

A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro

The Origins of the Typicality Principle in Brazil's Tax Law

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado
do Rio de Janeiro. *E-mail*: sergio.andre@sarocha.com.br.

Recebido em: 13-3-2022

Aprovado em: 21-3-2022

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar as origens das teorias sobre a necessidade de fechamento conceitual dos termos utilizados pelas leis tributárias. A tese que defendemos é de que foi o Professor Português Alberto Xavier quem estruturou esta teoria no Brasil, notadamente a partir de seu livro *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, publicado no Brasil em 1978.

Palavras-chave: legalidade, tipicidade, certeza, conceitos determinados, Alberto Xavier.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the origins of theories about the need for conceptual determination of the terms used by tax laws. The thesis we defend is that it was Professor Portuguese Alberto Xavier who structured this theory in Brazil, notably in his book *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, published in Brazil in 1978.

Keywords: legality, typicality, certainty, determined concepts, Alberto Xavier.

1. Introdução

1.1. Contexto

Ainda hoje, é muito comum encontrarmos na literatura tributária referência ao denominado “princípio da tipicidade”, visto como uma face do princípio da legalidade a exigir que o texto das leis fiscais tenha um tal nível de determinação que afaste qualquer liberdade de conformação por parte dos Poderes Executivo ou Judiciário. Como aponta Hugo de Brito Machado, “sem o requisito da tipicidade, a dizer que a hipótese de incidência tributária deve ser definida em lei de forma específica e objetiva, de nada valeria a exigência da legalidade”¹.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 108.

Na mesma linha, observa Roque Antonio Carrazza que “a Carta Magna, estabelecendo que só serão cobrados tributos instituídos por meio de lei, exige, implicitamente, que esta defina, com grande riqueza de detalhes, os *tipos tributários*. Neste campo, como é pacífico em sede doutrinária, a Fazenda Pública não possui nenhuma margem de discricionariedade”². Ainda segundo este autor, o princípio da tipicidade exige que o tipo tributário seja “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”³.

Seguindo o mesmo entendimento, Misabel Derzi apresenta a legalidade como exigência formal, no sentido de que “somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurígenos, deveres e sanções tributárias”⁴, mas também como requisito material de conteúdo, exigindo que os termos utilizados em um texto legal sejam, o máximo quanto possível, conceitos determinados⁵.

Também Sacha Calmon Navarro Coêlho vai vincular a legalidade à necessidade de que a lei observe certos requisitos de fechamento conceitual. Em suas palavras, “a lei fiscal deve conter norma clara (*especificação*). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (*hipótese de incidência*) e a *consequência jurídica* imputada à realização do fato jurígeno (*dever jurídico*). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o *legislador a tipificar os fatos geradores de deveres fiscais*. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a *interpretação aplicativa do Executivo*. Isto posto, revela-se porque os princípios da *legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade* são princípios conexos e entrecruzados, como averbado *ab initio*.”⁶

Nota-se, pelas passagens acima, que aqui estamos nos referindo a apenas uma das acepções da tipicidade no Direito Tributário.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 522.

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 135.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 136-137.

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

Em sua obra seminal intitulada *Conceito e natureza do acto tributário*, Alberto Xavier trazia três acepções possíveis para *tipicidade tributária*, as quais são encontradas de forma mais ou menos clara nos trabalhos sobre o tema no Brasil:

i) A tipicidade como *Tatbestand*, que seria definido “como o conjunto dos pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados. Definido assim o *Tatbestand*, natural se tornou ser a tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*) predominantemente concebida como um atributo do facto ou factos da vida, que exprimiria a sua conformidade com o modelo abstrato descrito na norma e que seria indispensável para a produção de efeito jurídico mais característico da norma tributária: a constituição da obrigação de imposto.”⁷

ii) A tipicidade como característica da atividade da administração tributária, “que assim se aproxima e se confunde com o mais tradicional princípio da legalidade. A tipicidade seria, pois, o princípio pelo qual os impostos só poderão ser cobrados quando a lei o autorize e, portanto, quando se concretiza a previsão (*Tatbestand*) dessa mesma lei.”⁸

