivo, vale dizer, a base de cálculo (valor da operação) e a alíquota.<sup>176</sup>

Logo, a consequência das endonormas tributárias estabelece os critérios para identificar uma relação jurídica, de carácter obrigacional, de vez que sempre passível de avaliação económica<sup>177</sup>.

Dessa forma, segundo o seu entendimento:

a base de cálculo é espécie de grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, principalmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, e como função paralela confirmar o critério material da hipótese endonormativa.<sup>178</sup>

Em outras palavras, no exemplo da endonorma tributária do IPTU, observa-se na hipótese de incidência O critério material ( ser proprietário ou possuidor de um imóvel); o critério temporal (durante um lapso de tempo de um ano calendário); o critério espacial (nos limites urbanos de um Município brasileiro); como consequência ou comando observa-se o critério pessoal (o sujeito ativo: o Município da situação do imóvel, o sujeito passivo : o proprietário ou possuidor) e o critério quantitativo (o valor venal do imóvel, como base de cálculo, sujeita as alíquotas previstas na legislação local) .

<sup>176</sup> CARVALHO, 1998, p.145 e 147.

<sup>177</sup> *Ibid* p.154-156.

<sup>178</sup> *Ibid.*, p.171-172.

Isso está roborando que o critério material da hipótese é “ser proprietário”, ou seja,

a base de cálculo é uma grandeza apta a proporcionar determinada coisa, para que se possa saber da intensidade do comportamento humano que a ela se relaciona (...). Quando se alude a medir a coisa, relacionada ao comportamento humano, obliquamente, dimensiona-se o próprio comportamento que representa a materialidade do fato jurídico.<sup>179</sup>

A base de cálculo é :

o valor da propriedade. Esse elemento conjuga-se com outro fator- alíquota- para efeito de definir o *quantum debeatur* e isso está roborando que o critério material da hipótese tributária é “ ser proprietário” (fórmula simplificada).<sup>180</sup>

Afirma que, em seu entendimento, a base de cálculo está presente também nas conseqüências das endonormas que configuram taxas ou contribuições de melhoria (para ele, tributos vinculados), na medida em que, na maioria dos casos, mede a intensidade da atuação do Estado (taxa) ou da valorização do imóvel que ocorre por razão da atividade estatal (contribuição de melhoria)<sup>181</sup>.

Considera a base de cálculo não só a medida da materialidade do fato jurídico tributário, mas também o elemento determinador do verdadeiro critério material da hipótese. Assim, tem também como função especificar o conteúdo do débito, reforçando a noção de que representa um dos aspectos quantitativos do débito.

Porém, não se pode esquecer que tributos há em que não se encontra a base de cálculo, visto que o legislador não se dispôs a medir a materialidade do fato jurídico.

Quanto à alíquota, o outro fator quantitativo, para Carvalho :

<sup>179</sup> *Ibid.*, p.174-175

<sup>180</sup> CARVALHO, 1998, p.172.

<sup>181</sup> *Ibid.*, p.175 Afirma, p.177 que “ é lamentável que nem sempre exista base de cálculo, o que nos impede de contar com elemento seguro para negar, confirmar e afirmar o critério material das hipóteses tributárias.”

seu estudo não enseja considerações que afetem a estrutura do próprio vínculo, dado seu caráter de mero elemento auxiliar do *quantum* tributário, pois é o fator que se deve aplicar à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação.<sup>182</sup>

Tais idéias resumem o pensamento do mestre paulistano, que será, em seguida, posto em debate.

Nesse momento, importa ressaltar que Sacha Calmon Navarro Coêlho, com sua obra “Teoria geral do Tributo e da exoneração tributária,” resultante de reflexões oriundas da primeira parte de sua tese de doutoramento na Universidade Federal de Minas Gerais, em 1981, também representou um marco na evolução da teoria da norma no Direito Tributária, no concernente à relação da Tipicidade com o tributo.

Na parte inicial de sua obra, ao que tudo indica, com intuito, principalmente, metodológico, Coêlho traz à tona uma visão panorâmica acerca da teoria da norma.

No tocante às conclusões acerca da teoria das normas, primeiramente afirma que ao lado das normas, se encontram nos sistemas positivos, *definições, conceitos, atribuições e princípios*. Acerca dos princípios, assim se manifesta:

o que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.<sup>183</sup>

Em segundo lugar, acerca da tipologia de normas, assim se manifesta Coêlho: quanto às normas propriamente ditas, são de variados tipos, como afirmado por Hart com os aplausos de Miguel Reale. Para o professor paulistano, é errônea a concepção dos autores que, na esteira de Kelsen, acham que a norma é sempre redutível a um juízo ou proposição hipotética na qual se prevê um fato (F) ao qual se liga uma

---

<sup>182</sup> *Ibid.*, p.177-178

consequência (C), de conformidade com o seguinte esquema: “Se F é, deve ser C”. É errônea, segundo Reale,

porque essa estrutura lógica corresponde apenas a certas categorias de normas jurídicas, como, por exemplo, as destinadas a reger comportamentos sociais, mas não se estende a todas as espécies de normas jurídicas, como por exemplo, às de organização, às dirigidas aos órgãos do estado ou às que fixam atribuições de ordem pública ou privada.<sup>184</sup>

Com o ensejo, portanto, de situar o leitor acerca de que tipo é a norma tributária, é que Coêlho incursiona pelas construções teóricas de Austin e Von Wright e principalmente de Kelsen e Hart. Aduz a uma classificação funcional das normas jurídicas em cinco grandes grupos: normas organizatórias, de competência, técnicas, de conduta e sancionantes, e sob o ponto de vista de um viés sistematizador, fixa as assertivas:

o tributo é, em primeiro lugar, norma. O dever de pagar tributo decorre de uma norma-de-comportamento ou conduta. Em segundo lugar, a capacidade ativa para pôr e tirar dito dever decorre de normas de competência.<sup>185</sup>

Ademais, afirma que a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição. Pois bem,

temos, de um lado, o Direito positivo com seus entes legais, leis e costumes, ordenando ações e omissões, facultando outras tantas, proibindo comportamentos, atribuindo qualidades às pessoas e às coisas, outorgando poderes e competências, prevendo atos procedimentais, cunhando conceitos e definições. Uma norma jurídica resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis.(...) Por outro lado, temos a ciência do Direito, cujo objeto é justamente o Direito positivo, seus entes. E a função da Ciência do Direito é descrever o seu objeto. Nesse momento aparece a proposição jurídica, sob a forma de juízo, mercê do qual

<sup>183</sup> COELHO, 1982, p.50-53.

<sup>184</sup> *Ibid.*, p.53-54.

<sup>185</sup> COELHO, 1982, p.54. Ver classificação das normas proposta por esse autor, p.54-72, p.68. Ver também p. 35-46 exposição das teorias de Kelsen e Hart.

é possível apreender a normatividade contida nos sistemas positivos. A proposição descreve a norma. É descritiva. A norma, porém, não se confunde com a sua descrição. É prescritiva. Isso se torna claro quando o juiz aplica a norma, após intuí-la do sistema jurídico.<sup>186</sup>

No tocante à norma de conduta, que é a que nos interessa nesse estudo, informa “que elas apresentam estrutura hipotética. O mandamento das normas-de-conduta só atua quando a *hipótese de sua incidência* se perfaz”.<sup>187</sup>

Resta ver, então, que Coêlho acrescenta à hipótese o aspecto pessoal : “o aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno - para fins tributários - pelo legislador”.<sup>188</sup>

Isso posto, ressalte-se que Coêlho, ao lado dos aspectos material, temporal e espacial, acrescenta mais um elemento à topografia da hipótese da endonorma, um aspecto pessoal :

é que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar”, “fazer” ) está sempre *ligado a uma pessoa* e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*. Exemplo marcante da importância do aspecto pessoal constante das hipóteses de incidência nos oferta o “*fato gerador*” do ICM . Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a *pessoa* promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado.

No que pertine à consequência, assim se manifesta:

os mandamentos das normas tributárias que estatuem as consequências da realização da hipótese de incidência descrevem a relação jurídica decorrente: põe o dever, esclarecendo quem é o credor e devedor, como se calcula o valor da prestação, onde, como e quando deve ser paga. A “consequência” das normas tributárias é a *relação jurídica tributária* – relação do tipo obrigacional – com todos os seus elementos estruturais: sujeito ativo e passivo e objeto.<sup>189</sup>

<sup>186</sup> *Ibid.*, p. 64-65. Distingue o plano da lei do plano da norma.

<sup>187</sup> *Ibid.*, p.73.

<sup>188</sup> *Ibid.*, p.87-88.

<sup>189</sup> COÊLHO, 1982, p.91, p. 94-95. Para o autor, o aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese o que há é o “aspecto pessoal” servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.”

Ou seja, a quem pagar (sujeito ativo), quem deve pagar (sujeito passivo), quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) e ainda, como pagar, quando pagar e onde pagar, a fim de cumprir a prestação. Justifica que

enquanto o devedor for obrigado a fazer operações para conhecer o seu débito e o credor para apurar o seu crédito (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, não terá se esgotado o elemento quantitativo da norma de tributação.<sup>190</sup>

Coêlho diverge de Paulo de B. Carvalho, também no tocante à terminologia, ao invés de critérios utiliza o termo aspecto para qualificar as facetas da hipótese e da consequência da norma jurídico-tributária.

Destaca-se que Coêlho refuta a tese de Carvalho por duas razões:

a uma, porque há tributos que sequer base de cálculo e alíquota possuem, que é hipótese freqüente nas taxas. *Por certidão de bons antecedentes: Cr\$ 20,00*. A duas, porque tributos mais complexos exigem para a quantificação do dever tributário o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeat*. Casos, somente para exemplificar do imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas quanto das físicas, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do imposto sobre produtos industrializados e do Imposto Territorial Rural. Esses impostos, e no direito comparado avultam exemplos mais, implicam cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o valor da prestação devida pelo sujeito passivo (...) em alguns casos nem sequer são necessários a base de cálculo e a alíquota, vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes ...<sup>191</sup>

<sup>190</sup> *Ibid.*, p. 94-95 O autor argumenta exemplificativamente: “no caso do ICM não basta aplicar a alíquota interna, interestadual, ou de exportação, sobre o “valor da operações tributáveis” ocorridas em lapso de tempo determináveis. É necessário, ainda, que se deduza do montante achado pelo modo atrás descrito, o valor dos “créditos” pelas “entradas” ocorridas no período, assim como o valor dos “créditos presumidos” por ventura previstos na legislação. Sem essa dedução não se chega ao *quantum debeat*. A dedução não é facultativa, é imperativa.

