

Coordenação de  
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri  
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

26



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

## Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário?

Sergio André Rocha

*Mestre e Doutor em Direito pela UGF. Professor Visitante da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.*

### Resumo

O presente artigo analisa o escopo possível do princípio da tipicidade no Direito Tributário Brasileiro, considerando a evolução doutrinária sobre a matéria. Examinamos a interpretação dos tipos tributários assim como os limites da determinação das regras tributárias como um princípio jurídico.

### Abstract

This article examines the scope of the so called "princípio da tipicidade" in Brazilian Tax Law, considering the doctrinal evolution of this issue. We will analyze the interpretation of the tax laws as well as the limits of the determination of tax rules as a legal principle.

### 1. Introdução

A tipicidade, assim como o estudo dos tipos, têm tido pouca atenção dos juristas brasileiros. Salvo os penalistas e tributaristas, poucos são os estudiosos que se dedicam à análise da matéria.

No campo tributário, ao qual se devotará este estudo, o formalismo jurídico transformou a tipicidade em sinônimo de determinação e o tipo em sinônimo de conceito determinado.

A equivocidade destas noções de tipicidade e tipo foi evidenciada na tese de doutoramento de Misabel Abreu Machado Derzi, tornada pública no ano de 1988,<sup>1</sup> e vem sendo sustentada de forma irrefutável por Ricardo Lobo Torres, em diversos de seus trabalhos.<sup>2</sup> Mais recentemente, importantes colaborações ao estudo da matéria foram apresentadas por Marco Aurélio Greco,<sup>3</sup> Humberto Ávila<sup>4</sup> e Luís Eduardo Schoueri.<sup>5</sup>

Quer-nos parecer que o desconhecimento da doutrina brasileira acerca da teoria da tipicidade e dos tipos é o que levou ao enclausuramento dessas categorias jurídicas nos Direitos Penal e Tributário.

<sup>1</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988. O trabalho foi reeditado no ano de 2008.

<sup>2</sup> Ver, principalmente: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. II v. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 468-512. Id., O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235. Rio de Janeiro, janeiro/março de 2004. p. 193-232.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 128-149.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 165-201.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Foyense, 2005. p. 242-261.

Tal circunstância leva o jurista a uma miopia teórica, na medida em que as normas jurídicas que compõem os diversos “ramos” jurídicos contêm tipos, embora tal circunstância não seja identificada, enquanto que aquelas áreas onde há uma teoria da tipicidade, notadamente o Direito Tributário, muitas vezes trabalham com noções impróprias do que seriam tipicidade e tipo jurídico.

Dito isto, o propósito deste breve estudo pode ser resumido nos seguintes pontos:

- esclarecer as noções de tipicidade e tipo, apresentando os traços característicos dos tipos jurídicos;
- verificar se há no Direito Tributário brasileiro um *princípio da tipicidade* e em que consiste a tipicidade tributária;
- examinar as peculiaridades hermenêuticas dos tipos jurídicos.

Iniciemos, portanto, pelo estudo, mesmo que perfunctório, da teoria da tipicidade e dos tipos.

## 2. Tipicidade e Tipo na Teoria Geral do Direito

A teoria da tipicidade e dos tipos jurídicos foi desenvolvida no Direito Tributário brasileiro a partir da ideia de que o tipo seria uma descrição abstrata e fechada de uma dada hipótese, a qual, vertida em linguagem normativa, determina uma consequência jurídica, enquanto a tipicidade seria uma característica do fato concreto em que se verificam todos os elementos descritos na norma legal.

Surgem daí a noção de tipo fechado, o qual daria a todos aqueles sujeitos à regra legal uma segurança jurídica absoluta no sentido de possibilidade de previsão de sua incidência concreta, e de tipicidade, como necessidade de uma continência absoluta do fato ocorrido na descrição legal abstrata.

Nota-se, portanto, que da forma como corriqueiramente exposta pela doutrina pátria a tipicidade estaria presente tanto no momento da criação da norma jurídica (equivalendo aqui à determinação) quanto no instante de sua interpretação/aplicação (adequação do fato concreto à descrição abstrata).

