

ALMIRON NAVARRO COELHO

Advogado

Coordenador da especialização em Direito Tributário das Faculdades Milenares Campes, Ex professor titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e do Rio de Janeiro (UFRJ).

Presidente da Associação Brasileira de Tributo Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro

Coordenador

LEZIANE DE ALMEIDA MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Tributário e Intelecto da Universidade Federal de Minas Gerais e das Faculdades Milenares Campes

Advogada

SEGURANÇA JURÍDICA

Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes



Coordenador
SACHA CALMON NAVARRO COELHO

SEGURANÇA JURÍDICA

Irretroatividade das Decisões Judiciais
Prejudiciais aos Contribuintes

Livro em louvor à Professora
Misabel de Abreu Machado Derzi

BBL
Sacha Calmon-Misabel Derzi
Consultores S. Advogados



O GEN | Grupo Editorial Nacional reúne as editoras Guanabara Koogan, Santos, Roca, AC Farmacêutica, Forense, Método, LTC, E.P.U. e Forense Universitária, que publicam nas áreas científica, técnica e profissional.

Essas empresas, respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras que têm sido decisivas na formação acadêmica e no aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e de estudantes de Administração, Direito, Enfermagem, Engenharia, Fisioterapia, Medicina, Odontologia, Educação Física e muitas outras ciências, tendo se tornado sinônimo de seriedade e respeito.

Nossa missão é prover o melhor conteúdo científico e distribuí-lo de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade, sem comprometer o crescimento contínuo e a rentabilidade do grupo.



BRLSCMD
003069

A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua qualidade: a compreensão da impressão e a apresentação, a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo. Os vícios relacionados à atualização da obra, aos conceitos doutrinários, às concepções ideológicas e referências indevidas são de responsabilidade do autor e/ou atualizador.

As reclamações devem ser feitas até noventa dias a partir da compra e venda com nota fiscal (interpretação do art. 26 da Lei n. 8.078, de 11.09.1990).

Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa

Copyright © 2013 by

EDITORA FORENSE LTDA.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional
Travessa do Ouvidor, 11 – Térreo e 6º andar – 20040-040 – Rio de Janeiro – RJ
Tel.: (0XX21) 3543-0770 – Fax: (0XX21) 3543-0896
forense@grupogen.com.br | www.grupogen.com.br

■ O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998).

■ Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contratador, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contratadores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).

■ Capa: Rodrigo Lippi

■ CIP – Brasil. Catalogação na fonte.
Síndacato Nacional dos Editores de Livros. RJ.

S469

Segurança jurídica : irretratividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes / Alberto Xavier [et al.] ; coordenador Sacha Calmon Navarro Coelho. – Rio de Janeiro : Forense, 2013.

ISBN 978-85-309-4420-9

1. Direito tributário - Brasil. I. Xavier, Alberto, 1942-. II. Coelho, Sacha Calmon Navarro, 1940-.

12-5258.

CDU: 34:351.73(81)

PROÊMIO

A Professora Misabel de Abreu Machado Derzi é, entre os Professores Titulares de Direito Tributário que permanecem em atividade no Brasil, a mais profundamente didática de todos, sem desdouro aos demais, vertendo a sua imensa capacidade analítica, dia após dia, há mais de 30 anos ininterruptos, sobre legiões de alunos, advogados, magistrados e membros do Ministério Público. Descabe indicar os títulos, os cargos, os livros, os antológicos artigos da professora que ora homenageamos.

O tema do concurso dela tomara-se o livro mais completo sobre o assunto – norma judicial – no Brasil e quicá na América Latina – e disso não duvidou o Prof. Paulo de Barros Carvalho que o prefaciou – sob o título de *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. O fito da autora esteve em demonstrar que a norma judicial, decorrente da jurisprudência sobre uma relação sob uma mesma qualificação jurídica, é igual à norma legislativa sacada das leis que formam o *ordo juris*, podendo ter efeitos *ex nunc*, *ex tunc* e *pro futuro* quando altera a situação até então vigente, para evitar o caos jurídico irretroatividade se e quando maligna (a obra rendeu 647 substanciaosas páginas). Por isso mesmo, o livro que ora apresento tem o fito de homenageá-la, mas, ao mesmo tempo, é uma coletânea valiosíssima de escritos sobre os temas por ela levantados e afins. Quando estava escrevendo a *História da mitologia judaico-cristã*, a partir de insumos da sociologia do direito e das religiões, deparei-me com as seguitas mediações de terceiros autores, ora dadas à estampa. Para nós na referida obra, “a religião que surgiu no neolítico e o direito que emergiu com ela e se apoiou nos deuses para reger as sociedades, têm ainda em comum o exercício do poder sobre as vontades e atos dos seres humanos”. Para Weber, “toda relação humana é uma relação de dominação”. Segundo Norberto Bobbio, “noutras palavras, o emprego da violência torna-se possível em grau maior, ou menor, a partir da crença na legitimidade que transforma o poder em autoridade”.¹

A primeira manifestação institucional do complexo político/jurídico/religioso foi apresentar-se aos grupos humanos como códigos de leis, a serem

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PARTI I DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

1. Norma e lei – Mudança jurisprudencial – Segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial – *Sacha Calmon Navarro Coelho* 3
2. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias – *Paulo de Barros Carvalho* 35
3. Súmulas, praticidade e justiça: Um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel de Abreu Machado Derzi – *Thomas da Rosa de Bustamante* 65
4. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal – *Luis Eduardo Schoueri e Aline Nunes dos Santos* 107
5. Modulação dos efeitos das decisões modificativas da jurisprudência constitucional tributária: Contribuições advindas dos julgamentos referentes à desoneração da cadeia produtiva no Imposto sobre Produtos Industrializados e as reviravoltas do entendimento do Supremo Tribunal Federal – *Jamir Catili Ribeiro e Paula de Abreu Machado Derzi Botelho* 127
6. Coisa julgada nas relações tributárias sucessivas e a mudança do Estado de Direito decorrente do precedente do STF: Limites jurídicos para aplicação no âmbito do CARF – *Mary Elbe Gomes Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza Junior* 147
7. Função social da propriedade, tributação e praticabilidade – *Regina Trindade Costa* 175

8. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo: Instrumentos de desconstitucionalização do Direito Tributário – *Sergio André Rocha* 187
9. Interpretação constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores – *Betina Treiger Grupenmacher* 207
10. A irretroatividade da Lei Tributária como garantia do contribuinte – *Hugo de Brito Machado* 231
11. Os princípios constitucionais – *Américo Masset Lacombe* 247
12. Imunidade do papel destinado à produção de livros, jornais e periódicos: Cabimento de limites e controles na importação – *Helena Taveira Torres* 261
13. Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo – *Juliana Neuenchwander Magalhães* 295
14. Templos de qualquer culto – Doações em dinheiro a instituições religiosas congêneres, localizadas no exterior – Sua tributatividade por meio de *IRPJ-fonte* e de *ITCMD* – Exegese dos arts. 150, VI, b, e 150, § 4.º, da CF – Questões conexas – *Roque Antonio Carrazza* 323
15. Sobre enunciados metafísicos na doutrina do Direito Tributário – *José Souto Maior Borges* 365
16. Sistema Tributário Nacional e princípio da legalidade – *Eduardo Maneira* 381
- PARTE II**
DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO
(CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)
17. Os tributos sobre o lucro e a receita e os ingressos destinados a terceiros – *Humberto Ávila* 405
18. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos – *Valter de Souza Lobato* 417
19. Do lançamento por homologação: Crítica à jurisprudência que afasta o processo administrativo e limita a denúncia espontânea – *Eduardo Junqueira Coelho e Juliana Junqueira Coelho* 447
20. Considerações sobre a “necessidade” e o “consentimento” do imposto – *Estevão Horvath* 487
21. Inconstitucionalidade da imputação do pagamento e da compensação de ofício no Direito Tributário brasileiro – *Igor Mantel Santiago* 505
22. Metodologia do Direito Tributário e o modo de raciocinar por tipos e por conceitos – *André Mendes Moreira e Jamir Calili Ribeiro* 517
23. A guerra fiscal do ICMS – *Eduardo de Moraes Sabbag* 539
24. Contrato de arrendamento por tempo e o campo de incidência do ICMS – *Gustavo Brigação* 565
25. Aspectos essenciais do princípio da moralidade administrativa e sua aplicação no Direito Administrativo Tributário – *Onofre Alves Batista Junior* 589
26. Insinceridades normativas: o caso da compensação financeira de Poços de Caldas/MG – *Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira* 631
27. Decadência e prescrição e decretação da ineficácia da consulta – *Ives Gandra da Silva Martins* 651
28. Tratamento tributário do ágio na subscrição ou aquisição de títulos de governo estrangeiro em face dos tratados contra a dupla tributação – *Alberto Xavier* 667

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, concluímos que a imputação do pagamento (prévia ou subsequente) e a compensação de ofício não se compadecem com o direito de acesso ao Judiciário e com o devido processo legal, entre outras garantias constitucionais específicas para o segundo instituto (isonomia e, quanto aos precatórios, coisa julgada e direito adquirido), sendo inválidos todos os dispositivos que as disciplinam, qualquer que seja o instrumento por que veiculados.

METODOLOGIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O MODO DE RACIOCINAR POR TIPOS E POR CONCEITOS

André Mendes Moreira

Sumário: 1. Prêmio e justificativa do tema – 2. Introdução – 3. Metodologia da ciência do direito: 3.1 O Direito como Ciência e a sua segregação de outras áreas do conhecimento como pressuposto metodológico; 3.2 A crise da modernidade jurídica e seus reflexos na metodologia do Direito; 3.3 Conclusões sobre a metodologia da ciência do Direito – 4. O modo de raciocinar por tipo e por conceito; 4.1 O raciocínio conceitual classificatório; 4.2 O raciocínio tipológico; 4.3 O tipo na ciência jurídica; 4.3.1 Advertência prévia: o equívoco de se tomar o tipo por conceito; 4.3.2 Tipo, conceito e direito; 4.3.2.1 O tipo na hermenêutica jurídica; 4.3.2.2 O uso do tipo pelo legislador; 4.4 Conclusões sobre o modo de raciocinar por tipos e por conceitos – 5. A relação entre o princípio da legalidade e os conceitos classificatórios – 6. A jurisprudência e os raciocínios tipológico e conceitual; 6.1 O modo de pensar por conceitos no STF; 6.1.1 A definição de “serviço”; a locação de bens e o arrendamento mercantil (*leasing*); 6.1.2 A Taxa de Fiscalização Ambiental e o conceito de “poluidor”; 6.2 O modo de pensar por tipos no STF; 6.2.1 A delegação legislativa e o modo de pensar por tipo – 7. Considerações finais.

1. PRÊMIO E JUSTIFICATIVA DO TEMA

Honrados com o convite formulado pelo Prof. SACHA CALMON para participar deste justo e merecido *liber amicorum* em louvor à Profa. MISABEL DERZI, elaboramos o presente texto versando tema introduzido no Brasil pela homenagem, em tese de doutoramento defendida no ano de 1986: a distinção entre os raciocínios tipológico e conceitual e sua aplicação à scara tributária. GERALDO ATALIBA, integrante da banca examinadora, escreveu no prefácio ao livro originado da aludida tese que “publicando esse trabalho, a Dra. MISABEL coloca-se ostensivamente entre os melhores autores da atualidade latina, incluindo Itália e Espanha, inserindo-se entre a restrita plêiade de doutrinadores dignos dessa qualificação”.

Quanto à homenagem dada em si, palavras seriam poucas para descrever as suas qualidades: advogada combativa, jurista internacionalmente consagrada, mulher à frente do seu tempo, são apenas algumas das características desta que é uma das maiores autoridades em Direito Público (permito-me, aqui, ir além do Tributário) do Brasil de hoje.

Assim, Profa. MISABEL, receba este texto como uma homenagem à sua pessoa e a tudo o que representa para a comunidade jurídica brasileira e, em especial, para este autor.

2. INTROITO

CARNELUTTI¹ afirmou, ainda em 1943, que as leis são muitas e, “no emaranhado de sua multidão, os homens se perdem como em um labirinto”, assertiva que se aplica com sobras de razões à seara tributária brasileira, em que grassa a insegurança jurídica, decorrente do número excessivo de normas, de resto antinômicas, obscuras e contraditórias.

De fato, ao mesmo tempo em que nas sociedades pós-modernas o direito se assenta na praticidade e fluidez para acompanhar as complexas demandas sociais, faz-se também imperioso preservar os direitos individuais, especialmente no caso da tributação que, apesar dos fluxos do Estado Democrático de Direito, continua sendo forma coativa de transferência do patrimônio privado para o público.

Por esses motivos, o estudo da Metodologia do Direito Tributário se faz relevante, especialmente no que se refere à utilização de tipos e conceitos para o exercício do poder impositivo, do que decorrerá uma maior ou menor segurança para o contribuinte. Afinal, conforme LARENZ,² a metodologia é a compreensão do objeto de estudo e dos limites de sua cognição. Assim, a depender dos pressupostos metodológicos adotados, a definição do objeto será distinta.

3. METODOLOGIA DA CIÊNCIA DO DIREITO

3.1 O Direito como Ciência e a sua segregação de outras áreas do conhecimento como pressuposto metodológico

O estudo do Direito somente passou a ser considerado Ciência a partir da modernidade, que trouxe em si o positivismo jurídico.

1 CARNELUTTI, Francesco. *La certeza del diritto*. In: OÑATE, Flávio Lopes de (Coord.), *La certeza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1943. p. 81.

2 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. p. LXV.

Conforme HELENO TORRES,³ na Idade Média “a ciência jurídica (...) se identificava com o próprio direito, o ‘direito comum’, pela *interpretatio*”. O papel da doutrina era o mesmo do direito posto, ou seja, tinham, ambos, funções prescritivas.

