

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-526-

3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade Federal do Maranhão -
UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
[www.portais.ufma.br/PortalUfma/
index.jsf](http://www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf)

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. Apesar das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos de mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considera que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

TIPICIDADE TRIBUTÁRIA: DESAFIOS DO FECHAMENTO NORMATIVO NO DIREITO CONTEMPORÂNEO

TAX TYPICITY: CHALLENGES OF CLOSING LEGAL TYPES IN CONTEMPORARY LAW

Leandro Aragão Werneck ¹

Resumo

Na doutrina jurídica brasileira e na aplicação jurídica pelos tribunais, ainda remanesce a ideia de tipicidade fechada, no sentido de determinação normativa que lhe firmou Alberto Xavier. Apesar disto, a discussão não foi encerrada e esta concepção encontra desafios ante à evolução do pensamento jurídico, voltada à natureza dos tipos legais, ao papel do intérprete normativo e à interdependência dos princípios constitucionais. Diante do desenvolvimento doutrinário mais recente, discute-se sobre a real possibilidade de fechamento dos tipos legais tributários no ordenamento brasileiro para concluir que não há mais lugar para tipos fechados no pensamento jurídico atual.

Palavras-chave: Tipicidade, Fechada, Princípios, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The idea of closed typicity in the sense of normative determination signed by Alberto Xavier's work remains until nowadays law's interpretation in Brazilian doctrine and judicial courts. Despite this, the discussion has not yet been closed and this conception faces challenges to the evolution of legal thinking, focused on the nature of legal types, the role of the interpreter and the interdependence of the principles of Constitutional Law. Enlightened by the modern legal doctrine, we discuss the possibility of closing legal tax types in brazilian legal system to conclude that there is no place for that in current legal thinking.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Typicity, Closing, Principles, Tax law

¹ Mestrando em Direito Público pela UFBA. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela UFBA. Sócio do escritório Aragão Werneck Advogados Associados.

1 INTRODUÇÃO

Há quase quatro décadas, foi publicada uma das mais relevantes obras doutrinárias brasileiras acerca do princípio da tipicidade tributária. Alberto Xavier marcou a construção do conhecimento jurídico no tema em “*Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*” e, não por outra razão, seus fundamentos são adotados por inúmeros juristas até os dias atuais.

Apesar disto, as mudanças no pensamento jurídico nas últimas décadas – não só na compreensão do Direito Tributário, mas, na Ciência do Direito como um todo – trouxeram novas reflexões à concepção dos “tipos” e do respectivo princípio na tributação.

As diferentes correntes se chocam em pontos de crucial interesse para a aplicação do princípio da tipicidade no contexto de delimitação do Poder de instituir e majorar tributos. De um lado, a doutrina clássica impõe a ideia de tipicidade fechada, que só admite à norma os rígidos contornos que o legislador tenha dado, propositalmente, para onerar figuras certas e plenamente determinadas. Já o pensamento moderno reconhece a indeterminação inerente à linguagem e nega à natureza da figura abstrata dos “tipos” qualquer fechamento semântico.

Diante da divergência, o mesmo princípio da tipicidade, cujas bases são enxergadas no ideal de segurança jurídica, acaba por instalar perigosa dúvida para o ato de aplicação e interpretação do Direito Tributário. Definir se os tipos tributários são dotados de abertura ou fechamento semântico será premissa essencial em diversos casos para se poder concluir pela incidência ou não da norma impositiva.

Assim, a intenção do presente estudo é rever os fundamentos teóricos clássicos do princípio da tipicidade tributária para, comparando-os com as críticas formuladas pela doutrina contemporânea, sermos capazes de concluir se o tipo tributário está sujeito a uma abertura interpretativa ou não.

Inicialmente, a abordagem tomará curso pela definição das bases da discussão sobre a tipicidade, com a descrição e a distinção entre “conceitos”, “categorias” e “tipos” no pensamento doutrinário, estabelecendo seus aspectos de relevo, para especificar o que se entende por “abertura” e “fechamento” semântico.

Depois de firmadas estas noções teóricas, passaremos a encarar o princípio da tipicidade tributária como vem sendo formulado no Brasil nas últimas décadas. A partir do marco da obra clássica de Alberto Xavier, se procederá à comparação deste modelo de tipicidade, sua abertura ou fechamento, com as críticas doutrinárias contemporâneas e a ótica da interpretação constitucional.

2 A FORMAÇÃO DE TIPOS E CONCEITOS E A TIPICIDADE

Karl Larenz (2012, p. 627) leciona que a utilização de conceitos para a apresentação do conteúdo das normas é parte integrante da missão de quem se propõe à atividade de construção por meio da Ciência do Direito. Os conceitos a que chama “abstratos” – segundo distinção hegeliana que admite falar-se em conceitos concretos – são generalizações feitas de objetos a partir de notas distintivas desligadas, abstraídas, isoladas destes (LARENZ, 2012, p. 624).

O sistema conceitual estrutura uma forma de pensamento com a qual se busca apreender um significado do mundo concreto (ÁVILA, 2006, p. 176). Por sua vez, o conceito é a ideia abstrata que um sujeito cognoscente elabora acerca de um determinado objeto cognoscível, inconfundível com outros conceitos em razão dos elementos que o estruturam e que, por sua vez, podem ser formados de outros tantos conceitos (BRITO, 2016, p. 74).

Os conceitos projetam-se no plano da abstração mental para apreender os objetos do plano concreto, não na sua totalidade, mas, mediante a eliminação de suas notas particulares para dar eminência somente àquelas de ordem geral e uniforme a todos eles (LARENZ, 2012, p. 624-625). E, assim, continua o autor alemão:

[...] a formação de conceitos abstractos, e nomeadamente daqueles com um grau progressivamente crescente de abstracção, que se tornam cada vez mais vazios de conteúdo à medida que o grau de abstracção se eleva, facilita em grande medida a clareza, porque com o auxílio de tais conceitos, um grande número de fenómenos, frequentemente de índole muito diversa, pode ser reconduzido a um denominador comum e uniformemente regulado. [...] (LARENZ, 2012, p. 649)

Para Larenz (2012, p. 626), a utilidade da formação de conceitos no Direito é eminente diante da necessidade que tem o legislador de classificar a infindável quantidade de fenômenos da vida, em toda a sua complexidade e especificidade. Os conceitos abstratos facilitam esta tarefa na medida em que permitem a subsunção ignorando aquelas notas de caráter específico.

