

# Economic Analysis of Law Review

## O Perfil da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro

### *The Profile of Typicality in Brazilian Tax Law*

João Maria Pegado de Medeiros<sup>1</sup>  
*Universidade Federal da Bahia (UFBA)*

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>2</sup>  
*Universidade Federal da Bahia (UFBA)*

#### RESUMO

Este artigo tem como objetivo responder, ainda que provisoriamente, se o Direito Tributário Brasileiro endossa um princípio que exige uma lista exaustiva, de todos os elementos para calcular um tributo, prevista em lei votada pelo parlamento, ou se alguns elementos poderiam ser fixados pelo Poder Executivo ou órgãos administrativos. No Brasil e Portugal, este princípio é denominado tipicidade e, para alguns autores, exige a primeira opção mencionada. Para tentar responder à questão, o artigo parte da concepção legada por Alberto Xavier, autor português que influenciou sobremaneira autores e decisões de tribunais brasileiros. A hipótese é a de que, a despeito da impropriedade terminológica, resultante do uso dos termos tipo e tipicidade, a exigência não é para tipos fechados, mas o princípio exige que os elementos necessários para calcular o tributo devam estar contidos em lei, votada pelo parlamento, através de conceitos determinados ou determináveis.

**Palavras-chave:** Direito tributário, Tipicidade.

**JEL:** K34.

#### ABSTRACT

This article aims to answer, albeit provisionally, whether the Brazilian Tax Law supports a principle that demands an exhaustive list, of all elements to calculate a tax, in a law voted by the parliament, or if some elements could be fixed by the Executive Branch or administrative agencies. In Brazil and Portugal, this principle is called typicality, and, for some authors, it demands the first one option quoted. To try answer the question, the article departs from the conception bequeathed by Alberto Xavier, Portuguese author who greatly influenced Brazilians authors and court decisions. The hypothesis is that, despite the terminological impropriety, resulting from the use of the terms type and typicality, the requirement is not for defined types, but the principle demands that the elements to calculate the tax must be in a law voted by the parliament, with by use of determined or determinable concepts.

**Keywords:** Tax law, Taxability.

**R:** 23/02/21 **A:** 08/07/21 **P:** 31/12/22

<sup>1</sup> E-mail: [jmpegadomedeiros@gmail.com](mailto:jmpegadomedeiros@gmail.com)

<sup>2</sup> E-mail: [p-pimenta@uol.com.br](mailto:p-pimenta@uol.com.br)

## 1. Introdução

A doutrina brasileira predominante assevera que no Direito Tributário brasileiro a tipicidade é fechada (BRITO, 2016), a qual obrigaria o legislador a prever, por meio de lei em sentido estrito, discutida e votada pelo Poder Legislativo, todos os elementos que compõem a regra de imposição tributária.

Conduto, há uma corrente minoritária que defende posicionamento contrário. Ricardo Lobo Torres (2004, 194), por exemplo, contrário à ideia de uma tipicidade fechada aponta que a origem dessa corrente doutrinária brasileira, que propugna a existência de um tipo cerrado, tem origem em equívoco da doutrina ibérica, a qual teve grande influência na doutrina e jurisprudência nacional.

Ana Paulo Dourado (2007), professora da Universidade de Lisboa, também identifica a acepção de uma tipicidade fechada ou cerrada na doutrina portuguesa, decorrente da leitura do conceito de *Tatbestand*, expressão alemã, traduzida para a doutrina penal como “tipo”. Tal concepção influenciou a leitura realizada pelo autor lusitano, Alberto Xavier, do conceito de *Tatbestand* de imposto, utilizado pela doutrina alemã.

No Brasil, Misabel Derzi (2007) aponta, também, a impropriedade do uso “tipo” na doutrina penal latino-americana para designar, na verdade, conceitos classificatórios. A mesma impropriedade se repete na doutrina tributária que, apesar de utilizar a expressão “hipótese de incidência” no lugar de “tipo”, foi influenciada pelo “tipo penal” e pela tradução equivocada do *Tatbestand* do direito alemão.

Além da própria flutuação e impropriedade terminológica, a exigência de uma tipicidade cerrada ou fechada esbarra no fato de que, em razão da complexidade da vida social, por vezes não pode o legislador prever, de forma exaustiva, todos os elementos da norma tributária (DOURADO, 2007).

Ademais, na construção da norma tributária o legislador não se utiliza apenas de tipos, mas também faz uso de conceitos determinados ou indeterminados, bem como cláusulas gerais, cada qual com sua especificidade de aplicação e interpretação (TORRES, 2004).

Este artigo, ainda que de forma provisória, pretende examinar o perfil da tipicidade tributária no ordenamento brasileiro.

Para tanto, será utilizado um modelo teórico analítico-hermenêutico da Ciência do Direito. Dentro deste modelo teórico, o trabalho segue a linha teórico-metodológica, em sua vertente “arregimentada pela teoria do discurso e pela teoria argumentativa, compreendendo o Direito como ‘uma rede complexa de linguagem e de significados’” (LOPES DA SILVA, p. 58).

A investigação é “jurídico-compreensiva” ou “jurídico-interpretativa”, por meio da qual “através do procedimento analítico de decomposição de um problema” analisará um objeto complexo, procurando se aprofundar na linguagem e significados utilizados no dispositivo jurídico, de modo a se extrair interpretação de acordo com as diretrizes constitucionais (LOPES DA SILVA, p. 58).

O objetivo da pesquisa é descritivo-explicativo e será utilizado o procedimento de revisão bibliográfica.

Para tanto, o artigo é desenvolvido ao longo de quatro capítulos com o intuito de responder à questão quanto ao perfil da tipicidade no Direito Tributário brasileiro.

No primeiro capítulo será analisado o princípio da tipicidade tributária desenvolvido pela doutrina brasileira, especialmente a partir da obra do autor português Alberto Xavier (1975), radicado no Brasil, o qual propugnava uma tipicidade fechada, devendo a regra de imposição tributária ser taxativa, não se abrindo espaço para discricionariedade do aplicador da norma. Em contraponto, será apresentada corrente doutrinária que defende não existir uma tipicidade fechada em razão de não haver, metodologicamente, tipos fechados. Somado a isto, aponta-se a impossibilidade fática de o legislador não conseguir prever todo e qualquer elemento da norma tributária de forma exaustiva, podendo, ainda, fazer uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, além do tipo ou conceitos determinados. No desfecho é apontado que, antes mesmo de se questionar o grau de abertura de um princípio da tipicidade é se este é realmente necessário ou redundante diante do princípio da legalidade.

No segundo capítulo, ainda que de forma resumida, será apresentado o histórico do conceito *Tatbestand* das doutrinas penal e tributária alemãs e a origem da impropriedade no uso das expressões tipo e tipicidade, tanto no direito penal quanto no direito tributário. A origem histórica do tipo penal e da hipótese de incidência tributária permite não só demonstrar o equívoco do uso da expressão tipo, mas que, a despeito da impropriedade terminológica, a rigor, tipo e tipicidade não envolve a linguagem tipológica propriamente dita.

No terceiro capítulo, a despeito da impropriedade terminológica e dando continuidade à análise para responder se, de fato, há um princípio da tipicidade, este será contraposto ao princípio da determinação da doutrina alemã.

Por fim, no quarto capítulo, verificada a existência de um princípio da tipicidade, ainda que esta nomenclatura seja imprópria, procurar-se-á demonstrar que o princípio, não na condição própria da aceção de tipo, mas em sua aceção imprópria, demanda do legislador, tanto quanto possível, uma determinação conceitual.

## 2. O Princípio da Tipicidade Tributária na Doutrina Brasileira

A concepção do princípio da tipicidade tributária na doutrina e jurisprudência brasileiras sofreu grande influência de Alberto Xavier. O autor, nascido em Portugal em 1942, Doutor em Direito pela Universidade de Lisboa, veio a residir no Brasil em 1975, onde exerceu a advocacia e o magistério. Em São Paulo, lecionou no curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Faculdade de Direito Tributário da Universidade Católica, dirigido por Geraldo Ataliba. Veio a falecer na cidade do Rio de Janeiro em 2016, com vasta obra relacionada ao Direito Tributário.

Muito embora a questão referente à adequação do fato gerador à norma já tivesse sido enfrentada por autores brasileiros, tais como Ruy Barbosa Nogueira<sup>3</sup> e Amílcar de Araújo Falcão<sup>4</sup>,

---

3 Fazendo um paralelismo entre o Direito Tributário e o Direito Penal, Ruy Barbosa Nogueira (1965, p. 120) aborda a tipicidade enquanto a adequação do fato ao tipo, na condição de fato gerador descrito hipoteticamente na norma: “Assim, a nosso ver, o paralelismo vai até à mesma técnica de adequação do factum ao typus, até à ‘realização do fato gerador’ dentro do direito público, pois em ambos os ramos jurídicos deparamos com um direito de agir do Estado e por isso disciplinado, vinculadamente, pela norma de direito público”.

4 Amílcar Falcão (1976, pp. 36-37), muito embora não destaque propriamente um princípio da tipicidade, também faz remissão à adequação do fato à norma da doutrina alemã (*tatbestandsmäßige Besteuerung*) e aponta que para a necessidade que conste em lei formal, ao menos: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo da obrigação tributária.

é com a obra de Alberto Xavier que o estudo de um princípio da tipicidade, além do princípio da legalidade, ganha maior ressonância.

Alberto Xavier, em uma de suas obras, “Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”, publicada em 1978, apresenta sua concepção de tipicidade tributária. Para o autor, o princípio da tipicidade não seria autônomo, mas decorrente do princípio da legalidade e da reserva absoluta de lei, os quais seriam deduzidos do princípio da segurança jurídica.

Embora a doutrina situe a origem do princípio da legalidade na Magna Carta<sup>5</sup>, para Alberto Xavier, o princípio da legalidade teria se desenvolvido de forma consuetudinária muito anteriormente. Segundo o autor, a partir do século XI já se havia sedimentado nos povos europeus a idéia de que os tributos não poderiam ser cobrados sem que tivessem sido criados por lei. A disposição da Magna Carta de 1215 veio somente a positivizar regra consuetudinariamente imposta. A origem da legalidade decorreria da ideia de autoimposição de tributos, ou seja, sacrifício coletivamente consentido através de uma assembleia representativa (XAVIER, 1978, p.7).

No Direito Tributário, o princípio da legalidade, para Alberto Xavier, seria deduzido do aspecto formal do conceito do Estado de Direito. Este conceito comportaria (a) um aspecto material, consubstanciado na realização da justiça, de modo que a limitação do patrimônio do indivíduo devesse ocorrer sem arbítrio, orientado pelo princípio da igualdade; e (b) um aspecto formal, sendo este o princípio da legalidade, de modo que a imposição fosse realizada pelo sacrifício coletivamente consentido através de uma assembleia representativa (XAVIER, 1978, pp. 8-9).