Percebendo a inexistência de um método de investigação adequado para as ciências sociais, DESCARTES busca, já no século XVI, impingir a elas a racionalidade e certeza que, até então, eram restritas às ciências exatas, afastando as influências religiosas e morais para fins de análise do fenômeno social à luz estritamente da racionalidade, perseguindo com isso a “neutralidade do conhecimento científico”.⁴

Entretanto, a ideia de Ciência do Direito como concebida hoje, com função construtivo-descritiva de seu objeto, floresceu especialmente após as contribuições ofertadas pelo Normativismo Lógico de KEISEN,⁵ que parte da escola positivista e da crítica do conhecimento jurídico formulada por KANT⁶ para desenvolver sua teoria do Direito. A obra kelseniana se volta especialmente contra o sincretismo dos métodos sociológico e jurídico, sendo marcada pela busca de uma Ciência do Direito autônoma e depurada.⁷

Também MAX WEBER⁸ se posicionou contra a fusão dos métodos sociológico e jurídico, formulando dois conceitos distintos de Direito: um como fato social, próprio da sociologia, e outro como fato normativo, objeto de estudo da Ciência do Direito.⁹

Mais recentemente, NIKLAS LUHMANN¹⁰ concebe o direito como um sistema autopoietico, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto,

3 TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Metodologia da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011. p. 97.

4 OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais* – uma revisão do princípio da tipicidade junto ao Estado democrático de direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p. 17.

5 KEISEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

6 KANT “revolucionou a filosofia então vigente para colocar a racionalidade individual humana como o ponto central da filosofia, separando, ainda, o Direito da Moral” (OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais* – uma revisão do princípio da tipicidade junto ao Estado democrático de direito cit., p. 16).

7 KEISEN afirma que a “dogmática jurídica é restrita ao mundo do dever ser e o seu fim é a compreensão das normas” (KEISEN, Hans. *Metodo jurídico e sociológico*. Trad. (i. Calabró. Guida: Napoli, 1974. p. 40).

8 WEBER, Max. *Economia e sociedade*. Milano: P. Rossi, 1968. v. 1, p. 309-370.

9 Nessa perspectiva, os objetos de ambas as ciências são heterogêneos, estão em planos diversos e, assim, não pode haver contato imediato entre eles. Quando se fala de Direito, de ordenamento jurídico, de princípio jurídico, alerta WEBER, é necessário diferenciar o ponto de vista jurídico do ponto de vista sociológico.

10 LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoría de sistemas*. Mexico DF: Anthropos, 1996.

que se desenvolve por seus próprios instrumentos e a partir de contatos com outros sistemas, como a política e a economia, mas preservando a sua unidade, orientando-se pelo código binário direito/não direito.

Assim, no que tange às relações entre o saber jurídico e o saber político, econômico e sociológico, ou seja, entre o sistema jurídico e outros sistemas existentes no ambiente, podemos alinhar, de um lado, HANS KELSEN, MAX WEBER e NIKLAS LUHMANN, que, apesar de suas distintas premissas,¹¹ propõem uma solução “separatista”¹² para o estudo do Direito, em contraste com posturas como a de THEODOR GEIGER,¹³ que preconiza a investigação do *output* do sistema como condição para a sua compreensão.¹⁴

Assim, com esforço em KELSEN, WEBER e LUHMANN pode-se concluir que é possível estabelecer um modo de pensar próprio do Direito em comparação a outros ramos do conhecimento, como a economia, a sociologia, *et cetera*.

Saliente-se, contudo, que esses autores não visualizam o direito descolado da realidade que o cerca, apenas propõem uma pureza metodológica em sua análise.

O próprio KELSEN¹⁵ previa dois pontos (injustamente criticados por muitos), como de contato com a realidade (conexões entre o mundo do ser e o do dever-ser), a saber:

- (a) a norma fundamental, pressuposto fundante do sistema; e
- (b) a concepção de validade-eficácia social, pois a norma jurídica sem qualquer eficácia, ainda que mínima, medida por sua observância social, deixaria de ter validade.

¹¹ HANS KELSEN e MAX WEBER definem-se por um sistema jurídico fechado em relação aos demais sistemas da sociedade por uma questão metodológica: já NIKLAS LUHMANN o faz por motivos funcionais. Segundo essa concepção, o juiz somente pode operar em obediência às determinações do próprio sistema (autorreferência), mas, por meio de cognição volitiva, extrai conceitos socialmente adequados, axiologicamente montados e abertos à realidade, sendo limitado, todavia, pelas normas veiculadas pelo legislador e pelos precedentes judiciais.

¹² FERRAJO, Alberto. Prefácio. In: LUHMANN, Niklas. *Sistema jurídico e dogmática jurídica*. Bologna: Il Mulino, 1978. p. 8.

¹³ GEIGER, Theodor. *Ideologia y verdad*. Trad. Margarita Jung. Buenos Aires: Amorrortu, 1972.

¹⁴ *Outputs* do sistema são aqueles fatores e códigos que não pertencem à dualidade licito/ilícito, própria do Direito. Em outras palavras, THEODOR GEIGER propõe que questões como lucro, prejuízo, moral, imoral, sejam analisadas para se chegar à resposta correta (sincretismo de códigos binários). Nesses casos há uma diferenciação sistêmica, onde o Direito não mais seria um sistema autônomo, baseado no código direito/não direito. O grande problema é que o Direito torna-se altamente complexo nesses casos, dando margem a oportunismos econômicos, políticos, religiosos etc.

¹⁵ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 9. ed. Coimbra: Almedina, 1976.

Nessa mesma linha, KELSEN também visualizou o ato normativo (a lei, a sentença, o ato administrativo), tanto como ato de aplicação da norma superior como ato normativo produtivo do Direito, dentro dos espaços de sentido possíveis deixados ao operador.

Igualmente, NIKLAS LUHMANN¹⁶ identifica o fechamento operacional do sistema, o seu funcionar recursivo e circular de forma autopoietica, como condição de independência, essencial ao Estado de Direito, mas, simultaneamente, abre-o do ponto de vista cognitivo.

O ato jurisdicional, centrado no sistema, lê as normas a partir do seu *input*, orientando-se pelos programas finalísticos do legislador, mas selecionados e filtrados pelos conversores internos, em operações fechadas às heterodeterminações externas.

Enfim, como esclarece LUHMANN, o direito constitui um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto. A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, por meio das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas.

Adotando a premissa que segrega o mundo do ser do dever-ser na Metodologia da Ciência do Direito, PAULO DE BARROS CARVALHO,¹⁷ com arrimo em LOURIVAL VILANOVA,¹⁸ refere-se a dois sistemas relativos ao Direito:

- (a) um prescritivo, próprio do direito positivo, regido pela lógica deontológica (que trabalha, portanto, com condutas obrigatórias, proibidas e permitidas);
- (b) e outro cognoscitivo, relativo à Ciência do Direito, regido pela lógica apofântica (que irá basear-se na verdade ou falsidade de seus enunciados).

No mesmo sentido, ensina TÁCIO LACERDA GAMA,¹⁹ para quem a Ciência do Direito traduz a mensagem prescritiva constante das normas positivadas, por meio de uma orientação metodológica.

