

CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E SEUS REFLEXOS NA REPARTIÇÃO DE RECEITAS

*Misabel Abreu Machado Derzi*¹

Sumário: 1. Introdução – 2. A metodologia mais adequada para pensar a competência tributária – 3. As normas constitucionais de competência são enunciados prescritivos – 3. Aviso relevante – 4. O modo de pensar por tipos e/ou por conceitos como metodologia: 4.1 O modo de pensar por conceitos (como essência das coisas); 4.2 O modo de pensar os conceitos pela palavra/significado; 4.3 Os tipos abertos, como método de ordenação do pensamento – 5. O caráter transformacional do Direito e a realidade criada pela linguagem jurídica – 6. O caminho metodológico distintivo – 7. A parte imóvel de todo sistema jurídico. A escala móvel de Wilburg e os tipos – 8. Conclusões: do lógico ao extralógico (federalismo, separação de poderes, segurança jurídica, direitos e garantias fundamentais) – Referências.

1. INTRODUÇÃO

Ao abordarmos os conceitos constitucionais, relevantes para a definição da competência e, em consequência, para a distribuição de receitas entre os Entes estatais da Federação, entramos indiretamente na despesa pública e na concretização dos direitos fundamentais. A primeira observação a ser feita reside exatamente nas escolhas da Constituição ou,

1. Profa. Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG.

segundo o modelo de *Niklas Luhmann*, conceitos jurídicos são equivalentes ou conversores de realidades econômicas, políticas e sociais. Projetam para dentro do sistema jurídico, na roupagem normativa, cortes e deformações de algo que está NO AMBIENTE – OUTROS SISTEMAS - com que marcam a peculiaridade e o fechamento do sistema.²

Ao introduzirmos o tema deste artigo, escolhemos para isso, de forma exemplificativa, o conceito de renda.

Dentro da classe dos chamados tributos diretos em geral, organismos internacionais (OCDE, FMI) costumam incluir o imposto sobre a renda, que onera os resultados positivos (no sentido de lucro) da atividade. Encarar a questão jurídica por meio de conceitos econômicos, por ex., levar-nos-ia à unificação das incidências – na renda. Não foram essas as escolhas constitucionais, pois economicamente, considerando as mais diversificadas teorias, tudo poderia ser resumido na ideia de renda.

Se considerarmos a renda como ganho disponível, medido em certo período de tempo, teríamos então (com algumas adaptações e cortes, conceitos econômicos mais invocados no imposto sobre a renda). Mas a RENDA também pode ser considerada como capacidade de consumo, incluído aí o crédito, pois somente se gasta se existe renda, à la *Kaldor*. Considerando isoladamente os tributos que oneram o consumidor final, como o IVA ou ICMS, IPI e contribuições sociais, pode-se também considerá-los incidentes sobre a renda consumida. Finalmente, a renda pode ser cumulada, para ser alcançada por impostos sobre o patrimônio, correspondendo à RENDA POUPADA.

Assim sendo uma realidade econômica única, **a renda, poderia resumir todos os diferentes impostos enumerados na Constituição. A realidade jurídica, posta na Constituição, é diferente da econômica, ganhando roupagem conceitual normativa própria. Segundo a Constituição/88, não é**

2. Cf. LUHMANN, Niklas. La Costituzione come acquisizione evolutiva. In *Il Futuro della Costituzione*. Org. ZAGREBELSKY, Gustavo. Torino: Einaudi, 1996.

possível identificar o ICMS com a renda (consumida), violando-se a regra de competência para autorizar a União a instituir imposto sobre operações de circulação mercantis, como se renda (consumida) fossem.

Igualmente a ideia de renda não pode ser identificada aos acréscimos patrimoniais de qualquer natureza dentro de certo período de tempo, sem as necessárias conformações à Constituição, pois seria cassada a competência dos Entes Estaduais para tributar as heranças e as doações. Assim sendo, a teoria do acréscimo ao valor do patrimônio, defendida por *George Shwanz*, desde 1894, e aperfeiçoada por *Haig e Simons*, feita na doutrina econômica, não pode ser transferida integralmente para nós, pois autorizaria a tese equivocada de supor que qualquer acréscimo de valor – mesmo advindo de doação ou herança por exemplo, que é simples capital transferido, e subtraído ao campo de competência federal - configure renda, como nos alertaram sempre nossos melhores estudiosos do assunto. (Cf. *Aliomar Baleeiro*. Direito Tributário Brasileiro, 10. ed. Rio de Janeiro. Forense, p. 183. Também *Bulhões Pedreira*, Imposto de Renda. Rio de Janeiro. Justea, 1971, p.2-10).

De fato, as aquisições por causa de morte e por meio de doação configuram espécie **sui generis** de acréscimos patrimoniais (embora provenientes de fonte estranha e não do próprio patrimônio da pessoa como é o caso da renda). Sendo acréscimos ao patrimônio do beneficiado não poderiam também configurar fato tributável por meio do imposto de renda (lucro, ganho de capital)? A Constituição Federal responde que não, pois ela autonomizou os acréscimos de tal natureza em imposto próprio, entregue aos Estados. Seguindo o modelo de sistema tributário mais usual, tal como ocorre na Europa e Américas, ela autonomizou essas formas de aquisição (por causa de morte e por meio de doação), para isso criando espécie independente que entregou à competência tributária do Estado. Efetivamente, nenhum dos países que adota modelo de sistema como o nosso admite submeter simultaneamente tais transmissões *causa mortis* e doações ao imposto de renda.

A rigor, nesses modelos, o imposto sobre a transmissão por causa de morte e doação é complementar ao imposto de renda. Daí a pessoalidade e a progressividade conferidas a ambos. Ao contrário, somente naqueles em que inexistente como espécie independente o imposto de heranças e doações, é que o imposto de renda alcança os ganhos de capital que as aquisições gratuitas representam.