Para o autor, o princípio da legalidade, enquanto aspecto formal de um Estado de Direito, possui um sentido amplo ou uma fórmula negativa (preeminência de lei) e um sentido estrito ou positivo (princípio da reserva de lei). A preeminência de lei teria nascido com o Direito Administrativo, que exigia lei em sentido estrito, entendida como aquela promulgada por uma assembleia representativa, somente quando o Estado viesse a interferir na esfera privada do indivíduo, podendo se valer de demais atos para a execução das atividades estatais. Posteriormente, no Direito Administrativo, teria havido uma mudança gradual, de modo que a administração somente poderia agir mediante autorização em lei. Xavier entende que o princípio da reserva de lei, enquanto sentido estrito do princípio da legalidade, nasceu com o Direito Tributário, vindo a se alastrar para as demais atividades administrativas, como policiamento, emigração, dentre outros (XAVIER, 1978).

Quanto ao prisma da fonte jurídica, o princípio da reserva de lei se subdivide em uma reserva de lei material e uma reserva de lei formal. Para o primeiro, bastaria para a administração a previsão de uma norma abstrata qualquer (constitucional, infraconstitucional ou mesmo regulamentar). Já, a reserva de lei formal, exige ato com força de lei, seja lei em sentido estrito, votada por uma assembleia representativa ou outro ato que lhe seja formalmente atribuído o mesmo efeito (XAVIER, 1978, pp. 17-18).

Para Alberto Xavier, o Direito Tributário, ao contrário do Direito Administrativo, demandaria uma reserva de lei formal. Neste sentido:

---

5 Neste sentido aponta Hugo de Brito Machado: “Sua origem [do princípio da legalidade], todavia, tem sido geralmente situada na Magna Carta, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões” (1989, p. 14). De qualquer sorte, Hugo de Brito Machado também assente que “o princípio [da legalidade] é bastante antigo, como demonstra UCKMAR, manifestando-se inicialmente sob a forma de consentimento individual, na Inglaterra, em 1096, para transformar-se pouco a pouco em consentimento coletivo” (1989, p. 14).

Sabe-se que, na generalidade dos países, o Direito Administrativo se contenta com uma simples reserva de lei material, bastando-lhe a mera garantia de generalidade que o regulamento faculta. Mas no Direito Tributário sempre se entendeu ser de tal modo intensa a intervenção na propriedade dos particulares em que os tributos se traduzem, que se reputou indispensável rodear tal intervenção das garantias de lei formal (XAVIER, 1978, p. 18).

E, em se tratando do direito positivo à época, no qual vigia a Constituição de 1967, com a emenda constitucional de 1969<sup>6</sup>, o autor é categórico ao afirmar que a expressão lei, utilizada na redação do então art.19,I<sup>7</sup>, que traçava a legalidade como limite ao poder de tributar, se refere, salvo as exceções constitucionais, a lei em sentido estrito, votada pelo parlamento, dada a redação do art. 46<sup>8</sup>, que previa o processo legislativo (XAVIER, 1978, pp. 21-22). Neste sentido:

Importa agora tentar surpreender o exato sentido da expressão “lei” utilizado nos preceitos constitucionais que se referem o princípio da legalidade. Significará ela lei em sentido formal – abrangendo todo e qualquer ato revestido de força de lei, provenha ele do Poder Legislativo ou, nos limites traçados pela Constituição, do próprio Poder Executivo? Revestirá um conteúdo ainda mais restrito – referindo-se tão-só a atos do Poder Legislativo – ou seja, às “leis” previstas nos incisos II, III e IV do art. 46 da Constituição, por oposição aos “decretos-leis” considerados no inciso V? Ou assumirá um sentido amplo, de lei em sentido material, identificando-se assim com a noção de “legislação tributária” consagrada no art. 96 do Código Tributário Nacional, a qual compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”? Entendemos que esta última alternativa deve ser liminarmente rejeitada – e isto não apenas atendendo a que o princípio da legalidade desempenha uma função de proteção dos direitos e garantias individuais – decorrente de sua inserção no capítulo IV do título II da Constituição – incompatível com a sua consagração por fontes secundárias (“normas complementares”) provenientes do Poder Executivo; mas também por a expressão “lei”, usada na Constituição, se encontrar sistematicamente relacionada com o art. 46 que se refere ao processo legislativo, tipificando os modelos básicos das “leis”: ora, a tipificação a que procede o art. 46 não abre as portas às fontes regulamentares, secundárias ou “complementares” que encontram guarida no conceito espúrio de “legislação tributária”, em má hora acolhido no Código Tributário Nacional (XAVIER, 1978, pp. 21-22).

Mas o autor não se limita a proclamar uma reserva de lei formal para o direito tributário. Assim, Alberto Xavier afirma que a norma tributária demandaria, além de uma reserva de lei formal, uma reserva absoluta da lei, por meio da qual a norma deveria prever todos os elementos da imposição tributária, de modo a não abrir qualquer espécie de discricionariedade na aplicação da norma tributária:

---

6 Aqui utiliza-se Constituição de 1967, mas, alguns autores utilizam a nomenclatura “Constituição de 1969”, visto que a emenda constitucional de 1969 repetiu o texto da Constituição de 1967 e incorporou os atos institucionais editados durante o regime militar.

7 Na redação do texto constitucional de 1967: “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição [...]” (BRASIL, 1967).

8 Na redação do texto constitucional de 1967: “Art. 46. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares à Constituição; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - decretos-leis; VI - decretos legislativos; e VII - resoluções” (BRASIL, 1967).

No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de “tributos arbitrários”, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restritiva o princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex scripta*: a lei deve conter em si está todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão seja por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal” (XAVIER, 1978, pp. 37-38).

Para Xavier (1978, p. 45), o princípio da legalidade se relaciona com o sobreprincípio<sup>9</sup> da segurança jurídica. Este último possui um conteúdo formal, que se manifesta com a estabilidade do Direito, e um conteúdo material, consubstanciado na proteção da confiança. A essência da segurança jurídica seria a previsibilidade que os indivíduos teriam diante da ordem jurídica, de modo a conhecerem de antemão, os direitos que lhes são garantidos e os deveres que lhes serão exigidos.

Na doutrina alemã, para ou citado autor, o conceito de proteção da confiança, conteúdo material do sobreprincípio da segurança jurídica, se desdobra, no ramo do Direito Tributário, no princípio da confiança fiscal, o qual confere ao indivíduo o direito “de conhecer e computar seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei” (XAVIER, 1978, pp. 45-46), lei, para o autor, em sentido formal, votada por assembléia legislativa, sendo aplicável, também, uma reserva absoluta de lei, na qual todos os elementos da imposição tributária deveriam estar previstos na lei.

Desta relação, decorrente da dedução do princípio da legalidade tributária - que exige uma reserva absoluta de lei - do próprio Estado de Direito, o qual se funda, como dito antes, no sobreprincípio da segurança jurídica é que o autor constrói sua acepção do princípio da tipicidade tributária, de acordo com o qual todos os elementos da imposição tributária – critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo -, salvo exceções constitucionais, deveriam ser previstas em lei:

No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua, não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são,

---

<sup>9</sup>Utiliza-se aqui a nomenclatura sobreprincípio. Para Paulo de Barros Carvalho, “princípios são normas de direito positivo. Porém, são caracterizados também, como normas de forte conteúdo axiológico. Neste sentido: “Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma ‘N’ conduz um vector axiológico forte, cumprindo um papel de relevo para a compreensão dos segmentos importantes de sistemas de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’. Quer isto significar; por outros torneios, que ‘princípio’ é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento” (2008, p. 261). Assim, para o autor, por existir esta carga axiológica nas normas denominadas princípios, haveria “uma hierarquia de valores jurídicos ou, de outra maneira, de uma classificação hierárquica das normas do direito positivo, elegendo-se como critério a intensidade axiológica nelas presentes” (p. 262). Daí a existência de sobreprincípios, dentre os quais pode-se destacar o sobreprincípio da segurança jurídica. O Direito é um produto cultural, o qual, quando considerado como objeto de conhecimento, possui “existência espaço-temporal, susceptíveis, portanto, à experiência, além de serem valiosos, positiva ou negativamente” (CARVALHO, 2008, p. 17). Ainda que imposto pela força, um dos valores imanescentes ao Direito é a busca da segurança jurídica e em um Estado Democrático de Direito esta segurança somente pode ser atingida por meio de instituições democrática. Daí a referência a um sobreprincípio da segurança jurídica, que pode ser derivado de um Estado de Direito, ainda que não expressamente positivado.

portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações finais (XAVIER, 1978, p. 73).

Para Alberto Xavier, a observância do princípio da tipicidade, enquanto comando de que a lei deveria conter todos os elementos da incidência tributária, deveria ocorrer tanto no antecedente da norma tributária, composta pela hipótese de incidência com seus critérios material, temporal e especial, bem como, também, no consequente, composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Tinha-se, assim, a tipicidade fechada ou cerrada, que influenciou boa parte da doutrina e jurisprudência brasileiras.<sup>10</sup> Neste sentido, pode-se apontar Paulo de Barros Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária [...]. (CARVALHO, 2011, p. 208).

Para Edvaldo Brito, o tipo no direito tributário seria equivalente ao tipo fechado do Direito Penal. Ao falar sobre ficções, o autor, citando Rubens Gomes Souza, aponta:

[...] a ficção, que ele [Rubens Gomes Souza] diz equivaler-se à presunção absoluta, é inadmissível no direito tributário. Reitere-se: o tipo cerrado não abre espaço para essas técnicas, até porque elas atentariam contra o princípio da segurança jurídica (BRITO, 2010, p. 199).

No entanto, em que pese a forte influência de Alberto Xavier e a concepção de uma tipicidade tributária cerrada ou fechada na doutrina brasileira, existem autores que não comungam do mesmo entendimento.<sup>11</sup>

---

10 Por sua vez, Luciano Amaro (2003, p. 113), pugnando que a norma deve conter todos os elementos para o nascimento da obrigação tributária: “[...] é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerusclausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinações dos tipos tributários. À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma-se qualificar-se de fechada ou cerrada [...]”.

11 Para Leandro Paulsen, a lei não obrigatoriamente precisa prever todos os elementos da imposição tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) de forma “expressa e didática”. No caso, caberia ao intérprete extrair a completude da norma. Porém, na ausência de completude da lei, o autor discorda da sua complementação pelo Poder Executivo, colocando que, na verificação de que a lei é incompleta, não teria havido a instituição de um tributo, sendo a lei inaplicável. Neste sentido: “A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária [...]. Isso não significa, contudo, que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam necessariamente constar da lei de modo expresso e didático. Em leis de boa técnica, isso se dá, mas não constitui requisito para que se considere completa. Cabe ao intérprete e aplicador analisar a lei e identificar os diversos aspectos, só concluindo pela incompletude na impossibilidade de levar efeito tal identificação por absoluta falta de dados, referências ou elementos para tanto [...]. Em não sendo possível, em face da ausência de dados, que não possam ser supridos pelo trabalho do intérprete e aplicador sem que tenha de integrar a norma tributária com critérios fornecidos pelo Executivo e que revelem delegação vedada de competência, termos evidenciado tratar-se de norma incompleta. Tudo porque, neste caso, a lei não terá definitivamente instituído tributo, por insuficiência sua, deixando de ensejar ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou quanto ao conteúdo da obrigação tributária principal de pagar tributo” (2014, p. 174).