<sup>191</sup> COÊLHO, 1982, p.94- 95 Afirma ele: “Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a norma –jurídico-tributária do ICM o princípio da não-cumulatividade. Integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de apurar-se o quantum do dever decorrente da realização do suposto. Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária. Existem impostos sofisticados, do ponto de vista jurídico, tais como, o ICM e o imposto de renda, que exigem operações algo complexas para a conclusão do *quantum debeat* e que solicitam o concurso de leis e princípios diversos, todos convergentes a um só fim : a “quantificação” do dever do sujeito passivo da obrigação. Ou seja, segundo Coêlho, se o cálculo monetário do imposto devido pelo contribuinte não fizer parte da consequência da norma-de-dever, dita tributária, estará destruída toda a versatilidade científica da teoria da norma tributária.” (p. 102)

No que concerne à base de cálculo, ele

não nega a lição de Becker, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Souza que a base de cálculo é o elemento definitório do tributo, sendo o mais importante fator de controle do tributo. Sua inadequação em relação ao fato jurígeno aponta o teor de desequilíbrio da norma. Não obstante, não é sempre, de modo dogmático e intratável, que a base de cálculo *define a natureza jurídica do tributo*. A natureza jurídica do imposto, para ser definida, exige, também, o concurso de outros dados defluentes *das leis*. No caso do ICM, só para exemplificar, depende, além da base de cálculo, do modo de apurar o *quantum debeatur* final, implicando o princípio da não-cumulatividade.<sup>192</sup>

Para ele, pois, a não - cumulatividade do ICM – prevista na Constituição- se projeta “dentro” da norma jurídica tributária do ICM, aperfeiçoando-lhe o perfil. Isso tanto é verdade, segundo ele, que o lançamento (ato de aplicação das normas às situações individuais) ao quantificar o dever tributário para imputá-lo ao devedor promove a apuração do débito e do crédito, compensando-os. (débito-crédito = imposto a pagar ou crédito-débito = crédito a transferir.)

Também, na esteira dos autores já pesquisados, entende que o que incide é o mandamento, criando deveres tributários, que a hipótese apenas ocorre, sendo que o tributo ou a obrigação estão na implicação entre a hipótese e a consequência. Ademais, o estudo do tributo como norma, é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura, sua incidência como “norma de conduta cuja especificidade reside em gerar o dever de pagar tributos, dela promanando também a exoneração do pagamento”<sup>193</sup>.

<sup>192</sup> *Ibid.*, p. 102-103.

<sup>193</sup> COELHO, 1982, p.104-105 Ver esquema, a fim de melhor se entender a norma tributária. p.105 . Norma Jurídica “ IN ABSTRATO “ (estática)

- Hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno: “pessoa física residente no país obter renda líquida superior a “alfa “, em dado ano-base.

- Comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica: “ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na forma, prazo e *quantum* previstos .

FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA

É de uma clareza solar que, analisado sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador) e uma regra ou preceito (regra de conduta).

Assim, o conceito de tributo não reside exclusivamente na sua hipótese de incidência. Porém, desde que essa hipótese seja um fato lícito, previsto em lei unilateralmente, que não seja sanção de ato ilícito, estar-se-à em face de um “fato gerador” do tributo. No entanto, é necessário que a consequência jurídica desse fato configure uma relação jurídica obrigacional entre credor e devedor, pecuniária, administrativamente aplicada, para que se forme, em plenitude, a figura do tributo.

Logo, a obrigação tributária está na implicação entre a hipótese e a consequência da norma, conforme o determine o direito positivo de cada época, e este conceito encerra o conteúdo do princípio da segurança jurídica e caracteriza a noção de espécie tributária.

Em sede conclusiva, então, a evolução da noção de tipicidade levou à constatação de que no fato-gerador estão todos os elementos necessários e suficientes a dar azo ao nascimento da obrigação, nos moldes entendidos por Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon N. Coelho. Na consequência, devem estar previstos todos os elementos necessários ao efetivo cálculo do tributo, pois só assim, com essa nova noção de Tributo, é que se poderá entender a tipicidade tributária. Para estar assegurado o valor segurança jurídica, tanto a hipótese como a consequência precisam

- 
- Alguém ter obtido “de fato” renda líquida como descrito na hipótese (realização do “fato gerador”)
  - Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.

estar previstas na norma, que consubstancia a espécie tributária, desde que não haja uma exceção prevista constitucionalmente.

### **3.7 Relação da tipicidade tributária com a isenção e a imunidade: reflexão e análise**

Em princípio, para melhor situar o leitor acerca do fenômeno exonerativo das isenções e imunidades, vale ressaltar que Coêlho entende que é preciso distinguir o plano da lei e o plano da norma:

no plano da lei, basicamente, importa saber se ela existe, se existe com validade e, se existindo com validade, está em vigor e, pois, apta a formar normas jurídicas ou cooperar para a formação delas.(...) As questões de aplicabilidade, incidência e eficácia já se inserem noutra dimensão muito diversa, inserem-se no plano da norma. Aplicável é a norma e não a lei. O que incide não é a lei, e sim, o preceito da norma. Aplicável é a norma e não a lei, se e quando ocorrer a sua hipótese de incidência no mundo fático.<sup>194</sup>

A lei é, para esse estudioso, “um ente positivo, a norma é um ser lógico. Pode até haver coincidência entre lei e norma, caso raro. Normalmente a norma decorre de um conjunto de leis”. Entende que a eficácia é uma qualidade da norma, tanto é assim que existem leis insuficientes para gerar uma norma. Precisam de outras leis, artigos de leis, que lhes complementem a normatividade. Para Coêlho, portanto, as normas de conduta apresentam estrutura hipotética: o mandamento das normas de conduta só atua quando a sua hipótese de incidência se perfaz.<sup>195</sup>

Aqui se faz um parêntese: é certo que todos os aspectos previstos na hipótese precisam realizar-se, para que se possa falar em consequência. A hipótese apresenta em sua totalidade, aspectos necessários e suficientes. À guisa de comparação, no Direito Penal as normas punitivas são também hipotéticas. As penas só incidem quando “os

---

<sup>194</sup> *Ibid.*, p.70.

tipos delituais” descritos nas hipóteses dessas normas ocorrem no mundo real. Logo, se há dois campos jurídicos marcados pelos princípios da legalidade e da tipicidade esses são o campo penal e tributário.

A diferença é que o crime é um ato ilícito, e o tributo tem por hipótese sempre um fato lícito. Acrescenta-se a esse fato, que o mandamento ou consequência, no Direito Penal é elástico, a consequência penal, ou seja, a pena corresponderia a uma espécie de resíduo tipológico, e, como não poderia deixar de ser, imputa sanções.

Ao contrário, no Direito Tributário, segue-se à risca o princípio nominado por Derzi de “especificação conceitual,” porque mais condizente com a segurança jurídica que se pretende absoluta, que o “princípio da tipicidade”. E mune-se a consequência, por se tratar de um fato lícito, de direitos e deveres. O fato lícito e o ilícito, contudo, devem ser rigorosamente tipificados a partir das descrições decorrentes da lei.

Claro que, no caso do descumprimento dos deveres pré-estabelecidos pelo Estado, aplicar-se-ão sanções, em virtude do não pagamento do tributo, que é, um comportamento obrigatório, impositivo.

A norma, consoante os ensinamentos de Coêlho apresenta estrutura dual, onde na hipótese há uma descrição minuciosa do fato, e no mandamento prescreve-se a consequência, em suas próprias palavras: “à norma-de-conduta de conteúdo tributário chamaremos de impositiva.(...)A norma impositiva é condicional.A norma condicional decompõe-se logicamente em hipótese e consequência.(...) O mecanismo é tal que uma vez acontecido o fato jurígeno, antes previsto hipoteticamente, decorre

---

<sup>195</sup> COÊLHO, 1982, p.70-71.

necessariamente a consequência também estatuída de maneira abstrata. Diz-se então que a norma incidu, que houve incidência<sup>196</sup>.

Coêlho, no tocante à isenção, que ele analisa com base na teoria estruturalista da norma, nos moldes supranarrados, ao contrário de Becker e Borges, entende que a norma de isenção não é uma norma autônoma, de não incidência:

E se não é não pode ser não juridicizante. Não sendo, também não incide. (...) à luz da teoria da norma jurídica os dispositivos constitucionais imunizantes “entram” na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhes os lindes(...). O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes, a *virtude jurígena*. Aliás, os dispositivos isentantes funcionam da mesma maneira. A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre de lei menor, complementar ou ordinária. Teleologicamente, a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis.<sup>197</sup>

Portanto, para Coêlho, as leis e artigos de leis que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica da tributação. E, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurígenos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não - tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidades e isenções.

Cumprido lembrar, nesse momento que, para esse autor, a exoneração é gênero do qual a isenção e a imunidade são espécies. Do ponto de vista da norma, só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas.

<sup>196</sup> COÊLHO, 1982, p.76-77. Ver p:118 e p. 129

<sup>197</sup> COÊLHO, 1982, p.124

Logo, “os dispositivos isencionais, assim como os imunizantes “entram” na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do “ fato jurígeno” eleito pelo legislador”<sup>198</sup>.

Portanto, a isenção como também a imunidade não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação. Assim, o mestre mineiro, como se percebe pela cita, não encara a isenção como mera dispensa legal do tributo devido.

Para parte da doutrina que assim vê a isenção, o fenômeno em questão ocorreria em momentos sucessivos; em um primeiro momento, haveria a incidência da regra jurídica de tributação irradiando efeitos jurídicos: surgimento da obrigação e do crédito tributário objeto do vínculo jurídico. E, num segundo momento, há a incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Nesse passo, cumpre ressaltar que tem razão Coêlho,<sup>199</sup> ao afirmar que “laboram os doutrinadores que assim pensam em erro, pois que a isenção não é forma de extinção de obrigação pela dispensa do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese da norma de tributação. Está, portanto, no começo e não no fim, do processo obrigacional”.

Ademais, importa trazer a lume, como já foi retroaludido o pensamento de Souto Maior Borges, acompanhado por Becker, Torres e Amaro, que vêem a isenção como excludente da obrigação:

---

<sup>198</sup> *Ibid.*, p.125 – 125. No atinente à imunidade, sugere-se para quem deseja aprofundar-se sobre o assunto, que não se pretende objeto desse trabalho, já que o objetivo é ver em qual alcance ela, assim como a isenção se relaciona com a tipicidade, deve consultar a obra de TORRES (1998b), bem como MARTINS (1998).