Nesse sentido é o entendimento manifestado por Alberto Xavier,<sup>6</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>7</sup> e Roque Antonio Carrazza,<sup>8</sup> apenas para destacarmos alguns dos principais tributaristas que defendem tal entendimento.

A divergência fundamental entre a linha teórica seguida neste trabalho e a acima exposta encontra-se nas características conferidas ao tipo jurídico.

Com efeito, na medida em que se buscou um fechamento e uma determinação do tipo jurídico acabou-se por transformá-lo em um conceito determinado, transfigurando a sua natureza jurídica.

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 72-73. Id., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-20.

<sup>7</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da legalidade. O objeto da tutela. In: PIRES, Adilson Rodrigues; e TÓRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 626-629. Id., *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 196-202.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 523. Id., *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 398-399.

De fato, conforme bem destaca Ricardo Lobo Torres,

“tipo é a ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo ‘empresa’ é que nele se contém todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dissimilaridades e as especificidades desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade.”<sup>9</sup>

A professora Misabel Abreu Machado Derzi, a qual, como dito, é autora do trabalho mais completo acerca do tipo jurídico que conhecemos, aduz que “tipificar tem o sentido amplo de abstrair as particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo. Tipo será então o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou freqüente, ou aquela especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal.”<sup>10</sup>

Daí a observação de Karl Larenz no sentido de que “o tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com sua ajuda, ajuizar se um fenômeno pode ou não integrar-se no tipo”.<sup>11</sup>

Um tipo, portanto, é formado pela junção de características retiradas da realidade, podendo integrar o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas.

Nas palavras de Arthur Kaufmann,

“o tipo constitui a altura média entre o geral e o particular, é comparativamente um concreto, um *universale in re*. Assim, o tipo se distingue, por parte, do conceito abstrato-geral, que se define através de um número limitado de características isoladas e que, portanto - de acordo com Kant -, são contrárias à intuição. O tipo com sua grande proximidade à realidade, com sua claridade gráfica e com sua objetividade, pelo contrário, não se pode definir, mas tão-somente ‘explicitar’, tem, com efeito, um núcleo fixo, mas não possui fronteiras fixas, assim que dos ‘traços’ característicos de um tipo podem faltar um ou outros sem que seja necessário questionar a tipicidade de determinado suposto fático.”<sup>12</sup>

Jurista que prestou grande colaboração ao estudo dos tipos foi Georg Jellinek.

Em sua exposição, parte Jellinek da noção de “tipos ideais”, os quais se podem “compreender no sentido de ser a expressão da mais perfeita essência do gênero”.<sup>13</sup>

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2005. p. 469 e 470.

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 47.

<sup>11</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. LAMEGO, José (Trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 307.

<sup>12</sup> KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del derecho*. BORDA, Luis Villar; e MONTROYA, Ana María (Trad.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999. p. 250.

<sup>13</sup> JELLINEK, Georg. *Teoria general del Estado*. DE LOS RÍOS, Fernando (Trad.). México: Fondo de Cultura Económica, 2000. p. 79.

Ainda segundo o autor “este ‘tipo ideal’ tem um valor essencialmente teleológico. É o *Τελος* a pugna por trazer à realidade todas as coisas, todos os fenômenos humanos; não é algo que é, mas sim que deve ser, e por isso ao mesmo tempo medida de valor do dado; o que lhe é conforme é bom e tem somente por ele direito de existir e a estender-se, o que não concorda com ele deve ser rechaçado e superado.”<sup>14</sup>

Todavia, não são os “tipos ideais” a base do pensamento tipológico de Jellinek. De fato, afirma o autor que “por grande que seja o valor destes ‘tipos ideais’ para a ação, é muito insignificante seu alcance quando se trata do conhecimento teórico-científico, pois o objeto da ciência teórica o constitui o ser, não o dever ser, o mundo dado, não um a criar”.<sup>15</sup>

Georg Jellinek passa a trabalhar, então, com o que denomina “tipos empíricos”, estes sim correspondentes à ideia de tipo sustentada nas anteriores linhas.