Ricardo Lobo Torres (2004, p. 200) aponta, em artigo intitulado “O princípio da tipicidade no direito tributário”, que a ideia de uma tipicidade fechada nasceu de uma aparente confusão conceitual das doutrinas ibéricas em relação à doutrina alemã. Segundo o autor, ao comentar a concepção de Alberto Xavier sobre tipicidade coloca: “parece-nos que o festejado autor confunde a tipicidade no sentido de *Typizität*, que expressa a qualidade do tipo, com a tipicidade na acepção de princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*)”, ambos conceitos da doutrina alemã.

Torres (2004, p. 227) ainda coloca que “as fontes portuguesas, principalmente, é que confundiram o tipo (tributário ou penal) com a hipótese de incidência (*Tatbestand*), assimilando à tipicidade a própria descrição constante do antecedente da regra de incidência”.

O autor aponta que “o princípio da tipicidade remete à noção de tipo e tipificação. O direito alemão é que dele tem cuidado com maior profundidade, sob as denominações de *Typizität* e *Typisierung*”. Embora concorde, ainda que parcialmente, com a ideia de um princípio da tipicidade como “adequação do fato gerador ao abstrato”, entende que seria “um exagero positivista proveniente das doutrinas portuguesas e espanholas” igualar o princípio da tipicidade ao princípio da determinação. Reconhece, contudo, que há “um certo relacionamento entre o tipo e a determinação do fato gerador, quando aquele se incluir na descrição da hipótese de incidência” (TORRES, 2004, p. 194).

Torres diferencia tipicidade (*Typizität*) da tipificação (*Typisierung*). Segundo o autor, “a tipicidade, no sentido que os alemães chamam de *Typizität*, significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico. Diz-se que há tipicidade quando o tipo reveste realmente as características necessárias à sua configuração lógica” (TORRES, 2004, p. 194).

A tipicidade seria então a verificação no mundo fenomenológico do evento que se encontra descrito na norma, ou seja, o fato típico.

Por sua vez, a tipificação, denominada pela doutrina alemã de *Typisierung*, “se refere 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” (TORRES, 2004, p. 202).

Portanto, para Torres, a atividade de tipificação no direito tributário consistira na escolha de elementos do mundo fenomenológico, do mundo palpável, pelo legislador, de modo que se componha a norma de incidência tributária.

O “tipo é a ordenação dos 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” (TORRES, 2004, p. 195). A característica do tipo, *v.g.*, empresa, “é que nele se contém todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie [...]” (TORRES, 2004, p. 195).

O tipo é, portanto, uma abstração da realidade que quando inserto na lei, encerra todo o conteúdo do que ele descreve, não sendo necessário conceituá-lo. Daí, se diferencia dos conceitos jurídicos determinados ou indeterminados<sup>12</sup>.

---

12 De acordo com o Dicionário de Filosofia de José Mora, “segundo uma opinião corrente, os conceitos são os elementos últimos de todos os pensamentos. Nesta caracterização, está implícita uma radical distinção entre o conceito entendido como entidade lógica e o conceito tal como é apreendido no decurso dos atos psicológicos. A doutrina do conceito é, neste caso, unicamente uma parte da lógica e nada tem a ver, como tal, com a psicologia [...] O conceito também se distingue do objecto: se é verdade que todo conceito se refere a um objeto, nem sequer o reproduz, mas é simplesmente o seu correlato intencional. Os objectos a que os conceitos se podem referir são



Ainda, “o tipo pela sua própria complexidade é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição” (TORRES, 2004, p. 195). Já, o conceito jurídico “é a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade” (TORRES, 2004, p. 196).

Conforme dito anteriormente, a tipicidade foi associada por Alberto Xavier ao princípio da determinação. Este, “(*Grundsatz der Bestimmtheit* em alemão) - ou determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheit*) - postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal” (TORRES, 2004, 203).

Com isso, pelo princípio da determinação, a lei formal deve conter os elementos da imposição tributária, sendo eles o critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Contudo, conforme afirma Torres (2004, p. 204), “esse princípio da determinação se expressou, na tradição ibérica, com especial ressonância no Brasil, como princípio da tipicidade, pela confusão feita entre o tipo legal e o fato gerador abstrato (*Tatbestand*)”.

Embora o princípio da determinação, enquanto “corolário dos princípios da legalidade, reserva da lei, separação dos poderes e proteção da confiança do contribuinte” (TORRES, 2004, p. 204), demande que os termos utilizado na legislação sejam determinados, assegurando, assim, em última instância a segurança jurídica, há uma constatação de fato de que é inevitável o uso de conceitos indeterminados na construção das normas tributárias<sup>13</sup>.

---

todos os objectos, os reais e os ideais, os metafísicos e os axiológicos e, portanto, os próprios conceitos (CONCEITO, 1982, p. 62). O Direito é objeto cultural, possui existência real, podendo ser representado por conceitos. O legislador pode se valer tanto de conceitos, determinados ou indeterminados, bem como do tipo para a construção da regra de imposição tributária. No caso dos conceitos determinados ou indeterminados, a Ciência do Direito, assim como os aplicadores da regra, constrói o seu conteúdo através de conceito. O tipo já encerra no signo que o representa o próprio significado. Como será visto mais à frente, devido à necessidade de segurança jurídica, os ramos do Direito Tributário e Penal demandam muito mais a utilização de conceitos determinados do que propriamente de tipos.

13 Alberto Xavier rechaça a utilização de conceitos indeterminados na norma de imposição tributária. O autor, muito embora reconheça que não exista conceitos absolutamente determinados, entende que quando para determinação dos conceitos se adentre no campo da valoração subjetiva do aplicador, põem-se em risco a segurança jurídica. Assim, a indeterminação seria aferida não pela sua natureza, mas pelo grau de objetividade ué se utilizada para determinação de conceitos jurídicos pelo aplicador da norma. Segundo Xavier: “Uma questão importa, porém, desde já dilucidar: o que se entende por conceitos indeterminados para efeito de proibição decorrente do princípio da tipicidade? [...] Antes de mais, cumpre fazer uma observação fundamental: é que a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau. Assim sendo não cabe à lógica fornecer a noção do conceito indeterminado, mas só uma disciplina valorativa, como o Direito pode contribuir para delimitar essa noção. Dado isto, a questão desloca-se para este outro plano; o que é para o Direito, em especial, o que é para o Direito Tributário um conceito indeterminado? Posto assim o problema, bem natural se torna que a solução repouse nos valores e nos interesses que levaram à sua proibição neste ramo do Direito. Recorde-se uma vez mais ser a segurança jurídica o fundamento do princípio da determinação; lembre-se mais uma vez q a segurança jurídica se traduz na suscetibilidade de previsão objetiva, por banda dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes sejam protegidos na sua confiança quanto aos direitos e deveres futuros; e, presentes estas idéias [sic], concluir-se-á naturalmente que a indeterminação conceitual relevante para o Direito Tributário é precisamente aquela que afeta a referida segurança jurídica, a mencionada suscetibilidade de previsão objetiva. Dado tudo o que – deve-se entender por conceito determinado aquele conceito empregado pela ei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógica e conceitualmente unívoco [...]” (1978, pp. 96-98). Ainda, segundo o autor, que cita Engishh, quando os conceitos normativos necessitarem de valoração para a sua aplicação no caso concreto, somente seriam aplicáveis aqueles que demandassem “valorações objetivas, assentes na experiência comum, nas convicções gerias ou nos ensinamentos de uma ciência ou técnica” (1978, pp. 98-99). Assim, em conclusão, Alberto Xavier assim coloca: “a noção de

Assim, o tipo não constitui a única forma para a construção da regra de imposição tributária, mas uma delas. O legislador, na criação da regra de incidência tributária, pode se utilizar do tipo, de conceitos determinados e indeterminados e de cláusulas gerais (TORRES, p. 213).

Neste caso, segundo Ricardo Lobo Torres, somente, se poderia falar em tipicidade quando o legislador utilizasse o tipo na construção da norma jurídica. Este pode compor tanto o antecedente da norma tributária quanto o consequente.

Na passagem a seguir, Ricardo Lobo Torres traz diferenciação da atividade de verificar no mundo fenomenológico o evento que é descrito hipoteticamente na norma, de modo a impulsionar a incidência da regra tributária. Para o autor:

A adequação do fato gerador concreto ao abstrato (Tatbeslalldmüssigkeit) no direito tributário, se faz por três formas diferentes, conforme a regra de incidência (Tatbestand + Rechtsfolge) seja composta por conceito classificatório, por conceito indeterminado acoplado a cláusula discricionária ou por tipo [= conceito-tipo (Typusbegriff) ou conceito de ordem (Ordnungsbegriff): a) pela subsunção, quando o conceito do fato ocorrido na vida social deva se qualificar de acordo com a interpretação do conceito determinado ou indeterminado previsto no fato gerador abstrato; b) pela discricionariedade, quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes do fato gerador abstrato, a autoridade administrativa age nos limites da decisão eqüitativa [sic];c) pela tipificação, quando o conceito do tipo apreendido na realidade deva se ordenar segundo o conceito-tipo descrito na norma (2004, p. 216).

Deste modo, na visão do autor, somente se poderia falar em tipicidade ou um princípio da tipicidade quando o legislador se utiliza do tipo para compor a regra de incidência tributária, seja no antecedente, seja no consequente, de modo que na atividade de adequação do evento colhido no mundo fenomenológico, o aplicador da norma verifica o tipo no mundo concreto e o confronta com o tipo, enquanto recorte abstrato descrito na norma.

Para Karl Larenz (2019, p.385), a subsunção somente se opera quando se está diante de um conceito determinado. Para o autor, “não é por acaso que na lógica se fala de subsunção de conceitos a conceitos”. Assim, um conceito determinado é aquele pelo qual uma determinada hipótese normativa possa ser definida mediante a indicação de critérios, ou, nas palavras do próprio autor, “determinadas notas”<sup>14</sup>.

Assim, ao contrário do que colocado por Ricardo Lobo Torres, quando se está diante de conceitos indeterminados não é possível falar mais em subsunção, pois “a coordenação de um

---

conceito determinado – construída como é sobre a segurança jurídica – abrange, para além dos conceitos determinados, em sentido estrito, os conceitos lógico-objetivamente determináveis. Só a partir do momento em que a concretização do conceito careça de uma valoração subjetiva, pessoal, do órgão de aplicação do direito – é que cessa a univocidade lógica do comando, sem a qual a segurança jurídica não há (1978, p. 99). No entanto, como será visto a seguir, a mesma constatação de Ricardo Lobo Torres, de que o legislador faz uso de conceitos indeterminados teve a autora portuguesa Ana Paulo Dourado, em sua tese de doutorado “O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”.

<sup>14</sup>Transcreve-se: “Por isso, a subordinação de uma determinada situação de facto S à previsão P por via de um silogismo de subsunção só é possível se P puder ser plenamente definido mediante a indicação, que seja suficiente, de determinadas notas, ou, por outras palavras, quando com a caracterização de P mediante as notas N<sup>1</sup> até N<sup>x</sup> se trata da definição de um conceito” (LARENZ, 2019, p. 385).

fenômeno da vida a um tipo ou à esfera de sentido de uma pauta carecida de preenchimento não é subsunção, mas coordenação valorativa” (LARENZ, 2019, p. 386).