iii) A tipicidade como característica dos textos normativos tributários, no sentido de que “o princípio da tipicidade não respeita a uma característica dos factos tributários, nem tão pouco a um atributo da atividade administrativa fiscal; antes traduziria uma exigência a que deveriam obedecer às próprias normas tributárias materiais, imposta – a par do princípio da legalidade – por qualquer Estado-de-Direito. O princípio da legalidade esgotar-se-ia na afirmação de que os impostos devem ser criados por fontes revestidas da natureza de lei formal. O princípio da tipicidade já não respeitaria, porém, à legitimidade formal da norma tributária, mas ao seu conteúdo material. Assim, para Bühler, seguido por vários autores, ele traduzir-se-ia no princípio de que a Administração fiscal não deve ter em mãos cláusulas gerais para a exigência de impostos, antes, as circunstâncias de facto de que depende o tributo devem estar fixadas o mais rigorosamente possível numa formulação legal – o *Tatbestand*. Desta sorte, deveria o legislador deixar expressos os pressupostos da obrigação tributária mediante uma formulação precisa de cada um dos seus elementos, com a consequência da ilegitimidade constitucional não só das cláusulas gerais vagas – tão frequentes no Direito da polícia – como também da concessão de uma margem de discricionariedade em matéria tributária.”⁹

É esta terceira perspectiva sobre o princípio da tipicidade que abordaremos adiante, nesta acepção de exigência de determinação dos termos utilizados em textos normativos tributários.

⁷ XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 264-265.

⁸ XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 265.

⁹ XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 266-267.

Vale a pena observarmos que esta abordagem sobre a tipicidade tributária está longe de ser uma unanimidade na literatura tributária brasileira contemporânea. Acadêmicos de campos teóricos distintos reconhecem que a determinação conceitual absoluta ou acentuada é inalcançável por meio da linguagem. Tenho rejeitado a possibilidade de fechamento e determinação conceitual¹⁰ nos textos normativos tributários em diversos trabalhos. Na mesma linha são as manifestações de Fernando Zilveti¹¹, José Marcos Domingues¹², Leonardo de Andrade Rezende Alvim¹³, Luís Eduardo Schoueri¹⁴, Marciano Seabra de Godoi¹⁵, Marco Aurélio Greco¹⁶, Marcus Abraham¹⁷, Ricardo Lobo Torres¹⁸ e Ricardo Lodi Ribeiro¹⁹, por exemplo.

Nada obstante, como explicitaremos adiante, nosso propósito neste artigo não é debater o princípio da tipicidade em si mesmo considerado. Vejamos.

1.2. Objeto, tese e metodologia

O propósito deste estudo é analisar as origens desta vertente da tipicidade tributária no Direito brasileiro. A tese que defenderemos é de que se deve ao Professor Alberto Xavier a introdução e o estabelecimento das bases teóricas desta abordagem do princípio da tipicidade.

¹⁰ Ver, por exemplo: ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 30-37.

¹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 29-53; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 212-248.

¹² DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55-70.

¹³ ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (coord.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, p. 27-58.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 317-328.

¹⁵ GODOI, Marciano Seabra. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 151-172.

¹⁷ ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 111-134.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 29-53.

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 185-217.

O livro de Alberto Xavier, que trouxe para o Brasil o princípio da tipicidade enquanto fechamento conceitual, foi publicado por aqui em 1978. Considerando este objetivo, a metodologia deste estudo se baseou na revisão da literatura tributária das décadas de 60, 70 e início dos anos 80. Buscamos identificar nesses estudos: (i) se antes da publicação do referido trabalho já havia na doutrina uma teoria sobre o princípio da tipicidade; e (ii) qual foi o impacto da obra do professor português sobre os estudos que a sucederam.

Nota-se que este estudo tem foco na produção doutrinária sobre o tema da tipicidade tributária. Consequentemente, não pesquisamos decisões administrativas ou judiciais relacionadas a esta matéria.

O critério para a seleção dos autores cujas produções foram examinadas adiante foi a existência de estudos específicos sobre o princípio da legalidade. Dessa forma, autores relevantes da época, mas que não possuíam estudos específicos sobre legalidade tributária, não foram objeto de exame.

2. Legalidade e tipicidade tributárias na doutrina tributária anterior a 1978

2.1. Aliomar Baleeiro

Aliomar Baleeiro certamente foi o autor que primeiro sistematizou no Brasil estudos do que poderia ser caracterizado como Direito Constitucional Tributário, com a publicação de seu livro *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cuja primeira edição data de 1951. O princípio da legalidade, naturalmente, foi analisado neste livro. O tema foi tratado em seu capítulo 2, intitulado “Legalidade e anualidade”, contudo, uma leitura atenta evidencia que o autor deu muito mais atenção à anualidade do que à legalidade.