Segundo o autor

“o ‘tipo empírico’ se diferencia fundamentalmente do ‘tipo ideal’ em que não surge ele da exigência de expressar um ser objetivo que transcenda a experiência; significa tão-somente a unificação de notas entre os fenômenos, unificação que depende do ponto de vista que adote o investigador. Mediante ele ordenamos a variedade dos fenômenos ao extrair deles o que lhes é comum logicamente. Este ‘tipo’ é uma abstração que na mente do investigador se aperfeiçoa e que frente à pluralidade indefinida de fenômenos permanece como o real.”<sup>16</sup>

Aspecto importante dos tipos, apresentado por Jellinek, é sua característica *pro futuro*, já que mudanças nos dados a serem considerados podem fazer com que determinado fato, antes típico, o deixe de ser, ou com que novo fato, impensável anteriormente, amolde-se às características típicas e, portanto, ao tipo.<sup>17</sup>

Partindo das considerações anteriores, é possível destacar como características do tipo jurídico a concretude e a abstração, na medida em que os mesmos são a conjugação, no plano abstrato, de dados empíricos.

Outra característica importante dos tipos é a abertura. A expressão “tipo fechado”, como significativa de “tipo determinado”, segundo a qual caberia ao intérprete/aplicador apenas subsumir os fatos ocorridos é uma contradição de termos.<sup>18</sup>

<sup>14</sup> JELLINEK, Georg. Op. cit., p. 79. Também Max Weber trabalha a noção de tipos ideais, cf. WEBER, Max. *Economia e Sociedade*. v. I. 4. ed. BARBOSA, Regis; e BARBOSA, Karin Elsabe (Trad.). São Paulo: UnB, 2004. p. 4-13.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 80.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 80-81.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 82-83.

<sup>18</sup> Ricardo Lodi Ribeiro destaca a abertura dos tipos e as consequências de tal característica no campo de sua interpretação: “Partindo ainda da distinção que Larenz oferece entre conceito abstrato e tipo, não é fácil perceber as dificuldades teóricas por que passa a teoria da tipicidade fechada, ao defender a subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência. Sendo a norma tipológica aberta à realidade social e econômica, não ocorre a subsunção, fenômeno peculiar ao conceito. Mas a coordenação do fato ao tipo. Segundo Larenz, o ideal em um sistema jurídico seria a subsunção de todos os casos jurídicos a conceitos legais. Sendo esse ideal inatingível, não tendo sido alcançado sequer no auge da jurisprudência dos conceitos, surge a necessidade de, na maioria dos casos, o legislador lançar mão de tipos, que muitas vezes revelam uma pauta de valores que carecem de preen-

Segundo Humberto Ávila, “a abertura do tipo está, então, caracterizada pelos seguintes elementos: a *prescindibilidade* de alguns elementos distintivos, por serem prescindíveis alguns elementos distintivos no tipo; o *sopesamento*, que mostra que os elementos distintivos individuais não podem ser definidos nas suas relações entre si, e que a coordenação deve ser efetuada sob um ponto de vista valorativo”.<sup>19</sup>

Os tipos não são fechados ou determinados. A adequação típica se dá no campo hermenêutico, cabendo ao intérprete/aplicador verificar se um determinado dado empírico reveste-se das características do tipo legal.

É consequência desta característica que o tipo ostente um traço evolutivo, alterando-se conforme o ambiente social cambia. É por isso que fatos típicos, em um primeiro momento, podem eventualmente deixar de sê-lo, da mesma forma que fatos podem passar a ser típicos com o decurso do tempo, com a atualização dos traços que tornam determinado fato típico.

Jellinek brinda-nos com um exemplo extraído da teoria do Estado. Segundo ele, com a fundação dos Estados Unidos da América forjou-se o tipo do *estado federal*, o qual teria entre suas características uma independência forte entre União e Estados. Posteriormente, com a criação das federações suíça e alemã, o tipo *estado federal* teve que ser atualizado, de forma a englobar também estes modelos, que possuíam traços distintos do norte-americano.<sup>20</sup>

Essa característica tem importante função na seara fiscal. Como destaca José Marcos Domingues de Oliveira, “a realidade jurídico-tributária é sabidamente conexa à cambiante realidade econômica, pois a tributação ou incide sobre fatos-sígnos de riqueza ou é graduada em virtude dela, daí porque se entende ser a correspondente linguagem naturalmente e necessariamente aberta em função da evolução dos fatos e da ciência”.<sup>21</sup>

Como dito ao princípio deste trabalho, essas considerações sobre os tipos jurídicos são um eco das ponderações trazidas por Misabel Derzi em seu estudo sobre os tipos jurídicos.