Ricardo Lobo Torres atribui o equívoco de equiparar o *Tatbestand* da doutrina alemã com o tipo, identificando, assim, o princípio da determinação com o princípio da tipicidade, à doutrina ibérica, que, por conseguinte influenciou a doutrina brasileira.

Para o autor, o *Tatbestand* da doutrina alemã é identificado como o antecedente da regra jurídica de incidência tributária (TORRES, 2004, p. 213), no qual estão localizados: o **critério material**, composto por um verbo e seu complemento (CARVALHO, 2008), sendo o núcleo da hipótese de incidência tributária, o evento colhido no mundo fenomenológico pelo legislador; (b) o **critério espacial**, consubstanciado pelo espaço no qual o evento descrito de forma hipotética da norma se desenrola e o; (c) **critério temporal**, enquanto medida de tempo a ser aferida para a verificação do fato gerador.

Deste modo, para Ricardo Lobo Torres, o *Tatbestand* da doutrina alemã nada mais é do que a hipótese de incidência tributária, a qual consiste na descrição hipotética do evento que, verificado em tempo e espaço e colhido pelo aplicador da regra no mundo fático, o transforma em fato jurídico, que desencadeia o consequente da regra de incidência tributária.

No que se refere ao consequente da regra de incidência tributária, a doutrina alemã cunhou o termo *Reschtsfolge* (TORRES, p. 213), o qual, contém o **critério pessoal** da regra de incidência tributária, ou seja, sujeito passivo e ativo, bem como o **critério quantitativo**, composto pela base de cálculo e alíquota.

Como já mencionado, para Ricardo Lobo Torres, na construção de ambos, antecedente e consequente da norma tributária, o legislador utiliza tanto conceitos determinados ou indeterminados, bem como cláusulas gerais e, por fim, o tipo. Segundo o autor, a doutrina ibérica veio a reduzir a formação da hipótese de incidência ao tipo, confundindo princípio da determinação com uma tipicidade fechada ou cerrada.

Deste modo, vê-se que o princípio da tipicidade no Brasil, bem como a existência de uma tipicidade fechada, na qual todos os elementos da norma de imposição tributária deveriam estar descritos em lei votada pelo parlamento, sofreu forte influência da doutrina ibérica, especialmente de Alberto Xavier, que por sua vez se inspirou no conceito de *Tatsbestand* da doutrina alemã, identificado, por Ricardo Lobo Torres, como o antecedente da regra de imposição tributária.

Para este último, a doutrina ibérica confundiu o tipo, enquanto forma de construção da regra de incidência tributária, que é aberto, com o *Tatbestand* da doutrina alemã. Assim, segundo o autor somente haveria de falar em tipicidade ou princípio da tipicidade quando se utilizasse na construção da regra tributária o tipo.

Mizabel Derzi aponta, aliás, que esta confusão conceitual surgiu da doutrina penal ao se traduzir tipo por *Tatbestand*:

Embora a doutrina do tipo seja complexa, confusa e de limites imprecisos já na sua origem, vale dizer, dentro da ciência do direito tedesco, como anotou Leenen, convém realçar que às dificuldades que lhe são inerentes se acresçam outras. É que a palavra alemã *Tatbestand* foi traduzida, impropriamente por tipo. Assim, ocorre que, na maioria das vezes, o autor alemão não se refere a tipo, mas a *Tatbestand*, embora conste da tradução a expressão tipo. Por exemplo, *Die Lehre von Tatbestand*, de Beling, foi traduzida como a doutrina do delito-tipo; igualmente *Class* fala em *Grenzen* dos *Tatbestands*; Dahm em

Verbrechen und Tatbestand. O título original da obra de Claus Roxin, *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, foi traduzido por Tipos abiertos y elementos del deber jurídico na versão castelhana de E. Bacigalupo. Dentro da ciência penal, então, o que para o alemão é *Tatbestand*, para nós, latino-americanos, passou a ser 'tipo' (DERZI, 2007, pp. 151-152)

Alberto Xavier aplica a idéia de tipicidade não só ao antecedente (*Tatbestand*), mas também ao consequente (*Rechtsfolge*). Para o autor, devido ao princípio da legalidade, enquanto deduzido da segurança jurídica, não seria possível delegar ao aplicador da norma qualquer discricionariedade, inclusive no que se referia à quantificação do tributo<sup>15</sup>.

Além disso, como se viu, o autor rechaça a utilização de conceitos indeterminados na construção da regra de imposição tributária. Por outro lado, para Ricardo Lobo Torres, o legislador não somente constrói a norma tributária utilizando o tipo, mas também o faz com conceitos determinado, indeterminados e cláusulas gerais.

A autora portuguesa, Ana Paula Dourado, também chega a esta mesma constatação de fato em relação ao direito alemão, italiano e português, complementando que, além de o legislador utilizar conceitos indeterminados, os tribunais dificilmente declaram tais normas inconstitucionais:

[...] a verdade é que nunca foi considerada inconstitucional a utilização de conceitos indeterminados nas leis fiscais – nem na Alemanha, nem em Itália – e, embora em Portugal o tenha sido num caso isolado, eles são em regra admitidos [...]. E como aqueles que postulam uma concretização pelos órgãos de aplicação, torna-se irrealista defender a reserva absoluta de lei (DOURADO, 2007, p. 277).

---

15Neste sentido, assim coloca o autor: “Disse-se há pouco que a tipicidade respeitava não só aos fatos como aos efeitos, não só aos fatos como aos efeitos, não só às situações jurídicas iniciais como às finais, não só à hipótese senão também ao mandamento. Importa, pois, justificar o asserto. A idéia [sic] de reserva absoluta de lei (formal ou material) envolve, como já várias vezes se afirmou, que ela contenha em si não só o fundamento, como também o próprio critério da decisão. Se o órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da decisão, isto não pode deixar de significar que o princípio da tipicidade atua integralmente na norma tributária, em todos os seus elementos, na previsão ou hipótese e na estatuição ou injunção. Se assim não fosse, isto é, se o princípio da legalidade se esgotasse na declaração da tributabilidade do fato, teríamos que o referido princípio autorizaria órgão de aplicação do direito a verificados certos fatos típicos, definir em concreto a medida do tributo a aplicar. Mas é de ver que semelhante entendimento é incompatível com as mais elementares exigências de segurança jurídica. Procurando esta subtrair do órgão de aplicação do direito quaisquer expressões de arbítrio ou do seu puro critério subjetivo, natural se torna a exigência de uma construção por tipos não só dos fatos tributários, mas também da medida dos tributos. E desta sorte, são objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quantum da prestação tributária (1978, pp. 77-78) (Destaque original). Na seguinte passagem a posição do autor é ainda mais clara: “[...] o sistema constitucional [brasileiro] consagrou um sistema de ‘tributos fixos’ (ou melhor, tributos com critérios fixos de medida), por analogia com o tão discutido sistema de penas fixas. O princípio da tipicidade, refletindo poderosos ditames de segurança jurídica, traduz-se, quanto ao mandamento da norma, na exigência de uma absoluta determinação da sua medida. De sorte que, à luz deste sistema, a justiça tributária é ainda e sempre uma justiça estritamente legal: prescindindo de um esforço de individualização da medida do tributo, realiza-se necessariamente por via dos próprios critérios adotados pelo legislador para a sua definição abstrata. E o ponto é tanto mais importante quanto é certo reconhecer largo setor da doutrina que de verdadeira discricionariedade só se poderia falar aí onde existisse liberdade na fixação dos efeitos jurídicos (*Rechtsfolgeermessen*): é que se a lei, em vez de fixar formal e taxativamente os efeitos jurídicos, se bastasse com uma delimitação abstrata do campo das decisões possíveis, o órgão de aplicação do direito ver-se-ia privado de decisão e a indeterminação legal acabaria por traduzir-se em pura autorização para agir. Ora, isto, que é a essência mesmo dos sistemas de reserva relativa de lei, contraria claramente o princípio da legalidade, com o conteúdo restrito que assumiu no Direito Tributário por influência da segurança jurídica” (1978, p. 96).

Em sua tese de doutoramento em ciência jurídico-económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, “O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceito jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”, cujo trecho é citado acima, a autora parte, justamente, desta constatação de fato: a regra tributária possui conceitos indeterminados.

A partir daí, identifica um problema quanto à aplicação do princípio da tipicidade pela jurisprudência portuguesa: muito embora se defenda uma tipicidade fechada, os tribunais portugueses, em razão de conceitos indeterminados, apontam a existência de uma discricionariedade técnica conferida à administração, na qual o judiciário não poderia adentrar. Segundo a autora, “a defesa simultânea da tipicidade fechada e da discricionariedade técnica constitui uma aporia, e lesa a previsibilidade do montante dos impostos a pagar, pelo que, a legalidade fiscal exige uma outra configuração dogmática” (DOURADO, 2007, p. 11).

Com o levantamento destes dois pontos, Ana Paula Dourado procura estabelecer limites para a aplicação dos conceitos indeterminados, de modo que os tribunais possam controlar ao que denomina de discricionariedade técnica.

Na obra, a autora, assim como Alberto Xavier e Ricardo Lobo Torres também aborda o *Tatbestand* da doutrina alemã. No entanto, ao contrário deste último, não confina o conceito de *Tatbestand* da doutrina alemã ao antecedente da regra de incidência tributária, mas, como será visto mais à frente, atribui, não só ao citado conceito, mas outros que envolvem a teoria da tipicidade, uma acepção polissêmica<sup>16</sup>.

Na verdade, a autora chega a criticar a posição que restringe o *Tatbestand* ao conceito de antecedente ou hipótese de incidência da regra tributária, uma vez que isto em nada inovaria quanto à aplicação da tipicidade no direito tributário<sup>17</sup>.

A redução do conceito de *Tatbestand* como sinônimo de hipótese de incidência ou antecedente da regra matriz tributária em nada agrega a uma teoria do princípio da tipicidade tributária, pois a concepção de que o preenchimento das condições previstas no antecedente de uma regra desencadeia a aplicação do consequente é comum a qualquer ramo do Direito.

Pode-se dizer, inclusive, que tal concepção de *Tatbestand* esvazia o próprio princípio da tipicidade tributária, tornando-o dispensável. A própria Ana Paulo Dourado dá notícias de movimento doutrinário em que se propõe a desnecessidade de um princípio da tipicidade tributária em razão da reserva legal, constituindo a existência do primeiro frente ao segundo uma redundância<sup>18</sup>.

---

16 “Mas a tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit* e *Typizität*), como o *Tatbestand* legal e o *Typus* são, tal como a legalidade, conceitos polissêmicos e, entre nós, já Alberto Xavier, que desenvolveu os princípios da legalidade e da tipicidade fiscais em Portugal, numa perspectiva muito ligada à ideia de segurança jurídica, nos deu notícia da discussão existente à volta do sentido de tipicidade. É de se notar, porém, que a mencionada polissemia não é característica exclusiva do Direito Fiscal, pois o conceito de *Tatbestand* é muito discutido, por exemplo, na doutrina penalista alemã antes e depois de Ernst Beling” (DOURADO, 2007, p. 236-237).