Em oposição aos conceitos – unidade mais abstrata do pensamento –, Edvaldo Brito (2016, p. 74) após as categorias e as instituições, situações presentes quando se torna possível identificar a figura idealizada no mundo concreto. As categorias se constituem como realidade concretizadora dos conceitos jurídicos, um reflexo das imagens mentais criadas pela fonte normativa acerca das coisas. As categorias são os fatos concretos eleitos pelo ordenamento como capazes de gerar efeitos jurídicos (BRITO, 2016, p. 162).

Já entre “tipos” e “conceitos”, há também diferenças. O conceito é a representação abstrata de dados empíricos, o que permite uma certa distorção da realidade. O tipo conduz a

um pensamento orientado pelos valores e pelo sistema a que está sujeito (TORRES, 2008, p. 138).

Os tipos estão entre a concretude identificada nas categorias e a abstração dos conceitos. Assim como no pensamento conceitual, o pensamento tipológico e a formação dos “tipos” é uma maneira de racionalizar a realidade concreta num grau de abstração intermediário (ÁVILA, 2006, p. 181): nem tão abstrato e intangível como os conceitos, suscetíveis de distorções, nem tão concreto a ponto de contemplar a riqueza de especificidades de cada variação encontrada no plano dos fatos (ENGISCH *apud* LARENZ, 2012, p. 656).

No Direito, o tipo funciona como mediador entre a ideia de Direito e a situação da vida, sendo naturalmente aberto e insuscetível de definição, mas, apenas de explicação, de descrição (LARENZ, 2012, p. 187; TORRES, 2008, p. 137-138). A expressão “tipo” se contrapõe à individualização de objetos. Significa articular, ordenar, a prática de um exercício que agrega/segrega elementos com razão em critérios definidos (ZILVETI, 2008, p. 34).

O tipo é um esquema de abstração mental. Trata-se de uma forma de ordenação abstrata dos dados concretos existentes na realidade, segundo critérios de semelhança, com a formação de classes de objetos (TORRES, 2008, p. 137). Na visão de Humberto Ávila (2006, p. 181), os tipos representam uma totalidade graduável e aberta à qual um conjunto de fatos pode ser correlacionado, ainda quando falte um determinado traço distintivo seu.

O pensamento tipológico se oferece como forma de suprir as insuficiências deixadas pelo sistema lógico e pelos conceitos abstratos na apreensão dos fenômenos da vida. A sua aplicação no Direito não pretende copiar a realidade, mas, servir de arquétipo, pondo a claro e conservando a plenitude de traços particulares contidos nele (LARENZ, 2012, p. 655-672).

Pela ideia logo acima, não se compreenda mal, no sentido de que o tipo se preocupa com os traços particulares. Em verdade, é exatamente o inverso. A tipificação não guarda relação com a diferenciação ilimitada entre objetos (ZILVETI, 2008, p. 37) porque busca representar a normalidade de uma situação concreta, a sua média.

O ponto é que isto não significa dizer que a noção de tipo não admite as especificidades dos objetos típicos. Isto é possível, desde que estas especificidades não sejam de tal modo discrepantes que convertam a situação em anormal (TORRES, 2008, p. 137-138). A descrição dos tipos é uma discriminação parcial: ela não apresenta os elementos necessários para uma verdadeira diferenciação, mas, aqueles característicos do grupo de objetos segundo um determinado ponto de vista (SCHOUERI, 2005, p. 244).

Segundo Larenz (2012, p. 306-309), a utilização dos tipos consiste ainda na tentativa de completar o pensamento conceitual, conferindo assim maior aproximação com a realidade.

É uma ferramenta para viabilizar a atividade legiferante que, se se mantiver por demais abstrata, atribuirá consequências jurídicas a casos em que não se deveria aplicá-las, e, se legislar casuisticamente, correrá o risco de deixar de lado os casos que deveria regular.

Por serem ambos de ordem abstrata, a distinção entre tipos e conceitos (ÁVILA, 2006, p. 176) se dá, normalmente, por: (i) uma espécie de combinação dos elementos distintivos; e (ii) pelo método de sua aplicação. O primeiro critério identifica o conceito como uma rígida soma de elementos distintos ao qual um fato pode ser subsumido ou não, ao passo em que o tipo representa uma totalidade graduável e aberta. O segundo diferencia pela razão de que um conceito só se deixa subsumir a um conjunto de fatos integralmente, ao passo em que o mesmo conjunto pode ser atribuído a um tipo apesar da inadequação de alguns de seus caracteres.

Sobre esta estrutura abstrata dos tipos, interessa a nós especialmente compreender a que se refere quando se lhes atribui os adjetivos de “abertos” ou “fechados”.

Um tipo fechado se perfaz com a determinação exaustiva de suas características, numa limitação precisa que exclui, mais e mais, características que antes seriam compatíveis com o arquétipo (ABRAHAM, 2008, p. 121). A distinção entre tipos abertos e fechados decorre, respectivamente, da possibilidade de o seu conteúdo sofrer ou não um acréscimo descritivo. Os tipos fechados encerram em si mesmos todos os elementos necessários à interpretação, ao passo em que os abertos admitem, por exemplo, os influxos da interpretação integrativa.

Não é da natureza do tipo que ele seja fechado. Os tipos são esboços, formas básicas essenciais, carentes de definição (ZILVETI, 2008, p. 37), e não detêm a autossuficiência necessária à completude de sentido, especialmente no ato de aplicação normativa.

Retratar os tipos como abertos também não significa dizer que a decisão jurídica não tenha sido previamente dada pela lei. A tipificação é feita numa atividade legislativa que recorta a realidade num exercício de simplificação e de praticabilidade (TORRES, 2008, p. 146) e a abertura dos tipos implica apenas em reconhecer as diversas possibilidades de combinação dos seus elementos distintivos por meio da valoração na aplicação da norma (ÁVILA, 2006, p. 189).

A inerente abertura dos tipos também é característica na doutrina que lhes diferencia dos conceitos, sendo repisado pelos teóricos que estes é que são dotados de fechamento (SCHOUERI, 2005, p. 244).