Todavia, como também tivemos a preocupação de pontuar, nossas conclusões divergem daquelas sustentadas pela jurista mineira.

A razão da dita divergência consiste no fato de Misabel Derzi defender que, dadas as características dos tipos jurídicos, acima enunciadas, estariam os mesmos banidos do Direito Tributário, no qual prevaleceria a “tendência conceitual classificatória”. Em suas palavras:

“- o tipo, na acepção técnica que lhe empresta a Metodologia moderna, como ordem fluida que aceita as transições contínuas e graduais, opõe-se

chimento. Afinal, são eles capazes, ao contrário dos conceitos abstratos, de coordenar a conduta humana em toda a sua riqueza e mutabilidade.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 32-33) Sobre a abertura dos tipos, ver também: SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 244.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 194.

<sup>20</sup> JELLINEK, Georg. Op. cit., p. 82.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade Tributária. O princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ullhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 213. Ver, ainda: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 325-326.

a conceito determinado classificatório e, como tal, atende melhor aos princípios jurídicos de funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais, assim como à igualdade material ou Justiça. Em contrapartida, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade na aplicação da norma são alcançadas de modo mais satisfatório por meio de conceitos determinados, cujas notas irrenunciáveis fecham-nos rigidamente, em estruturas que almejam a estabilidade das relações jurídicas;

(...)

- considerando as tensões sempre existentes entre princípios jurídicos como segurança e justiça, conservadorismo - estabilidade das relações jurídicas e permeabilidade às mutações sociais, individualidade e aplicação uniforme da lei em massa, reconhecemos, na Ciência do Direito Tributário, ser prevalente a tendência conceitual classificatória;

(...)

- a lei tributária modela tributos, classificando-os esgotantemente, especificando-os em espécies, que não podem ser compreendidas pela Ciência como tipos, vale dizer, ordens flexíveis e graduáveis, as quais, por comparação, levariam à aceitação de novas formas mistas deduzidas e descobertas, implicitamente no ordenamento ou criadas no tráfego jurídico pela prática administrativa. (...)”<sup>22</sup>

Nossa discordância com a posição defendida por Misabel Derzi se dá em dois momentos.

Em primeiro lugar, como salientei em outros trabalhos,<sup>23</sup> não me parece que os conceitos sirvam para se alcançar o grau de determinação buscado pela profesora. Como noticiam Karl Engisch<sup>24</sup> e Arthur Kaufmann,<sup>25</sup> conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos.

Dessa forma, deixando de lado a vaguedade natural da linguagem,<sup>26</sup> é de se observar que, tendo o Direito Tributário necessariamente que trabalhar com con-

<sup>22</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 286-287.

<sup>23</sup> Ver: SILVA, Sérgio André R. G. da. Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 122. São Paulo: Dialética, novembro de 2005, p. 90-106. Id., A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 192-197. Id., A hermenêutica jurídica sob o influxo da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 64, São Paulo, setembro/outubro de 2005. p. 289.

<sup>24</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. MACHADO, J. Baptista (Trad.). 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 208-209.

<sup>25</sup> KAUFMANN, Arthur. Op. cit., p. 108.

<sup>26</sup> Sobre a vaguedade dos conceitos jurídicos vale a pena citar a seguinte passagem do mestre argentino Genaro Carrió: “Há outros casos em que a incerteza na aplicação ou interpretação de certos termos não brota de que não saibamos em que sentido tenham sido usados, porque sobre isso não temos dúvidas.