¹⁶ LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoría de sistemas* cit.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977. p. 112-113.

¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da multa*. São Paulo: Noeses, 2009. p. XXXII.

Busquemos, então, apreender a distinção entre o modo de pensar por conceitos e o modo de pensar por tipos, bem como sua função, finalidade e a prevalência de um ou outro no Direito Tributário.

4. O MODO DE RACIOCINAR POR TIPO E POR CONCEITO²⁹

4.1 O raciocínio conceitual classificatório

Na concepção realista, desenvolvida por Platão e Aristóteles, o conceito se identifica com a essência das coisas, tendo como função exatamente revelar essa essência.

Já na concepção nominalista (estoica), o conceito é identificado com o signo do objeto, prestando-se a organizar os dados da experiência de modo que entre eles se estabeleçam conexões lógicas.

Desde esse desenvolvimento inicial pelos antigos, a abstração conceitual, fenômeno que ocorre pela percepção sensível de um objeto concreto e a determinação genérica das suas características, tornou-se fortemente presente no pensamento jurídico ocidental.

O raciocínio conceitual é sempre operacionalmente fechado, tendendo à classificação e à axiomatização. Estabelecidas em abstrato as notas do conceito, poderá haver ou não a subsunção do objeto analisado à teorização formulada, o que leva à classificação em espécies.

O conceito, dessarte, se presta a organizar os dados por meio de conexões lógicas que levarão à inclusão ou exclusão dos objetos analisados à definição posta em abstrato, dada a sua rigidez característica.

4.2 O raciocínio tipológico

A palavra latina *typus* deriva do grego *τύπος*, que significava molde determinante de uma série de objetos que dele derivam, exemplo ou modelo. Já no século XVIII, os dicionários franceses empregavam a palavra *type* como modelo, totalidade da forma básica.

No século XIX o termo é transposto para as ciências naturais, especialmente a zoologia e botânica. Até então fortemente marcadas pelo pensamento conceitual-classificador aristotélico, que operava com divisões rígidas entre gêneros e espécies animais e vegetais, as ciências naturais passaram a lidar com o pensamento tipológico para ordenar os diferentes tipos zoológicos e botânicos, em uma escala gradual, que admite transições fluidas.

Foi apenas no século XX, contudo, que as ciências sociais passaram a se valer do pensamento tipológico, em grande parte devido à crítica a ele feita por JOHN STUART MILL que, apesar de contrário à sua aplicação, propiciou, pela sua notoriedade, a disseminação do método tipológico e a sua aplicação à Lógica, Economia, Psicologia e História.

Por meio do pensamento tipológico, selecionam-se traços que compõem o tipo, que, todavia, não são essenciais para sua caracterização. Como os traços componentes do tipo são renunciáveis, o objeto analisado passa a estar mais ou menos próximo do tipo, em uma escala de intensidade, e não dentro ou fora dele, como ocorre na classificação conceitual.

Conforme leciona MISABEL DERZI,³⁰ “o método tipológico, através da comparação entre uma e outra nota de tipos diversos, descobre as formas mistas, aquelas que se aproximam mais de um do que de outro”. Assim, **as notas características do tipo são: a abertura, a graduação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade.**³¹

O próprio WEBER³² se utilizou do raciocínio tipológico para formar sua teoria do tipo ideal, segundo a qual a sociologia deve captar a “tipicidade” ou a “homogeneidade” dos fenômenos históricos, tendo como finalidade conferir-lhes tratamento científico. O tipo ideal seria a síntese entre o objetivo e o subjetivo, o particular e o geral, concepção que foi inclusive utilizada pela psicologia, área na qual CARL JUNG³³ se valeu dos tipos psicológicos ideais para seus estudos.

A maleabilidade do tipo disseminou sua utilização nas ciências sociais, produzindo vasta literatura sobre o tema. Sistematizando os diversos significados conferidos ao vocábulo, ERICH HEYDE³⁴ conclui que,

²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo* cit., 2. ed., p. 76.

³⁰ Idem, p. 75.

³¹ WEBER, Max. *Economia e sociedade* cit.

³² JUNG, Carl. *Tipos psicológicos*. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 11.

³³ HEYDE, Johs Erich. *Ein Beitrag zur Bedeutungsgeschichte des Wortes Typus*. *Forschungen und Fortschritte*, 19/20, jul. 1941, apud DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo* cit., 2. ed., p. 35.

³⁴ As obras das quais foram extraídas as informações utilizadas no presente capítulo são de autoria da homenageada, a saber: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modelos da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009 (especificamente o capítulo 2 desta última).

na metodologia atual, “tipo” é utilizado no sentido de “forma básica” (*grundform*) ou essência.³⁵

4.3 O tipo na ciência jurídica

4.3.1 Advertência prévia: o equívoco de se tomar o tipo por conceito

Como se pode deussumir, do ponto de vista etimológico, os tipos não são fechados como pressupõe a doutrina jurídica latina. Pelo contrário, sua forma de construção lhes acarreta uma abertura, que se revela na inesgotabilidade de suas notas, conforme leciona OLIVEIRA ASCENSÃO.³⁶

Dessarte, seria impróprio falar em tipos fechados, porquanto esses seriam, na verdade, os conceitos classificatórios. Ocorre que a palavra “tipo” foi impropriamente traduzida para as línguas latinas como sinônimo de *Tatbestand*, que remete a conceito fechado – exatamente o oposto do tipo, que é ontologicamente aberto.

No presente trabalho, adotar-se-á a terminologia tecnicamente correta, tal como proposta por MISABEL DERZI,³⁷ para se referir a tipos (abertos) e conceitos (fechados).

4.3.2 Tipo, conceito e direito

KARL LARENZ³⁸ foi um dos pioneiros a utilizar o raciocínio tipológico na Ciência do Direito, distinguindo os tipos entre abertos e fechados, ideia que, todavia, abandonou já na 3.ª edição de sua *Metodologia da ciência do direito*, a partir da qual passou a reconhecer que os tipos são sempre abertos.³⁹ Os nominados tipos fechados, em verdade, são os conceitos classificatórios.

³⁵ *Idem*, *ibidem*.

³⁶ ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Minerva, 1968.

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo cit.*, 2. ed.

³⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito cit.*, 3. ed.

³⁹ LARENZ faz ainda referência aos tipos empíricos, métodos ou frequentes, assim como ao tipo jurídico total e estrutural. Os tipos médios e frequentes se evidenciam nas remissões feitas pela norma jurídica aos bons costumes ou à prática do comércio, tomando-se medidas móveis do comportamento social típico. Já o reconhecimento do tipo jurídico total depende do tipo empírico e da imagem total do fenômeno e não de notas isoladas do conjunto, tais como a figura do empregado-dirigente (*leitende Angestellte*), ou do representante comercial (*Handelsvertreter*). São, como se vê, tipos totais (reais normativos) e não conceitos gerais e abstratos. Já o tipo estrutural jurídico é colhido diretamente da vida social pelo legislador, tal como o contrato.