Se atualmente lei federal em vigor considera a morte como ganho de capital, o que é inconcebível, a insistência nos lembra de que, no passado, a Fazenda Pública já tentou insistentemente tributar, por meio do imposto de renda, “ganhos de capital” auferidos em transmissões por causa de morte ou doação, mas o STF afastou vigorosamente a tentativa. Imposto de lucro imobiliário não atinge bens havidos *causa mortis*. (STF, RE 36163, 1ª. T., DJ 21-03-60, p. 00702; RE 36777-DF, 2ª. T., DJ 03-09-59, Ement, vol. 00399-02, p. 00483; ERE 0036777- GB, Tribunal Pleno, DJ 07-10-60, p. 05957; RE 36973, Tribunal Pleno, DJ 15-05-61, p. 00054.) Atualmente, a União tributa os ganhos por causa de morte, com alíquotas progressivas que chegam a 22,5%, reduzindo e estressando a base disponível aos Estados que não podem ultrapassar a incidência de 8%. (E ainda que modificássemos as resoluções do Senado Federal, haveria espaço econômico e político para aumentar a base do imposto estadual, se a União já consome 22,5%?).

Essa breve introdução nos situa dentro de tema tão relevante: respeitar a forma jurídica e as escolhas constitucionais é garantir a supremacia da Constituição, suas regras, princípios e valores como federalismo, separação de poderes, segurança jurídica, confiança, estado de direito e concretização dos direitos e garantias fundamentais.

2. A METODOLOGIA MAIS ADEQUADA PARA PENSAR A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Defendemos o modo de pensar por conceitos em relação às regras constitucionais de competência. Quando se propõe o modo de pensar por tipos, a rigor, sugere-se uma nova

Metodologia jurídica. E a Metodologia não faz parte da Lógica, já que é aplicada a cada ciência especializada, segundo o modo de ser peculiar do objeto. Está no *interior* de cada ciência, como alerta Vilanova³ e exige o extralógico. Como todo método, o tipológico tem um lado lógico-formal e outro material, extra lógico.^{4,5}

Com isso, pretende-se dizer que a escolha entre um modo de pensar e outro, se conceitual ou tipológico, para análise das regras de competência, não provém de uma discussão singela entre lógicos, filósofos ou dogmáticos, mas de um pano de fundo constitucional, sistemático e integrativo, localizado no tempo e no espaço (empírico) dentro do qual se apresentam **o federalismo, a democracia, a segurança jurídica, a separação de poderes, a legalidade, a confiança, os direitos e garantias fundamentais**. A partir desse pano de fundo, é que a opção metodológica constitucional correta se apresenta clara e consistente.

3. AS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA SÃO ENUNCIADOS PRESCRITIVOS.⁶

Humberto Ávila enquadra, a nosso ver corretamente, **as regras de competência** como enunciados prescritivos, normativos, destinadas a atuar direta ou indiretamente no

3. Cf. JEAN PIAGET, citado por Vilanova, assim se refere: “la méthodologie ne fait pas partie de la logique et rien n'est plus équivoque que le terme de logique appliquée...” *Traité de Logique, essai de logistique opératoire*, pp. 6-7. Cf. Vilanova, *Lógica jurídica*, S. Paulo, Bushatsky, 1976, p. 66.

4. Cf. VILANOVA, Lourival. *Lógica...* cit., p. 68.

5. Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, RT, 1977, p. 20.

6. Cf. O texto refere-se à posição adotada por HUMBERTO ÁVILA em publicação recente, a saber: *Competências Tributárias*. Um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo, Malheiros, 2018. Em vários aspectos concordamos com a posição de ÁVILA, em especial, ao enfrentar a natureza das regras de competência constitucional. Mas, ao contrário do que afirma, ÁVILA, reconhecemos vasto campo jurídico, como aquele dos contratos e negócios jurídicos, em que a metodologia de pensar por tipos é inteiramente aplicável.

comportamento das Pessoas estatais; são vazadas em conceitos abstratos, pois dirigem-se a uma classe de fatos ou de fatos futuros; não são regras de manifestação autônoma de vontade mas heterônoma, pois seus destinatários, os Entes estatais, não são seus emissores (a rigor a norma constitucional emana do poder indiviso e soberano do Estado brasileiro, que se dá a forma federativa); e são regras coativas, pois a sua infringência atrai a imposição de penalidades/nulidades.

Não obstante, ao contrário do que afirma ÁVILA, consideramos que haverá lugar para a utilização do tipo, nas hipóteses em que o legislador quiser deixar espaço ao exercício da autonomia criativa, privada, dos destinatários da norma, dotando de validade um leque amplo de caracterizações, medidas segundo o tipo-modelo positivado. Nesse caso, o modal deôntico utilizado pela norma será o da faculdade (não o da obrigação, ou da proibição) e as normas serão de cunho dispositivo, tal como ocorre no mundo dos contratos e dos atos negociais. Nesse campo privado, por ex., o que o sistema pretende realizar são os direitos fundamentais da livre iniciativa, do direito ao empreendimento e ao planejamento inerentes à autonomia privada.

3. AVISO RELEVANTE.

Diz respeito à noção de conceito e de tipo. A separação entre ambos não é absoluta. Ao mesmo tempo, o tipo contém, em si, conceito, por ser uma abstração. Pois ele nem é coisa única e irrepetível, nem tampouco coisa inexistente. Repetindo, nesse passo, *Kaufmann*, dizemos que “conceitos sem tipos, são vazios; tipos sem conceitos são cegos”.⁷ Evidentemente a palavra tipo, na frase citada, está utilizada no sentido de concreção. Os conceitos muito abstratos são vazios, pois não contêm dados referenciais do objeto. Os tipos sem conceitos são cegos, diz *Kaufmann* com razão, pois os tipos que não colhem as notas características do objeto representado,

7. Cf. ARTHUR KAUFMANN está a citar KANT. *Analogia y Naturaleza de la cosa*. Santiago, Jurídica de Chile, 1976.

separando-as, ou seja, não fazendo abstração mínima da unidade em que se encontram tais notas na realidade, unidade que possibilita o seu existir concreto, confundem-se com ela, nada auxiliando na ordenação do conhecimento. São cegos.

4. O MODO DE PENSAR POR TIPOS E/OU POR CONCEITOS COMO METODOLOGIA.

Como alerta *Hassemer*, a codificação, que se propagou por todo o séc. XIX, pretendeu vincular a atividade jurisprudencial por meio de conceituações, classificações e sistematizações, mas não conseguiu reduzi-la a um transporte puro e simples do conteúdo da lei para a sentença.⁸As críticas às pretensões de precisão e univocidade dos conceitos gerais e classificatórios se multiplicaram. O modo de pensar por tipos veio como reação ao modo de pensar por conceitos, opondo-se à concepção clássica, aristotélica e escolástica que era inerente ao pensamento científico.