Aqui ocorre o seguinte. Estou diante de um caso ou exemplar concreto, cujas características individuais pude examinar em detalhe, contudo apesar de todos meus empenhos não sei se se trata de um exemplo da palavra geral ‘X’, isto é, de um caso de aplicação dela. Minha dúvida não se origina de falta de informação sobre o objeto; sei tudo o que necessito saber dele. Ela se origina em que não sei bem onde termina o campo de aplicação da palavra ‘X’ e este caso para encontrar-se nas

ceitos indeterminados, fica comprometida esta certeza e previsibilidade absolutas sustentadas pela ilustre jurista.<sup>27</sup>

Em um segundo plano, parece-me que a assertiva de que o Direito Tributário não trabalha com tipos jurídicos não reflete a realidade, podendo ser afastada mesmo no plano empírico.

Ao se passarem os olhos pela legislação tributária pátria encontram-se diversos exemplos de tipos jurídicos, como *serviço, produto industrializado, receita financeira, estabelecimento industrial, estabelecimento equiparado a industrial, estabelecimento comercial, operações de crédito, propriedade, mercadoria etc.*

Tomando-se por exemplo o significativo *mercadoria*, verifica-se estar-se diante de um tipo e não de um conceito fechado. Tanto assim que este tipo tem sofrido uma verdadeira revolução com o desenvolvimento da informática e o processo de abstração pela qual estão passando os bens antes corpóreos.

Veja-se bem: não só se está diante de um tipo, como estamos testemunhando sua evolução diante de nossos olhos.

Essas alterações trazem consigo também as discussões quanto ao tipo *estabelecimento comercial*. Caso se estivesse aqui diante de um conceito determinado cujas notas se esgotassem no texto legal jamais seria possível discutir se um sítio na *internet* poderia ou não ser considerado um estabelecimento.

Se grandes são as diferenças entre os tipos e os conceitos fechados, mais fluida é a distinção entre aqueles e os conceitos indeterminados.

Como anota Misabel Derzi, com fulcro nas lições de Detlev Leenen, "a distinção entre tipo e conceito é gradual e tipológica. Entre os dois pólos identificáveis nitidamente - de um lado, o tipo puro e, de outro, o conceito classificatório fechado - surgem várias transições fluidas: conceitos mais ou menos determinados, conceitos que pedem valoração ou preenchimento de significação etc."<sup>28</sup>

A demonstração de que tipos e conceitos *podem* comungar das mesmas características dos tipos foi feita por Humberto Ávila em seu *Sistema constitucional tributário*. Ao cabo de sua exposição, conclui o professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul:

proximidades desses mal-desenhados limites, cuja localização não posso precisar. Mais fundamental ainda: tenho a impressão de que carece de sentido falar aqui em limites precisos." (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y language*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 31)

<sup>27</sup> Buscando respaldo, uma vez mais, nas lições de Ricardo Lobo Torres, há que se reconhecer que com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, "supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida." (TORRES, Ricardo Lobo, *Legalidade tributária e riscos sociais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 59. São Paulo: Dialética, agosto de 2000. p. 96) Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 44; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Legalidade Tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta*. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003. p. 114-115; e SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 250.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 62.



“Assim devemos registrar como resultado que o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser *confrontada* com o conceito. Se podemos representar o tipo como uma subespécie dos conceitos jurídicos, seja como conceito pouco nítido de classe com elementos distintivos graduáveis e prescindíveis, seja simplesmente como conceito de tipo, ou ainda como uma forma de pensamento que se contrapõe ao conceito, isso parece de importância secundária.”<sup>29</sup>

Assim sendo, temos que os tipos são apenas mais uma das formas de significantes à disposição do legislador para o exercício de sua função legislativa. Como bem destaca Ricardo Lobo Torres, para elaborar uma lei o legislador tributário pode se valer de conceitos determinados, conceitos indeterminados, cláusulas gerais ou tipos, conforme o caso,<sup>30</sup> não havendo limitação quanto à sua liberdade para construção dos textos legais.

Seguindo essa linha de entendimentos, da mesma forma que de acordo com a doutrina tradicional, falar-se-ia de tipicidade tanto no momento de criação dos tipos legais pelo legislador, como no momento de interpretação/aplicação das normas jurídicas, em que se buscaria o enquadramento dos fatos concretos nos tipos. Neste último caso, *apenas faria sentido falar em tipicidade se a norma legal for composta por tipos jurídicos*.