Além desse autor, ARTHUR KAUFMANN,⁴⁰ KLAUS TIPKE,⁴¹ PAUL KIRCHHOF,⁴² ALBERTO XAVIER⁴³ e MISABEL DERZI⁴⁴ também se debruçaram sobre o fenômeno tipológico na seara jurídica, que será aqui analisado sob duas perspectivas:

- (a) a da hermenêutica jurídica, que cada vez mais vem adotando os tipos em contraposição aos conceitos classificatórios;
- (b) a do legislador, que, a depender da seara do direito, deve se valer ora de tipos, ora de conceitos classificatórios.

Confrua-se.

4.3.2.1 O tipo na hermenêutica jurídica

A Teoria Geral e a Ciência do Direito foram fortemente influenciadas pelo conceito geral abstrato, classificatório, cujo momento de ápice se deu com a escola da exegese que, criticada por RECASÉNS SICHES,⁴⁵ visualizava o magistrado como uma máquina com três ranhuras e um botão: na primeira ranhura inseriam-se os fatos, na segunda a norma, na sequência apertava-se o botão e, da terceira ranhura, saía a sentença, pela aplicação do método de subsunção dos fatos aos conceitos positivados na legislação.

O tipo surge, então, como uma reação ao pensamento limitador do conceito classificatório, como uma proposta que visa a captar as fluidas transições da vida, ligando-se ao movimento de distensão do positivismo exegético que se seguiu ao julgamento de Nuremberg.

A concepção tipológica, no sentido hermenêutico, é uma **abordagem de ordem dos fatos a serem alcançados pela norma, distinguindo-se da abordagem de classe, própria dos conceitos**.

⁴⁰ KAUFMANN, Arthur. *Analogía y naturaleza de las cosas*. Santiago: Jurídica de Chile, 1976.

⁴¹ TIPKE, Klaus. *Steuernrecht*. Ein systematischer Grundriss. Köln: Otto Schmidt KG, 1983.

⁴² KIRCHHOF, Paul. *Steuerumgebung und Auslegungsmethoden*. StuW, 1983, apud TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito brasileiro. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Org.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 156.

⁴³ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo cit.*, 2. ed.

⁴⁵ SICHES, Luis Recaséns. *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, 2. ed. México: Porrúa, 1973. p. 202.

Em uma **abordagem de ordem**, as propriedades são gradáveis, estando em diferentes graus de intensidade, maior ou menor, conforme a análise do caso isolado.

Segundo esclarece MISABEL DERZI,⁴⁶ “em uma série assim ordenada, por comparação, escolhem-se certos fenômenos, especialmente pronunciados, que sejam formas representativas ou médias para servir de medida a outros fenômenos”. Portanto, “ao contrário dos conceitos de classe, os tipos se interpenetram em ordenação gradativa, sem limites rigorosos”.⁴⁷

Já em uma **abordagem de classe**, própria dos conceitos, opera-se um mecanismo de exclusão, “ou ... ou”. Não há a possibilidade de graduação das notas características, sendo a classe definida segundo um número limitado e necessário delas.

Ao delimitar **espécies**, atribuindo-lhes consequências jurídicas, não há a possibilidade de o intérprete graduar ou admitir transições fluidas e contínuas entre uma e outra. GUSTAV RADBRUCH⁴⁸ percebeu essa dinâmica a propósito do Direito Penal e afirmou que o relacional não poderia ser mais ou menos, mas sim uma excludente *ou*: ou há a espécie X ou a espécie Y.

Apesar de haver uma tendência tipológica nas correntes hermenêuticas mais recentes, especialmente as pós-positivistas, naquelas searas em que impera a segurança jurídica, como o Direito Penal, o Direito Tributário e os Direitos Reais, no âmbito do Direito Civil, a metodologia conceitual classificatória é a mais adequada para o estudo do objeto.

Afinal, não se poderia conceber um método dogmático-jurídico que se ocupasse de descrever, *v.g.*, as principais características do direito ao usufruto do bem imóvel, que, mesmo estando parcialmente ausentes em um ou outro caso, poderiam mesmo assim levar à caracterização do “tipo”.

Isso levaria à conclusão, incompatível com o direito positivo vigente, de que se pode ser “mais ou menos” usufrutuário de um bem imóvel, assim como “mais ou menos” proprietário dele, teses que não se compatibilizam com a certeza e objetividade que o ordenamento jurídico positivo quis imprimir a essa espécie de direitos.

No Direito Tributário, ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴⁹ é claro adepto da hermenêutica conceitual-classificatória. Segundo ele, “uma vez criado o

⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo cit.*, 2. ed., p. 56.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ RADBRUCH, Gustav. *Klassenbegriffe und Ordnungsbegriffe im Rechtsdenken*. *Internationale Zeitschrift für Theorie des Rechts*. n. XII, 1936. p. 166-175, apud DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo cit.*, 2. ed., p. 95.

⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 332-333.

tributo, os intérpretes da lei devem investigar sua verdadeira natureza jurídica” e “encontrar o critério objetivo que independa das flutuações subjetivas de cada intérprete”.

4.3.2.2 O uso do tipo pelo legislador

O segundo modo de utilização do tipo é pelo próprio legislador, que poderá positivar condutas mais ou menos rígidas, conferindo certa margem de liberdade ao aplicador da lei.

Trata-se de instrumento tipicamente utilizado pelo Direito Civil. Os contratos, por exemplo, são regidos por cláusulas supletivas, somente aplicáveis caso as partes não convençionem de modo diverso. Outrossim, a figura do contrato “atípico” é corrente nessa seara.

Ademais, quando o art. 422 do Código Civil brasileiro sustenta que “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”, tem-se a positivação do tipo, que positiva um valor a ser obrigatoriamente observado pelas partes e pelos intérpretes dos contratos.

Conforme MISABEL DERZI,⁵⁰ com esforço em CLAUS-WILHELM CANARIS, os tipos são flexíveis, permitindo uma melhor adaptação do direito às demandas sociais, razão pela qual foram nominados “partes móveis” do sistema jurídico por CANARIS, que estarão mais ou menos presentes conforme a seara do direito, convivendo e se relacionando com as “partes fixas”, que conferem estabilidade e certeza ao sistema.

O exemplo de CANARIS a esse respeito se baseia no art. 245 do BGB alemão, pelo qual o dever de indenizar terceiros no direito civil dependerá das “circunstâncias”. Surge, portanto, o quadro móvel, que dependerá de apuração do caso concreto, que será analisado não sob a ótica da subsunção ou não à norma (raciocínio “ou...ou”) e sim conforme a graduação em que se deu na espécie sob análise.⁵¹

Certos ramos do Direito Civil, contudo, também se valem eventualmente dos conceitos classificatórios, como é o caso dos Direitos Reais, conforme lembra OLIVEIRA ASCENSÃO,⁵² que são enumerados em *rol numerus clausus* pelo legislador, não sendo possível, por meio de contrato, criar direito real não positivado.

⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário cit.*, p. 110-112.

⁵¹ *Iidem*, p. 163-164.