4.1 O modo de pensar por conceitos (como essência das coisas).

Omnis definitio in iure civili periculosa est. A máxima dos juristas romanos foi também seguida pela cultura anglo-saxônica, pouco afeita às generalizações abstratas. No entanto, a Ciência Jurídica da Europa continental, assim como a latino-americana, por ela influenciada, estiveram dominadas (e ainda não estão?) pela metodologia escolástico-dedutiva. A definição, como afirma *Rode*, tornou-se a medida de todas as coisas.⁹ Sob a influência do racionalismo, tanto a jusnaturalistas como a positivistas, continuou a preocupar sempre a ideia de sistema cerrado e perfeito, conhecimentos exatos e adequados. As grandes

8. Cf. W. HASSEMER, Winfried. *O sistema do direito e a codificação: a vinculação do juiz à lei. Direito e justiça. Revista da Faculdade de Direito da PUC/RS, Porto Alegre, vol. 09. Ano VII, 1985, p. 282.*

9. Cf. KARLHEINZ RODE. *Begriffliche und Typologische Gesetzesinterpretation.* Juristische Rundschau. Heft 11:401-407, Berlin, nov. 1968. p. 402.

codificações dos séculos XVIII e XIX levaram no seu bojo esta pretensão: a de conhecer o ser matematicamente, através do princípio cartesiano “*more geometrico, clare et distincte*”, univocamente e mediante subsunção lógica.¹⁰

O legislador, que olha para o futuro e estabelece as normas gerais ou universais, utiliza-se fartamente dessas modalidades de conceitos. Já o Poder Judiciário, em suas decisões, por derivação, extrai dos conceitos abstratos e gerais formulados pelo legislador conceitos específicos, dotados de compreensão máxima, porém de extensão mínima e individualizada, para alcançar apenas as partes em juízo. Na verdade, a teoria da separação de poderes está radicada nessa possibilidade e funciona exatamente assim.¹¹

Somente um conceito geral abstrato se deixa definir, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possui as notas “a, b, c”, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características “a, b, c”. Diz-se, então, que há subsunção. Para o conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: “cada X é A ou não-A”. *Tertium non datur*. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão “ou um ... ou outro”. Porque, ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não. *Tertium non datur*. Em lógica se pode expressar o fenômeno por meio das relações de **intensão (necessárias as notas, segundo a regra da identidade e não contradição) e extensão (suficiência das notas)**, que são biunívocas. O conceito, além disso, pode referir-se a todo tipo de objeto: abstrato, concreto, universal ou individual. Ele

10. Ver a obra meritória ARMIN KAUFMANN. *Teoría de las normas*. Trad. Enrique Bacigalupo e Ernesto Garzón Valdés. Buenos Aires: Depalma, 1977. pp. 62-63.

11. Embora seja verdadeiro que toda sentença visa a solucionar o conflito do caso *sub judice*, alcançando as partes em juízo, mas não terceiros estranhos à lide, pelo menos nos processos subjetivos, a questão é mais rica e complexa, pois toda decisão judicial, ao focar um caso concreto individual, tem a pretensão de aplicabilidade a todos os outros similares, ou grupos de casos... mas tal questão não se vai abordar nesse momento.

não se refere necessariamente a coisas reais, mas pode haver conceito de coisas inexistentes. Além disso, o conceito de classe é a soma de suas partes ou características. Assim, os conceitos da lógica, da matemática, da metafísica, da literatura de ficção, entre outros, são exemplos de conceitos (e não de tipos) referidos a coisas inexistentes, que não encontramos no mundo fenomenológico, disponíveis à experimentação (se tomarmos o conceito de “existência”, como fenomenologia, coisas que se dão no mundo, sujeitas ao tempo, ao nascimento e à morte e à lei da causalidade). Deus é exemplo de algo inexistente. No Direito, de longa data, conhecemos os conceitos normativos de ficção ou de presunção.

Nesse contexto, em que se presume que a lei, estando repleta de conceitos gerais abstratos, mais ou menos determinados, dotados de concreções mais ou menos ricas, represente o objeto mentado na sua essência, a **sentença**, tendo realizado correta ou razoavelmente a subsunção, somente poderá identificar o mesmo objeto mentado pelo legislador, presente em uma série indefinida de casos concretos. Mesmo em futuro próximo ou distante. **O conceito como essência das coisas não se ajusta bem às mutações de sentido, é estático.** Enfim, a sentença cumprirá o papel de tão-somente repetir a norma legal aos casos de conflitos levados para dentro do sistema. Nesse mesmo contexto, o próprio Direito utilizará, com frequência, as ficções e as presunções *iuris et de iure*, que são conceitos de coisas (em especial as primeiras) sabidamente inexistentes, ou que podem não existir. **Esse modelo essencialístico de categorização é realístico e objetivo, mas estático.** Além disso, são sincrônicos e sua modificação supõe um rompimento com o conceito anterior.

4.2 O modo de pensar os conceitos pela palavra/significado.

O modo de raciocinar por conceitos persiste mas passa a conviver com a ambiguidade e a obscuridade, perdendo a ingenuidade da univocidade. O conceito é transformado em

significado, pela palavra. Surge então um segundo modelo de categorização, **mais relativista e convencionalista**, que presuppõe uma semântica estrutural. Então, a relação entre a decisão judicial e a lei como fonte, perderá o seu caráter ingênuo com que era abordada.

Na concepção realista (platônico-aristotélica), o conceito é constitutivo ou essência do real, supondo-se a coincidência entre o conceito e a realidade, o *quod quid erat esse* de *Aristóteles*. Assim como na visão de *Hegel*, o conceito capta o objeto de referência em sua essência, o que faz com que ele não possa ser diferente do que é. Já na concepção nominalista (estoica), o ponto crítico da transformação da noção de conceito foi bem resumido por *Quine* quando disse: “significado é aquilo em que a essência se torna quando se divorcia do objeto de referência e se casa com a palavra”.¹²

Em seu *Tractatus Logico-Philosophicus*, afirma *Wittgenstein*: “Só a proposição possui sentido; só em conexão com a proposição um nome tem denotação.”¹³ Isso significa que à

12. Cf. NICOLA ABBAGNANO. *Dicionário...op.cit.* pp.168. HUSSERL distingue, em conhecido texto (*Investigações Lógicas, t.II*. Revista de Ocidente, Madrid, 1929, p. 53), o signo ou expressão física, da significação ou conceito (pois palavras podem ser destituídas de sentido como abracadabra), do objeto transmitido pela significação (uma vez que há significações sem objeto: círculo quadrado) e da intuição sensível. CARLOS COSSIO, por sua vez, lembra que as formulações de HUSSERL já foram aplicadas ao Direito, com GARCÍA MAYNEZ (o qual, por sua vez, reproduz FRITZ SCHREIER), a saber: 1. o signo, que é o texto ou expressão escrita; 2. a significação, que vem a ser o expresso no texto; 3. o objeto mentado pela significação, ou seja, a norma. Mas não há intuição sensível que corresponda à significação. No entanto, para a teoria egológica, a significação já é a norma, o objeto da norma é a conduta intersubjetiva, havendo ainda, no Direito, uma intuição sensível dessa mesma conduta. Cf. CARLOS COSSIO. *La Teoria Egológica Del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad*, 2ª. ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1964, pp.199 e segs.