### 3. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário

Conforme antes assinalado, pela pena de grandes tributaristas pátrios a tipicidade foi equiparada, por um lado, ao princípio de determinação que, segundo a doutrina predominante, requer que “os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.<sup>31</sup> De outro lado, entende-se a tipicidade como necessidade da adstringência do intérprete/aplicador do texto legal.

Contudo, como destacado anteriormente, tipicidade e determinação não representam realidades equivalentes, mas antagônicas.

Partido das premissas assentadas até aqui neste estudo parece-me mesmo que a própria menção a um *princípio da tipicidade* no Direito Tributário carece de sentido.

Com efeito, adotando-se, por exemplo, uma definição de princípio como a de Robert Alexy, para quem os princípios jurídicos são mandamentos de otimização que determinam que um estado de coisas seja alcançado sempre que possível, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, não se justificaria falarmos em um princípio da tipicidade tributária.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 199.

<sup>30</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2005. p. 487.

<sup>31</sup> XAVIER, Alberto. Op. cit., 2001, p. 19.

<sup>32</sup> Segundo Alexy, “o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são *mandados de otimização*, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cum-

Tendo em conta esta noção de princípio teríamos sim um princípio da determinação, como um mandamento no sentido de que o legislador tributário busque, respeitadas as limitações fáticas e jurídicas, editar textos legais onde os elementos da regra de incidência sejam determinados e acessíveis ao contribuinte.

Porém, veja-se bem, *está-se aqui diante de um princípio jurídico e não de uma regra.*

Da forma como a doutrina tributária muitas vezes trata a questão da determinação das normas fiscais parece que se pretende a existência de uma regra de determinação, no sentido de que ou o texto é determinado ou é inválido.

Tal regra de determinação não existe, devendo-se considerar a mesma como um princípio, na forma alexiana.

Lição nesse sentido encontra-se na obra de Humberto Ávila, que, após examinar o conteúdo possível da determinação das normas fiscais, aduz que

“em vez do mandamento da determinação ou da ‘tipicidade’ da tributação, propõe-se aqui o ‘princípio da determinabilidade fática’. Seu significado é o seguinte: os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta relação tributária devem resultar com a maior precisão possível de meio de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado preliminar do texto da norma e da situação de fato.”<sup>33</sup>

Pode-se afirmar, portanto, que o Direito Tributário encontra-se alicerçado sobre o princípio da determinação, sendo que “só caberia dizer-se que o princípio da determinação envolve o da tipicidade quando a hipótese de incidência se expressasse através de tipo. Mas, nesse caso, não existiria lugar para a tipicidade fechada.”<sup>34</sup>

A tipicidade tributária, portanto, teria lugar em dois momentos: na edição de normas tributárias que utilizem tipos em seus textos e no momento de interpretação/aplicação de tais normas.

No primeiro momento o legislador vai buscar na realidade os dados empíricos que compõem o tipo. Como destaca Ricardo Lobo Torres, “a tipificação se re-

primento não apenas depende das possibilidades reais, mas também das jurídicas.” (ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. VALDÉS, Ernest Garzón (Trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 86) Com suas próprias peculiaridades, lição semelhante é encontrada em Ronald Dworkin, principalmente na distinção apresentada entre uma *política* e um *princípio*, sendo que este estabelecerá um objetivo a ser alcançado por ser uma exigência de justiça ou alguma outra dimensão moral (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999. p. 22). Sobre o tema, ver: HECK, Luís Afonso. Regras, princípios jurídicos e sua estrutura no pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (Coord.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52-100; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 15-77; SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 29-37; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2005. p. 275-283.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 310. Ver, ainda: PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 97-98.