<sup>199</sup> *Ibid.*, p.127.

a norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas da tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência. Assim, para Souto Maior Borges e os juristas citados, as previsões legislativas das isenções se agasalham em normas específicas, isencionaes, diversas, portanto, da norma de tributação. Há uma norma de tributação e tantas normas isencionaes quantos fossem os fatos isentos previstos pelo legislador. Assim, para Borges, a norma de isenção incide exatamente para que não incida a de tributação. Uma exclui a outra.<sup>200</sup>

No entanto, admitir a incidência de uma regra de não-incidência é algo contraditório. As normas isencionaes, como já foi demonstrado, para esses autores, teriam a função de suspender a incidência da norma jurídica de tributação, daí serem chamadas de normas de “não – incidência”, legalmente qualificada, função não- juridicizante.

Para Coêlho, graficamente a hipótese de incidência apresenta a seguinte composição:  $H = A - ( B + C )$  onde: H = hipótese de incidência, A = fatos tributáveis, B = fatos imunes e C = fatos isentos. Acontecendo “ H ”, “ T ” deve ser, onde H = hipótese de incidência e T = dever tributário decorrente.<sup>201</sup>

Logo, a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e isentos.

Assim:

o direito subjetivo que se contém na pretensão de não pagar da pessoa beneficiada com previsão legal de isenção ou constitucional de imunidade só aparentemente parece ser deduzida da lei isentante e imunizante. A lei existe e vige, mas na verdade é da norma de tributação que se deduz a inexistência da relação jurídico - tributário. Todo o esforço está em demonstrar que a norma de tributação não incidu por faltar-lhe Tipicidade.<sup>202</sup>

Por derradeiro, urge que se evidencie o que o mestre mineiro entende acerca dos conceitos de incidência e não-incidência. *In verbis*:

<sup>200</sup> BORGES, 1969, p.190.

<sup>201</sup> *Ibid.*, p. 125. Ver p. 131-132.

<sup>202</sup> COÊLHO, 1982, p.132.

A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência natural ou pura é uma inferência lógica a que se chega por contraste: o que não é o ser é o não ser. A imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador cuja função é delimitar negativamente o fato jurígeno *ex lege*. A não-incidência é um efeito. É tudo o que não é. Composto o perfil da hipótese de incidência, já no plano da Ciência do Direito, pela conjunção das regras de imposição com as de imunidade e isenção, tudo o que ficar fora, à volta desse perfil, estará na área de não incidência.<sup>203</sup>

Convém notar também que, na verdade, Coêlho pretendeu, à luz da teoria da norma, refutar as conclusões de parte significativa da doutrina nacional, representada pelo pensamento de Becker e Borges, que entendem que a tributação implicaria um fato gerador tributário, e a isenção, um fato gerador isento. Ocorre que, consoante a teoria da norma, a hipótese de incidência consubstancia um fato ou situação que resulta da totalidade do sistema jurídico positivo.

A imunidade e a isenção podem ser reconhecidas como regras jurídicas de Direito positivo, pois são previsões expressas de intributabilidade, o que não ocorre com a não- incidência, que é uma categoria lógica.

Assim, a isenção, como a imunidade, é excludente de Tipicidade, nos moldes propostos por Coêlho. Talvez, para bem entender o conceito de isenção, importa mencionar exemplo esclarecedor de Warat:

poderíamos pensar que as palavras “matar” e “alguém” adquirem uma significação jurídica quando as analisamos como formadoras do sintagma “matar alguém”; no entanto, esse sintagma só adquire o seu sentido pleno quando do entrelaçamento com outros tipos penais ou com o “bem jurídico” protegido e incluído em cada um dos títulos do Código Penal.<sup>204</sup>

Ou seja, em conclusão, a regra isencional e a imunitória só têm sentido quando analisadas frente à tipicidade, pois dela são excludentes. Entende-se que não há

<sup>203</sup> *Ibid.*, p. 139-149.

<sup>204</sup> WARAT, 1985, p.31.

coerência lógica falar-se em regra- matriz isencional, comparando-a com a regra matriz tributária, pois se incide a isenção, não há o que tributar.

Paulo de Barros Carvalho sustenta que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura, e não em regras de comportamento. Nessa esteira, entende que a isenção, sendo norma de estrutura, atingiria a regra - matriz de incidência tributária (essa sim, norma de conduta) por oito modos distintos (quatro pela hipótese e quatro pela consequência), sempre ligados aos respectivos aspectos dessa regra de incidência tributária. Posiciona-se, portanto, de modo diferente de Coêlho. Assim, a isenção como norma de estrutura produziria campos de não-juridicização no antecedente ou no consequente da regra tributária, inibindo a “funcionalidade da regra - matriz tributária”.

Logo :

guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz de incidência, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou consequente.<sup>205</sup>

Lunardelli,<sup>206</sup> trabalha também com hipótese (mencionando critérios material, espacial e temporal) e consequência (critério pessoal e quantitativo) da regra-matriz de isenção, nos moldes apresentados por Paulo de Barros Carvalho.

Entende que a isenção apresenta-se como norma de comportamento, com específicos predecessor (antecedente) e sucessor (consequente), ambos prevendo, respectivamente, o evento isento e a relação jurídica da isenção, e relaciona-se, no plano lógico, com a regra - matriz tributária. Assim, revestida a isenção como norma

<sup>205</sup> CARVALHO, 1993, p.328.

Para ele a alíquota zero se trata do mesmo fenômeno jurídico da isenção

de comportamento impediria a exigência da prestação por força de relação jurídica isencional. Entende que, em se tratando de isenção, há a incidência. São os fatos isentos fatos jurídicos da espécie isentos.

Logo, compreende que a regra- matriz da isenção tem estrutura idêntica à tributária, diferenciando-se nos seus vetores semânticos, a isencional

conteria uma hipótese conotando as propriedades de um certo evento ainda por ocorrer em determinadas coordenadas de tempo e espaço, e uma tese ou conseqüente, prescrevendo o efeito da possível concretização do evento hipotético, que é a relação jurídica isencional entre o contribuinte e o fisco<sup>207</sup>

Ademais, no tocante à isenção, diferentemente de Paulo de Barros Carvalho, que a considera norma de estrutura, Lunardelli vê a regra -matriz de isenção como norma de conduta, sustentando não haver a mutilação parcial dos critérios da regra tributária, mas sim a formação de critérios da própria regra de isenção.

Logo, para Lunardelli, há uma espécie de fato gerador- necessário e suficiente- isento, inerente à idéia de isenção que, ocorrendo, dá azo à regra isencional, regrando abstratamente condutas e relações jurídicas, todas elas pertencentes ao campo isencional, inevitavelmente jurídico, que, pois, excluiria o crédito. É, no seu entendimento, a isenção típico fenômeno normativo, estruturado em uma proposição hipotético- condicional.

Haveria, pois, um direito adquirido. A isenção, é, por fim, segundo o seu entendimento, uma espécie de relação jurídica, conseqüência necessária e suficiente da concretização do fato jurídico isento, havida entre contribuinte (isento) e fisco, que regula a conduta do contribuinte, permitindo-lhe abster-se do cumprimento da prestação jurídica tributária.

<sup>206</sup> LUNARDELLI, 1999, p.94-97.

<sup>207</sup> *Ibid.*, p.73.

Como se pode ver, Lunardelli também destoa do pensamento de Coêlho.

Por derradeiro, percebe-se através desse singelo panorama jurídico tributário brasileiro, acerca da tipicidade, isenções e imunidades, o quanto os pontos de vista dos autores pesquisados são divergentes, o que torna difícil uma tentativa, sob o ponto de vista lógico, de sistematização da matéria em comento; no entanto, tentar-se-á expor as conclusões desse trabalho no próximo capítulo. Antes, porém, precisa-se tecer algumas considerações acerca da possibilidade de resíduos tipológicos em Direito Tributário e dos motivos pelo qual optou-se pela escolha da hermenêutica histórica.

### **3.8 Da ausência de Tipos no Direito Tributário e da presença de resíduos tipológicos**

Em termos de tributos, optou o legislador por uma classificação legal exaustiva, de modo que a forma de arrecadação dos tributos pelo Erário Público precisa estar minuciosamente descrita na lei, pois predomina no direito brasileiro o princípio da legalidade, não só formal, mas também material, salvo as exceções constitucionalmente estabelecidas.

Logo, em conclusão, não se admitem as estruturas graduáveis, flexíveis e de características renunciáveis, que são os tipos. No entanto, nos casos de imposto sobre a importação, a exportação, a produção industrial, os transportes, a guerra - com relação aos quais o Poder Executivo pode alterar a base de cálculo e a alíquota, há uma certa graduabilidade e flexibilidade, só que restrita ao interior dessas espécies

tributárias, por isso entende-se, como Derzi,<sup>208</sup> haver apenas a possibilidade de resíduos tipológicos no Direito Tributário.

Em sede conclusiva entende-se que as excludentes de tipicidade também consubstanciam resíduos tipológicos, pois é impossível ao legislador prever todas as hipóteses que constituem uma imunidade (caso recente, que comprova essa assertiva, é a discussão acerca do manto imunitório, no tocante ao livro eletrônico) ou isenção. Isso cabe ao intérprete, com base no texto constitucional, nos artigos que se referem às imunidades e às noções doutrinárias e legislativas (Código Tributário Nacional) acerca das isenções.

Recorde-se, no entanto, que na parte final do primeiro capítulo dessa dissertação referiu-se o pensamento de Torres que considera certos conceitos do Direito Civil, trazidos para o Direito Tributário, como a possibilidade de cláusulas abertas ou tipos, tal como o conceito de “empresa, empresário, indústria” que, segundo ele, são necessariamente abertos. Ocorre que tais conceitos não dizem respeito à norma tributária que, para satisfazer à legalidade material, corolária da segurança jurídica, precisa conter todos os elementos necessários e suficientes para dar azo ao nascimento da obrigação tributária. Porém, nada impede que no Direito Tributário, exista a possibilidade de conceitos tipológicos.