13. Cf. LUDWIG WITTGENSTEIN. *Tractatus Logico-Philosophicus*, trad. José Arthur Giannotti. São Paulo. Ed. Universidade de São Paulo, 1968, pp.63-65. **Nota:** A elite intelectual europeia, reunida no Círculo de Viena, a partir da década de trinta (século XX), tinha, entre seus próceres mais ilustres, RUDOLF CARNAP, JURT GÖDEL, WITTGENSTEIN e BERTRAND RUSSELL. Adotaram as idéias de EINSTEIN, investiam contra a “pretensa suficiência” das leis newtonianas, voltavam-se contra o idealismo alemão (FICHTE e HEGEL, sobretudo) e preconizavam o vigor lógico e a aplicação do método científico, próprio das ciências explicativas, à filosofia. Somente concebiam duas afirmações válidas: (a) as falsas ou verdadeiras

pergunta “qual a relação existente entre uma expressão referencial e seu referente? ”, responde WITTGENSTEIN que os nomes não têm sentido; apenas na proposição representam o objeto. VILÉM FLUSSER¹⁴, para quem verdade e realidade são aspectos da língua e Ciência e Filosofia são pesquisas da língua, adota posição de complementaridade. Dentro dessa linha de concepção, a rigor, as categorias linguísticas é que criam a realidade.

Assim, a Linguística e a Filosofia da Linguagem ensinam que os signos gráficos são entidades físicas, às quais associamos significações. Essas significações, que vão possibilitar mentar o objeto, a norma, são extraídas não apenas do texto legal em sua estrutura interna, mas também do contexto maior em que se insere a proposição jurídica, inclusive as circunstâncias históricas e sociológicas em que o texto foi produzido e no qual ele é colhido pelo intérprete. Sem se alterarem os signos e suas significações tópicas, presentes em um único enunciado linguístico da lei, altera-se profundamente o sentido, a norma, uma vez feitas as associações no contexto normativo e no meio histórico em que se insere. O objeto jurídico – a norma – é construído *hic et nunc*¹⁵.

aferidas pelo significado de seus termos e, portanto, tautológicas: “*todos os triângulos têm três lados*”; (b) as empíricas e possíveis de verificação, como “*a água ferve à temperatura de 100^o Celsius*” (Ver DAVID EDMONDS; JOHN EIDINOW. “*Atiçador de Wittgenstein*”. Trad. Pedro Jorgenstein Jr. Rio de Janeiro. Difel. 2003). As afirmações filosóficas válidas somente seriam aquelas aferíveis por meio de “verificação” científica, as demais, morais, religiosas, éticas ou retóricas não seriam válidas por não serem verificáveis empiricamente. Para a filosofia analítica, as afirmações matemáticas são válidas, mas são tautológicas, ou seja, nada dizem do mundo real, são apenas relações lógicas entre enunciados e equações. Demonstrada a fragilidade do método empírico e da indução, cresce a oposição ao “*Círculo*” com KARL POPPER, que substituiu o princípio da verificação pelo da falseabilidade em sua “*Lógica da Pesquisa Científica*” (1934).

14. Cf. VILÉM FLUSSER. *Língua e Realidade*. 3^a ed. São Paulo. Annablume. 2007.

15. Trabalhando, desde seus primeiros escritos, na mesma direção de COSSIO, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, com rigor científico, que é redundante falarmos em normas implícitas, “*posto que essas entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, não podendo haver, por conseguinte, normas explícitas*”. *Fundamentos jurídicos da Incidência Tributária*, USP, 1966, inédito, p. 27.

Na visão clássica derivada de *Aristóteles*, a concepção em categorias, classes e espécies, pressupõe que as categorias existam na realidade. O significado da palavra é a *representação* da coisa em suas propriedades essenciais, categoria na qual a realidade é subdividida. As categorias linguísticas reproduzem a estrutura do real. Por isso o modelo essencialístico foi denominado por *Glazel* de modelo objetivo e realístico. Em contraposição, advém o modelo conceitual da estruturação da categoria no pressuposto de que a realidade, não sendo por si, estruturada, será ordenada pela estruturação linguística. **“Nesse caso, os nomes constituem, arbitrariamente e por convenção, as categorias que venham projetadas no continuum da experiência. O significado da palavra é concebido como um valor puramente formal e diferencial, determinado internamente pelo sistema semântico, constituído pela língua; toda língua, pois, projeta sobre a realidade extralinguística, a própria estrutura categorial. Nessa perspectiva, é a realidade que toma a forma da categoria linguística: são as categorias linguísticas que impõem a própria estrutura à realidade e que, pois, dão forma à realidade... esse é pois um modelo relativístico e convencionalístico.”**¹⁶

Apesar dessa diferença forte, não obstante, como relata *GLAZEL*, apresentam tais teorias do método conceitual (essencialístico ou de semântica estrutural) cinco pontos comuns: **(a) ambas são teorias de pensamento abstrato e desencorpado**, pois independem da interação dos sujeitos com a realidade; **(b) pressupõem uma correspondência direta entre significados léxicos e categorias, assim a semântica e a categorização coincidirão**; **(c) elas concebem os significados e as categorias como elementos fixos de uma estrutura** (estrutura da realidade para a corrente essencialista e estrutura da linguística no modelo estrutural); **(d) ambas pretendem poder determinar o significado da palavra e o pertencimento a certa classe ou categoria por meio da individualização dos conjuntos de condições necessárias e suficientes**; **(e) ambas**