<sup>34</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235. Rio de Janeiro, janeiro/março de 2004. p. 227.

fere à atividade legislativa de formação do tipo, na procura da sua tipicidade, ou seja, consiste no recorte da realidade para a ordenação de dados semelhantes”.<sup>35</sup>

No segundo momento tem-se a atividade de adequação típica, ou seja, de adequação do fato concreto ao tipo legal. Ressalte-se uma vez mais que, neste caso, somente tem sentido falar em tipicidade quando o texto for composto de um tipo jurídico, carecendo de razoabilidade falar-se em tipicidade na adequação de fato concreto a conceito classificatório.<sup>36</sup>

#### 4. A Interpretação dos Tipos Jurídicos

Partindo das premissas apresentadas acima, resta evidente que os tipos jurídicos não são peculiaridade dos Direitos Tributário e Penal, sendo os mesmos uma das matérias-primas que o legislador tem à sua disposição para a construção dos textos legais, além, por exemplo, dos conceitos determinados e indeterminados e das cláusulas gerais.

O principal problema dessa desconsideração dos tipos como categoria jurídica peculiar é que não se atenta para o fato de que os mesmos, em razão de sua abertura, submetem-se também a um peculiar método hermenêutico.

Com efeito, tendo em vista que os tipos são graduais, no sentido de que se compõem de dados característicos de um fato empírico permitem a existência, além das categorias típico e atípico, de uma zona cinzenta onde se encontrará fatos mais ou menos típicos, tem-se que a lógica clássica bivalente, utilizada na interpretação dos conceitos determinados, mostra-se insuficiente para tratarmos dos tipos jurídicos (como de resto também o é para a compreensão dos conceitos indeterminados). Como pontua Marco Aurélio Greco, em longa passagem abaixo transcrita:

“Esta dificuldade enfrentada pela doutrina tem sua origem na premissa de que seria possível reconduzir toda realidade sempre a duas categorias opostas e, por conseqüência, a interpretação deveria orientar-se no sentido de identificar a qual delas pertenceria o objeto. Esta idéia de interpretar a realidade, inclusive jurídica, a partir de categorias opostas (lícito/ilícito; direito interno/internacional; vigência/não-vigência; tributo/não-tributo, etc.) retrata um modelo de compreensão do mundo apoiado numa *lógica bivalente* que, em última análise, encontra sua origem no princípio da não-contradição formulado por Aristóteles. Admitida a idéia de uma lógica bivalente é, então, possível criar uma tabela de verdade das afirmações feitas sobre a realidade. De fato, se algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo, determinada conduta, se for lícita, não será ao mesmo tempo ilícita, e assim por diante.

Ocorre que esta visão bivalente está passando por uma profunda revisão. Todo modelo teórico de compreensão da realidade implica uma simplificação do objeto para fins de permitir seu exame, a partir de elementos que constituíam seu núcleo essencial. Esta lógica bivalente (sim/não; certo/

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 202.

<sup>36</sup> Ibid., p. 211.

errado; 0/1 etc.) está se demonstrando insuficiente ou inadequada para explicar a realidade por corresponder a uma simplificação exagerada de um mundo complexo (simplificação, portanto, irreal).

Aliás, inúmeras são as dificuldades que uma lógica bivalente traz ao intérprete do ordenamento jurídico positivo (ou seu aplicador) que pretenda utilizá-la rigorosa e cegamente diante de uma situação concreta. Basta lembrar que, se a experiência jurídica se resumisse a uma lógica formal redutível a padrões absolutos de verdade, não existiria uma quantidade tão elevada de divergências e litígios.

Atualmente, estão em andamento vários estudos teóricos que partem de uma lógica não-bivalente e que se reúnem no conjunto que se convencionou denominar de 'lógicas deviantes' a que pertence o sistema de lógica *fuzzy*, particularmente adequado para explicar a experiência jurídica, pois ela parte da idéia da imprecisão da linguagem e de que - por isso - os conceitos sempre apresentam certa margem de vaguedade.<sup>37</sup>

A lógica *fuzzy* que, segundo Marco Aurélio Greco, seria adequada para tratar com a indeterminação da linguagem, tem também importante papel na interpretação dos tipos.