3 O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A percepção sobre o que se chamou de Princípio da Tipicidade Tributária evoluiu muito no Direito brasileiro desde a década de 1970, quando a influência da teoria dos tipos

sobre a doutrina lhe conferiu especial atenção. Conhecer o seu conteúdo de sentido hoje depende de passar pelas bases teóricas do que nominamos aqui de “doutrina clássica”, para só então compará-las com a concepção moderna.

3.1 O PRINCÍPIO SEGUNDO A DOUTRINA CLÁSSICA

Por doutrina clássica, se faz referência aos principais estudiosos da primeira fase de destaque do Direito Tributário no direito positivo brasileiro, em relação às vertentes do Direito Financeiro e do Direito Administrativo. Com o enfoque nos autores expoentes no que tange à natureza da tipicidade tributária, partiremos da visão de Alberto Xavier.

Esta vertente doutrinária considerou que o princípio da legalidade e o da tipicidade andam de mãos dadas (XAVIER, 1978, p. 66). Os princípios se diferenciam porque este se reporta ao conteúdo da norma, em lugar da forma de lei, e impõe ao legislador a fixação dos pressupostos da obrigação legal de forma rigorosa, precisa e livre de vaguezas (XAVIER, 1978, p. 60-61). Nesta linha, as normas tributárias devem revestir-se de determinação tão rigorosa ao ponto de limitar a livre valoração e decisão dos órgãos de aplicação do direito.

A partir do desenvolvimento alemão das diferentes concepções teóricas sobre os tipos, Alberto Xavier (1978, p. 58-59) promoveu em sua obra um resumo bastante útil acerca das três diferentes e principais vertentes alemãs do que se poderia considerar por “tipicidade”.

Uma primeira corrente concebe a tipicidade como um atributo verificado no fato da vida e que exprime conformidade com o modelo abstrato da norma, enquanto conjunto de pressupostos abstratos, e como condição à produção de efeitos jurídicos tributários. Para esta corrente, tipicidade significa a característica do fato que encontra conformidade com a norma.

A segunda corrente alemã associa a tipicidade à vinculação da Administração Pública no momento de aplicação da norma tributária. Tipicidade nada mais seria do que a exigência de autorização legal para que se possa promover a cobrança tributária, de certo modo, confundindo-se com o teor do princípio da legalidade.

A terceira e última corrente apresentada por Xavier (1978, p. 61-62) – e esta, sim, a adotada pelo autor lusitano - a tipicidade é imperativo dirigido ao legislador para que formule normas tributárias de modo tão claro, inequívoco e delimitado que seu conteúdo, fim e âmbito permitam ao contribuinte antever e medir o encargo tributário que sofrerá. Tipicidade é aspecto aferível na norma jurídica, conforme o seu caráter de determinação semântica.

Para fundamentar sua visão da tipicidade, Xavier (1978, p. 70-71) se socorre do abandono da ideia de legalidade como sacrifício coletivo consentido para abrigar a função de

instrumento e garantia da segurança jurídica, da justiça e da separação de poderes. A tipicidade é decorrência da legalidade tributária e, embora aquela não seja autônoma em relação a esta, o conteúdo de uma não se esgota na outra. Assim, concluiu o autor que:

A técnica da tipicidade é [...] a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária [...] que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei [...] (XAVIER, 1978, p. 70)

E por abrigar este vetor no sentido da segurança jurídica e da separação de poderes, o autor lusitano desdobra da tipicidade tributária quatro subprincípios orientadores.

Em primeiro lugar, fala-se em um subprincípio da seleção, segundo o qual o legislador procede a um recorte prévio na realidade das situações tipificáveis, reveladoras de capacidade contributiva. O legislador fixa um catálogo com todos estes fatos tributáveis, meticulosamente escolhidos para submeter o cidadão à exação estatal (XAVIER, 1978, p. 83-85).

O subprincípio da seleção se impõe face à construção tipológica, mas, ele não permite ainda definir, com precisão, as circunstâncias referidas pelo tipo. A tipologia criada poderia ser exemplificativa, delimitativa ou taxativa. Para Xavier (1978, p. 86), somente a taxatividade é cabível no Direito Tributário e por ela é que se fala no subprincípio do *numerus clausus*, limitador das figuras sujeitas ao tipo e do campo fático livre de exação (XAVIER, 1978, p. 86).

É o subprincípio do *numerus clausus* o responsável por vedar a utilização da analogia em matéria tributária (XAVIER, 1978, p. 88). Se a premissa é de que o tipo impõe taxatividade e uma quantidade limitada e predefinida de fatos tributáveis, então admitir a analogia equivaleria a uma abertura daquele número para abarcar hipóteses não selecionadas. É este o subprincípio que confere à tipicidade, ainda, a adjetivação “cerrada”, livrando o sistema tributário das lacunas normativas por exclusão. A tributação torna-se autorizada dentro do número predeterminado de hipóteses legais; em todas as demais, estará vedada.

A ideia de que os tipos devem encerrar em si todos os elementos suficientes e necessários à tributação fica reservada ao subprincípio do exclusivismo (XAVIER, 1978, p. 89). Isto reforça o fechamento dos tipos tributários, porque a valoração dos fatos e a produção de efeitos não careceriam de nenhum recurso estranho a eles (XAVIER, 1978, p. 91-92).

Por fim, o princípio da tipicidade se desdobra no subprincípio da determinação, deixando clara a preferência de Alberto Xavier pela vertente germânica que enxerga o aspecto da tipicidade como um adjetivo da norma construída com precisa determinação semântica.

Na sua visão, apesar de admitir que quase todos os conceitos são imanentemente indeterminados, não haveria no Direito Tributário um lugar para a indeterminação que afete a

segurança jurídica, na acepção de previsibilidade objetiva (XAVIER, 1978, p. 97). Assim, os elementos essenciais do tipo devem ser elaborados de modo a permitir que o aplicador do Direito possa descobrir seu conteúdo de forma imediata e unívoca (XAVIER, 1978, p. 98).

Pelo subprincípio da determinação, em pretensa homenagem à segurança jurídica, se completa o retrato clássico da tipicidade tributária com a inferência de que somente podem compor o tipo os conceitos determinados ou objetivamente determináveis dotados de univocidade semântica (XAVIER, 1978, p. 99).