16. Cf. *GLAZEL*, Passerini, op. cit. p. 80.

se baseiam em uma concepção lógico formal da categoria....
*“uma categoria concebida como uma extensão nitidamente delimitada dos elementos entre si... extensão que corresponde diretamente a uma intensão claramente definida.”*¹⁷

O conjunto dos traços essenciais de um conceito constitui o total das notas ou condições necessárias (singularmente) e suficientes, bastantes no todo (em sua extensão), em relação biunívoca. Ou o objeto mentado/significado corresponde em intensidade e extensão às notas do conceito, ou não. *Tertium non datur*. Os princípios da não contradição e do terceiro excluído são vitais em tais modelos teóricos. **O que se mostra similar, tanto na teoria essencialística dos conceitos como naquela do significado/sentido estrutural, é que, em ambas, os elementos componentes formam condições necessárias e suficientes.**

Quem supõe, pois, que a ambiguidade, a obscuridade, a mutação de sentido e a abstração converteriam os conceitos em tipos abertos, equivoca-se. Igualmente a aquisição dos sofisticados conceitos da Linguística ou da Filosofia da Linguagem, que trouxeram a significação da palavra para o centro do palco, conferindo dinamicidade e dialogicidade aos conceitos, em oposição ao estático método conceitual clássico, forjado na representação da essência das coisas, não configuram justificção para adoção dos tipos abertos. A metodologia empregada por ambas teorias é muito similar, como argumentou *Glazel* e não leva aos modos de pensar por tipos abertos. Forte na própria essência da coisa, representada nos conceitos (primeira versão clássica) ou forte na estrutura linguística que modela a realidade (segunda versão dinâmica, assentada no significado dos conceitos), a teoria dos conceitos – em sua dupla versão – é uma metodologia que se sujeita aos princípios da não contradição e do terceiro excluído, onde quer que se busquem precisão e segurança.

Pensamos que a regra de competência somente deve ser suportada por essa metodologia – a dos conceitos. Aqueles juristas, afeitos aos conceitos como essência das coisas, terão

17. Cf. GLAZEL, Passerini, op. cit. p. 78.

apenas a dificuldade de explicar as mutações. Mas aqueles afeitos aos conceitos, casados com o significado, estarão presos à estrutura semântica e linguística utilizadas pela Constituição. Conceitos e estruturas linguísticas, utilizados pela Constituição, é que criam a realidade e não podem ser, arbitrariamente, modificados pelo intérprete.

4.3 Os tipos abertos, como método de ordenação do pensamento.

Coube a *Erich Heyde*¹⁸, em publicação de 1941, elaborar a melhor contribuição ao conhecimento da história dos diversos significados da palavra tipo e, sobretudo, explicar o uso atual do termo na acepção que lhe vem emprestando a Metodologia moderna.¹⁹

As acepções advindas desde os romanos da forma latina do *typus* jamais se perderam, até os dias de hoje. Ou dizem respeito à cópia ou forma de objetos semelhantes que se repetem em série, ou a modelo, protótipo ou arquétipo. Mas alerta *Heyde*, que 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 fluidas 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 entre si das espécies ou gêneros animais ou vegetais (por exemplo, em *Cuvier*, *Linné*) baseada no pensamento conceitual aristotélico, à questão cada vez mais debatida (por exemplo, em *Decandolle*) sobre a relação das variedades, tipos ou espécies (*Abarten*), até que se buscou um “sistema natural”, com transições graduais entre os tipos isolados.²⁰

18. V. “Ein Beitrag zur Bedeutungsgeschichte des Wortes Typus” in *Forschungen und Fortschritte*, 19/20: 220-223, jul., 1941.

19. Cf. A. LALANDE, *Vocabulaire de la Philosophie*, PUF, Paris, 1951, p. 1.155.

20. 42. V. ob. e loc. citis.

Não obstante, ensina ainda *Heyde*, no campo das Ciências humanas, não se utilizava o termo, à mesma época, nessa acepção. Foi graças aos estudos de Lógica que, posteriormente, foi empregada a palavra tipo como alternativa ao tradicional conceito de classe e espécie, ao qual se opõe. *Heyde* atribui ao prestígio 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. É que, 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* – e, finalmente, a História passa a discuti-lo.

Como se vê, é enorme a literatura, no campo das Ciências sociais, sobre tipo. Na Biologia, na Psicologia, na Filosofia, na História, na Metodologia e no Direito, a palavra tipo tornou-se moda já na primeira metade do século XX, podendo-se dizer que pouquíssimos termos técnicos gozaram de tamanha popularidade, fenômeno que *Leenen* denomina de “o mal-estar na tipológica”.²¹²²

Na lógica tipológica, impera a *lex continui*, à qual se adequam os tipos, como ordens ajustadas à variabilidade e transição lenta de uma a outra espécie. Parece ter sido *Erdmann* o primeiro que, explicitamente, usou o termo tipo para designar espécies que estão em relação fluida.²³²⁴ **Enquanto o conceito**

21. V. *Typus und Rechtsfindung*, Berlin, Duncker & Humblot, 1971, p. 17.

22. Para um estudo mais completo sobre o tema, ver DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 3ª. Ed. Forum, 1988.

23. V. “Theorie der Typeneinteilungen”, *Philosophie Monatshefte* XXX, 1894, p. 15, apud Karl Engisch, ob. cit., p. 422.

24. V. Engisch (ob. cit., p. 423) que enumera, além dos autores já citados: E. Husserl, *Logische Untersuchungen* II, 1, p. 87 e ss.; Höfler, *Logik*, 2.ª ed., 1922, p. 135, n. 2; a importante obra de Carl Hempel e Paul Oppenheim, *Der Typusbegriff im Lichte der neuen Logik*, 1936; E. Seiterich, *Die logische Struktur des Typusbegriffs bei W. Stern*, E. Sprenger und M. Weber, Tesis en la Universidad de Friburgo, 1930.

classificatório é seletivo e rígido, excluindo ou incluindo o objeto que, de acordo com suas propriedades, pertença ou não ao conjunto, o tipo é um conjunto não delimitado, fluido que não trabalha com a relação de exclusão “ou ... ou”, mas sim, com um comparativo “até um certo grau” ou “mais ou menos”.