### **3.9 A hermenêutica histórica e seu papel no Direito Tributário**

A hermenêutica histórica, cumpre salientar, não se confunde com a interpretação histórico-evolutiva tradicional; tal interpretação, consoante os ensinamentos de Borges, se reveste das seguintes características:

---

<sup>208</sup> DERZI, 1988, p.250.

a) surpreende e reconstitui as categorias e institutos jurídicos na sua evolução, alongando a sua análise até a atualidade; b) utiliza as categorias conceituais modernas para apreender o seu objeto de investigação, desde a origem até nossos dias; c) privilegia o tratamento teórico moderno; para ela, o moderno é sempre um parâmetro de excelência teórica superior no confronto com as produções do passado; d) critica prospectivamente os critérios originários de descrição/explicação teórica dos fenômenos jurídicos, com desconsideração das circunstâncias em que foram eles originariamente concebidos; e) não lhe é essencial, mas acidental reconstituir as circunstâncias que deram origem à teoria; f) é-lhe, ao contrário, essencial que cada termo da série de fatos historicamente considerados seja explicável pelo recurso ao termo antecedente e vinculando-se ao subsequente numa cadeia histórico-evolutiva potencialmente interminável. (...) Por outro lado, o método comparativo iluminará as suas diferenças no contraste com a hermenêutica histórica, na medida em que ela” a) surpreende a categoria jurídica no seu nascedouro e nele estanca e concentra o seu esforço hermenêutico; b) prescinde do instrumental conceitual moderno para surpreender o fenômeno na sua origem; c) reconstitui apenas as circunstâncias que deram origem à teoria; desloca o centro de confluência da hermenêutica para o legado da tradição cultural.<sup>209</sup>

Assim, segundo Borges:

a doutrina atual do Direito Tributário costuma criticar, e não sem alguma razão, a expressão “fato gerador” da obrigação tributária, posto que ela desconsidera a distinção dualista entre a) a hipótese de incidência, uma entidade normativa, por um lado e, pelo outro, b) o fato concretamente ocorrido no mundo das condutas humanas e dos fatos naturais tributariamente relevantes. Mas essa já é uma perspectiva derivada, isto é, não originária de apreensão desse fenômeno, que não pode- nem deve- ser transportada para a época em que foi concebida a teoria do fato gerador, desconsiderando-se inteiramente os seus condicionamentos históricos. Como se as duas teorias tivessem surgido simultaneamente no tempo.<sup>210</sup>

Mais adiante, ensina o justributarista:

Historicamente o fato gerador foi objeto de notáveis estudos. Hoje ninguém os utiliza, o que é lamentável. A desconsideração da hermenêutica histórica impossibilita a retomada desse conhecimento original no campo da teoria jurídica do tributo, mas a noção de fato gerador da obrigação tributária, enquanto não lhe é extravasante, mas circunscrita ao fato jurídico tributário, prestou relevantíssimo serviços à construção do Direito Tributário. É claro que, no entanto, ela é uma teoria parcial, que somente veio a ser completada com os estudos pioneiros de Geraldo Ataliba. (...) A noção de fato gerador da obrigação tributária teve um benéfico efeito aglutinante no nascedouro da autonomização do Direito Tributário diante do Direito Administrativo. Foi ela que simplesmente possibilitou a edificação e desenvolvimento posterior da

<sup>209</sup> BORGES, 2001, p.142-143.

<sup>210</sup> *Ibid.*, p. 142-143

ciência no Direito Tributário. Ignorá-lo é simplesmente incorrer num ato de infidelidade às origens veneráveis do Direito Tributário. Quem, no entanto, ouve falar hoje em Amílcar Falcão, Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto, Alíomar Baleeiro, Dino Jarach e tantos outros, a quem se deve, “nos tempos heróicos,” a construção do Direito Tributário?<sup>211</sup>

Portanto, procurou-se, com essa incursão teórica nas origens do que se convencionou chamar “tipicidade tributária,” buscar os motivos que esculpíram essa marca no Direito Tributário brasileiro, não sob a ótica de que essa ou aquela teoria está ultrapassada, mas sim a fim de entender o papel da tipicidade no Direito Tributário, em face da Constituição Federal e da perspectiva do direito como ciência.

No próximo capítulo, sob a perspectiva de um viés sistematizador, irá se verificar o que a esfera constitucional e a penal, através das conclusões observadas no primeiro e segundo capítulos, podem contribuir para delimitar o conceito, conteúdo e abrangência do princípio da legalidade no Direito Tributário.

---

<sup>211</sup> *Ibid.*, p. 144-145

## 4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO PENAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 4.1 O princípio da legalidade no Direito Tributário e a Constituição

Depois de realizado o percurso desse estudo, é possível perceber que o princípio da legalidade, em seu aspecto formal e material, adquiriu novas nuances .

Constatou-se que a sua estrutura está alicerçada na Constituição e que ele possui eficácia imediata, pois representa um princípio - garantia, faz parte do rol “direitos e garantias dos contribuintes,” consubstanciando uma cláusula pétrea.

Sendo assim, no atual estágio evolutivo da Ciência Constitucional, o valor que o princípio da legalidade, no aspecto formal, visa assegurar é o princípio democrático. A democracia, hoje, revela-se também no respeito à lei. Como ressaltou Donald P. Kommers,

a democracia não é apenas representativa, pois a maioria parlamentar pode legislar de forma tão arbitrária como a minoria. Ela se tornou uma democracia constitucional, na qual a atuação das cortes constitucionais é de suma relevância para garantir as minorias.<sup>212</sup>

Não se pode esquecer que os Ministros do Supremo Tribunal Federal fazem escolhas e se utilizam de filosofia política, principalmente na seara das Ações Diretas de inconstitucionalidade e ações declaratórias de constitucionalidade. No tocante esse aspecto, vale lembrar que, com o advento da Lei 9.868/99, que veio a regulamentar o processo e procedimento da Adin e Adecon (previstas nos artigos 102, I, a §2º e art. 103 da CF- a despeito de ser inconstitucional por não ter sido veiculada via emenda )

<sup>212</sup> KOMMERS *apud* BALEEIRO, 1997, p.37.

foram introduzidas modificações na moldura constitucional referente ao controle de constitucionalidade até então vigente. Basta ressaltar o artigo 27, *in verbis*:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Assim, acredita-se que a Corte, na medida em que interpreta a Constituição redefine o sentido e alcance das próprias leis constitucionais, sendo de vital importância a graduação dos efeitos *ex tunc*, *ex nunc*, para o futuro, *erga omnes* ou *erga unum*, de acordo com a conveniência e oportunidade, inerente ao livre arbítrio decisório de um órgão, além de jurídico, sobretudo político<sup>213</sup>.

Porém, vale ressaltar que precisa ter como fundamento, a fim de se respeitar o princípio da legalidade, a segurança jurídica ou excepcional interesse social. Um parêntese: poder-se-ia acrescentar “interesse social dos contribuintes”.

Bem analisados os aspectos constitucionais da evolução do conceito do Princípio da legalidade no âmbito formal, convém lembrar que no sentido material do referido princípio, já foi dito que a segurança jurídica, a bem da verdade, é um princípio aberto, concretizado pela legalidade material. Observou-se que a anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, são também concretizações desse mesmo princípio aberto e também marcos da conquista democrática.

Nas palavras de Derzi:

onde o legislador quer reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido

---

<sup>213</sup> Ver RODRIGUES, 2001, p. 123.

princípio da tipicidade, no Direito Penal e Tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificação conceitual.<sup>214</sup>

Ou seja, sem lei que defina a respectiva obrigação, estará a pessoa a salvo do dever de colaborar com o Estado para a satisfação de necessidades da população. E, ainda que haja tal lei, sem outra norma que delineie o procedimento de cobrança de seus créditos, estará o Estado desprovido da legitimação formal e material para exigir que parcela dos bens pertencentes às pessoas sirvam para o cumprimento das finalidades públicas. Há, pois, uma reserva de lei, tanto para os aspectos formais, quanto materiais que conforma a obrigação tributária. A legalidade assim entendida é definida na Constituição como limitação constitucional ao poder de tributar.

Em conclusão, vale ressaltar que a evolução da noção de tipicidade levou à constatação de que no fato gerador estão todos os elementos necessários e suficientes a dar azo ao nascimento da obrigação e na consequência devem estar previstos todos os elementos necessários ao efetivo cálculo do tributo, pois só assim, com essa nova noção de tributo, é que se poderá entender a tipicidade tributária. Para estar assegurado o valor segurança jurídica, tanto a hipótese, como a consequência precisam estar previstos na norma que consubstancia a espécie tributária, desde que não haja uma exceção prevista constitucionalmente.

Convém notar que, acertadamente, Ataliba sugere:

O conceito jurídico de tributo é constitucional. Ou seja, é fixado - ainda que só implicitamente - pelo próprio texto constitucional. Daí sua formulação em termos de proposição descritiva - na categorização de Lourival Vilanova - pertencer aos constitucionalistas. (...) É que a disciplina fundamental da tributação (ação privativamente estatal de tributar) atinge diretamente dois valores constitucionais básicos, como o patrimônio e as liberdades, cuja proteção eficaz se erige na própria razão de ser das Constituições ocidentais modernas (que respondem aos postulados do constitucionalismo). Logo, toda ação estatal voltada a esses valores terá necessariamente que ser disciplinada

---

<sup>214</sup> DERZI, 1988, p. 94

capitularmente pelo texto constitucional. Tal disciplina fixa os termos essenciais do conceito de tributo. Nesse plano não se pode esquecer que toda exigência coativa de cunho patrimonial que o Estado faça aos sujeitos à sua ordem jurídica se submete à disciplina constitucional, então o regime que lhe é aplicado é o tributário.<sup>215</sup>

O Direito Constitucional Tributário compõem o conjunto de preceitos estabelecidos na Constituição, que distribuem a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar.

Em conclusão, a Carta Constitucional de 1988 exige que o legislador exauria a função instituidora dos tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de lacunas, salvo as exceções constitucionais. Assim, a lei tributária deve - sob pena de ter-se por ineficaz - descrever exhaustivamente a Hipótese de Incidência e o Mandamento. É fácil perceber, então, que as contribuições também estão amparadas pelo princípio da estrita legalidade. Tanto é assim que, se a União, criando contribuições, adota hipótese de incidência que pertence aos Estados e Municípios, há inconstitucionalidade por invasão de competência.

A legitimidade da instituição de tributos, por sua vez, decorre da adesão aos valores e princípios constitucionais, do custo/benefício, da capacidade contributiva e da solidariedade social<sup>216</sup>.

Além da legalidade e legitimidade, o poder tributário e a sujeição tributária, sob a ótica da relação jurídica, fornecem os fundamentos abstratos do tributo: a pretensão tributária e o débito tributário constituem as suas manifestações concretas.

---

<sup>215</sup> ATALIBA, 1999, p.168-170

<sup>216</sup> Ver definições propostas por TORRES, 1998a, p. 320-322, 347, 350-351, 358 acerca de tributo, taxa, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.

## 4.2 A espécie tributária na visão dualista e na visão unitária do Tributo

Em conclusão, o conceito de tributo encerra a noção de obrigação - relação de débito e crédito - pecuniária, patrimonial, que decorre da lei, que não constitui sanção de ato ilícito. E, por sua vez, as isenções e as imunidades consubstanciam um limite negativo da obrigação “*ex vi lege*”, ou seja, excludentes de tipicidade, nos moldes propostos por Coêlho.

Vale ressaltar que consoante Coêlho :

a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição) (...) Quando é a própria pessoa política que se autolimita, concedendo por lei, espontaneamente, a isenção tributária, procede a asserção de que a isenção é autolimitação ao poder de tributar, legalmente qualificada.”

Salienta, ainda, que a sede jurídica da isenção autônoma são as leis ordinárias federais, estaduais e municipais.