Estas ideias não são perfilhadas somente por Xavier. Seus escritos já partiram de preconcepções trabalhadas em Portugal e Espanha, amplamente difundidas no Brasil e que voltaram a ressoar entre os ibéricos. A visão é reprisada, e.g., na obra de César García Novoa:

[...] en determinados ámbitos del ordenamiento jurídico, caracterizados por contener normas de injerencia en la esfera personal y patrimonial del ciudadano, la claridad de la definición se concreta en la exigencia de una rigurosa determinación del contenido de la norma jurídica, puesto que las citadas normas de injerencia serán normas de “decisión material” [...] regidas por el principio de tipicidad. Éste, en su proyección material, impone que el presupuesto fáctico de la norma se encuentre rigurosamente perfilado – principio de determinación o Grundsatz der Bestimmtheit –, y en su vertiente aplicativa que, como consecuencia de esta estricta delimitación, se excluya la posibilidad de que se puedan introducir criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. La tipicidad añade un prius de exigencia al requisito de la ley previa, exigencia amparada por el ideal de una lex certa, con un grado de determinación conceptual lo suficientemente elevado como para excluir la elasticidad normativa [...]

Respecto a la certeza en la definición de las consecuencias del precepto jurídica, la seguridad como exigencia del propio Derecho impone una regulación de esas consecuencias lo suficientemente exacta [...] (NOVOA, 2016, p. 78-79),

Opinião similar é compartilhada por Ives Gandra da Silva Martins (1983, p. 32) ao lembrar que “[...] à estrita legalidade, à indelegabilidade de competência, deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida”, e, ainda, pelo magistério de Edvaldo Brito (2016, p. 106):

[...] [a técnica da tipicidade] consiste na mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do Direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação.

Diante de todos estes caracteres, a doutrina clássica refuta a abertura dos tipos tributários para concluir pelo que se convencionou chamar de *tipicidade cerrada* ou *fechada*. Construiu-se um princípio que orienta o legislador à absoluta determinação e à prévia seleção de fatos tributáveis; e orienta o aplicador do Direito ao fechamento interpretativo e à autossuficiência dos tipos tributários a partir de seus elementos para a identificação de uma listagem implícita de fatos impositivos, mutável apenas mediante nova deliberação legislativa.

3.2 PONDERAÇÕES DA CIÊNCIA DO DIREITO ATUAL

A doutrina formalista do Direito Tributário foi sustentada por Alberto Xavier sob o manto da legalidade como se a previsão legal de uma descrição objetiva do tipo tributário fosse o caminho para a garantia da segurança jurídica (ROCHA, 2008, p. 237). A tipicidade foi apresentada como reforço e fundamento direto desta necessidade.

Contudo, para alcançar este ideal a doutrina foi forçada a restringir a compreensão sobre a atividade interpretativa do Direito. Para tanto, partiu-se da crença de que a interpretação das leis sempre leva ou deva levar à criação de uma mesma norma jurídica, sem qualquer liberdade de conformação pelo Administrador ou pelo magistrado (ROCHA, 2008, p. 238).

Esta linha teórica contrasta com a hermenêutica contemporânea, a partir da qual se exalta o papel do intérprete na tarefa de construção da norma jurídica, a partir do suporte físico textual (ROCHA, 2008, p. 239).

Se se admite que não há uma verdade legal a ser alcançada (ROCHA, 2008, p. 244-245) e que o intérprete tem alguma participação no resultado da atividade interpretativa, então, já neste ponto entram em colapso a ideia de tipicidade fechada e a ilusão da segurança jurídica pela precisão legislativa.

Esta ilusão foi fruto do ressoar do princípio da determinação no Brasil, confundido o mandamento de indicação da hipótese de incidência com absoluta clareza pela lei com a “tipicidade”, a natureza do que seja o tipo legal e o que seja o fato gerador em abstrato que o agasalha (TORRES, 2008, p. 148-149).

A inadequação decorreu, em grande parte, de falha na tradução da expressão *Tatbestand* – significante do fato gerador concreto – e do afastamento da ideia de tipicidade como adequação do fato gerador concreto ao abstrato – *Tatbestandmässigkeit*.

Mas, é compreensível a confusão. A aproximação entre a tipicidade e o princípio da determinação do fato gerador se dá porque, com efeito, o tipo também pode se fazer presente na hipótese de incidência do tributo. O ponto de distanciamento entre eles está na abertura inerente à natureza dos tipos ante a falta de motivos para que a exigência de determinação plena do fato gerador abstrato – que, em si, já não é algo factível - seja capaz de converter esta natureza aberta em fechamento (TORRES, 2008, p. 150-151).

Nesta toada, ensina Ricardo Lobo Torres (2008, p. 150-151) que falta coerência em dizer que o princípio da determinação se sobrepõe ao da tipicidade, envolvendo-o. Mesmo quando a hipótese de incidência se expresse num tipo, não haverá espaço para fechamento e a determinação se reduzirá à função de fornecer o arcabouço legal mínimo para a exação.

É apropriada a alcunha de um exagero positivista com inadequada repercussão no Brasil a esta identificação do princípio da tipicidade com o da determinação (TORRES, 2008, p. 136). A definição absoluta que pretende a tipicidade nos termos da doutrina brasileira clássica ignora que os conceitos indeterminados são inevitáveis; sua admissibilidade no direito positivo é apenas uma questão de grau (TORRES, 2008, p. 152).

Na via inversa, os tipos abertos só são contraditórios com a legalidade estrita face à sua pretensão inatingível de resultar em uma única e certa mensagem a ser revelada pelo intérprete (ROCHA, 2008, p. 253). Se o fechamento conceitual absoluto for deixado de lado, se concluirá que o princípio da legalidade tributária se limita a exigir que a criação dos aspectos essenciais da obrigação tributária se dê mediante autorização legislativa (ROCHA, 2008, p. 253). O grau de indeterminação decorrente dos tipos e conceitos efetivamente empregados nesse mister se sujeitará à função interpretativa e integrativa do aplicador do Direito.

Também a taxatividade que decorre do princípio da determinação não seria viável no Direito Tributário. Neste, as enumerações exemplificativas são inevitáveis, abertas à interpretação extensiva e à analogia em função de lacunas *intra legem* (TORRES, 2008, p. 154).