5. O CARÁTER TRANSFORMACIONAL DO DIREITO E A REALIDADE CRIADA PELA LINGUAGEM JURÍDICA

Como anotou CARNELUTTI²⁵, o direito tem caráter transformacional. Certos campos podem conter relações jurídicas, que nascem, espontaneamente, de forma direta, do tráfego social, graças à autonomia da vontade. É o caso do direito comercial ou civil. Novos contratos surgem, no dia a dia, atípicos ou de forma mista, que acabam por se impor à tipologia legal (*Shopping Center, Leasing, etc.*). Outros ramos, como o direito penal e o tributário, transformam ou têm como base outras relações jurídicas. São ramos jurídicos, não raramente, de superposição sobre outros. Muitos dos delitos existentes (furto, roubo, esbulho, bigamia) pressupõem vínculos regrados pelo direito civil, em especial o direito de propriedade. Uma das causas excludentes da antijuridicidade do delito é exatamente o exercício regular do Direito, que não se conhece dentro do próprio direito penal, mas decorre de todos os outros ramos, ou da totalidade do sistema. Também o direito tributário atua, em muitos casos, sobre fatos já juridicizados pelo direito civil, comercial, do trabalho, etc.

Parece-nos, pois, inadequado, propor interpretar as regras de competência tributária por meio do modo de raciocinar por tipos, desprezando-se os conceitos e os institutos do direito privado utilizados pela Constituição, como se fez na fundamentação da decisão da Corte Suprema no RE 651.703/PR. Nela, à primeira leitura, foi considerado

25. Cf. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Trad. A. Rodrigues Queiró e outro. São Paulo, Saraiva, 1942, p. 485. No mesmo sentido. A.A. BECKER. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª. Ed. São Paulo, Saraiva. 1972.

irrelevante o art. 110 do CTN e o fato de estarem a prestação de serviços e o contrato de seguro expressamente regulados no Código Civil. Duas questões devem ser contrapostas: não se trata de interpretar a Constituição de baixo para cima, o que seria grave equívoco; trata-se de partir da Constituição, pois ela é que está a utilizar categorias, conceitos e institutos de direito privado para delimitar competência, obrigando o intérprete a seguir o caminho por ela ditado; nega-se o caráter transformacional do Direito, supondo-se que o juiz constitucional reinventaria toda a estrutura semântica e sintática da linguagem constitucional. A língua e a linguagem são uma série de códigos e de codificações. A rigor, o art. 110 do CTN deveria ser observado, ainda que não estivesse escrito.

Além disso, o significado dos conceitos utilizados pela Constituição (mesmo quando são abertos, indeterminados ou abstratos) supõe a construção da realidade jurídica por meio da estrutura linguística. Como já assinalamos, anteriormente, a metodologia empregada pela teoria dos conceitos, em qualquer de suas versões, é muito similar, como argumentou *Glazel* e não leva ao modo de pensar por tipos abertos. Forte na própria essência da coisa, representada nos conceitos (na primeira versão clássica) ou forte na estrutura linguística que modela a realidade (segunda versão dinâmica, assentada no significado dos conceitos), a teoria dos conceitos – em sua dupla versão – é uma metodologia que se sujeita aos princípios da não contradição e do terceiro excluído, onde quer que se busquem precisão e segurança. Assim sendo, repetimos, a regra de competência somente deve ser suportada por essa metodologia – a dos conceitos. Devemos repetir. Aqueles juristas, afeitos aos conceitos como essência das coisas, terão apenas a dificuldade de explicar as mutações. Mas aqueles afeitos aos conceitos, casados com o significado, estarão presos à estrutura semântica e linguística utilizadas pela Constituição. Conceitos e estruturas linguísticas, utilizados pela Constituição, é que criam a realidade e não podem ser, arbitrariamente, modificados pelo intérprete.

6. O CAMINHO METODOLÓGICO DISTINTIVO

Leenen oferece o melhor caminho metodológico para distinguir o pensamento conceitual da lógica binária ou... do pensamento tipológico. Trata-se de indagar se as características usadas na determinação são necessárias e suficientes para delimitar o conteúdo do pensamento de outros conteúdos.²⁶ Assim, quanto mais irrenunciável e necessária se torna uma característica, mais perto estamos do conceito fechado. Se, ao contrário, as características são renunciáveis e graduáveis, falamos de tipo. Esse deve ser o critério distintivo. A Constituição da República firmou-se na direção do modo de pensar por meio de conceitos. Ao disciplinar o exercício da competência residual, estabelece que a União poderá criar novos impostos (art. 154,I) ou novas contribuições (art. 195,4º), desde que não sejam idênticos àqueles nela já previstos, firmando dois critérios decisivos – em intensão e extensão – o exame do fato gerador e da base de cálculo.

Em certos ramos jurídicos, a norma delimita espécies, atribuindo consequências jurídicas diferentes a cada uma delas. O intérprete não pode, indiferentemente, graduar ou admitir transições fluidas e contínuas de uma espécie a outra. Há, via de consequência, esforço na Ciência Jurídica, no sentido de conceituar, por meio de poucas notas fixas, rígidas e irrenunciáveis, cada uma dessas espécies. Foi o que percebeu *Radbruch*, já em 1936, a propósito do Direito Penal.²⁷ Aí, não é dado ao juiz, diante de uma situação vital, rica em detalhes e fluida em seus contornos, concluir que se trata mais de um furto do que de um roubo, embora seja em parte apropriação indébita... O relacional não pode ser mais ou menos, mas deve ser o excludente ou... ou, pois ou há delito ou não há delito especificamente regrado pela norma, ou há a espécie X ou a Y. Nem poderá

26. Cf. ob. cit., pp. 53-54.

27. Cf. ob. cit.

o juiz miscigenar os conceitos de cada espécie, determinados e especificantes, de modo a misturar também as penas.

Algo similar passa-se com as regras de competência tributária da Constituição. Em face de um caso difícil, não poderá o intérprete incluir na área de competência impositiva de dois Entes federados diferentes os mesmos fatos jurídicos distintos, prendendo-se apenas ao seu desenho econômico, onde a Constituição não admitiu a concorrência nem a bitributação. O raciocínio deverá seguir a lógica binária ou...ou. O mesmo raciocínio deverá ser feito no Direito Tributário, ou no campo do Direito Civil, concernente aos direitos reais. Nesses setores, onde é mais forte a necessidade de segurança jurídica, prevalece a tendência conceitual classificatória.