Com efeito, logo no início de sua análise, Baleeiro defendia a relação entre os dois princípios, sustentando que “muito embora sejam regras distintas, estas da legalidade e da anualidade do imposto, há conexões entre elas, e a própria circunstância de terem sido enunciadas no mesmo dispositivo recomenda o estudo em conjunto”²⁰.

O autor estava se referindo ao art. 153, § 29, da Emenda Constitucional n. 1/1969, segundo o qual “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”.

Vê-se que, embora Baleeiro faça referência à anualidade tributária, este § 29 cuidava, em verdade, da anterioridade da lei em relação ao exercício fiscal em que haveria a cobrança do tributo.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 12.

A Constituição Federal de 1969 também tinha um dispositivo próximo ao art. 150, I, da Constituição atual, em seu art. 19, I, cuja redação era a seguinte:

“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; [...]”

Como já mencionamos, Aliomar Baleeiro não tratou longa e detalhadamente do princípio da legalidade. Porém, ao analisar a relação da legalidade com o fato gerador dos tributos, este autor apresenta algumas considerações relevantes. Em textual:

“A lei que institui imposto, para atender aos fins dos arts. 19, I, e 153, § 29, da C.F., há de, necessariamente, indicar de modo claro e inconfundível o fato gerador e a base de cálculo além dos outros elementos essenciais ao nascimento da obrigação tributária (ver cap. XIV, nº 1).

Daí decorre, por via de consequência, que, a nosso ver, se o fato gerador e a base de cálculo, forem alterados depois do início do exercício financeiro, o tributo assim modificado só poderá ser cobrado a partir do exercício imediato, por força do art. 153, § 29 (C.T.N., art. 97 e § 1º).

A legalidade ou reserva de lei exige que esta defina especialmente o tributo não apenas pela denominação, mas também pelo fato gerador, base de cálculo, alíquota ou *quantum* exigível e sujeito passivo.

Substituído pelo legislador qualquer desses elementos, o tributo já não é o mesmo que se decretou antes de o exercício financeiro se iniciar, mas outro novo, que só poderá ser cobrado no exercício seguinte.”²¹

Nota-se, nesta passagem, um traço que, como veremos, é comum nos autores que escreveram nesse período, principalmente após a entrada em vigor do CTN, com seu art. 97: a referência à necessidade de a lei incluir todos os elementos estruturais da relação jurídico-tributária.

Outro aspecto que fica claro nesse trecho é a conexão feita por Baleeiro entre legalidade e anterioridade.

Nada obstante, mesmo que numa brevíssima passagem, única no capítulo inteiro, Aliomar Baleeiro pontuou que a lei deveria “indicar *de modo claro e inconfundível* o fato gerador e a base de cálculo além dos outros elementos essenciais ao nascimento da obrigação tributária”²² (destaque nosso).

Seria certamente um salto interpretativo partir desta passagem para defender que haveria, na obra de Baleeiro, uma teoria da tipicidade tributária como necessidade de fechamento conceitual dos textos normativos tributários. Por outro lado, é possível sustentar que haveria, aqui, ao menos uma perspectiva de se-

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 34.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 34.

gurança jurídica que seria um terreno fértil para o desenvolvimento da tipicidade.

Não vamos encontrar elementos adicionais no livro *Direito tributário brasileiro*, que Aliomar Baleeiro publicou pela primeira vez em 1970. Por mais que tenha afirmado que o princípio da legalidade seria o “mais universal dos princípios” que limitam o exercício do poder tributário, poucos parágrafos lhe foram dedicados, conforme abaixo:

“O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária.

O mais universal desses princípios, o da *legalidade* dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula ‘*no taxation without representation*’, enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração dos tributos. As Constituições, desde a Independência Americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato de competência privativa dos parlamentos.”²³

Percebe-se, pela análise dessas duas obras, que o princípio da legalidade, por mais que fosse considerado de grande relevância por Aliomar Baleeiro, não foi tratado com profundidade em sua obra. É só vermos que, nas edições mais recentes de *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, o capítulo sobre legalidade foi mais do que duplicado pela Professora Misabel Derzi, responsável por sua atualização²⁴, incluindo uma seção sobre “legalidade material”, que seria equivalente à teoria da tipicidade tributária como fechamento conceitual²⁵.