Nesta toada, Sérgio André Rocha (2008, p. 246) entende que a presença dos tipos nos textos das leis fiscais é um instrumento de abertura das regras tributárias. O legislador tributário se utiliza de conceitos indeterminados a fim de alcançar um maior espectro de aplicação das leis, atendendo à complexidade e à mutabilidade dos fatos sociais (ROCHA, 2008, p. 242-243).

Em linhas gerais, o que se vê na doutrina atual é uma contraposição da ideia de determinação – que fundamenta o fechamento semântico - com a própria noção de tipo e do pensamento tipológico que lhe dá origem (SCHOUERI, 2008, p. 245).

Entre as posições que vemos, há até mesmo quem defenda que o atual estado de efetividade dos valores sociais e princípios constitucionais, sozinho, já dispensaria a necessidade de sustentar a tipicidade fechada como único meio de garantir segurança nas relações fiscais face à aplicação de princípios materiais como os da igualdade, capacidade contributiva e legalidade, entre outros capazes de afastar os excessos do Poder (ABRAHAM, 2008, p. 117).

Particularmente, vemos esta última afirmação com consideráveis ressalvas. Não entendemos que sustentar um conteúdo de significado ou outro de um princípio possa se justificar num estado de fato, de efetividade do Direito. Ainda assim, a afirmativa interessa por associar os contornos da tipicidade tributária aos demais princípios constitucionais, nos inspirando a buscar na interpretação sistemática mais uma razão pela qual não é cabível falar em tipicidade fechada.

4 OS TIPOS “FECHADOS” NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A todo momento, viemos tratando a tipicidade na qualidade de um dos princípios do subsistema tributário mantido pela Constituição Federal de 1988. Apesar da reiteração deste expressão, esclareça-se que esta não é uma posição definitiva aqui.

Não é o objetivo deste trabalho concluir em qual espécie normativa – se regra ou princípio – a tipicidade se encaixa. Não se pretende aqui a vinculação à tomada de posição por uma ou outra vertente deste debate. Para fins do presente estudo, apenas partimos da natureza principiológica como um dado, um pressuposto oferecido pela doutrina majoritária no Direito Tributário.

Eis que, ao assumir o caráter principiológico da tipicidade tributária, põem-se algumas implicações relevantes para a maneira de interpretá-la e aplicá-la, em especial, quando oposta às outras espécies de normas jurídicas do plano constitucional.

Toma relevância a diferença entre normas-regra e normas-princípio, que não se mostra apenas em face do distinto grau de abstração entre uma e outra. Deveras, existe entre estas espécies normativas ainda uma diferença qualitativa, formadora de verdadeira dualidade que não se limita àquela entre concretude e abstração (ALEXY, 2014, p. 89).

Neste tocante, muito esclarecedoras são as lições de Robert Alexy (2014, p. 89), segundo o qual:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.

A discriminação estabelecida pelo festejado autor alemão dizem respeito aos variados graus de satisfação da prescrição normativa, levando a questão assim ao último plano da interpretação, o das possibilidades de realização do deontico (CARVALHO, 2015, p. 112).

Por sua vez, as normas-regra se destacam dos princípios por não se manifestarem com este viés de relatividade, sendo sempre satisfeitas ou não satisfeitas. A sua aplicação se dá pelo modo “tudo ou nada”. As regras contêm determinações no âmbito do que é fática e juridicamente possível (ALEXY, 2014, p. 91) e não têm gradação para a sua realização. Isto é, ante a presença das suas circunstâncias antecedentes, só existirão dois graus de satisfação do conseqüente de uma norma-regra, diametralmente opostos: ou o comando terá sido totalmente satisfeito ou não terá sido em nada satisfeito.

Desta forma, já se pode identificar uma distinção evidente para fins de aplicação normativa, a ser esclarecida ainda mais nos casos de confronto de normas, porque as regras determinam com precisão a extensão do seu conteúdo, do âmbito de sua aplicação e implicam na igualmente precisa obediência aos seus comandos (ALEXY, 2014, p. 104). Quando em conflito, duas regras levarão sempre à prevalência de uma delas, ora pela introdução de uma cláusula de exceção na outra, ora pela sua invalidação (ALEXY, 2014, p. 92).

Por outro lado, se a norma identificada for um princípio, então, ela exigirá que os seus preceitos sejam atendidos na maior medida possível dentro das circunstâncias do caso concreto (ALEXY, 2014, p. 103-104). Isto significa dizer que, considerada uma circunstância de fato, o resultado da aplicação normativa não corresponderá, necessariamente, ao grau máximo daquele preceito. Se está diante de um mandamento de otimização.

O ponto de verdadeiro interesse está na percepção de que, em caso de colisão entre princípios igualmente aplicáveis às circunstâncias do caso e cujo comando vetorize interpretação ou conduta em sentido oposto, o princípio analisado poderá ceder à força normativa de outros, realizando-se parcialmente no caso concreto (ALEXY, 2014, p. 93).

Mas, em verdade, esta realização não será parcial. Os princípios não são firmes em seu âmbito normativo. Esta espécie de norma forma seu âmbito de aplicação através de um halo de normatividade flexível em face de seus pares. Daí porque a real construção de sentido aplicável de um dado princípio não se forma de maneira autônoma e rígida, mas, somente pela percepção das excursões e incursões dos demais princípios constitucionais que o permitam manter-se harmônico com o sistema como um todo.

Não se admite ao intérprete qualquer outra extração de sentido que não seja sistemática. Não é consentânea com a hermenêutica constitucional uma avaliação unilateral dos princípios (ZILVETI, 2008, p. 39). Qualquer extração de sentido do princípio da tipicidade tributária será parcial, incompleta e, talvez, deturpada, se desconsiderados todos os outros princípios que confluem para a formação do subsistema constitucional tributário (ABRAHAM, 2008, p. 115).

Por isto é que a conclusão pela derivação de tipos fechados ou não a partir deste princípio não será possível sem que se reavalie o conteúdo semântico de, ao menos, dois outros princípios norteadores de todo o sistema: i) o da segurança jurídica, que lhe é fundante; e ii) o da isonomia tributária, que lhe dá contornos de relatividade.

4.1 TIPICIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA

Na dominante maioria dos escritos acerca da tipicidade tributária, este princípio é visto como relacionado à legalidade e como uma derivação da necessidade de segurança jurídica. A influência da segurança jurídica na construção de sentido da tipicidade tributária é um dos pontos mais fortes a sustentar a ideia de que o sistema imprescinde de uma tipicidade cerrada.