17 Neste sentido, a autora ao apontar que na legislação alemã pode-se entender que se “utiliza a expressão *Tatbestand* no sentido de ‘pressuposto’ ou ‘causa dos efeitos jurídicos’ por contraposição aos ‘efeitos jurídicos’. Ou seja, se entendermos que se pretende, com as referidas definições, dizer apenas que a realização das consequências jurídicas (fiscais), nada acrescenta, pois em todos os ramos de Direito, são estas as componentes da ‘estrutura lógica da proposição jurídica completa’” (DOURADO, 2007, p. 291).

18 Nas palavras da autora: “também na doutrina se têm manifestado algumas vozes contra a necessidade de um princípio da tipicidade fiscal, pois ele nada acrescenta ao princípio da legalidade, não teria por isso uma função automática, e constituiria uma fórmula tautológica” (DOURADO, 2007, p. 229). Ainda, com relação à desnecessidade de um princípio da tipicidade: “Neste momento, podemos fazer referência a um princípio da

Assim, constatado que o princípio da tipicidade tributária ibérica, que tanto influenciou a doutrina e jurisprudência brasileira, teve sua construção, assim como o princípio da tipicidade penal, de uma impropriedade terminológica em relação ao *Tatbestand* da doutrina alemã, seria o caso, antes mesmo de se falar em uma tipicidade fechada ou aberta no Direito Tributário brasileiro, falar-se de uma dispensabilidade do princípio da tipicidade.

Em outras palavras, tendo em vista a regra da legalidade tributária prevista no art. 150, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, segundo a qual só se pode instituir tributos ou aumentá-los mediante lei, seria necessária a construção de um princípio da tipicidade tributária brasileiro? Aliás, existiria um princípio da tipicidade tributária no direito brasileiro?

Um primeiro ponto a se colocar é que, parafraseando Ana Paula Dourado, que constata o mesmo fato em relação ao direito português, muito embora não haja na doutrina brasileira o desenvolvimento de uma dogmática em relação ao princípio da tipicidade tributária, este é amplamente citado, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, assim, como em Portugal, “como sinônimo de legalidade fiscal, ou melhor, como a faceta material da legalidade fiscal” (DOURADO, 2007, p. 229).

Contudo, para verificar a necessidade e existência de um princípio da tipicidade tributária brasileiro, vale efetuar, antes, ainda que breve, incursão na origem do *Tatbestand* das doutrinas penal e tributária alemãs, das quais a doutrina ibérica, em especial, Alberto Xavier, se inspirou para seu princípio da tipicidade fiscal que influenciou boa parte da doutrina e jurisprudência brasileiras

### **3. O *Tatbestand* na Doutrina Alemã: do Direito Penal ao Direito Tributário**

Como asseverado por Ana Paula Dourado (2007, p. 247), “a concepção dogmática da tipicidade fiscal é muito próxima da concepção da tipicidade penal [...], embora nunca seja feita menção expressa a essa influência”.

No direito penal, o denominado *Tatbestand* alemão foi traduzido indevidamente pela doutrina latino-americana como tipo penal (DERZI, 2007, pp. 151-152), o que gerou certa confusão terminológica.

Deste modo, “tipo [...] foi tradução livre da expressão *Tatbestand*, que aparece no código penal alemão, com referência aos efeitos do erro na conduta humana, os quais acarretam a impunibilidade” (DERZI, 2007, p. 155)<sup>19</sup>.

---

reserva de lei fiscal com três facetas: uma faceta procedimental, que exige que determinadas decisões estaduais resultem em um procedimento previsto constitucionalmente para as leis, uma faceta competencial, que nos diz que determinados domínios jurídicos são da exclusiva competência do Parlamento; e uma faceta de conteúdo material de lei, segundo a qual, a lei, para cumprir sua função, deve ser suficientemente determinada. Esta última faceta pretende substituir a construção dogmática do princípio da tipicidade” (DOURADO, 2007, p. 229).

<sup>19</sup> Segundo Misabel Derzi, “Jimenez de Assúa traduz *Tatbestand* por *tipicidade* e Ricardo Nuñez fala em *fato* (*Tratado de derecho penal*, p.656). No entanto, Sebastian Soler adota a expressão *delito-tipo, figura, tipicidade* (*V. Derecho penal argentino*, p. 208-204), enquanto os italianos usam *fattispecie* e Francesco Antolisei prefere “figura abstrata de um delito” (*V. Manuale di diritto penale*, p. 163). Originou-se, daí, a equívoca teoria do tipo penal, como tradução de *Tatbestand*” (p. 155). Todavia, no decorrer deste item utilizar-se-á os termos tipo penal, tipicidade penal e princípio da tipicidade em seu sentido impróprio, não como sinônimo de linguagem tipológica, mas como ele é descrito pela própria teoria de direito penal e tributária, ou seja, como sinônimo de conduta descrita abstratamente na norma penal ou o conteúdo da hipótese de incidência tributária. Como assevera Misabel Derzi sobre o uso de tal terminologia: “Dentro da ciência penal, então, o que para o alemão é *Tatbestand*, para nós, latino-americanos, passou a ser ‘tipo’. Por essa razão, não será possível deixar de lado [...] o uso da expressão tipo em sentido impróprio. São numerosas as traduções, de que nos valem, que referem o termo tipo, no lugar de

Também, como notícia Ana Paula Dourado (2007, pp. 247-248), na doutrina portuguesa, a expressão *Tatbestand* é traduzida como “‘tipo’ ou ‘factualidade típica’, é a ‘figura’, ‘modelo de facto’. O *Tatbestand* está ligado a uma ‘abstração generalizadora’, a um ‘facto imaginado para servir de paradigma’”.

O termo *Tatbestand* foi concebido pela doutrina penal alemã no final do século XVIII como equivalente à expressão latina *corpus delicti*, delineando “o delito com todos os seus elementos e pressupostos de punibilidade” (BITTENCOURT, 2020, p. 462).

Assim, o *Tatbestand* do direito penal alemão deita suas raízes no *corpus delicti* originário do direito latino, constituindo o termo, ele mesmo, como tradução da expressão em latim para o alemão, que foi incorporada na redação do Código Penal alemão (DERZI, 2007, p. 154).

No direito alemão, o *corpus delicti* teve origem no processo inquisitorial canônico, nele constituindo o objetivo da primeira fase do processo. O termo *Tatbestand* foi inicialmente utilizado tanto em uma acepção de direito processual, para designar o evento ocorrido no mundo dos fatos enquanto dado do processo, bem como em uma acepção de direito material, para designar os elementos que constituíam os crimes em espécie (DOURADO, 2007, p. 248).

A origem processual do *Tatbestand* no direito penal alemão denota sua ligação com a questão probatória dentro do processo, conferindo, assim, em sua concepção inicial, as características de busca pela segurança jurídica e a necessidade de se prolatar uma sentença correta. O conceito era identificado, portanto, como os elementos necessários para a configuração do crime, tanto no aspecto processual quanto no material, para que houvesse a imposição de uma pena (DERZI, 2007, p. 156).

Assim, “as raízes do *Tatbestand* explicam, do ponto de vista técnico, uma indiscriminação em torno dos elementos do delito e sua confusão com os pressupostos para a aplicação da pena” (DERZI, 2007, p. 156).

De qualquer forma, em sua acepção de direito material, ou seja, enquanto designação dos elementos necessários para configuração de crime e, portanto, como consequência, a implicação de uma conduta punível, o *Tatbestand*, que deitava suas raízes no direito processual, passou a figurar, primariamente, como um instituto de direito material (DOURADO, 2007, p. 249).

No período pós-iluminista, a idéia de uma tipicidade passou a ser dirigida ao legislador, que deveria estabelecer critérios taxativos para se evitar abusos na aplicação das leis. No entanto, no século XIX, ainda havia a aplicação ambivalente do *Tatbestand* enquanto instituto de direito processual e, ao mesmo tempo, de direito material. Ainda, segundo a autora, no decorrer do século XIX é que se abandonou a acepção de direito processual do conceito, passando-se a crescer o interesse pelo conceito de *Tatbestand* de direito material, enquanto definição de infração, bem como o abandono de sua acepção concreta na verificação dos eventos descritos na norma, para uma acepção mais abstrata, na qualidade de conceito previsto na norma jurídica (DOURADO, 2007, p. 249).

Segundo Ana Paula Dourado (2007, p. 249), “a doutrina do *Tatbestand* aparece no Estado de Direito liberal associada ao princípio da legalidade, ao processo de secularização e de codificação do Direito Penal”. A autora atribui à Feuerbach essa associação entre o *Tatbestand* e o princípio da legalidade, bem como à separação entre as esferas processual e material no Direito Penal, cujo

---

conceito abstrato, tipologia, ao invés de classificação, ou que apontam princípio da tipicidade, quando deveriam tratar de princípio da especificidade conceitual classificatória” (2007, p. 152).

conceito de *Tatbestand* “se assenta no princípio por ele formulado *nullum crimen sine lege*, adoptado mais tarde para o Direito fiscal (*nullum tributum sine lege*)” (DOURADO, 2007, p. 250)<sup>20</sup>.

Ainda no século XIX, Luden traz a concepção de materialidade, colocando em foco uma aceção objetiva da infração, enquanto verificação de uma conduta humana pelos seus aspectos externos, apontando que a verificação da ocorrência de um delito somente poderia ser efetuada baseada em uma lei positiva. Este foco nos critérios objetivos da infração, extirpado o conteúdo anímico, veio a influenciar o princípio da tipicidade em abstrato de Beling (DOURADO, 2007, pp. 251-252).

Beling é apontado como o autor que trouxe a moderna concepção de tipo para a doutrina penal (BITTENCOURT, 2020, p. 462). O autor é responsável por conceber o *Tatbestand* como um elemento autônomo em relação à antijuridicidade e culpabilidade, inaugurando a teoria tripartida do crime<sup>21</sup>. Antes dele, “o direito penal, no século XIX, via o delito, basicamente, de forma bipartida, resultado de características internas (culpabilidade) e externas (ação antijurídica)” (DERZI, 2007, p. 156).

A concepção inicial do *Tatbestand* de Beling era de que ele seria meramente descritivo, não possuindo qualquer natureza valorativa. Constituiria descrição abstrata de uma conduta, de modo que a sua verificação no mundo fenomênico seria efetuada por simples apreensão pelo aplicador da norma. Assim, a conduta típica seria desprovida de qualquer valor. A valoração da conduta em reprovável seria alocada na antijuridicidade (BITTENCOURT, 2020, p. 464)<sup>22</sup>.

Para Misabel Derzi (2007, p. 158), “a elaboração teórica do *Tatbestand* penal em Beling, traduzida como tipo, da forma neutra, como nasceu, foi condicionada pelo modelo positivista do direito”. Ainda, segundo a autora:

O abandono de qualquer tema ou investigação filosófica, assim como a adoção de métodos pretensamente técnico-jurídicos provocam o desdobramento analítico do delito em tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade. O que se perde do enfoque sintético do delito, da visão conjunta dos pressupostos e requisitos para a aplicação da pena, ganha-se em análise (DERZI, 2007, p. 158).