⁵² ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais cit.*

Tanto em Direito Penal como no Tributário, a utilização pelo legislador dos conceitos classificatórios é imposta para fins de segurança jurídica, haja vista a invasão à liberdade e ao patrimônio individual que essas duas searas do direito viabilizam.

Não obstante, mesmo em seara na qual impera a atividade legislativa por conceitos, como a tributária, é possível identificar uma tipologia, destinada especialmente a conferir exequibilidade à norma.

Esse raciocínio por tipos está usualmente ligado à necessidade de aplicação da Lei Tributária em massa, adotando-se o tipo médio e ignorando-se eventuais diferenças individuais.

Exemplo disso é a substituição tributária progressiva, na qual o preço do produto final é considerado pela média do seu valor no mercado, aplicando-se margens de lucro pré-definidas sobre o preço de aquisição, pelo comerciante, dos bens a serem revendidos.

Outro exemplo é o das deduções legais com educação no Imposto de Renda, em que se atribui um valor padrão para todos os indivíduos, desconsiderando-se o grau de escolaridade, a necessidade de educação especial, entre outros fatores.

Ao identificar a dificuldade que se terá na aplicação prática da lei, o legislador prescreve padrões de conduta, conforme os tipos observados na prática, viabilizando a atuação do Poder Executivo.

Trata-se de medida em prol do princípio da eficiência administrativa, que, consoante lembra ONOFRE BATISTA JUNIOR,⁵³ está expressamente positivado na Constituição desde a EC 19/1998. Ademais, vale lembrar que, segundo ADAM SMITH,⁵⁴ ao lado da justiça se postam também a certeza, a praticidade e a economia na arrecadação como cânones para um sistema tributário ideal.

Nesses casos, todavia, é importante fazer um alerta: a utilização dos tipos se dá no momento pré-legislativo, com intuito de enformar a lei de modo que sua aplicação seja viável. Dessarte, no Direito Tributário, uma vez ocorrido o processo de positivação, a preponderância será do conceito e não do tipo.

4.4 Conclusões sobre o modo de raciocinar por tipos e por conceitos

Conforme ensina LEENEN,⁵⁵ está-se mais próximo de um conceito se este possuir características necessárias e irrenunciáveis, havendo características renunciáveis e graduáveis, está-se mais próximo do tipo.

⁵³ BATISTA JR., Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 109-163.

⁵⁴ Cf. BALEEIRO, Alomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 234.

⁵⁵ LEENEN, Detlev. *Typus und Rechtsfindung*. Berlin: Duncker e Humblot, 1971. p. 53-54.

Assim, a diferenciação entre o tipo e o conceito classificatório é uma questão de grau, podendo existir no direito várias combinações que marcam a transição entre uma ou outra forma de pensar.

Na prática, o modo de pensar por tipos e o modo de pensar por conceitos se complementam, ainda que haja preponderância de um ou outro conforme as especificidades do ramo do Direito.

5. A RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS CONCEITOS CLASSIFICATÓRIOS

Sendo a legalidade a base da tributação e prevalecendo na seara tributária o pensamento conceitual classificatório, pode-se afirmar, com esforço em SACHA CALMON,⁵⁶ que a lei formal deve especificar todos os elementos essenciais da obrigação tributária, do que decorre o princípio da especificidade conceitual fechada, impropriamente chamado princípio da tipicidade nos países de língua latina. Assim é que o conceito normativo tributário (“tipo fechado”) deve corresponder a uma estrutura total de sentido, que se forma pelos dados descritivos da hipótese, bem como pela prescrição dos efeitos dela advindos.⁵⁷

Linha similar é seguida por CASALTA NABAIS,⁵⁸ que se refere ao princípio da “determinabilidade”, a exigir reserva formal e material de lei para instituição das obrigações tributárias, pensamento complementado por ALBERTO XAVIER,⁵⁹ para quem o legislador não pode adotar conceitos tributários demasiadamente amplos.

Assentadas as bases teóricas do pensamento por tipos e por conceitos, passemos à análise de julgados do STF em matéria tributária, perquirindo o raciocínio prevalente em cada um deles: conceitual-classificatório ou tipológico.

⁵⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exonerção tributária*. São Paulo: RT, 1982. p. 221.

⁵⁷ No mesmo sentido de SACHA CALMON: HENSEL, Albert. *Direito Tributário*. Trad. Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956. p. 74; PINTO, Bliac. *Isonção fiscal*. RDA, São Paulo, n. 21, p. 357, jul.-set. 1950.

⁵⁸ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: Almedina, 1998. p. 368.

⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17.

6. A JURISPRUDÊNCIA E OS RACIOCÍNIOS TIPOLÓGICO E CONCEITUAL

6.1 O modo de pensar por conceitos no STF

6.1.1 A definição de “serviço”: a locação de bens e o arrendamento mercantil (leasing)

Segundo MISABEL DERZI,⁶⁰ as principais características da hipótese de incidência do ISSQN são:

- (a) a prestação de serviços configura a execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
- (b) deve ser prestada a terceiro;
- (c) deve ser executada sem vínculo de subordinação jurídica, em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
- (d) deve ser objeto de circulação econômica, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia; e
- (e) o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista como atividade econômica).

A Lei Complementar – atualmente a de n. 116/2003 – tem a função constitucional de definir os serviços potencialmente tributáveis por meio da formulação de conceitos abstratos e determinados. Todavia, atividades que são serviços podem não estar nela incluídas (como é o caso do serviço prestado por restaurantes) e outras, que não o são (como as locações de bens móveis), podem dela constar por equívoco legislativo.

A incidência do ISSQN exclui a do ICMS, assim como a do IPI (embora haja situações nas quais atualmente se sustente a possibilidade de incidência conjunta de ISSQN e de IPI, como na industrialização por encomenda). De todo modo, o critério definidor é o fato de a atividade ser uma obrigação de fazer – serviço – ou uma obrigação de dar – ICMS e IPI – cabendo à Lei Complementar diminuir os conflitos de competência entre os entes políticos da federação.

A caracterização de determinada atividade como serviço, portanto, é realizada pelo modo de raciocinar conceitual, tendendo à classificação, à axiomatização. Estabelecidas em abstrato as notas do conceito, poderá haver

ou não a subsumção do objeto analisado (item da lista da Lei Complementar) à teorização formulada. A relação é de inclusão ou exclusão, valendo-se do relacional “ou...ou”.

Sob essa perspectiva, o Supremo Tribunal Federal declarou ser inconstitucional a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, sustentando que a atividade não se enquadra no conceito de “serviço”, tendo a questão sido inclusive sumulada (Súmula Vinculante 31).⁶¹

Os argumentos vencedores pugnaram pela existência de um conceito de “serviço” no direito privado brasileiro, ao qual o legislador tributário estaria adstrito por ter sido utilizado em norma constitucional atributiva de competência.

O Min. MARCO AURÉLIO, citando o art. 110 do CTN, afirmou que “há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvendo na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.⁶²

No caso, o entendimento que predominou na Corte valeu-se do modo de raciocinar por meio de conceitos, pois não houve juízo de graduação entre a descrição dos fatos, excluindo-se da hipótese tributária os contratos de alugueres.