Como veremos logo mais, se confirma a crítica contemporânea de que esta construção decorre de bases positivistas que não encontram mais espaço no Direito atual. Positivista não somente em relação ao modo de aplicação do Direito, mas, sobre a própria concepção de em que consiste o ideal de segurança jurídica.

Para o desapontamento de quem pretenda alcançar com a tipicidade tributária um grau tal de determinação que a interpretação da norma jurídica seja unívoca, importa informar que nem mesmo a expressão “segurança jurídica” é dotada desta suposta univocidade. Em obra que lhe serviu de entrada como Professor Titular na USP em 2010, Humberto Bergmann Ávila desenvolveu esta ideia de maneira realmente primorosa: há diversas acepções para a expressão.

“Segurança jurídica” pode ser vista como um conceito e, assim, se referir a um elemento de definição do Direito, de tal maneira, que só será jurídico aquele ordenamento dotado de certeza. Na esteira de John Rawls, para Ávila (2016, p. 124-125) a segurança jurídica neste aspecto é uma definição conceitual da própria estrutura do que é Direito pelo asseguramento de expectativas recíprocas. Não é uma norma, mas, uma ideia supraordenadora.

Mas, a segurança jurídica também pode referir-se a um estado de fato em que haja a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação. Pode ainda denotar um estado desejável por razões sociais, culturais ou econômicas, de acordo com um dado sistema de valores: fala-se em segurança jurídica como valor (ÁVILA, 2016, p. 126).

E, ainda, a acepção que será principal para nós é aquela de segurança jurídica enquanto norma prescritiva de condutas tendentes a buscar um determinado estado de coisas. Aqui, a segurança jurídica não significa a possibilidade de previsão das consequências jurídicas, mas a prescrição para que se adote condutas que aumentem o grau de previsibilidade (ÁVILA, 2016, p. 127-128).

O certo é que nesta última acepção, trata-se claramente de uma norma-princípio; um mandamento de otimização dirigido aos Poderes Públicos; uma determinação de busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico (ÁVILA, 2016, p. 130).

Falar em “busca por confiabilidade e calculabilidade”, contudo, não revela o conteúdo normativo da segurança jurídica, porque há diversas formas de se realizar este ideal. O que exatamente significa a possibilidade de conhecer e calcular o conteúdo da norma? A depender

da concepção de Direito que se adote, haverá uma concepção diferente e a segurança jurídica poderá ser vista de, ao menos, duas formas.

Numa primeira, significará a capacidade de conhecer o único sentido da norma, e a capacidade geral de antecipar o sentido das decisões normativas futuras (ÁVILA, 2016, p. 165). Segurança jurídica será então a garantia de que o cidadão possa conhecer e prever as consequências jurídicas de todos os seus atos.

Este é o entendimento que subjaz à derivação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias a partir da segurança jurídica encarnada pelo Estado de Direito, no sentido que pretende o fechamento dos tipos tributários como mecanismo de determinação inequívoca dos elementos da obrigação (ÁVILA, 2016, p. 165).

Coerente com a sua exposição já citada acerca do princípio da tipicidade tributária, é esta a posição de NOVOA (2016, p. 78) sobre a segurança jurídica:

[...] el concepto de seguridad que queremos manejar es, como hemos dicho, el de seguridad del propio Derecho, que entronca directamente con la certeza objetiva del ordenamiento.

Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma “ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones”.

A posição condiz com uma concepção do Direito enquanto objeto de sentido predeterminado a ser descoberto e revelado pelo intérprete (ÁVILA, 2016, p. 170). Esta concepção objetivista, cientificista, positivista, que impõe à interpretação uma tarefa simplista de definição semântica vem perdendo seu espaço na contemporaneidade e é a principal responsável pela mitificação da segurança jurídica, já que este conhecimento prévio e inequívoco das normas e suas consequências não é factível.

Por outro lado, pode-se defender a segurança jurídica sob uma perspectiva alternativa, de modo que se compreenda que os conceitos que compõem as normas possuem um núcleo de significação e certeza, mas, podem apresentar – e não raro o farão – certa margem de indeterminação (ÁVILA, 2016, p. 167).

Nesta segunda linha, a segurança jurídica permite a formação de um quadro de possibilidades conforme uma concepção argumentativa do Direito. Implica em assumir que a norma jurídica não possui um único sentido, mas, alternativas semânticas a serem reconstruídas pelo intérprete (ÁVILA, 2016, p. 170).

No Direito Tributário esse segundo entendimento também é manifestado na discussão acerca do conteúdo da exigência de legalidade e da tipicidade tributárias, por corrente diversa. Neste sentido, tem-se o dever de o Poder Legislativo determinar tanto quanto possível os

parâmetros gerais da obrigação tributária, permitindo que o contribuinte compreenda os significados alternativos possíveis da regra a ser obedecida. É nesse contexto a defesa do “princípio da tipicidade aberta” (ÁVILA, 2016, p. 169).

Nem mesmo para os defensores da segurança jurídica como certeza objetiva do ordenamento, ela é um direito inarredável, de caráter absoluto, que não cede em face de quaisquer outras razões (NOVOA, 2016, p. 83-84). De um lado, é inerente à sua natureza principiológica um certo grau de indeterminação. De outro, a segurança jurídica enquanto norma formata seu âmbito de aplicação em confronto com os princípios de mesma hierarquia.

Se nem mesmo o princípio da segurança jurídica, fundante que é da própria estrutura do Direito, é capaz de apresentar conteúdo semântico com a certeza absoluta que se pretende para o resto do ordenamento, isto seria exigível dos princípios que lhe são derivados? E, mais, será que um destes princípios – o da tipicidade tributária –, em nome da mesma segurança, pode se propor a ordenar este grau de determinação normativa? Nos parece que não pode ser assim.

A realidade fática e jurídica simplesmente não se aproximam em nada da concepção de segurança jurídica como plena determinação normativa e certeza absoluta dos efeitos jurídicos.

Então, ao partir desta ideia para atribuir o fechamento semântico aos tipos – enquanto adjetivo - e à tipicidade tributária – enquanto mandamento ao legislador –, o que em verdade se faz é negar ao intérprete qualquer participação na construção do Direito, ao passo em que se relega ao Poder Legislativo uma tarefa impossível e paralisante.