<sup>20</sup> O conceito de Feuerbach para *Tatbestand* constitui, assim, verdadeira garantia ao indivíduo frente ao poder punitivo do Estado, de modo que uma conduta somente poderá ser punida se previamente prevista na lei, de modo a criar segurança jurídica ao cidadão. Assim nos coloca Ana Paula Dourado: “Na primeira edição do ‘*Lehrbuch*’ (1801), Feuerbach refere que ‘o conjunto de elementos de uma conduta em particular ou de um facto que estão contidos no conceito legal de uma determinada categoria de condutas ilícitas toma o nome de *Tatbestand* da infração (*corpus delicti*); e na edição de 1847, diz Feuerbach que ‘no Direito Penal, a doutrina do *Tatbestand* assume significado na medida em que disso dependo que o facto tenha uma certa natureza, e que uma certa pena seja aplicada a seguir ao cometimento do facto, para que os cidadãos saibam o que devem evitar fazer e os juízes saibam aquilo que podem punir” (DOURADO, 2007, p. 250).

<sup>21</sup> Pela teoria tripartida do direito penal, crime é a conduta típica, antijurídica e culpável. Segundo Ana Paula Dourado, “Beling (1906) veio a atribuir uma função analítica ao conceito, introduzindo a chamada análise tripartida da infração (*Tatbestand*, ilicitude e culpa) e limitando o *Tatbestand* aos elementos objectivos” (DOURADO, 2007, p. 252).

<sup>22</sup> Nas palavras de Bittencourt: “o tipo penal na concepção inicial de Beling, esgotava-se na descrição da imagem externa de uma ação determinada, ou seja, tinha uma função meramente descritiva, competindo à norma a valoração da conduta. Por isso, uma ação pode ser típica e não ser antijurídica (contrária à norma), ante a existência de uma causa de justificação. Beling distinguiu, em síntese, dentro do injusto objetivo e tipicidade da antijuridicidade. Assim, a proibição era de causar o resultado típico, e antijuridicidade representava a contradição entre a causação desse resultado com a ordem jurídica, que se comprova com a ausência de causa justificadora” (2020, pp. 463-464) (Destques originais). Ainda, neste mesmo sentido: “Em resumo, o tipo (*Tatbestand*) de Beling é expediente técnico-legal, descrição neutra (não valorativa), estritamente objetiva e externa, independente dos demais aspectos do delito (antijuridicidade e culpabilidade) e insuficiente para a sua configuração (DERZI, 2007, p. 161).



Aliás, a autora critica a visão de Beling que propugna um *Tatbestand* neutro:

O tipo (*Tatbestand*) de Beling, por isso mesmo chamado de naturalístico, é a mais ambiciosa e inútil tentativa de redução do conteúdo descritivo das leis aos métodos objetivos da verificação das ciências, chamadas “naturais”. A morte de um homem, na teoria do grande penalista alemão ainda que me legítima defesa, é fato comprovável e demonstrável e, pois, natural. Significa não só ausência de valoração por parte do legislador, mas também fato comprovável pelo juiz, sem emissão de juízo de valor, proveniente do mundo do ser, no sentido das ciências naturais-descritivas-explicativas” (DERZI, 2007, p. 162).

No entanto, ainda que inspirada em forte conteúdo positivista, a teoria de Beling revolucionou não só a visão de crime, ao introduzir a concepção tripartida do crime, mas o seu *Tatbestand* vinha imbuído de uma forte conotação de proteção à liberdade do indivíduo em face do poder punitivo estatal.

Assim, para Beling, a previsão de condutas que o legislador entenda como suficientemente reprováveis para movimentar a persecução penal devem estar descritas de forma mais clara possível, sem uso de conceitos indeterminados, “devendo por isso o *Tatbestand* legal ser constituído por conceitos descritivos, que fazem parte de um sistema fechado (DOURADO, 2007, p. 253)<sup>23</sup>.

Muito embora a concepção de Beling tenha relevante influência no Direito Penal ao introduzir a concepção tripartida do crime, bem como proteger o direito fundamental à liberdade, sua teoria “não recebeu acolhida favorável na doutrina alemã, que menosprezou sua importância, taxando-a de inútil complicação (BITTENCOURT, 2007, p. 464).

Diante das críticas, Beling reformula sua teoria em 1930. Todavia, manteve a função eminentemente descritiva do tipo. Segundo Bittencourt (2020, p. 468), “Beling estabeleceu entre tipo de delito (*Delikttypus*) e *Tatbestand* ou figura reitora (*Leitbild*)”.

Assim, “ao tipo de delito – *Delikttypus* - correspondem todas as características internas e externas de cada figura legal” (BITTENCOURT, 2020, p. 468), sendo o tipo puramente descritivo. Já, o *Tatbestand* seria figura ideal, não se localizando na parte objetiva ou subjetiva do delito, mas “sendo um *modelo conceitual* extraído do acontecimento externo (BITTENCOURT, 2020, p. 468) (Destaques originais).

Beling afasta o conceito de *Tatbestand* dos tipos penais da parte especial, mantendo-o como um “quadro reitor que antecede” (Cf. DOURADO, 2007, p. 256) o próprio tipo, mantendo, assim, sua “função central do Direito Penal (de conceito funcional, sem conteúdo próprio, situado no vértice do sistema)” (DOURADO, 2007, p. 255).

---

<sup>23</sup> Ainda, no sentido de que muito embora se baseie em um modelo positivista, a intenção de Beling como seu *Tatbestand* objetivo é descritivo era salvaguardar a liberdade do indivíduo: “Neste modelo silogístico de Beling, declarativo da aplicação do Direito, e ligado a um positivismo científico, os elementos da infração são rigorosamente determinados e a dogmática jurídica é despida de considerações filosóficas, psicológicas e sociológicas. Os *Tatbestände* criados pelo Direito positivo permitem delinear os contornos dos tipos de delito [...], não existindo já ‘delitos naturais’, mas apenas aqueles previstos em lei, mesmo que a conduta seja ilícita e culposa. Tal como refere o próprio Beling em *Die Lehre vom Verbrechen*, o objectivo da investigação é o de elevar o conceito de *Tatbestanda* conceito fundamental de Direito Penal: ‘nenhuma infração sem conformidade ao *Tatbestand*’. O conceito de *Tatbestand* tem como finalidade atingir um elevado grau de certeza na aplicação do Direito, no contexto de um Direito constituído por conceitos simples, controláveis, e onde a liberdade do indivíduo é um valor fundamental” (DOURADO, 2007, p. 253).

O penalista alemão também não mais utiliza a “função de conformidade ao *Tatbestand* (*Tatbestandsmässigkeit*), optando pela expressão ‘*Typizität*’ (conformidade ao tipo)” (DOURADO, 2007, p. 256). Deste modo, surge a questão do delito como figura típica, sendo atípica qualquer conduta que não se enquadre no tipo legal: “toda a conduta que não possa incluir-se entre os tipos descritos na lei – o atípico – por mais injusta e culpável que seja, é uma conduta não punível” (BELING *apud* DOURADO, 2007, p. 256).

Contudo, a reformulação da teoria por Beling não impediu, no período entre guerras, que a doutrina penal antiliberal rejeitasse o conceito de *Tatbestand* em razão do alto teor de abstração. Ainda, a crise do conceito se agrava no pós-Segunda Guerra Mundial, sendo hoje, debatida a possibilidade da existência de um *Tatbestand* penal fechado e da tipicidade fechada propugnada por Beling, tendo em vista a utilização de conceitos indeterminados (DOURADO, 2007, pp. 256-257).

De qualquer forma, vale ressaltar que a tipicidade penal está atrelada ao surgimento de um procedimento legislativo abstraído de questões morais e religiosas. A abstração da lei e a tipicidade, enquanto decorrência do princípio da legalidade, tem sua origem no Direito Penal do século XIX, ao passo que o pensamento tipológico e o tipo como um dos métodos na construção da norma jurídica, somente foram desenvolvidos a partir do século XX. (DOURADO, 2007, p. 258).

Tal qual ocorreu com o direito penal, também foi a doutrina alemã que “atribuiu ao *Tatbestand* papel relevante no direito tributário”, cuja terminologia constava de forma expressa no § 3º da Lei de Adaptação de Imposto (DERZI, 2007, p. 241).

De acordo com Ana Paula Dourado, o conceito de *Tatbestand* de imposto, utilizado pela doutrina alemã nos anos vinte, apesar de se aproximar conceito de *Tatbestand* penal de Beling, não era completamente despido de valor ou simplesmente descritivo, pois estava vinculado “ao tipo económico subjacente e ao princípio da igualdade” (2007, p. 259).

Após a Segunda Guerra Mundial, “o princípio da tipicidade é interpretado de forma mais exigente: a pretensão e a obrigação do imposto resultam de lei (formal) prévia que descreve o *Tatbestand* (os elementos essenciais) desse mesmo imposto” (DOURADO, 2007, p. 261).

A doutrina aponta que foi Hensel que introduziu a ideia de um *Tatbestand* de imposto (DERZI, 2007, p. 242). O termo consta em obra de 1924, na qual o referido autor inclui “A doutrina do *Tatbestand*”, na qual ele trata dos aspectos pessoal e material do *Tatbestand* de imposto (DOURADO, 2007, p. 261). No entanto, embora defendesse um *Tatbestand* de imposto na condição de garantia ao contribuinte, Hensel admitia poderes conformadores da administração na concreção da norma, atribuídos, porém, pela lei, mas que poderiam ser exercidos por regulamentos ou atos de aplicação da regra tributária (DOURADO, 2007, p. 264).

Apesar de Hensel admitir esta abertura para a concreção da norma, a doutrina alemã dos pós Segunda Guerra Mundial inicia movimento em direção a um princípio de tipicidade fechada, movimento este impulsionado pelo desprestígio da legalidade tributária durante a ditadura nacional socialista (DOURADO, 2007, p. 265).

Neste sentido, Bühler defende “uma tipicidade muito fechada, pois rejeita a utilização pelo legislador de conceitos jurídicos indeterminados, com base na previsibilidade da carga de imposto, e princípios de segurança jurídico e de Estado de Direito” (DOURADO, 2007, p. 267).

Em sentido semelhante, “Tipke defende que o conteúdo do princípio da tipicidade fiscal deve se orientar pelo do Direito Penal, e que deve respeitar ao sujeito e objeto do imposto, à determinação da matéria tributável, à taxa de imposto e aos benefícios fiscais” (DOURADO, 2007,

p. 268). Aliás, em matéria de tipicidade, o autor se aproxima de Alberto Xavier, ao afirmar que “as exigências da tipicidade fiscal são ainda maiores do que as da tipicidade penal, porque neste caso o juiz tem discricionariedade quanto à fixação da moldura penal (DOURADO, 2007, p. 268)<sup>24</sup>.

Contudo, em que pese o posicionamento por uma tipicidade fechada como em Tipke, esta “começa a ser substituída por uma concepção de tipicidade mais aberta pela jurisprudência e por Joachim Lang [...], que abandona uma concepção positivista do Direito Fiscal” (DOURADO, 2007, p. 272).

Assim, segundo Ana Paula Dourado, “o desenvolvimento dogmático do princípio da tipicidade depois da segunda guerra mundial é tendencialmente substituído, sob o impulso do Tribunal Constitucional alemão, pelo princípio da determinação legal ou densidade legal” (2007, p. 272). No entanto, a autora aponta que o princípio da tipicidade ainda é mencionado pelo mesmo Tribunal, na qualidade de dar prevalência à vontade do legislador.