Da mesma forma, nos RREE 547.245 e 592.905,⁶³ examinando a questão dos contratos de *leasing* e a possibilidade de incidência de ISSQN sobre essa operação, o STF manteve-se fiel ao raciocínio conceitual, em que pese estar a decisão repleta de argumentos de cunho econômico (verdadeiro consequencialismo), asseverando a existência de capacidade contributiva daqueles que fomentam esse tipo de relação contratual.

Vale destacar que o STF distinguiu três modalidades de *leasing*:

- (a) o *leasing* operacional;
- (b) o *leasing* financeiro; e
- (c) o *lease-back*.

No primeiro caso, entendeu a Corte que se tratava de negócio jurídico similar às locações, não podendo incidir o imposto municipal, conforme o teor da Súmula Vinculante 31.

⁶¹ Súmula Vinculante 31/STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

⁶² STF, Pleno, RE 116.121, p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 25.05.2001.

⁶³ STF, Pleno, RE 547.245, rel. Min. Eros Grau, DJe 04.03.2010; STF, Pleno, RE 592.905, rel. Min. Eros Grau, DJe 04.03.2010.

⁶⁰ BALIEIRO, Alomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, no prelo.

No entanto, no caso das duas outras modalidades de *leasing*, o STF admitiu a incidência do ISSQN, ao argumento de que envolveriam a intermediação e o financiamento que, por seu turno, são serviços tributáveis pelo ISSQN.

Em suas ponderações, todavia, os Ministros JOAQUIM BARBOSA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS AYRES BRITTO e CEZAR PELUSO fizeram diversas referências à necessidade de se analisar o caso sob novas luzes, sendo as antigas distinções oriundas do direito romano entre obrigações de dar, fazer e não fazer inadequadas aos dias atuais. Em dado momento, RICARDO LEWANDOWSKI chega a afirmar que “os operadores de *leasing* estariam no melhor mundo possível, porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF, qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação?”⁶⁴

Entretanto, como somente estava em julgamento a incidência do ISSQN sobre o *leasing* financeiro – modalidade na qual o Relator reconheceu a incidência do imposto – todos os Ministros (salvo o Min. MARCO AURELIO) se puseram de acordo com a relatoria.

Dessarte, operou-se a lógica do modo de raciocinar por conceitos: não sendo serviço, não há ISSQN, caso do *leasing* operacional; havendo prestação de serviços de intermediação e financiamento, há ISSQN, casos do *leasing* financeiro e do *lease-back*.

Assim, pode-se afirmar que, pelo menos até o momento, existe para o STF um conceito de prestação de serviços de qualquer natureza, do qual o legislador complementar não pode se afastar, devendo o item 15.09 do anexo da LC 116/2003 ser interpretado restritivamente, de modo a excluir o *leasing* operacional.

Embora possamos identificar no caso inúmeros argumentos de cunho econômico – que podem indicar uma tendência de modificação jurisprudencial atributiva de conotação positiva (e não mais meramente protetiva do *buente*) ao princípio da capacidade contributiva – predominou na ementa do julgado o raciocínio conceitual.

6.1.2 A Taxa de Fiscalização Ambiental e o conceito de “poluidor”

Outro exemplo em que o STF não permitiu a aplicação do modo típológico de raciocinar para fins de tributação e que levou o legislador a fechar operacionalmente o conceito pela criação de uma lista *numerus clausus* de atividades tributáveis, foi no caso da taxa ambiental devida ao IBAMA.

O art. 8.º da Lei 9.960/2000, modificando o art. 17 da Lei 6.938/1981, estabeleceu como sujeitos passivos da taxa do IBAMA “as pessoas físicas e jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais”.

Contudo, como a lei não enumerava as atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais (que ensejariam o cadastro administrativo dos contribuintes da taxa), e entendendo que “poluidor” não seria um conceito, mas sim um tipo, aberto a diversas interpretações, o STF declarou inconstitucional a referida lei.

No entender da Suprema Corte,⁶⁵ a Lei 9.960/2000 teria inobservado o princípio da especificidade conceitual fechada, que exige, como visto linhas atrás, a positividade legal de todos os aspectos do antecedente e do consequente da norma de tributação (legalidade no sentido material).

Em seu voto, o Relator, Ministro ILMAR GALVÃO, deixa claro que a conceitualização do sujeito passivo tal como operada de nada valia, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades. Com razão o Ministro, pois, de fato, há grande dificuldade em determinar a figura do poluidor, já que nas sociedades contemporâneas todos poluem.

Após a declaração de inconstitucionalidade da Lei 9.960/2000, foi editada a Lei 10.165/2000, que instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), determinando como seu fato gerador o poder de polícia exercido pelo IBAMA e como sujeito passivo “todo aquele que exerça atividades constantes no anexo VIII”. O aludido anexo trouxe não apenas a categoria de cada atividade potencialmente poluidora, como também sua respectiva descrição, observando de forma rígida a especificidade conceitual fechada.⁶⁶

Tal diploma normativo foi declarado constitucional,⁶⁷ entendendo o STF que no caso foi observado o princípio da determinabilidade, já que os conceitos foram fechados pela técnica da enumeração taxativa, acompanhados inclusive de sua descrição pormenorizada, de forma a esparncar quaisquer dúvidas quanto à sua extensão.

⁶⁵ STF, Pleno, ADI 2.178, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12.05.2000.

⁶⁶ A título de exemplo, confira-se a primeira atividade constante do Anexo VIII inserido pela Lei 10.165/2000 na Lei 6.938/1981: “Categoria: Extração e Tratamento de Minerais. Descrição: pesquisa mineral com guia de utilização; lavra a céu aberto, inclusive de aluvião, com ou sem beneficiamento; lavra subterrânea com ou sem beneficiamento; lavra garimpeira, perfuração de poços e produção de petróleo e gás natural”.

⁶⁷ STF, Pleno, RE 416.601, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 30.09.2005.

6.2 O modo de pensar por tipos no STF

6.2.1 A delegação legislativa e o modo de pensar por tipo

Em favor do modo de pensar tipológico no Direito Tributário e da ampla possibilidade de delegação legislativa ao Poder Executivo, pode-se citar como caso paradigmático o relativo ao Seguro de Acidentes de Trabalho, regulado pela Lei 8.212/1991.

O aludido diploma normativo estabeleceu nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do art. 22 que as contribuições teriam como alíquotas os valores de 1%, 2% e 3%, dependendo da atividade preponderante do contribuinte, as quais poderiam ser definidas conforme o risco de acidente do trabalho: leve, médio ou grave.

A lei, ao proceder desse modo, delegou ao Poder Executivo a determinação do que seria a atividade preponderante da empresa, assim como as atividades que encerrariam riscos leve, médio e grave.

Os Decretos 356/1991, 612/1992 e 2.173/1997 complementaram a legislação, definindo o critério para caracterização da atividade preponderante das empresas e para definição do grau de risco de acidente do trabalho.