Isto significa dizer, em suma, que a tipicidade fechada sofre um esvaziamento normativo e finalístico, porque a impraticabilidade dos ideais que ela almeja a impossibilita de levar os contribuintes ao estado de segurança jurídica que, em tese, lhe dá fundamento teórico.

Por sua vez, a abertura dos tipos só não será capaz de se ajustar à segurança jurídica se ela for tomada naqueles termos absolutos. Se se partir da aceção de segurança jurídica segundo o viés argumentativo do Direito e na qual os enunciados normativos tendem à formação de um quadro de possibilidades à disposição dos intérpretes, é a tipicidade aberta a que melhor se adequará ao sistema.

Como expõe Humberto Ávila (2006, p. 196-198), a segurança jurídica não descreve uma exigência de um sistema cerrado e não significa apenas a planejabilidade no ordenamento, mas a segurança de aplicação dos princípios e regras do sistema. E dois dos princípios que enraizam sua aplicação em toda e qualquer relação tributária são a isonomia e seu consectário lógico, a capacidade contributiva.

4.2 TIPICIDADE E ISONOMIA

Também chamado de princípio da igualdade, equiparação ou paridade (BULOS, 2008, p. 420), o conteúdo essencial do princípio da isonomia consiste em preservar o tratamento igualitário aos iguais e proporcionar trato desigual aos que se afigurem desiguais, na medida da sua desigualdade (MELLO, 2010, p. 35).

De tão relevante que foi considerado, os participantes do processo político que culminou na redação daquele dispositivo sequer se preocuparam em lapidar seu texto, mantendo propositalmente o quase pleonasma das expressões que asseguram, ao mesmo tempo, o direito “à igualdade” e, ainda, o de que “todos são iguais perante a lei”. Se diz ser um quase pleonasma, porque em verdade se reforçam aí dois aspectos diferentes da mesma norma: (i) uma dirigida ao aplicador da lei para que todo sujeito enquadrado na hipótese normativa seja tratado igualmente; (ii) outra dirigida ao legislador e impeditiva da inserção de arbitrariedades na lei (ÁVILA, 2008, p. 74-75).

Com esta segunda acepção, não é dado ao legislador ditar a lei criando discriminações desarrazoadas (AMARO, 2011, p. 158). A Constituição Federal não consagra o “Princípio da Identidade”, mesmo porque o trato igualitário é independente de quaisquer circunstâncias não conviveria com a ideia de justiça (SCHOUERI, 2013, p. 326). Por isto, do princípio da isonomia se extraem pelo menos dois comandos distintos: i) é proibido tratar os iguais desigualmente; ii) é proibido tratar os desiguais igualmente.

A grande questão quando se trata de isonomia nada tem que ver com a proibição de discriminação. Discriminar é prática inerente à atividade legiferante, especialmente quando se trate de Direito Tributário (DÓRIA, 1964, p. 183). A pedra de toque é identificar quais são os critérios juridicamente toleráveis e as intoleráveis a serem adotados para promover discriminar de maneira razoável e legítima (MELLO, 2010, p. 11).

No campo tributário, esta é a verdadeira função do art. 150, II, CF/88, que exprime, simultaneamente, uma multiplicidade de normas (GUASTINI, 1998, p. 16). Enquanto, a primeira parte do enunciado concretiza a mesma isonomia – princípio - que já seria depreensível do art. 5º, *caput*, a segunda parte exprime normas diversas – regras -, dirigidas ao legislador e proibitivas da edição de normas que manejem determinados critérios *discrímen*.

Em todo o texto constitucional, se excepcionou ou confirmou aquele princípio por intermédio de normas-regra, ora pela via positiva – antecipação de critérios *discrímen* admitidos -, ora pela via negativa – proibindo certos critérios *discrímen*. Exemplos disto são o art. 5º, inciso I, o art. 12, § 2º, e o art. 173, § 2º, todos da Constituição Federal de 1988.

Da mesma forma, parece-nos que a finalidade da reiteração no art. 150, II, CF/88, não é oferecer uma condição *sine qua non* da aplicação da isonomia às relações tributárias, o que já seria aplicável de todo modo. A nova referência à norma-princípio no capítulo do Sistema Tributário Nacional pretendeu trazer a lume as limitações expressas à competência do legislador, quando da eleição de critérios discriminatórios na tributação (SCHOUERI, 2013, p. 327).

Porém, o texto constitucional não se limita a parâmetros proibitivos. No Direito Tributário, o Constituinte se ocupou de deontizar também faculdades e deveres de discriminação. É o que se percebe, por exemplo, na obrigação de diferenciar o trato das microempresas e empresas de pequeno porte (art. 179), o ato cooperativo (art. 146, III, “c”) e o produto destinado ao exterior (art. 153, § 3º, III).

E o mais relevante e geral de todos os critérios *discrímen* admitidos na tributação, verdadeira derivação do Princípio da Isonomia, não é outro senão a capacidade contributiva (SCHOUERI, 2013, p. 330; BALEEIRO, 2005, p. 696-697; DÓRIA, 1964, p. 204). A capacidade contributiva elege uma hipótese distintiva e traça a partir da capacidade econômica a desigualdade que obriga ao diferente tratamento tributário.

De origem ainda mais antiga no direito positivo brasileiro que a legalidade para os tributos, verifica-se na capacidade contributiva um verdadeiro princípio informativo do subsistema constitucional tributário, que delimita tanto a atuação do legislador na sua função criativa, quanto o aplicador na função interpretativa (GREGÓRIO, 2007, p. 29; BRITO, 2016, p. 98).

É aqui que iniciamos a ligação direta com a tipicidade tributária e o seu fechamento.

Isto porque o entendimento pela existência de uma tipicidade fechada, segundo a qual o tipo encerra um catálogo pré selecionado e imutável com todos os fatos tributáveis, como quer a Doutrina clássica, não apenas engessa a legislação, como tende à violação superveniente da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

A criatividade dos agentes privados e o desenvolvimento tecnológico são vetores desta necessidade de afastamento da tipicidade fechada. Os subprincípios da seletividade, do *numerus clausus* e da determinação que lhe foram atribuídos impediriam o ingresso de novos fatos tributáveis, nascidos com a evolução das relações econômicas, mas, que essencialmente se põem ao lado das figuras existentes ao tempo da edição da lei.