#### 4. Princípio da Tipicidade e Princípio da Determinação.

O histórico do *Tatbestand* penal e fiscal na Alemanha demonstra que a nomenclatura utilizada para o princípio da tipicidade tributária das doutrinas ibéricas e latino-americana decorre, pois, de uma equívoca tradução do conceito de *Tatbestand*, da doutrina alemã, como tipo.

Vale mencionar que ao contrário da doutrina penal brasileira, que utiliza o termo tipo para designar a conduta penalmente reprovável na lei, na doutrina tributária brasileira o tipo terminou sendo substituído pelo “fato gerador”, “hipótese de incidência”, “fato imponible”, etc.

Mas o tipo para a construção do princípio da tipicidade nada tem a ver com o pensamento tipológico. Por vezes, tipo e princípio da tipicidade significa a necessidade de se adequar o fato à norma, bem como a exigência de que a regra tributária, com todos os seus elementos, seja determinada em lei.

Ademais, a concepção inicial de um *Tatbestand* fechado ou tipo cerrado, vai dando lugar ao entendimento de um *Tatbestand* mais aberto, seja em razão da impossibilidade factual de o legislador prever, de forma pormenorizada, todos os elementos para a norma tributária, seja pela existência de conceitos indeterminados<sup>25</sup>.

Contudo, ainda que aceita a utilização imprópria dos termos tipo e tipicidade para se referir à faceta material do princípio da legalidade, a questão que se busca aqui responder, qual seja, o perfil da tipicidade no Direito Tributário brasileiro, mesmo após a análise histórica, demanda a resposta de outra questão: diante da reserva legal e de um princípio da determinação, seria mesmo necessário o desenvolvimento de um princípio da tipicidade tributária?

Henrich Kruse procura afastar eventual prolixidade no uso da legalidade e tipicidade, apontando que esta última seria um aspecto da legalidade e se relaciona com a obrigação tributária, exigindo lei em sentido formal, ao passo que para fins de legalidade, bastaria a utilização de qualquer tipo de norma (DOURADO, 2007, p. 274).

<sup>24</sup> Segundo a autora, “a tipicidade fiscal de Tipke é, como se pode perceber, muito fechada, e, para além de o autor não reconhecer a discricionariedade administrativa, quanto a aspectos relevantes que interfiram com os elementos essenciais do imposto ou a quantificação deste, também não faz qualquer referência a uma margem de livre apreciação concedida por conceitos jurídicos indeterminados” (2007, p. 270).

<sup>25</sup> Ana Paulo Dourado coloca que “a tipicidade diz respeito aos elementos do *Tatbestand* de imposto, mas isso não significa uma predeterminação absoluta de todas as situações da vida a abarcar pela disposição legal – irrealizável em qualquer ramo de Direito [...]” (2007, p. 326).

Alberto Xavier também aponta a tipicidade como decorrência da legalidade, concebendo a aplicação da regra tributária como uma operação meramente “subsuntiva e automática” (DOURADO, 2007, p. 275).

Como dito anteriormente, Ana Paulo Dourado aponta que tipicidade e o próprio conceito de *Tatbestand* da doutrina alemã, bem como o tipo, são conceitos polissêmicos e, como se viu no item anterior, o histórico do *Tatbestand* demonstra forte flutuação terminológica e conceitual, vindo no próprio direito penal o conceito ganhar nível de abstração, sendo substituído, por Beling, pelo tipo de delito (*Delikttypus*) e tipicidade (*Typizität*).

Assim, a autora aponta como “mais correcta a distinção entre vários *Tatbestände*, porque desempenham diferentes funções e porque os contornos de cada um deles nem sempre coincidem” (DOURADO, 2007, p. 233). Assim, ela propõe a existência de um *Tatbestand* “de garantia” e um *Tatbestand* “sistemático”.

O *Tatbestand* sistemático constituiria categoria legal, se assemelharia ao conceito de *Tatbestand* enquanto hipótese de incidência, mas não se limitando ao antecedente normativo, mas também ao consequente, implicando, assim, em uma ordenação dos elementos que compõem a regra de incidência tributária (DOURADO, 2007)<sup>26</sup>.

O *Tatbestand* de garantia seria conceito dogmático, a ser construído pela doutrina e jurisprudência, de modo a determinar que elementos essenciais devem compor a norma de imposição tributária. A tipicidade exigiria que tais elementos fossem definidos por lei parlamentar (DOURADO, 2007, p. 284).

Mas, enquanto o *Tatbestand* de garantia constitui categoria dogmática e a tipicidade exige que os elementos desta espécie de *Tatbestand* sejam definidos em lei formal, o grau dessa reserva de lei em sentido estrito é oriundo do direito positivo constitucional (DOURADO, 2007, p. 277)<sup>27</sup>. Em suma, apesar de se exigir lei para a definição do *Tatbestand* de garantia, a exigência do quanto deva estar descrito em lei formal depende do direito positivo de cada estado nacional.

Como já mencionado, a existência de uma tipicidade ou princípio da tipicidade vem sendo questionado na doutrina e, no caso da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, a tipicidade vem sendo substituída pelo princípio da determinação, apesar de ainda continuar a ser citado.

Todavia, o princípio da determinação não poderia substituir completamente a tipicidade. A tipicidade é princípio-garantia que assegura a “definição legal dos elementos essenciais do imposto de modo suficientemente determinado, cabendo sempre ao Parlamento a orientação política sobre os mesmos” (DOURADO, 2007, p. 329). O princípio da determinação seria, portanto, um aspecto

---

<sup>26</sup> Assim coloca a autora: “O *Tatbestand* sistemático, organizando os elementos que indicam a capacidade contributiva em relação ao imposto em concreto, orienta o procedimento de liquidação dos tributos quando efectuados pela administração [...] bem como a autoavaliação do sujeito passivo; e orienta a administração e Os tribunais na sua função de controlo da aplicação da lei, no confronto do caso individual com as disposições normativas ou grupo de disposições normativas [...]” (2007, p. 224).

<sup>27</sup> Neste sentido ainda: “[...] a questão de saber se a reserva de lei fiscal é uma reserva absoluta de lei formal do Parlamento (no sentido de proibição de autorizações legislativas), ou se admite autorizações legislativas concedidas a outro ou outros órgãos com competência normativa, não se confunde com o princípio da tipicidade; isto é, a reserva absoluta de lei parlamentar, a existir, decorrerá das disposições constitucionais relativas às competências” (DOURADO, 2007, 287). Em nota de rodapé 805, a citada autora ainda coloca: “Cabendo Às normas constitucionais delimitar as competências normativas, se o princípio da legalidade por elas definido não exige uma reserva absoluta de lei parlamentar, essa reserva absoluta não pode decorrer da tipicidade. Como já se referiu anteriormente, para Kruse, os pressupostos de previsibilidade e calculabilidade exigidos pelo princípio da legalidade seriam assegurados por qualquer norma (não sendo necessário que se trate de lei formal) enquanto que o princípio da tipicidade dos impostos exigiria que estes pressupostos fossem assegurados por norma legal [...]” (DOURADO, 2007, pp. 287-288).

da tipicidade. Segundo Ana Paula Dourado, a “determinação é o elemento quantitativo da tipicidade” (DOURADO, 2007, p. 329).

Deste modo, o princípio da tipicidade não se mostra dispensável. Na verdade, concretiza o princípio da legalidade, já que exige que os elementos essenciais da regra de imposição tributária sejam previstos em lei. No que se refere ao grau de reserva de lei, absoluta ou relativa, tal questão não decorre do princípio da tipicidade, mas do perfil constitucional do direito positivo de cada Estado.

## **5. O Perfil da Tipicidade no Direito Brasileiro.**

A tipicidade cerrada ou fechada, tal qual proposta por Alberto Xavier, no sentido de que a lei em sentido estrito deva conter todos os elementos da regra de imposição tributária de forma determinada (ou ao menos determinável), esbarra em duas questões factuais.

A primeira é que, em razão da complexidade da vida social, nem sempre é possível ao legislador prever todos os elementos da norma tributária de forma determinada (questão factual estendida, inclusive, a qualquer ramo do direito). A outra é que o legislador não só faz uso de tipos e conceitos determinados, mas também de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Ademais, em razão da polissemia de sentidos, o próprio uso do termo tipo, para designar a descrição abstrata de um evento a ser colhido no mundo fenomenológico pelo aplicador da lei, e tipicidade, enquanto adequação desse fato a norma, gera uma forte flutuação terminológica, para não dizer confusões conceituais.

O legislador pode utilizar, na produção do dispositivo jurídico, conceitos determinados e indeterminados, cláusulas gerais e tipos.

Misabel Derzi (2007, p. 51) aponta que o a Ciência do Direito europeia e latino-americana foram influenciadas pela metodologia escolástico-dedutiva, na qual a conceituação, a definição, seria a mensuração de todos os objetos. Daí a influência do conceito abstrato e classificatório no Direito continental europeu e latino-americano.

Para a autora, “o conceito secciona, seleciona [...]. O conceito pode referir-se a todo tipo de objeto: abstrato, concreto, universal ou individual. [...] pode haver conceito de coisas inexistentes” (DERZI, 2007, p. 53).

Ao contrário do conceito, que pode inclusive se referir a coisas inexistentes, o tipo possui um maior contato com a realidade (DERZI, 2007, p. 53). O tipo por si só é aberto, sendo o tipo fechado, na verdade, um conceito classificatório, “pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas” (DERZI, 2007, p. 58).

O tipo é utilizado no Direito de três formas diferentes: (a) como metodologia para o direito, constituindo o tipo aberto, em contraposição ao conceito rígido e exato; (b) em sentido completamente oposto, o tipo é identificado como conceito determinado, no sentido dos elementos que formam os *Tatbestände* e; por fim (c) referindo-se a limites mínimo e máximos criados pela Administração de modo a facilitar a aplicação da lei (DERZI, 2007, pp 68-69).

O tipo, em sua acepção própria, não é sinônimo de “estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios” (DERZI, 2007, p. 70). Na verdade, em sua acepção própria, é justamente o oposto do conceito fechado:

Parece-nos que, pelo menos de acordo com a lógica aristotélica, o tipológico foge às características do pensamento científico conceitual clássico. O que importa é que (conceito ou não), tipo é o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido (DERZI, 2007, p. 92).

Portanto, o tipo, quando sinônimo de conceito fechado, determinado, é utilizado em sua acepção imprópria (DERZI, 2007, p. 70), se estendendo, pois, aos termos dele derivados: tipicidade e tipificação.

No Direito Penal, portanto, o tipo e a tipicidade se referem, respectivamente, ao conceito determinado na legislação e à adequação do fato à norma. No Direito Tributário, se utiliza, no lugar do tipo, hipótese de incidência ou fato gerador em abstrato, para se designar a conceituação legal daqueles fatos escolhidos pelo legislador como presuntivos de riqueza, sendo a tipicidade utilizada no mesmo sentido que o Direito Penal na condição de adequação do fato à norma (subsunção).