Ao descrever o funcionamento da lógica *fuzzy*, Susan Haack explica que o mesmo se dá aplicando-se variáveis *fuzzy* a conceitos não *fuzzy*.<sup>38</sup>

Tomando por exemplo o significante *verdade*, partindo da lógica clássica bivalente trabalharíamos com as noções de verdadeiro/falso. Já a lógica *fuzzy* trabalha com as noções de muito falso, pouco falso, falso, pouco verdadeiro, muito verdadeiro etc.

Da mesma forma se dá a interpretação dos tipos jurídicos (e também dos conceitos indeterminados), já que do típico ao atípico, há uma grande variável de possibilidades.

A aplicação da lógica *fuzzy* no direito não escapou à análise de um jusfilósofo como Arthur Kaufmann, que afirma que

"nos últimos tempos se desenvolve uma lógica, sobretudo no campo da informática jurídica, que caracteristicamente se denomina *fuzzy logic*, uma lógica com perfis difusos, não claramente determinados, mediante os quais se busca sobretudo assenhorar-se dos conceitos indeterminados, quiçá também da analogia. De fato, isto tampouco é novo: já Gustav Radbruch havia trabalhado para que no direito, junto com as classes de conceitos de tudo ou nada admitidos, entrassem numerosos conceitos que permitem um compromisso entre o mais ou menos, do que segue muitas vezes que não há uma única solução correta, mas muitas soluções 'corretas', isto é, soluções 'defensáveis', plausíveis, suscetíveis de consenso."<sup>39</sup>

Kaufmann menciona expressamente a aplicação dessas novas formas de raciocínio jurídico aos tipos.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 374-375.

<sup>38</sup> HAACK, Susan. *Deviant logic. Fuzzy logic*. Chicago: The University of Chicago Press, 1996. p. 234.

<sup>39</sup> KAUFMANN, Arthur. Op. cit., p. 82.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 250.

Verifica-se, assim, que o reconhecimento da presença dos tipos no Direito, com o exame da sua peculiar forma de interpretação/aplicação, representa um importante revés às doutrinas formalistas, principalmente no Direito Tributário. Ideias como segurança jurídica absoluta no texto legal, a existência de uma única solução correta como decorrência do processo hermenêutico, interpretação/aplicação das normas tributárias com base na lógica bivalente do aplicável/não aplicável, válido/inválido, mostram-se, então, completamente insuficientes, requerendo uma revisão no modo de pensar do jurista.

## 5. Conclusão

O propósito deste trabalho foi o exame das noções de tipo e tipicidade, a fim de demonstrar seus traços característicos e expor uma patologia da teoria jurídica pátria, que no mais das vezes confunde tipo com conceito, tipicidade com determinação e adequação típica.

Creio ter demonstrado, com fundamento principalmente nas lições de Ricardo Lobo Torres, que tal confusão é im procedente e que a mesma impede que o intérprete/aplicador das normas jurídicas tenha possibilidade de compreender os textos legais formulados através de tipos jurídicos.

Partindo dos exames empreendidos, concluí não haver um princípio de tipicidade no Direito Tributário, mas sim princípios, na concepção alexiana, da determinação e da vedação à tributação por analogia.

Nessa linha de entendimentos, a tipicidade tributária, que não seria um princípio jurídico, seria, de um lado, um instrumento à disposição do legislador no momento da criação do texto legal fiscal; e, de outro lado, uma exigência de remissão do fato concreto ao tipo previsto na norma (isso apenas e tão somente quando a norma for constituída por um tipo jurídico).

Atreladas a esta compreensão dos tipos jurídicos estão as ideias a respeito de sua interpretação.

Com efeito, tendo como premissa a noção de que um tipo é a conjunção abstrata de características de um determinado fato verificável empiricamente, na interpretação/aplicação dos fatos concretos ao tipo abstrato torna-se possível a identificação de uma variedade de possibilidades, que vão do atípico ao indubitavelmente típico.

Essa circunstância abre espaço para a discussão acerca das chamadas lógicas deviantes, principalmente da lógica *fuzzy*, e seu papel na esfera jurídica.

É importante que os juristas de todas as áreas tenham a percepção desses fenômenos, já que, como venho insistindo, os tipos não são uma peculiaridade dos Direitos Tributário e Penal, encontrando-se presentes nas normas dos mais diversos ramos jurídicos.