2.2. Amílcar de Araújo Falcão

Amílcar de Araújo Falcão faleceu jovem, aos 39 anos. Assim como Baleeiro, foi professor da Universidade do Estado da Guanabara, antecessora da UERJ.

Uma das vozes mais respeitadas da época que estamos considerando, Amílcar de Araújo Falcão tinha posições que divergiam daquelas que iam se consolidando naquele período.

Essa divergência não fica clara na definição geral de legalidade trazida pelo autor. Segundo Falcão, “por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: fato gerador

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 75-252.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 169-194.

do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária”²⁶.

Por mais que este autor sustentasse a necessidade de previsão, em lei, de todos os elementos estruturais da relação jurídico-tributária, não se encontra em sua doutrina nenhuma conexão com o dever do legislador de fechamento conceitual.

Em primeiro lugar, Amílcar Falcão defendia não haver restrições, no Direito Tributário, à interpretação extensiva. Veja-se sua lição:

“Em qualquer hipótese, na lei tributária estará a caracterização do fato gerador. O hermeneuta indicará apenas, inclusive através da impropriamente chamada interpretação extensiva, a intenção do legislador, confrontando a dicção léxica da norma com os aspectos lógicos e sistemáticos desta última, a fim de colher a verdadeira *mens legis*.

Estão superadas hoje as objeções que outrora eram feitas à interpretação extensiva da lei tributária: esta última, segundo o entendimento dominante em nossos dias, comporta, como qualquer outra lei, todo e qualquer processo de interpretação.”²⁷

Além de defender uma liberdade do intérprete em sua atividade hermenêutica, Falcão dava um passo além, sustentando a legitimidade da *interpretação econômica da lei tributária*, argumentando “que tal método exegético não acarreta violação ao requisito da legalidade de que nos estamos ocupando”²⁸. E acrescenta o autor:

“Depurada de excessos e impropriedades, que se encontravam em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo.”²⁹

Nota-se, assim, que Amílcar de Araújo Falcão era um autor cujas posições não estavam exatamente alinhadas com aquelas de seus contemporâneos, não se encontrando em sua produção bases para um princípio da tipicidade.

2.3. *Geraldo Ataliba*

Geraldo Ataliba foi certamente um dos autores mais relevantes do período que estamos revendo, tendo desenvolvido uma teoria formalista que até os dias atuais exerce influência sobre algumas escolas de pensamento no Brasil. Por mais

²⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 37.

²⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 47-48.

²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 49.

²⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 49.

que se possa imaginar que Ataliba teria trazido aportes relevantes para este debate da tipicidade enquanto fechamento conceitual, a análise de suas obras da época não dá indicações nesse sentido.

Escrevendo sobre *Hermenêutica e sistema constitucional tributário* em 1975, Ataliba nos trouxe a seguinte lição sobre o princípio da estrita legalidade:

“[...] há no Brasil o princípio geral da legalidade, que está no § 2º do art. 153 da Constituição: ‘Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’. Portanto, só se conhece obrigação que decorra de uma lei. É o princípio geral da legalidade, universal ao sistema constitucional brasileiro e aos sistemas constitucionais de todo o mundo constitucional moderno. Mas a constituição brasileira, em matéria de tributação, chega a requintes, porque estabelece o princípio da estrita legalidade da tributação, que se traduz no princípio pelo qual o tributo só pode ser criado por lei e esta lei não pode deferir a ninguém qualquer faculdade normativa em matéria de definição do sujeito ativo, sujeito passivo, consistência material dos fatos que podem dar nascimento à obrigação tributária, base impositiva e alíquota. [...] Princípio da vinculabilidade da tributação, aplicado àquelas categorias de princípios gerais do direito, que classificam todos os atos do Poder Público como atos discricionários e atos vinculados. Nunca a lei pode dar à Administração liberdade e discriminação em matéria de atividade administrativa tributária. Só há atos vinculados.”³⁰

Nesta passagem fica clara a grande preocupação de Ataliba com a negação à Administração Tributária de competências discricionárias em matéria fiscal, de modo que todos os elementos estruturais da hipótese de incidência deveriam estar previstos em lei.