Para efeitos desse estudo, considera-se as isenções totais. Pois entende-se, como Coelho, que :

À luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As

reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.<sup>217</sup>

Logo, consoante os ensinamentos expendidos por Coêlho

as previsões jurídicas da tributação descrevem situações tributáveis. As previsões jurídicas imunitórias e isençionais descrevem situações intributáveis. (...) No plano normativo, todas as previsões de tributabilidade e intributabilidade se juntam no descritor da norma tributária.<sup>218</sup>

Entende-se que Coêlho está com a razão quando afirma que

o fato tributável é igual às previsões impositivas menos as previsões isençionais e imunitórias. Assim, exemplifica : para saber se em dado município o ISS é cobrável de determinadas pessoas, devo saber a hipótese de incidência e as imunidades constitucionais desse imposto. Em seguida devo verificar a descrição desse imposto na lei complementar e as isenções heterônomas. Finalmente devemos nos reportar à lei municipal para examinar o fato jurígeno e o preceito impositivo, bem como as isenções autonômicas. Somente após conjugar o orbe legal poderei fazer uma proposição descritiva da norma tributária do ISS.<sup>219</sup>

Como já foi mencionado no capítulo anterior, em conclusão, entende-se, nos moldes propostos por Coêlho que a isenção, assim como a imunidade não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.<sup>220</sup>

Consoante os ensinamentos de Derzi no que pertine à noção de espécie frente ao conceito de tributo, pode-se falar em duas correntes: a visão unitária do tributo e a visão dualista, nos mesmos moldes em que há divergências doutrinárias no Direito Penal, cujo conceito nuclear de delito abriga doutrinas como a *Tripartida do delito* (tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade) ou a dos *elementos negativos do*

<sup>217</sup> COÊLHO, 1982, p. 157-158.

<sup>218</sup> *Ibid.*, p.157-158

<sup>219</sup> COÊLHO, 1982, p.158.

<sup>220</sup> *Ibid.*, p.158-159

Ver p. 159 : assim, com base na norma e sua incidência, Coêlho classifica as exonerações tributárias: - Exonerações nas hipóteses - imunidades- isenções - Exonerações internas - Exonerações nas conseqüências : - reduções de base de cálculo e alíquotas (quantitativas) - deduções tributárias de despesas presumidas e concessão de créditos presumidos - Remissões

*Tatbestand* (tipicidade- antijuridicidade e culpabilidade). Cogita-se aqui da teoria unitária e dualista<sup>221</sup>.

Para a corrente dualista, o Tributo é concebido, no plano normativo-abstrato, como conjunto e resultado de dois fatores: o fato gerador e a tributabilidade. Em cada caso concreto o juízo que enuncia a presença do tributo pressupõe dois outros enunciados: - o primeiro, positivo, é a constatação da adequação do fato ocorrido (tipicidade dos penalistas) aos elementos ou aspectos do fato gerador e - o segundo, negativo, é a verificação da ausência de isenção legal, a qual exclui a tributabilidade, mas não a adequação ao “fato gerador,” ou tipicidade no sentido impróprio.<sup>222</sup>

Segundo Derzi :

a indagação sobre a tributabilidade, em si mesma, resume-se em constatar a inexistência de uma causa excludente, vale dizer de uma isenção. Essa posição é compartilhada por todos aqueles que autonomizam a hipótese (que, em geral, denominam fato gerador), pois a isenção é insuficiente para excluir o dever, impedi-lo ou somente dispensá-lo, mas não é suficiente para negar ou excluir a existência do próprio pressuposto (ou fato gerador, ou tipo, no sentido impróprio).<sup>223</sup>

Logo, “*Hipótese ou “fato gerador” e tributabilidade* são necessários e imprescindíveis à configuração de todo tributo, sendo cada um desses aspectos, *de per se*, insuficientes à sua existência. As isenções legais funcionam como causas excludentes do tributo, mas não do pressuposto (ou fato gerador ou tipo, no sentido impróprio).

Derzi cita como representantes dessa posição no Brasil: Amílcar Falcão, Gomes de Souza e Alberto Xavier, acrescentando que certa parte da doutrina italiana,

<sup>221</sup> DERZI, 1988, p.202-203

<sup>222</sup> *Ibid.*, p.203.

<sup>223</sup> DERZI, 1988, p.203.

capitaneada por D. Giannini influenciou, fortemente, a teoria e jurisprudência nacionais<sup>224</sup>.

Ademais, essa posição advém também de um quadro distintivo entre incidência, não-incidência, isenção e imunidade. A isenção loca-se para essa corrente, como bem observa Derzi, na área da incidência. Há, pois, duas hipóteses tributárias ou espécies de pressupostos, as que são dotadas de tributabilidade e as que não são: as isenções. Ocorrendo, pois, a isenção, não há tributo a pagar, porém ocorre o fato gerador, e ele é ineficaz.

A imunidade seria a não-incidência qualificada, nos moldes ensinados por Ruy Barbosa Nogueira.

Para a corrente unitária, ensina Derzi:

a hipótese ou fato gerador do tributo é a *descrição de fatos*, concreção que em si mesma é dotada de tributabilidade, vale dizer, aptidão à criação de um dever de caráter pecuniário( chamado pelo Código Tributário Nacional de tributo).<sup>225</sup>

Dessa forma :

Inexistindo a relação jurídico- tributária, em virtude da presença de uma isenção (ou de imunidade), não há de se falar em fato gerador, pressuposto, hipótese ou “tipo”, no sentido impróprio. Assim, a essência do Tipo”ou hipótese “é a *tributabilidade*, enquanto aptidão à produção de específicos efeitos tributários.<sup>226</sup>

Explica a professora mineira:

Na corrente anterior, oposta, encontramos *duas espécies de pressupostos ou hipótese tributárias*, aquelas que efetivamente são dotadas de tributabilidade e outras que não o são, como nas isenções. Nesta, no entanto, situam-se todos os juristas que negam essa dualidade. Compõem os “tipos” tributários, no sentido impróprio, apenas aquelas descrições normativas dotadas de

<sup>224</sup> *Ibid.*, p.203

<sup>225</sup> *Ibid.*, p.208.

<sup>226</sup> DERZI, 1988, p.208

tributabilidade, aptas a criarem deveres e direitos tributários. Assim, o “tipo” e tributabilidade são essencialmente a mesma coisa.<sup>227</sup>

Cita a professora mineira como adeptos dessa corrente: Hensel, Baleeiro, Becker, Souto Maior Borges, Sacha Calmon Navarro Coelho. E, dentre os demais autores pesquisados, entende-se que Amaro e Torres também assim se posicionam.

Cumpre notar que :

embora para essa corrente, quanto aos efeitos, a isenção também resulte em não-incidência da norma de tributação, dentro dessa corrente há de se destacar aqueles que concebem, como categorias diferentes, a não incidência pura e simples, a imunidade e a isenção.<sup>228</sup>

Pontifica Derzi<sup>229</sup> que essa corrente pode ser subdividida em dois grupos: : no primeiro, situa-se a concepção desenvolvida por Becker e Souto Maior Borges que conferem autonomia lógico - funcional à norma de isenção, dotando-a de hipótese e consequência específicas. No outro, estão aqueles que vêem a norma de isenção como norma não-autônoma, mera delimitação da norma de tributação. Sacha Calmon é representante desse grupo, segundo Derzi.

Quanto às contribuições teóricas, já mencionadas, trazidas por Paulo de Barros Carvalho, Derzi assim se manifesta:

Esse autor não explica até que ponto separa a hipótese da consequência e nem deixa claro se a analiticidade, com que examina os modos diversos de inibição da funcionalidade da regra matriz, embora metodologicamente útil, é posteriormente superada. Não se tem uma resposta precisa à seguinte indagação: a norma de isenção, modificando apenas um aspecto ou critério (subjeto ou quantitativo) da consequência da norma de tributação, deixa sair “incólume” a hipótese? A hipótese é uma categoria ontológica ou

<sup>227</sup> *Ibid.*, p. 208

<sup>228</sup> *Ibid.*, p. 209 Ver capítulo anterior, onde estão colocados os conceitos de isenção, imunidade, incidência e não incidência, para os autores dessa corrente.

<sup>229</sup> *Ibid.*, p. 209.

funcional? Até que ponto alterações na consequência acarretam alterações na hipótese?<sup>230</sup>

Observa-se que Paulo de Barros Carvalho, assim como Lunardelli, em virtude de destoarem, acerca do conceito de isenção, dos outros autores analisados, não podem ser representantes da corrente unitária, tampouco da corrente dualista.

Derzi afirma que na visão dos juristas que tratam unitariamente a matéria, representados por Becker e Borges, tributo e isenção assim se relacionam:

-a norma de isenção modifica e delimita negativamente a norma criadora do tributo;- todavia a norma de isenção é independente da norma de tributação, pois ambas incidem sobre fatos diversos, estruturando-se, logicamente, em hipótese e consequência distintas; - se ocorrer o pressuposto da norma de tributação, nascerá o dever tributário, mas se acontecer o pressuposto da norma isencional, significa que não se realizou o pressuposto da norma tributária, dando-se a isenção.<sup>231</sup>

Por outro lado, Derzi dá razão a Coêlho, quando afirma

isenções são tão somente o perfil legislativo da não tributabilidade, deixando de configurar norma autônoma não juridicizante. Espécies tributárias são essencialmente tributabilidade. Isenções são não tributabilidade, por excelência, mas não se autonomizam em normas independentes, apenas enformam o lado negativo da espécie tributária, delimitando os fatos jurígenos.<sup>232</sup>

### **4.3 O Direito Tributário, o Direito Penal e as excludentes de tipicidade**

Constatou-se, então, que Derzi entende as isenções, consoante a teoria unitária: a “tributabilidade é a essência da tipicidade” e nos moldes expendidos por Coêlho.

Afirma ainda:

---

<sup>230</sup> *Ibid.*, p. 211

<sup>231</sup> *Ibid.*, p.211.

assim como se caminhou, no Direito Penal, de um enfoque tripartido do delito, para a síntese oferecida pela *teoria dos elementos negativos do tipo*, no Direito Tributário, dentro da posição que compartilha uma visão unitária do tributo, pode-se falar também em espécies tributárias e seus elementos negativos.

Vale lembrar que para a teoria dos elementos negativos do Tipo,

as causas excludentes do injusto (legítima defesa, etc.) configuram os limites negativos do “tipo” ou *Tatbestand*, limitações ao âmbito de validade da norma proibitiva.(...) Nessa concepção, *Tatbestand*, por ser a essência da antijuridicidade, é elemento delimitador fundamental e uniforme.<sup>233</sup>

Entende Derzi que a doutrina do *Tatbestand* total representa um avanço em relação ao finalismo, na medida em que soma tipo e antijuridicidade.