7. A PARTE IMÓVEL DE TODO SISTEMA JURÍDICO. A ESCALA MÓVEL DE WILBURG E OS TIPOS

Concebido como ordem axiológica e teleológica, o sistema de *Canaris* somente pode ser aberto às significações possíveis dentro dos limites dos enunciados linguísticos das normas. Além de aberto a valorações, o sistema é incompleto e plenamente modificável. A noção de mobilidade do sistema é próxima da ideia de tipo, embora a comparação com os tipos não tenha sido por ele aventada. O jurista se vale do conceito de sistema móvel de *Wilburg* que, por sua vez, construiu a teoria ao examinar as soluções do ordenamento positivo alemão em relação à responsabilidade indenizatória. Segundo a visão de *Wilburg*, no relato de *Canaris*, que a justifica, existem, na figura, elementos ou forças móveis, variáveis.

Todos esses elementos ou requisitos são considerados móveis, porque a consequência jurídica somente ocorrerá por meio da conjugação complementar entre eles, de forma variável em número e peso. Pode bastar a presença de apenas um ou dois de tais elementos, compensada a ausência por meio da

intensidade em outros. Dá-se, então, a “*substituibilidade* mútua dos componentes, princípios ou critérios de igualdade”.²⁸

Existem, no entanto, as previsões normativas rígidas para *Canaris*, mesmo no Direito Civil alemão. Onde se encontram elas? Ensina o jurista que o sistema móvel garante a segurança jurídica em intensidade menor do que o sistema imóvel, fortemente hierarquizado e previsto em normas rígidas e firmes, completando: “*Nos âmbitos onde exista uma necessidade de segurança jurídica mais elevada, deve-se preferir o último e o próprio Wilburg* não iria, por certo, dissolver as ordenações firmes do Direito cambiário e dos Direitos reais ou sequer dos Direitos das Sucessões ou das Sociedades num sistema *móvel*.”²⁹

Na mesma linha de raciocínio, embora adotando outra terminologia, para falar em campos jurídicos onde imperam os tipos abertos, em oposição aos campos jurídicos onde imperam os tipos fechados, manifesta-se *Glazel* em minúcia. Aponta o autor, no Direito italiano, para os seguintes espaços jurídicos onde vicejam os **tipos fechados ou conceitos**: os atos administrativos; os direitos reais; o campo das promessas unilaterais; dos contratos agrários; dos contratos de sociedade. Corresponde a um espaço jurídico de tipos abertos, o direito dos contratos que responde ao princípio da autonomia.³⁰

8. CONCLUSÕES: DO LÓGICO AO EXTRALÓGICO (FEDERALISMO, SEPARAÇÃO DE PODERES, SEGURANÇA JURÍDICA, DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS).

A grande questão não está no aprofundamento lógico. Mas extralógico. A metodologia adequada (tipos ou conceitos?) não

28. Cf. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito...*, op. cit. p. 128-129.

29. Cf. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito...*, op. cit., p. 143-144.

30. Cf. GLAZEL, *Forza Normativa do Tipo*, op. cit. 245-248.

fica à descrição livre do intérprete. Isso seria arbitrário, pois a escolha depende de fundamentação em princípios, regras e metas constitucionais. Não será o lógico ou o metodológico a definir o objeto, mas o contrário, o metodológico é que depende da natureza do objeto.

São os direitos e garantias fundamentais como a livre iniciativa, a liberdade de estabelecimento e de comércio, a liberdade assentada na autonomia privada que provocam a utilização da metodologia tipológica no direito dos contratos, adequada a validar os acordos e consentimentos de vontade, ocorridos no tráfego jurídico. Os tipos-modelos legais, normativos (que alguns poderiam chamar de parâmetros, protótipos ou arquétipos jurídicos), constantes das leis civis, são dispositivos, não são obrigacionais, que estão disponíveis, e a que se chega por comparação, do típico ao atípico. Evidentemente, sendo tipos normativos – perdem algo da sua descritividade pura – para entrar no mundo do dever ser, conformando-se aos limites do lícito (objeto lícito, forma prescrita ou não defesa em lei, agente capaz...) mas mesmo assim, há uma fluidez transitiva intertipos e intratipos, a que a lei atribui plena validade (e não se está a falar de enunciado veritativo da realidade, mas da **realidade jurídica** normativamente válida).

Lembra *Lourival Vilanova*, **que a norma jurídica pode construir classes, espécies ou tipos (como são os tipos normativos contratuais)**. Mas quando ela o faz, em tipos que enumeram as notas ou características dos indivíduos pertencentes, ao conjunto, ela esquematiza a realidade. E, apesar de sua descritividade, é qualificação normativa do fático, é ato de valoração que incide na realidade, mas não coincide com ela. *“Falta-lhe status semântico de enunciado veritativo”*. E, citando *Pontes de Miranda*: *“A própria morte não é fato que entre nu, em sua rudeza, em sua definitividade no mundo jurídico”*.³¹

A regra de competência tributária constitucional é cogente, deve assegurar o pleno funcionamento do federalismo,

31. Cf. *As Estruturas...* cit., pp. 46-7.

como irreversível núcleo da Constituição de 1988. Nunca é demais frisar que a Constituição surgiu em um contexto de redemocratização em que o princípio federal, desde sua origem, resultou menos da pressão da realidade como fato sociológico anteposto, e mais de uma decisão político-jurídica, para cumprir uma função adicional que não pode ser negligenciada: **a de preservação da democracia e da liberdade.** Essa a meta principal: **preservação da democracia e da liberdade.** Portanto, a alteração dos limites constitucionais da regra de competência, por singela interpretação assentada na metodologia tipológica, suprime recursos de um Ente federado para projetar em outro, altera a repartição de receita tributária e os fundos de participação de Estados e de Municípios. **O desarranjo não se daria apenas no campo das receitas mas se projetaria no campo das despesas, é claro, inviabilizando-se os serviços próprios do Ente estatal prejudicado.**

Tratar as regras de competência como se fossem tipos dispositivos à moda do direito civil, transforma as competências privativas em meras sugestões de modelos a seguir, para se permitir o livre trânsito intertipos ou intratipos, com que se estimulam os conflitos federativos ao extremo. Não é esse o sistema constitucional brasileiro, tão minucioso e cuidadoso na atribuição de poderes tributários: regras privativas, conceituação dos tributos, previsão de leis complementares na prevenção de conflitos federativos. Os fundos de participação de Entes estatais na arrecadação de outros pressupõem a estabilidade das regras de competência de onde promanam os recursos e o equilíbrio financeiro das pessoas políticas decorre exatamente da escolha de uma metodologia que possa conferir certeza e segurança.