Analisando o diploma em questão, RICARDO LOBO TORRES⁶⁸ afirmou que “é legítima a lei que transfere ao regulamento a competência **para prever o tipo nela previsto**, explicitando as suas diversas possibilidades”.

Segundo esse raciocínio, o STF⁶⁹ considerou constitucional a delegação legislativa ao Executivo para definição de “atividade preponderante” e das atividades enquadráveis nos graus de risco leve, médio e grave. Nesse sentido, para a Corte Suprema, não ofenderia a legalidade “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’”.

O relator do caso, Ministro CARLOS VELLOSO, justificou seu entendimento afirmando que estariam presentes na lei “todos os *standards* que deveriam ser observados pelo Poder delegatário”.⁷⁰

Como se vê, houve a legitimação para a produção de normas tributárias que aceitem o tipo, uma abertura da Lei Tributária a ser complementada, segundo parâmetros estabelecidos legalmente, pela delegação legislativa ao

executivo. Este aferirá os dados, em concreto, justamente para uma melhor aplicação da norma aos casos por ela regidos.

Segundo os adeptos da corrente tipológica da tributação,⁷¹ a inclusão na norma de incidência tributária de conceitos e tipos, com a sua inerente generalização e indeterminação, serve para que “a norma não seja frustrada e ultrapassada pela própria vida”, linha de pensamento que, nesse caso, foi acolhida pelo STF, em que pese não haver nenhuma menção expressa na decisão da Suprema Corte ao pensamento tipológico, talvez pela sua pouca divulgação na doutrina pátria.⁷²

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro do raciocínio jurídico-normativo, existem dois modos de pensar, que, apesar de distintos, se complementam: o tipológico e o conceitual. Tanto um quanto outro têm sido utilizados a favor de alguma ideologia.

De fato, as três grandes divisões paradigmáticas do Estado de Direito – Liberal, Social e Democrático – influenciam fortemente a predominância de uma ou outra técnica. Se no Estado Liberal o forte apego ao positivismo não foi capaz de resolver o problema da igualdade, no Estado Social a preponderância do executivo trouxe fortes desajustes democráticos e econômicos para a sociedade.

GEORGES BURDEAU⁷³ afirma que dois elementos são tradicionais em toda ordem jurídica: a segurança e o progresso. Dependendo da corrente hermenêutica adotada, haverá sempre o privilégio de um em detrimento do outro, em maior ou menor grau, pois enquanto a segurança se liga à estabilidade e imutabilidade, o progresso se relaciona com mudanças contínuas e velozes.

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica demanda o raciocínio conceitual em matéria tributária: ou o fato está contido na norma ou não está.

⁷¹ ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. RIBERO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Org.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário* cit., p. 250.

⁷² Destaque-se, porém, que mesmo nesse caso o Poder Executivo deverá classificar e axiomatizar os critérios de atividade preponderante e o tipo de risco de cada uma, estabelecendo em abstrato as notas do conceito e aplicando-se a inclusão ou exclusão do objeto analisado a essa definição. Se a legalidade restou frustrada, a conceitualização determinada do fato mesmo assim poderá em momento posterior.

⁷³ BURDEAU, Georges. *Essai sur l'évolution de la Notion de Loi en Droit Français*. Arch. Phil. Dr. et Social Jur., 1939, p. 48.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. 2005. p. 504.

⁶⁹ STF, Pleno, RE 343.446, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04.04.2003.

⁷⁰ *Ibidem*, *ibidem*.

O fato de a contemporaneidade ser complexa não confere à vontade individual do governante o poder de criar, ampliar ou extinguir tributos. Na seara tributária e na seara penal, a nosso ver, se determinado fato não entra contra previsão expressa na hipótese de incidência legal, verifica-se a “norma geral exclusiva”, no sentido apontado por BOBBIO,⁷⁴ ou seja, não se dará o nascimento do tributo ou a “tipificação” da conduta criminosa.

MAURICE HAURIUO⁷⁵ afirma que “em matéria jurídica es preciso busca sempre garantias y seguridades. No basta que un derecho sea reconocido y declarado; es necesario garantizarlo, porque llegarán ocasiones em que será discutido y violado”. A segurança não é um requisito exclusivo do Direito Tributário, mas nele a fluidez e abertura semânticas deverão ser menores que em outros ramos jurídicos.

Seja no paradigma do positivismo clássico, onde há forte pretensão da veracidade, seja no paradigma que engloba o pós-positivismo, onde a abertura semântica predomina na técnica hermenêutica, Direito Tributário e Direito Penal devem ter carga mais forte de ostensividade e as mudanças não podem ter por base comportamentos sociais, mas apenas e tão somente a lei.

Como já dizia EDGAR BODENHEIMER,⁷⁶ o Direito é sempre a síntese entre a ordem e o justo: quanto mais ordem, menos justiça; quanto mais justiça, menos ordem. Se há uma seara jurídica na qual a ordem deve sempre prevalecer, essa seara é o Direito Tributário.

⁷⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UNB, 1999.

⁷⁵ HAURIUO, Maurice. *Principios de derecho público y constitucional*. Trad. Carlos Ruiz Del Castillo. Granada: Comares, 2003, p. 130.

⁷⁶ BODENHEIMER, Edgar. *Ciência do direito – Filosofia e metodologia jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

A GUERRA FISCAL DO ICMS

Eduardo de Moraes Sabbag

Sumário: 1. O ICMS: um breve histórico e a previsão legal: 1.1 A diferença entre incentivos e benefícios fiscais; 1.2 Os objetivos dos Estados-membros – 2. A não cumulatividade do ICMS versus a concessão de benefícios – 3. O conceito e os efeitos da guerra fiscal: 3.1 Um breve panorama histórico; 3.2 O elemento conceitual – 4. Conclusão – 5. Referências bibliográficas.

1. O ICMS: UM BREVE HISTÓRICO E A PREVISÃO LEGAL

Antes de se proceder ao exame da temática afeta à *guerra fiscal*, não nos parece despropositado passar em rápida revista, a título meramente introdutório e referencial, o histórico e a previsão legal do ICMS.

Na Constituição Federal de 1967, em seu art. 23, inciso II, previu-se o então intitulado “ICM” (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), sucessor do antigo “IVC”¹ (Imposto de Vendas e Consignações) – este, também estadual e instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional 18/1965.

A tributação sobre os serviços – de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – passou a ser prevista no texto constitucional de 1988, configurando o indigitado gravame, terminologicamente, como “ICMS”, da forma como hoje se conhece a sigla.

¹ Para pormenores, ver: Ricardo Pires Calcioiari, para quem “o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) substituiu o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC), de competência também estadual. Eram várias as desvantagens do IVC que levaram à sua extinção, mas, dentre elas, destacamos o crescimento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados, visto que, diante do campo de incidência fiscal restrito desse tributo (revista exclusivamente sobre as operações de vendas e consignações), os Estados ampliavam de forma abusiva o campo de incidência da exação *in casu* para abranger diversas outras operações” (Aspectos jurídicos da guerra fiscal do Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, n. 7, p. 5-29, especialmente p. 10, dez. 2006).