Em conclusão, é fácil perceber que, pelas conclusões expendidas no segundo capítulo desse estudo, diverge-se de Derzi, pois considera-se a tipicidade como um indício de antijuridicidade, e não como a sua essência, nos moldes propostos por Mayer e Zaffaroni.

Do mesmo modo, entende-se que Coêlho, ao considerar as isenções e imunidades como hipótese de não-tributabilidade (incidência), na verdade, também considera que se há um fato previsto como apto a dar nascimento ao fato gerador, há, pois, um indício de tipicidade que se desfaz na presença de uma isenção ou imunidade. Logo, da mesma forma que no Direito Penal, é válido o pensamento: se há fumaça há fogo. Nem sempre, porém, tal assertiva é verdadeira, pode haver só a fumaça, como uma espécie de alarme falso.

Nesse quadro parece que Coêlho não se enquadra nem na corrente unitária, nem na corrente dualista, pode-se dizer, então: a tipicidade é um indício de

<sup>232</sup> DERZI, 1988, p.212.

<sup>233</sup> *Ibid.*, p.141.

tributabilidade que só será comprovado se não houver nenhum impedimento imunitário ou isentante.

Verifica-se, portanto, que a assertiva da tipicidade, correspondente em análise última, ao “dever-ser”. Tanto no Direito Penal, quanto no Tributário vai ao encontro da chamada “jurisprudência de valores”, e ela se correlaciona também com a “concepção tridimensional do Direito”, proposta por Reale,<sup>234</sup> segundo a qual fatos e valores se integram dialeticamente em um processo normativo.

Logo, valor e dever-ser implicam-se e exigem-se reciprocamente. Sem a idéia de valor, valor no sentido de princípios a serem sopesados, não se adquire a compreensão do dever-ser, ou seja, só se entenderá a tributabilidade, assim como a antijuridicidade se relacionadas com a idéia de tipicidade.

No Direito Tributário só tem sentido se questionar a isenção e a imunidade em face dos valores que o legislador constitucional quis preservar, já que os alicerces do Direito Tributário brasileiro estão na Constituição. E também precisa-se analisar com base na ciência jurídica, no que se entende por pressuposto e mandamento, a fim de se verificar se se perfaz a tipicidade, havendo apenas a suspensão do mandamento ou, ao contrário o fato gerador não chega a nascer, pela presença de uma excludente de tipicidade.

Ao que tudo indica, esse paralelo evidencia que as relações entre a “teoria do crime” e a “teoria do tributo” são mais estreitas do que parece.

Por outro lado, consoante Bittencourt,<sup>235</sup> na fase atual do Direito Penal, o tipo, na visão finalista, passa a ser uma realidade complexa, formada por uma parte objetiva

---

<sup>234</sup> REALE, 1998, p.379.

<sup>235</sup> Retornar ao segundo capítulo, quando disserta-se acerca da tipicidade no Direito Penal.

- tipo objetivo - composta pela descrição legal, uma normativa, e outra parte subjetiva-constituída pela vontade dirigida a um fim: dolo ou culpa.

À guisa de exemplificação, cite-se o próprio exemplo proposto por Welzel para explicar o finalismo: no caso de uma tentativa de homicídio, com ferimentos no corpo da vítima. Exteriormente nada, absolutamente nada distingue essa tentativa de homicídio de um crime de lesões corporais; logo, o que faz um crime mais simples, como o de lesões corporais, se transformar num mais grave, como o de tentativa de homicídio, é tão somente a intenção do agente.

Nesse momento, urge trazer a lume o pensamento mencionado no capítulo terceiro de Volkweiss de que

não haverá fato gerador válido para os efeitos do Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) e do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), se a saída (elemento objetivo ou material), do produto ou da mercadoria (fato previsto como gerador) for decorrente de furto ou de roubo (nos quais se acha ausente o elemento subjetivo ou volitivo, ou seja, a vontade da unidade empresarial, manifestada por sua administração, de promover a respectiva saída), como também, ele não ocorrerá, no caso do imposto de transmissão “causa mortis” (ITCD), se e enquanto não houver a aceitação da herança (elemento subjetivo) pelo interessado, ou ainda, no caso do imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis (ITBI), se não houver essa transmissão deliberada por parte do seu proprietário, como nos casos de desapropriação ou usucapião.<sup>236</sup>

Em todas essas hipóteses, incorre o nascimento da obrigação, embora haja, a teor do artigo 155, § 2º, II, da Constituição Federal, o dever de cancelar, no tocante ao ICMS e ao IPI, o crédito respectivo, efetuado por ocasião da entrada do produto no estabelecimento. A obrigação não é juridicamente válida.

Consoante o acima exposto, à semelhança do que ocorre no Direito Penal, em que a “intenção ou vontade consciente do agente” (para a teoria finalista, inerente ao tipo) é imprescindível para a configuração do crime e a conduta do agente deve

coincidir, com exatidão à situação abstrata e hipotética descrita na lei, ou seja, a tipicidade, também no Direito Tributário, a obrigação tributária somente nascerá se, a prática, pelo sujeito passivo respectivo, do fato previsto como fato gerador for oriunda da vontade livre e consciente, e associada ao fato descrito na lei, o que caracteriza o suporte fático necessário e suficiente, fato gerador, hipótese ou pressuposto.

Logo, no Direito Tributário, como o tributo configura uma obrigação “*ex vi lege*”, a vontade “livre e consciente” de praticar o fato gerador do tributo, quando esse fato é passível de escolha pelo sujeito passivo, a fim de ensejar a obrigação, evidencia que também a tipicidade tributária traz em seu bojo o elemento pessoal, como aliás já foi demonstrado, na análise da contribuição para a ciência jurídica do pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho.

É preciso que a vontade do sujeito passivo coincida com o aspecto pessoal previsto na hipótese. Caso contrário, entende-se que se verificará que o “tipo” tributário não se perfectibilizou, pois o suporte fático, no caso, não é suficiente, o fato praticado não corresponderá, em toda a sua extensão, à hipótese prevista. Seria o caso de uma obrigação, que deve ser considerada nula, pelo poder judiciário.

Volkweiss, como já foi mencionado, entende que o elemento subjetivo ou volitivo é o que demarca o trajeto, o ciclo de formação do elemento objetivo ou material do fato gerador e do conteúdo econômico-financeiro da sua base de cálculo: considera - se que o mesmo esteja consumado e, conseqüentemente, existentes os seus efeitos jurídicos, quando cessar a vontade de quem o pratica. Assim, a definição temporal e a expressão econômico - financeira do fato gerador são extremamente

---

<sup>236</sup> VOLKWEISS, 1998, p.139-140.

importantes para se saber, entre outros aspectos, quais os valores (conteúdo econômico-financeiro) que devem integrar a base de cálculo do tributo, ou seja, seu valor tributável. Dá o exemplo do ICMS, o qual tem como fato gerador a saída de mercadoria. O valor tributável é definido como sendo o valor da operação, o valor da saída.

Explica o tributarista que:

ressalvada a possibilidade de a lei dar definição do que seja esse valor, vale dizer, dos elementos que o compõem (incluindo ou excluindo acessórios financeiros, fretes, seguros), é perfeitamente possível delimitá-lo, usando-se para tanto, o elemento volitivo ou subjetivo: integram o valor da operação todos os compreendidos no trajeto da constância da vontade (ação do praticante do fato gerador), como, por exemplo, o valor da mercadoria, o valor do frete e do seguro pela entrega do produto no local ajustado, ou mesmo, se for o caso, o valor da colocação (instalação) do produto no local definitivo.

Quando cessar, pois, o elemento subjetivo do fato gerador, dá-se por encerrado o trajeto da ação respectiva, estando consumado o fato gerador e nascendo a obrigação.

Logo, associa o aspecto pessoal do fato gerador à base de cálculo e relaciona-o ao nascimento da obrigação tributária. Dessa forma, enquanto no Direito Penal, como já foi mencionado no segundo capítulo, o específico de cada espécie está previsto no tipo, mais propriamente no elemento subjetivo, na presença da vontade livre e consciente. No Direito Tributário entende-se que o que determina o específico de cada espécie está contido na base de cálculo.<sup>237</sup>

Porém, a presença do elemento subjetivo proposta por Coêlho, e explicitada por Volkweiss deixa evidente que o fato dos aspectos integrantes da hipótese ou

<sup>237</sup> Ver no mesmo sentido DERZI, 1988, p. 201. Informa que essa radical cisão entre noção de hipótese ou pressuposto e de cada espécie tributária pode ser atribuída ao fato dos aspectos integrantes da hipótese ou pressuposto e da consequência serem implicantes, estando sempre

pressuposto e da consequência serem implicantes, faz com que estejam sempre presentes em toda espécie de tributo, porque o específico de cada um deles não está (ou não está somente) no pressuposto ou hipótese, mas também no consequente, na base de cálculo.

A noção de espécie -“tipo tributário” que equivale a “tipo penal”- torna-se inconfundível com a noção de hipótese ou fato gerador, em face da evolução do conceito de Tipicidade. Nesse sentido, é a base de cálculo quem define cada espécie de tributo e está colocada na consequência da norma, logo é porque ela se situa fora da hipótese, observa-se que a noção de espécie torna-se inconfundível com a noção de hipótese. Diferentemente, no Direito Penal os limites mínimos e máximos da pena, suas espécies e os critérios de graduação podem ser alterados pelo legislador, ainda que parcialmente, sem que, com isso se transforme a espécie delituosa em outra.

Importa perceber, que com a evolução do princípio da legalidade material, da impropriamente chamada “Tipicidade Tributária”, (porque expressa em conceitos determinados e específicos) abarca a noção de espécie, ou seja, de hipótese (tipicidade) e pressuposto.

#### **4.4 Aspectos destacados da isenção e da alíquota zero**

A propósito, para se demonstrar que não se pretendeu com esse estudo mera tertúlia acadêmica, será relacionada a isenção com a alíquota zero, comparando o Direito Penal e o Tributário, a fim de demonstrar a importância prática das conclusões até aqui expendidas .

---

presentes em toda espécie de tributo, seja porque o específico de cada um deles não está(ou não está somente)no pressuposto ou hipótese.