Muda-se, assim, ao se adotar o método tipológico, a regra da separação de poderes, fortalecendo-se os demais poderes, Executivo e Judiciário, em detrimento do Legislativo. Finalmente, projetam-se os contribuintes em insegurança grave. Dá-se um desarranjo, um desequilíbrio sistêmico inaceitável.

Negar-se-ia, ademais, o caráter transformacional do Direito, como se a Constituição tivesse que se socorrer de um léxico, de uma taxionomia nova e criativa, sintaxe nova e semântica presas aos devaneios de todo intérprete. A realidade jurídica é criada pelas/nas estruturas sintáticas e semânticas da linguagem conceitual do sistema, de que se vale a Constituição. Eventualmente ela própria poderá alterar conceitos e institutos já regulados pelo sistema, mas tal não se passa de rotina nem se presume, pois, do contrário, estaria inviabilizada a comunicação. Os nomes, isoladamente considerados, nada significam, como alertam *Searle e Frege*, mas ao serem utilizados em norma constitucional a denotação e a conotação que ganharam no Direito, ficam cristalizadas. Somente assim, o discurso constitucional ganha inteligibilidade. A rigor, essa tem sido a posição tradicional, adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Entre tantos exemplos, citemos apenas dois, decisões na lavra do relator, Min. MARCO AURÉLIO: os fundamentos da Súmula Vinculante nº 31 e dos conceitos de empregador/empregado e salário constantes da redação originária do art. 195, I; faturamento e receita bruta, que foram, de forma atécnica, expandidos pela legislação ordinária, sem edição de lei complementar, tal como previsto no art. 195, I, §4º.

O extralógico comanda então a escolha da metodologia própria, projetando a regra de competência para o mundo dos conceitos, com suas notas necessárias e irrenunciáveis, a metodologia estando sujeita aos princípios da não contradição e do terceiro excluído. Federalismo, liberdade, direitos e garantias fundamentais e isonomia ditam a escolha da metodologia adequada e não o inverso.

Finalmente, uma última observação: o enfoque dos conceitos constitucionais como CONCEITOS, quer no sentido de essência das coisas ou de significado/sentido como preferimos, é sempre uma metodologia síncrona. As mudanças de conceito são sempre possíveis, em especial quando um novo conceito se mostra mais adequado socialmente. Tais mutações são necessárias e bem-vindas, mas significam rompimento com o

conceito velho, anterior e desencadeiam reflexões sobre a imposição da modulação de efeitos, que o STF vem praticando, autorizado pelas leis e pelo Código de Processo Civil.

Se, no entanto, passarmos a acreditar que a Constituição contém tipos nas regras de competências, como ordenação do pensamento, então estamos em face de nova realidade, diacrônica, em que tudo pode ser feito, **sem reconhecimento das mudanças**. Os tipos são ordenações, ricas em notas referenciais ao objeto, nem necessárias, nem suficientes. Então, outras notas poderão ser acrescentadas, ou desprezadas, mesmo as notas anteriores, até então consolidadas, podem ser negadas. Será a *lex continui*, provocando perene insegurança para os Entes da Federação a respeito de sua própria competência e receita, mas ainda para os contribuintes, que não poderão reivindicar **modulação de efeitos**. **É preciso compreender que a modulação de efeitos**, em face de nova regra judicial, supõe o método conceitual de pensar a Constituição. Por que razão deveríamos desprezar a função do Poder Legislativo, conceder poder infinito ao juiz, que não respeitaria o passado – por desnecessidade, já que o tipo nos avisa que tudo estará sempre em campo aberto? Por que razão rejeitaríamos o grande valor da integridade do sistema, segundo o qual o Poder Judiciário tem responsabilidade pela confiança gerada?

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias*. Um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo, Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed. Rio de Janeiro. Forense, p. 183.

BULHÕES PEDREIRA, *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro. Justea, 1971, p.2-10).

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Trad. A. Rodrigues Queiró e outro. São Paulo, Saraiva, 1942, p. 485.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. Trad. A. Rodrigues Queiró e outro. São Paulo, Saraiva, 1942, p. 485.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da Incidência Tributária*, USP, 1966, inédito, p. 27.

COSSIO, Carlos. *La Teoria Ecológica Del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad*, 2ª. ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1964, pp.199 e segs.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 3ª. Ed. Forum, 1918.

EDMONDS, David. EIDINOW, John. “Atiçador de Wittgenstein”. Trad. Pedro Jorgenstein Jr. Rio de Janeiro. Difel. 2003.

ENGLISH, Karl. *La Idea de concreción em el derecho y em la ciência jurídica actuales*. Trad. J.J Gil Cremades. Pamplona. Universidad de Navarra, 1968.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3ª ed. São Paulo. Anablume. 2007.

GLAZEL, Passerini, Lorenzo. *La Forza Normativa del Tipo*. Quodlibet, Milano. 2005.

HASSEMER, Winfried. *O sistema do direito e a codificação: a vinculação do juiz à lei. Direito e justiça*. Revista da Faculdade de Direito da PUC/RS, Porto Alegre, vol. 09. Ano VII, 1985, p. 282.

HEYDE, Erich. *Ein Beitrag zur Bedeutungsgeschichte des Wortes Typus” in Forschungen und Fortschritte*, 19/20: 220-223, jul, 1941.

KAUFMANN, Armin. *Teoría de las normas*. Trad. Enrique Bacigalupo e Ernesto Garzón Valdés. Buenos Aires: Depalma, 1977. pp. 62-63.

KAUFMANN, Arthur. *Analogia y Naturaleza de la cosa*. Santiago, Jurídica de Chile, 1976.

LEENEN, Detlef. *Typus und Rechtsfindung*, Berlin, Duncker & Humblot, 1971, p. 17.

LUHMANN, Niklas. La Costituzione come acquisizione evolutiva. In *Il Futuro della Costituzione*. Org. ZAGREBELSKY, Gustavo. Torino: Einaudi, 1996.

RODE, Karlheinz. *Begriffliche und Typologische Gesetzesinterpretation*. Juristische Rundschau. Heft 11:401-407, Berlin, nov. 1968. p. 402.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*, S. Paulo, Bushatsky, 1976, p. 66.

_____. *As Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, RT, 1977, p. 20.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*, trad. José Arthur Giannotti. São Paulo. Ed. Universidade de São Paulo, 1968, pp.63-65.