A igualdade se opera na relação entre os elementos (ÁVILA, 2008, p. 42): (i) sujeitos; (ii) critério ou medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação; e (iv) finalidade. Consiste assim numa relação entre sujeitos sob a análise de um critério, uma

medida, que serve a certa finalidade. As comparações feitas entre os sujeitos não podem ser aleatórias, mas, devem sê-lo feitas por um motivo permitindo aferir se o critério escolhido tem pertinência (ÁVILA, 2008, p. 40).

A possibilidade de tratamento diferenciado só se faz presente quando os sujeitos são comparados através de critérios permitidos pela Constituição Federal e, ao mesmo tempo, relevantes e congruentes com a finalidade buscada pela comparação.

Assim, do ponto de vista da isonomia, como explicar, por exemplo, que os serviços de comunicação por meio da radiodifusão sonora pudessem ser tributáveis, mas que, em tese, os mesmos serviços prestados onerosamente por via do acesso à *internet* não o fossem?

Ainda neste exemplo, o meio utilizado e o fundamento de que um deles não existia ao tempo da edição da lei seria justificativa razoável para onerar um e não o outro? Será razoável a finalidade da diferenciação nestes termos? Outra vez, tende-se à negativa.

A tipicidade tributária cerrada é impositiva deste tipo de perplexidade, e que termina por uma interpretação anti isonômica da lei no decorrer do tempo. A justificativa dada pelos subprincípios da seleção e da determinação de Alberto Xavier tornam impossível ao Estado manter a Justiça Fiscal sem um repetitivo, moroso e custoso esforço de reiteraões legislativas.

Mantido o fechamento dos tipos no Direito Tributário, ignora-se o aspecto de proposital vagueza e controlado grau de indeterminação que é inerente às Leis para o atendimento das características de generalidade e abstração. O fechamento atribuído aos tipos que impede o avanço da legislação tributária sobre as inovações econômicas da sociedade faz do tributo um instrumento de desestabilização do equilíbrio das relações sociais e econômicas, ao arrepio da ideia de isonomia.

5 CONCLUSÃO

Em face do exposto, vê-se elementar distinção entre conceitos e tipos. Ambos representam modelos abstratos de pensamento e apreensão de objetos concretos. Todavia, diferenciam-se os primeiros por deterem grau de abstração mais elevado do que aqueles, sendo passíveis de definição a partir dos caracteres de ordem geral e comum a todos os objetos que representa.

Os tipos possuem maior grau de concretude e representam um esquema de ordenação de dados concretos segundo critérios de semelhança, com a formação de classes de objetos. Não são definíveis, mas, descritíveis segundo estes critérios para o agregar e o segregar de

objetos. Seu objetivo é representar a normalidade de uma situação concreta e classificar seus objetos sem preocupar-se com as particularidades em cada caso possível.

A abertura e o fechamento a que se refere para estas figuras se liga à necessidade de um acréscimo descritivo por meio da inclusão de elementos externos à sua composição inicial. Neste sentido, por serem meros esboços, é inerente à natureza dos tipos que sejam abertos.

Tomando isto em conta, a experiência doutrinária brasileira no Direito Tributário transgiu de sua visão clássica, tendo Alberto Xavier como expoente, para uma contemporânea crítica acerca do princípio da tipicidade tributária e seu fechamento.

Em Alberto Xavier, como derivação da legalidade e da segurança jurídica, a tipicidade tributária ordena ao legislador que fixasse os pressupostos da obrigação tributária de maneira tão rigorosa que não reste na norma qualquer vestígio de vagueza ou indeterminação. Entendeu assim a partir de quatro subprincípios que lhe atribuiu: (i) o da seleção; (ii) o do *numerus clausus*; (iii) o do exclusivismo; e (iv) o da determinação. Pela conjunção destes, Xavier adere a tipicidade à noção de determinação normativa e vislumbra o fechamento dos tipos.

Por outro lado, pondera-se que este ideal formalista contrasta com a hermenêutica contemporânea, que exalta o papel do intérprete na tarefa da construção normativa. A precisão legislativa, a univocidade semântica da norma e o fechamento dos tipos caem por terra em face da inequívoca subjetividade do ato interpretativo.

É também questionável a vinculação da ideia de tipicidade com este viés de determinação normativa. Além de a absoluta determinação normativa ser um ideal inatingível, não há razões para crer que esta exigência seja capaz de alterar a própria essência dos tipos. É lúcida a percepção de que estes princípios não estão intrinsecamente ligados e a sua identificação no Direito Tributário terá sido o resultado de um exagero positivista.

De toda maneira, tomada a tipicidade enquanto princípio, a composição de seu fechamento ou abertura exige antes a sua análise conjugada com os demais princípios informativos do sistema tributário.

São as excursões e incursões de sentido dos demais princípios, invadindo e influenciando a tipicidade tributária que permite aferir seus reais contornos de normatividade. Qualquer avaliação que desconsidere os princípios superiores ou colaterais à tipicidade tende a uma extração de sentido incompleta e, porventura, deturpada.

Daí porque, analisada a tipicidade face ao seu fundamento de segurança jurídica, percebe-se que não há espaço para o fechamento tipológico e a absoluta determinação normativa. A segurança jurídica não tem caráter absoluto e sua acepção mais factível

compreende apenas a formação de um quadro de alternativas semânticas possíveis, não a garantia de univocidade.

No mais, segurança jurídica também se perfaz na segurança de aplicação das normas, e uma delas é o princípio da isonomia, que é uma norma inarredável nas relações tributárias. O fechamento dos tipos e a formação de um “catálogo” imutável de fatos tributáveis não condiz com este princípio levado às últimas circunstâncias.

A percepção de tipos fechados enseja uma aplicação anti isonômica da lei quando a evolução social e econômica inove ao posicionar agentes em situações jurídicas similares aos previstos, se se entende pela impossibilidade de atingi-los com a disposição tributária. A consequência disto é a desestabilização das relações sociais e econômicas, o que reforça o descabimento dos tipos fechados e a conclusão por sua abertura no Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

_____. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUASTINI, Riccardo. **Trattato di diritto civile e commerciale**. Vol. 1: Teoria e dogmatica delle fonti. Milão: A. Giuffrè, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamago. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales S.A., 2016.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008