Em primeiro lugar, é preciso que se faça uma ressalva:

tecnicamente as reduções de base de cálculo e de alíquotas deveriam ser sempre parciais, porquanto as exonerações totais já são atendidas através das fórmulas isentantes e imunizantes. A atuação do legislador sobre o dever tributário, minimizando-o por razões extrafiscais, deveria cingir-se àquelas hipóteses em que, não querendo dar exoneração integral, preferisse apenas reduzir o *quantum debeatur*.<sup>238</sup>

Como se pode observar, tanto a isenção, quanto a alíquota zero têm como consequência eximir o contribuinte do pagamento. No entanto tais figuras jurídicas são profundamente diversas. Coêlho demonstra que o fenômeno da alíquota zero não é isolado em termos jurídicos :

a isenção exclui da condição de “jurígeno” fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero não há o que pagar.(...) no Direito Penal, há crime sem punibilidade, tanto quanto no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação. Ora, é da lógica jurídica que a “descrição hipotética do fato delituoso” só existe para possibilitar a sua sanção caso venha a dar-se o delito no mundo fático. Não obstante, hipóteses existem em que nuances situadas no preceito, não-“descriminantes,” evitam a punibilidade. É o caso do casamento do ofensor com a ofendida na sedução. É ainda o caso da reposição do desfalque no peculato culposo. Em ambos os casos, existe a “hipótese de incidência,” a descrição do crime, e há o crime apropositador da sanção. Essa, todavia, não ocorre se se realizam os nódulos da impunibilidade previstos no plano da consequência da norma penal.<sup>239</sup>

Logo, há o crime e não há a pena, por interesses de ordem moral ou econômica, não há punibilidade, do mesmo modo que no Direito Tributário em que,

<sup>238</sup> COÊLHO, 1999, p.171 “As regras que estipulam estas reduções totais nas consequências normativas- as leis contemplam tais hipóteses – atingem o objetivo econômico colimado., que é exonerar o contribuinte. À luz da Ciência do Direito, a norma que *prevê um fato jurígeno criador de vinculum juris* entre dois sujeitos, em que o *solvens* nada deve ao *accipiens*, é sem dúvida uma norma incoerente, uma espécie de desperdício normativo, embora não chegue a ser um despautério. As coisas se passam mais ou menos assim: “B” pratica um fato, previsto em lei, que o torna devedor de “A”. Contudo, no momento de calcular monetariamente o valor da dívida de “B”, em prol de “A”, verifica-se que é nenhuma(ou a alíquota é zero, ou inexistente base de cálculo). “Ver p. 172: entende-se que COÊLHO tem razão quando afirma: “ao procurar estender o conceito de isenção a toda e qualquer fórmula exonerativa contida no desenho obrigacional, a posição *in examen* pratica um velho expediente de tecnologia jurídica: a assimilação de figuras afins. No entanto, dever-se-à reservar a isenção o sentido que lhe é peculiar.” (p. 171)

<sup>239</sup> COELHO, 1999, p. 172-172.

por razões de política fiscal, há o tributo, a previsão legal, mas não há a tributabilidade, por previsão expressa de intributabilidade.

Mais adiante, observa o tributarista:

os penalistas, muito mais adiantados que os tributaristas, na consideração da norma convivem com figuras afins à isenção e à alíquota zero(...). As isenções e as previsões de imunidade seriam como as discriminantes. As condutas descritas como criminosas deixariam de sê-lo, em determinadas circunstâncias: legítima defesa real ou putativa, estado de necessidade, estrito cumprimento do dever legal.<sup>240</sup>

Não obstante isso, precisa-se levar em conta que a isenção ( ver artigo 97 do CTN) precisa respeitar o princípio da legalidade, e no caso das alíquotas do IPI e IOF, e dos impostos sobre importação e exportação, tem o Executivo previsão constitucional para alterar as alíquotas. Logo, a equiparação da alíquota ao instituto da isenção vulnera a segurança dos contribuintes. Vale lembrar que Paulo de Barros Carvalho, como foi demonstrado no terceiro capítulo, concebe a alíquota zero como uma mutilação parcial do aspecto quantitativo do consequente da regra-matriz tributária, aproximando esse fenômeno, assim, ao da isenção.

Ressalte-se, a bem da verdade, que tais impostos não estão livres da legalidade, apenas no tocante à alíquota, como uma espécie de resíduo tipológico em relação ao princípio da especificação conceitual.

Leciona Lunardelli que,

historicamente o problema da alíquota zero manifestou-se a partir da Constituição Federal de 1967, com as alterações da Emenda nº 01/1969, conferindo ao poder Executivo da União Federal, mediante a edição de Decretos e conforme os limites legalmente estabelecidos, alterar as alíquotas e bases de cálculo do imposto de Importação e do Imposto sobre produtos industrializados. Tais dispositivos constitucionais levaram a doutrina a adotar posição praticamente unânime no sentido de que a redução da alíquota até o percentual zero, representava fenômeno normativo bastante semelhante ao da isenção tributária, porquanto, em última análise, o crédito tributário

---

<sup>240</sup> *Ibid.*, p.177.

deixaria de ser pago por inexistência de expressão economicamente considerável.<sup>241</sup>

Há acentuada tendência doutrinária de assemelhar a alíquota zero à isenção. Porém, não é esse o posicionamento do Supremo Tribunal Federal : No julgamento do Recurso Extraordinário nº 81074(DJU 09.04.76- RTJ 77/285) o Plenário assim pronunciou-se:

ICM. Não importando isenção do Imposto de Importação a atribuição, a determinada mercadoria, na tarifa aduaneira, da alíquota “zero”, dela não resulta isenção do tributo estadual. Reexame da questão pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Recurso conhecido, mas não provido.

Tal entendimento da Suprema Corte, inclusive, acabou por ser pacificado pelo Enunciado Sumular nº 576, *in verbis* : “É lícita a cobrança de ICM sobre produtos importados sob regime de alíquota zero.”

Por outro lado, considera-se a revogação da isenção como instituição de tributo novo, logo deve obedecer à legalidade formal e material, bem como à anterioridade, pois, na verdade, não há como restaurar-se o “status quo” anterior, já que se entende a isenção como excludente de tipicidade.

Consoante a súmula 615 do STF, porém, “O princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação da isenção no ICM.” Vale ressaltar que essa súmula demonstra a inclinação da Suprema Corte para entendimento inicial acerca das isenções, em Direito Tributário, refutado pela doutrina capitaneada por Borges e Becker, de que a isenção seria uma dispensa legal ao pagamento do tributo. Haveria o nascimento da obrigação tributária, cujo pagamento ficaria dispensado, por força da norma da isenção.

---

<sup>241</sup> LUNARDELLI, 1999, p.114.

No dizer de Lunardelli : “Admitiu a Suprema Corte a permanência da regra tributária no sistema jurídico, à medida que os efeitos da isenção atingiriam somente o pagamento da prestação pecuniária.”

Ver Acórdão do RE n 97.456/RS, voto do Exmo Sr. Ministro Soares Munhós, sustentando o seguinte:

Em resumo, isenção para o CTN, exclui o crédito(art.175,I), mas não afeta a obrigação(art.140).Isso posto, fica apláinado o caminho para o entendimento que, em se revogando isenção, não se está criando nova obrigação tributária, nem aumentando o crédito dela decorrente, que apenas se achava neutralizado por força da norma isencional.

No Direito Tributário, a presença do Judiciário não é tão marcante como no Direito Penal, já que neste o “quantum” da pena é deixado a cargo do julgador. No Direito Tributário os poderes Legislativo e Executivo têm a maestria, o primeiro de fazer as leis, já que se trata de um dever, de uma pagamento compulsório, aos cofres públicos, os contribuintes devem saber exatamente quanto devem .Também precisam saber porque devem e essa pergunta precisa obedecer ao princípio da capacidade contributiva, do custo/benefício e da solidariedade social; e o segundo, o Executivo, de executá-las, salvo as exceções previstas na Carta.

Todavia, como o Princípio da Legalidade, assim como o da Capacidade Contributiva são os dois grandes princípios a nortear o Direito Constitucional Tributário, o papel do Judiciário se agiganta, na medida em que a ele cabe decidir a legalidade dos Tributos.

E o Supremo Tribunal Federal, no caso da equiparação da isenção à alíquota zero, agiu acertadamente, pois, como foi demonstrado, entende que ambas representam figuras jurídicas diferentes. Logo, no caso da alíquota zero, o retorno à alíquota positiva prescinde de lei, já que a “tipicidade” em nenhum momento foi abalada. No entanto, observa-se que o Supremo Tribunal Federal considera a isenção como dispensa legal de pagamento devido. o que fere a segurança jurídica dos

contribuintes, tanto no que pertine à legalidade, quanto à anterioridade, pois no caso da revogabilidade da isenção, já que a considera mera dispensa de pagamento, não considera que há necessidade de nova lei, mas, na verdade, equivale à instituição de tributo novo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O princípio da legalidade no Direito Tributário, sob a ótica da teoria constitucional é um verdadeiro princípio, e não uma simples regra.

2. Ele tem a sua estrutura alicerçada na Constituição e eficácia imediata, representa um princípio-garantia e faz parte do rol de "direitos e garantias dos contribuintes," consubstanciando uma cláusula pétrea.

3. O princípio da legalidade no âmbito formal é o princípio chamado por Larenz, "princípio com forma de proposição jurídica" e serve à concretização de um princípio aberto: o princípio democrático.

4. O princípio da legalidade no aspecto material é também um princípio chamado por Larenz "princípio com forma de proposição jurídica" e serve à concretização de um princípio aberto, qual seja, a segurança jurídica.

5. Insta observar que a legalidade tributária, prevista no artigo 150, I é um desdobramento específico do princípio da legalidade, consoante o artigo 5º, item III da Carta. Cumpre ressaltar que o princípio da legalidade no sentido genérico, a despeito de deixar espaço para as normas infralegais preencherem o conteúdo, está inserido como instrumento de garantia dos direitos e deveres individuais e coletivos.

6. A segurança jurídica é um princípio aberto, concretizado pela legalidade material; observou-se que a anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, são também concretizações desse mesmo princípio aberto e marcos da conquista democrática.

7. Assim, um princípio, na verdadeira acepção da palavra, é sempre um valor, que é concretizado no ordenamento jurídico, no plano do dever-ser, em maior ou menor densidade.

8. Com a advento da Lei 9868/99, que veio a regulamentar o processo e procedimento da Adin e Adecon, previstas no art. 102, I a, 2 e art. 103 da CF, ( a despeito de ser inconstitucional por não ter sido veiculado via emenda) introduziu-se modificações na moldura constitucional referente ao controle de constitucionalidade, principalmente no que diz respeito ao artigo 27.

9. A Corte, na medida que interpreta a Constituição, redefine o sentido e alcance das próprias leis constitucionais, podendo graduar os efeitos *ex nunc*, *ex tunc*, para o futuro, *erga omnes* ou *erga unum*, de acordo com a conveniência e oportunidade, inerente ao livre arbítrio de um órgão além de jurídico, sobretudo político.