Como Misabel Derzi (2007, p. 144) aponta, “no direito penal e tributário, prevalece a tendência conceitual classificatória, graças à preeminência da segurança sobre os demais princípios”. Aliás, no que se refere ao direito tributário, a autora aponta que há escolha legislativa pelos conceitos fechados, na medida em que o princípio da legalidade se converteu, ele próprio, em um conceito determinado:

O princípio da legalidade, em matéria tributária, verbi gratia, converteu-se em conceito determinado. O Código Tributário Nacional nomeia suas características [...]. A delimitação do campo conceitual objetivo do princípio foi feita, não por via tipológica, mas pela determinação de um conceito abstrato. Observe-se que suas notas são irrenunciáveis, formando uma estrutura não flexível. A concreção do princípio, pois, foi feita de forma não tipológica (DERZI, 2007, p. 106).

Diante desta impropriedade terminológica, Misabel Derzi propõe que o princípio da tipicidade deveria ceder lugar a um princípio da especialidade ou especificidade conceitual:

Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da ‘tipicidade’, no direito penal e no direito tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual (DERZI, 2007, p. 126).

Linhas atrás foi colocado que a reserva absoluta ou relativa de lei não decorria do então nomeado princípio da tipicidade, mas, sim, da escolha do legislador constitucional positivo. O princípio da tipicidade exige que os elementos essenciais do *Tatbestand* de garantia venham a ser previstos em lei, não necessariamente em sentido estrito, podendo ser complementada por normas regulamentares. O grau de exigência quanto à necessidade deste conteúdo, ou seja, ser veiculado por lei em sentido estrito ou lato, é determinado pelo perfil constitucional (DOURADO, 2007).

Ciente da impropriedade terminológica, não se vê aqui, como aponta Misabel Derzi, que o princípio da tipicidade (aqui utilizado por não se encontrar alternativa melhor e pela sua própria consagração na doutrina de direito penal e tributário) possa ceder lugar a um princípio da

especificidade conceitual. Este se aproximaria mais do princípio da determinação do direito alemão, o qual, segundo Ana Paula Dourado seria o aspecto quantitativo do princípio da tipicidade.

Na verdade, em relação à terminologia, poder-se-ia dizer que o princípio da especificidade conceitual ou da determinação (da doutrina alemã), seria comando ao legislador, decorrente da própria segurança jurídica, que na formação da regra matriz de incidência deveria se ater, na medida do possível, a conceitos determinados ou, pelo menos determináveis.

Por outro lado, a terminologia fechada ou aberta dirigida à tipicidade em sua acepção imprópria, não se refere aqui à existência de tipos fechados ou cerrados, metodologicamente impossíveis, mas ao grau que se exige que os elementos da regra de incidência tributária devam constar de lei em sentido estrito. É neste sentido que se fala em um princípio da tipicidade fechada ou cerrada.

Deixando de lado, assim, a questão terminológica, o princípio da tipicidade no Brasil (tipicidade, aqui, no sentido impróprio, na qualidade de se exigir a previsão dos elementos da regra de imposição tributária em lei) seria: (a) fechado, exigindo que os elementos da regra de imposição tributária, antecedente e consequente, estejam previstos em lei em sentido estrito, ou (b) aberto, de modo que tais elementos possam ser determinados por qualquer tipo de norma?

Jefferson Teodorovicz (2019, p. 6) aponta que a doutrina tributária nacional passou a criticar correntes tradicionais, vinculadas a um positivismo formal, especialmente, segundo o autor, “uma legalidade tributária fechada ou estrita, e que levaria a conceitos fechados ou cerrados”. Dentre tais autores, pode-se citar Ricardo Lobo Torres, acima referido.

Sérgio André Rocha, também revisitando o tema, entende que não existiria, sequer, um princípio da tipicidade, mas, tão somente, os princípios da determinação e vedação da tributação por analogia (2011).

Em que pese o posicionamento dos autores acima, vale ressaltar que o grau de abertura de um princípio da tipicidade (utilizando aqui, mais uma vez, nomenclatura imprópria, é determinado pela Constituição positiva (DOURADO, 2007). Assim, é necessário se voltar para o texto Constitucional brasileiro, de modo a verificar o grau de abertura com o qual o Poder Constituinte plasmou o Sistema Tributário Brasileiro.

Edvaldo Brito (2016, p. 11) localiza a tipicidade dos tributos no artigo 145, incisos I a III e artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, cuja redação, para uma melhor compreensão, transcreve-se a seguir:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas [...]. Art. 146. Cabe à lei complementar [...]: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (BRASIL)

O art. 145 da Constituição inaugura a Seção I, Capítulo I do Título VI, a qual trata dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional. Ao elencar os tributos que podem ser instituídos e por quem podem ser instituídos, a Constituição já apresenta a direção para um rol taxativo, fechado, de tributos. Não se olvida aqui a diversidade na doutrina das espécies tributárias. Mas o que interessa a este estudo é a construção de um Sistema Tributário extremamente analítico, com a previsão exaustiva de tributos e competências (sendo reservada competência residual à União em termos de impostos), cujos princípios e limitações são estendidos a figuras classificadas por parte da doutrina como não tributárias<sup>28</sup>.

Por sua vez, o art. 146, inciso III, erige à legislação complementar federal estabelecer normas gerais em matéria tributária, em especial a definição (conceituação) de tributos e sua espécie e, em relação aos impostos, a definição (conceituação) da hipótese de incidência da norma e base de cálculo. Em adição ao art. 146, cite-se a própria regra da legalidade, instituída pelo art. 150, inciso I, segundo a qual somente pode-se instituir tributo senão em virtude de lei<sup>29</sup>.

Ou seja, há expressa determinação constitucional que a lei em sentido estrito contenha todos os elementos da regra de incidência tributária: (a) o antecedente ou hipótese de incidência, composto pelos critérios material, temporal e espacial, designado pela norma constitucional impropriamente de “fato gerador” e; (b) o consequente, composto pelo critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquotas).

Ademais, ao utilizar o termo “definir”, a Constituição determina ao legislador que utilize, tanto quanto possível, conceitos determinados ou, ao menos, determináveis na regra de incidência tributária. Vale dizer que, consoante o princípio da legalidade e, dele decorrente, o princípio da tipicidade, não é possível ao legislador instituir tributos com base em cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, ficando tais termos confinados às demais normas tributárias.

## **6. Conclusões.**

A exigência de um tipo fechado ou cerrado para o direito tributário sofreu grande influência da doutrina ibérica, sobretudo da teoria de princípio da tipicidade tributária desenvolvido por Alberto Xavier.

Contudo, não se pode falar, ao menos do ponto de vista metodológico, de tipo fechado ou cerrado, visto que o tipo, enquanto recorte ou abstração da realidade, é ele próprio aberto.

Na verdade, a utilização da expressão tipo, para indicar os elementos abstratamente descritos na norma, e tipicidade, para indicar a adequação do fato à norma, teve origem no

---

<sup>28</sup> Apesar de não ser objeto deste estudo, vale salientar a diversidade na doutrina quanto às espécies tributárias. Para Edvaldo Brito, por exemplo, as espécies tributárias seriam apenas três: impostos, taxa e contribuições de melhoria. Para o autor as contribuições sociais, por exemplo, teriam natureza não tributária (2016, p. 20). Por sua vez, Luciano Amaro aponta uma classificação quadripartida: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (2003, pp. 80-81). Hugo de Brito aponta cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios (2004, p. 76). Sobre a natureza tributária das contribuições sociais, José Eduardo de Melo, citando Misabel Derzi assim coloca: “pondera Misabel Derzi que o art. 149 ‘veio a espancar definitivamente qualquer dúvida em torno da natureza tributária das contribuições’, determinando de ‘forma expressa e literal que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários – da legalidade a irretroatividade -, além de todas as normas gerais de direito tributário” (2006, p. 81).

<sup>29</sup> Lei em sentido estrito, como pondera Alberto Xavier ainda no texto constitucional anterior (1975). Isto em razão da redação das espécies legislativa na Constituição Federal de 1988 se referir a “lei complementar” e “lei” como oriundas do processo legislativo, ou seja, norma decorrente de deliberação por assembleia legislativa: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII – resoluções” (BRASIL).



*Tatbestand* do direito penal alemão, o qual foi, inclusive, posteriormente substituído por *Beling*, pelo tipo de delito (*Delikttypus*) e tipicidade (*Typizität*).

Esta imprecisão terminológica também influenciou o direito tributário latino-americano que, preferindo a expressão hipótese de incidência a tipo, também via na tipicidade, a adequação do fato à norma.

Alberto Xavier propôs uma tipicidade fechada, sem abertura para qualquer elemento discricionário do aplicador da regra tributária, porém, devido à impropriedade terminológica, confundiu pensamento tipológico com a determinação legal. O tipo não é em si fechado, mas o conceito o é.

Na verdade, ao contrário do que as expressões tipo e tipicidade levam a crer, no direito penal e tributário, devido ao princípio da segurança jurídica, ocorre a utilização de conceitos determinado ou classificatórios e, ainda que utilizado o tipo, este se transmuda em um conceito.

O princípio da tipicidade não se confunde com o princípio da determinação, sendo este comando ao legislador, decorrente do princípio da segurança jurídica, para que se atenha, na medida do possível, a conceitos determinados ou determináveis.

Assim, abstraindo a impropriedade terminológica, o princípio da tipicidade tributária exige que os elementos essenciais do *Tatbestand* de garantia estejam previstos em lei. O grau de abertura, ou seja, tipicidade fechada ou aberta, depende do direito positivo constitucional.

No caso do Direito Tributário Brasileiro, a tipicidade - aqui utilizada em sua acepção imprópria, tal qual no direito penal, ou seja, no sentido de que a lei deva prever os elementos da regra de imposição tributária, tanto o antecedente quanto consequente - exige que todos os critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), na medida do possível, devem estar previstos em lei em sentido estrito, votada por assembleia representativa, devendo ser utilizados conceitos determinados ou, ao menos, determináveis, ficando os conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos relegados às demais normas de direito tributário.

## **8. Referências Bibliográficas**

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRITO, Edvaldo. Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ªed. São Paulo, Saraiva, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. 1 ed. Coimbra: Almedina, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: São Paulo, 1977.

- LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.
- LOPES DA SILVA, Joseane Suzart. Pesquisa científica no campo jurídico: aspectos gerais e a importância da metodologia para a eficiência e a coerência da investigação. Disponível em: <http://abdecon.com.br/index.php/em-acao/outras-publicacoes/pesquisacientifica-no-campo-juridico-aspectos-gerais-e-a-importancia-da-metodologia-para-aefficiencia-e-a-coerencia-da-investigacao/>. Acesso em: 14 ago. 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. 5 ed. São Paulo: Malheiros.
- MORA, José Ferrater. Dicionário de filosofia. 5 ed. Lisboa: Dom Quixote, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.
- PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16.ed.Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- ROCHA, Sérgio André. Existe um princípio da tipicidade no direito tributário? Direito Tributário Atual. N.26. Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coord). São Paulo: Dialética –IBDT, 2011.
- TEODOROVICZ, JEFERSON. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. Revista Pensamento Jurídico, São Paulo, v. 13, nº 2, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/download/174/231>. Consulta em 23 jun. 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 235, pp. 192-232, jan. /mar. 2004.
- XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.