10. Em virtude de concluir-se que o princípio da legalidade, no âmbito tributário, tem como uma moeda dois lados indissociáveis, o aspecto formal e material, sendo que um, só esgota a sua carga valorativa ao abrigo do outro e vice-versa, salvo exceções previstas constitucionalmente, é que o fundamento para aplicação do artigo 27 da referida lei é a segurança jurídica ou o "interesse social," frise-se do contribuinte.

11. A fim de corroborar se realmente a tipicidade serve à segurança jurídica, optou-se por buscar na ciência jurídica e no campo do Direito Civil e do Direito Penal o que se entende por "Tipo" e, em consequência, por tipicidade.

12. Buscaram-se subsídios teóricos, a fim de se formar um panorama sobre o tipo, sobretudo nos ensinamentos de Derzi e conclui-se que, a rigor, o conhecido princípio da "tipicidade", no Direito Penal e Tributário, cede lugar à expressão cunhada por Derzi: "Princípio da especialidade ou especificação conceitual".

13. A especialidade conceitual normativa representa o enrijecimento da legalidade. A tipicidade, não obstante sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a

conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, concretizando de forma mais eficiente a segurança jurídica.

14. No Direito Penal, o específico de cada espécie está previsto no tipo, mais propriamente no elemento subjetivo, na presença da vontade livre e consciente. No Direito Tributário, o que determina o específico de cada espécie está contido na base de cálculo. Porém, a presença do elemento subjetivo proposta por Coêlho deixa evidente que o fato dos aspectos integrantes da hipótese ou pressuposto e da consequência serem implicantes, faz com que estejam sempre presentes em toda espécie de tributo, porque o específico de cada um deles não está (ou não está somente) no pressuposto ou hipótese, mas também no consequente, na base de cálculo.

15. A noção de espécie -“tipo tributário” que equivale a “tipo penal”- torna-se inconfundível com a noção de hipótese ou fato gerador, em face da evolução do conceito de Tipicidade.

16. A legalidade material, impropriamente chamada “Tipicidade Tributária” (porque expressa em conceitos determinados e específicos) abarca a noção de espécie, ou seja, de hipótese (tipicidade) e pressuposto.

17. No tocante ao Direito Civil, mais especificamente no caso dos direitos reais, observou-se que se trata de conceitos de classe, e não tipos. Mas, tanto no Direito Penal, quanto no Tributário, há a presença de resíduos tipológicos.

18. A doutrina da tipicidade não só identifica um elemento do delito, mas também no Direito Penal exerce o papel de assegurar o valor segurança jurídica, a previsão constitucional de que não há delito sem lei, representa a parte material do princípio da legalidade, logo é um verdadeiro princípio e não uma simples regra

19. A legalidade e a tipicidade também no Direito Penal, representam as duas faces da mesma moeda - uma não existe sem a outra - salvo exceções previstas na lei

No caso do Direito Penal, a matéria não está exaustivamente tipificada na Constituição, logo, as exceções legais à regra de que a tipicidade representa a parte material da legalidade, são as penas e os tipos abertos.

20. Outro ponto de intersecção encontrado entre o Direito Tributário e o Direito Penal, no que pertine à teoria da Tipicidade, é que em ambos, as excludentes de tipicidade e de antijuridicidade delimitam negativamente o crime e o tributo.

Em outras palavras, no caso do Direito Penal, a tipicidade é apenas um indício da antijuridicidade, que, na presença de uma excludente de antijuridicidade, como a legítima defesa, não se comprova. No caso do Direito Tributário, a tipicidade é também um indício de tributabilidade que só será comprovado se não houver nenhum impedimento isentante ou imunizante.

21. Constatou-se que valor e dever-ser implicam-se e exigem-se reciprocamente. Sem a idéia de valor, não se adquire a compreensão do dever-ser, ou seja, só se entenderá a tributabilidade, assim como a antijuridicidade, se relacionadas com a idéia de tipicidade, como indício para o dever-ser.

22. No atual estágio evolutivo da teoria geral do tributo no Direito Tributário, nos moldes propostos por Coêlho, e na análise dos institutos semelhantes de Direito Penal e Tributário, está ultrapassada a corrente doutrinária que entendia a "isenção como dispensa legal do pagamento."

23. Também sob a ótica comparativa, a teoria da norma proposta por Coêlho e a evolução da teoria da tipicidade levou à constatação de que, no fato gerador ou imponible, estão todos os elementos necessários e suficientes a dar azo ao nascimento da obrigação, e na consequência devem estar previstos todos os elementos necessários ao efetivo cálculo do tributo, salvo as exceções constitucionais.

24. O Direito Tributário, mais uma vez se assemelha ao Direito Penal, quando se observa que a cobrança do tributo constitui uma obrigação "ex vi lege" e a vontade

livre e consciente de praticar o fato gerador da cobrança do tributo, quando esse fato é passível de escolha pelo sujeito passivo. Tal fato evidencia que também a tipicidade tributária traz em seu bojo o elemento pessoal, nos moldes demonstrados por Coêlho. Isto significa que, à semelhança com o Direito Penal, a intenção ou vontade consciente do agente (inerente ao tipo) para a teoria finalista é imprescindível para a configuração do crime, e a conduta do agente deve coincidir exatamente com a situação abstrata e hipotética prevista na lei.

25. A isenção difere da alíquota zero e exclui da condição de "típico" alguns fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Tal qual no Direito Penal, em que há crime sem punibilidade, no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação.

26. Acertadamente, o STF entende que a alíquota zero difere da isenção; no entanto, anda na contramão da história, quando decide que a isenção consubstancia dispensa legal do pagamento devido.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983 .
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed., São Paulo: Malheiros, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALTHAZAR, Ubaldo. **Manual de Direito Tributário**. Livro 1, Florianópolis: Diploma Legal, 1999.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1986.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática formal transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1986.
- BECKER, Alfredo A. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998
- BELING, Ernest Von. **Esquema de derecho penal: la doctrina del delito-tipo**. Buenos Aires: Depalma, 1944.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal: parte geral**. 5. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo : Editora Polis, 1990
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Do estado liberal ao estado social**. São Paulo: Saraiva, 1961.
- BORGES, Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

- BULOS, Uadi Lamêgo. **Manual de interpretação constitucional.** São Paulo: Saraiva, 1997.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição.** Portugal: Almedina, 1998 .
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 6. ed., 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** São Paulo: Max Limonad, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário brasileiro.** 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 1988.
- DE NOVA, Giorgio Replica. **Tipicità e Atipicità nei contratti. Quaderni di giurisprudenza commerciale, S.L., n. 53, p. 123-125, 1983. (Casa Editrice Giuffrè)**
- DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DINIZ, Maria Helena. **Direito civil brasileiro.** vol. 4, São Paulo: Saraiva, 1993.
- DWORKIN, Ronald. **Los derechos em serio.** Barcelona: Ariel, 1977.
- ECHANDÍA, Alfonso Reyes. **Tipicidad.** 6. ed., Bogotá: Temis, 1989.
- ESSER, Jossef. **Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado.** Barcelona: Bosch, ca. 1990.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FARIAS, Edilson Pereira. **Colisão de Direitos: a honra, a vida privada e a imagem versus a liberdade de expressão e informação.** Porto Alegre: Fabris, 1996.
- FERREIRA FILHO, Manoel G. **O Estado legal.** São Paulo: Saraiva, 1985.

FIGUEIREDO, Lúcia. Princípio de proteção ao contribuinte, princípio da segurança jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 47, p.561-576.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 1995.

GOMES, Orlando. **Direitos reais**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRAU, Eros R. **A ordem econômica na Constituição federal de 88: interpretação e crítica**. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

HÄBERLE, Peter. **A constituição aberta**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

HARBICH, Ricco. Tipo e tipicidade no direito penal alemão. **Revista Ciência Penal**, São Paulo, vol. 2, p.43-69, 1976.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di Dino Jarach, Milano : Dott.A Giufrè - Editore, 1956.

ICHIARA, Yoshihara. **Princípio da legalidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1994.

JARACH, Dino, FONROUGE, Carlos Giuliani. **Temas de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Primera Plana, 1968.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 5. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da constituição**. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985.

LUIZI, Luis. **Os princípios constitucionais penais**. Porto Alegre: Fabris, 1991.

\_\_\_\_\_. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Fabris, 1987.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 88**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MARQUES, José Frederico. Da tipicidade penal. **Revista Justitia**. São Paulo, v.10, p.29-40, 1952. (Serviço de documentação jurídica do Ministério Público)

MARTINS. Ives Gandra da Silva. (Org.). **Nova série – 4 de pesquisas tributárias:**

- MEZGER, Edmundo. **Tratado de Derecho Penal**. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid.,1955.Tradução de José Arturo Rodriguez Munõz.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3. ed., vol. 2, Coimbra, 1996.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: direito das coisas**. São Paulo: Saraiva, 1992.
- NATUCCI, Alessandro. **La tipicità dei diritti reali**. vol. 2, Verona: Padova – Cedan, 1985.
- \_\_\_\_\_. **La tipicità dei diritti reali**. vol. 1 , Padova –Cedan, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- NORONHA, Fernando. **Direito e sistemas sociais: a jurisprudência e a criação do Direito para além da lei**. Florianópolis: Editora da UFSC, 1988.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária - o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p.106-116, 1990.
- OLIVEIRA, Yone Dolácio. **A tipicidade no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo, 1978. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo.
- REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- REIS, Elcio Fonseca. O estado democrático de direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 34, p.157-168, 1990.
- RODRIGUES, Nina T. Disconzi. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro e as leis 9.868/99 e 9882/99. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 149, ano 38, p. 111-124, janeiro-março 2001.
- RODRIGUES, Sílvio. **Curso de Direito Civil**. vol. 5, São Paulo: Saraiva, 1994.
- SAMPAIO DÓRIA. **Direito constitucional tributário e due processo of law**. 2. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1986.
- SCHMITT, Carl. **Teoria de la constitución** Madrid: Revista de Derecho Privado, 1990.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

STRECK, Lênio. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

TALAMANCA, Mario. La tipicità del sistema contrattuale romano. **Revista da Faculdade de Direito da USP**, São Paulo, vol. 86, p. 44-64, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. As influências germânicas no direito financeiro e tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p.76-85, 1990.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário.** Renovar: Rio de Janeiro, 1998a.

\_\_\_\_\_. **Os direitos humanos e a tributação.** Renovar: Rio de Janeiro, 1998b.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal.** 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e sistema de direito.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VOLKWEISS, Roque J. **Direito Tributário nacional.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

WARAT, Luís A. **O direito e sua linguagem.** Porto Alegre: Fabris, 1985.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José H. **Manual de Direito Penal brasileiro: parte geral.** 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

WELZEL, Hans. **Derecho Penal.** Roque Depalma, editor, Buenos Aires, 1956. Tradução de Carlos Fontán Balestra.