A ausência de uma teoria de fechamento conceitual em Geraldo Ataliba nesse período pré-1978 é notada no exame de sua obra mais festejada, *Hipótese de incidência tributária*.

Sem dúvida alguma, este livro pode ser considerado a principal obra em defesa da obrigatoriedade da previsão em lei de todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, junto com o igualmente relevante *Teoria da norma tributária*, tese de doutorado de Paulo de Barros Carvalho publicada em 1974³¹. Segundo o autor:

“*Tributo* é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital que impõe o comportamento mencionado.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*. In: ATALIBA, Geraldo et al. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 27.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Edições Lael, 1974.

Esta relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação – por corresponder à categoria das obrigações *ex lege*, surge com a realização *in concreto*, num determinado momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação.

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma *obrigação* de pagar um tributo.”³²

Além da premissa de que a lei deveria trazer “todas as características estruturais da obrigação”, Geraldo Ataliba sustentava a noção de que a obrigação tributária somente nasceria havendo adequação típica entre o fato concreto e a descrição hipotética e abstrata prevista em lei³³.

Entretanto, não vamos encontrar nesta edição de *Hipótese de incidência tributária* qualquer referência aos requisitos dos textos normativos tributários e à necessidade de fechamento conceitual. Essa referência só aparecerá em edições futuras deste livro, editadas após a publicação da obra *Direito tributário, direito penal e tipo*, de Misabel Abreu Machado Derzi.

Este livro, sabe-se, decorreu de tese de doutorado defendida pela referida autora, sob a orientação de Geraldo Ataliba, e teve sua primeira edição publicada em 1988³⁴.

Após a publicação deste livro, Ataliba incluiu em sua obra referência expressa à necessidade de utilização de conceitos fechados na hipótese de incidência tributária, como inferimos das seguintes passagens:

“Produziu-se, no Brasil, recentemente (1988) notável trabalho técnico – digno dos melhores centros acadêmicos europeus – sobre o conceito legal fechado em contraste com o tipo. Esta especulação da professora Misabel Derzi está publicada sob o título *Direito Tributário, direito penal e tipo*. Sobre o tema escreveu: ‘Grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela Ciência do Direito. Assim acontece, por exemplo, no Direito Penal ou Tributário.

[...]

A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional, no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo; é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências de segurança jurídica.”³⁵

Parece óbvio que, já na década de 80, Geraldo Ataliba defendia, com base na pesquisa de Misabel Derzi, que ele próprio havia orientado, a noção de fechamen-

³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1978, p. 48.

³³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1978, p. 49.

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 62-63.

to conceitual como inerente à hipótese de incidência. Da mesma forma que a professora mineira, Ataliba rejeitava a caracterização de tal exigência de fechamento como tipicidade cerrada, embora a divergência ali fosse mais terminológica do que de mérito, já que, como observava Ricardo Lobo Torres, em termos substanciais não há diferenças entre a tipicidade cerrada de Alberto Xavier e a legalidade material de Misabel Derzi³⁶.

Nada obstante, a análise da obra de Geraldo Ataliba anterior a 1978 não aponta a defesa de algo equivalente ao que posteriormente se passou a referir como tipicidade, na vertente de fechamento conceitual³⁷.

2.4. Gerd Rothmann

Gerd Rothmann analisou o princípio da legalidade detidamente em artigo publicado em 1972³⁸. Em suas palavras, “colige-se que o princípio fundamental do Direito Tributário é o da legalidade dos tributos, que assim pode ser formulado: não haverá tributo sem lei que o institua. Em vista da analogia deste princípio com aquele que rege o Direito Penal, costuma-se dizer, parafraseando o aforismo de Feuerbach: *nullum tributum sine lege*.” E prossegue o autor, “historicamente, este princípio significa que a arrecadação de tributos pelo poder público deve ser autorizada previamente pelos representantes do povo. Além disso, implica na obrigação de a atividade impositiva da administração pública dever desenvolver-se por meio de normas jurídicas.”³⁹

O saudoso professor relacionava a legalidade tributária com a vinculação da atividade administrativa de constituição de créditos tributários, a qual, em sua visão, teria uma implicação dúplice: sujeição da incidência ao previsto na lei e, ao mesmo tempo, “a obrigação de apurar e cobrar o tributo, nascido em conformidade com a lei”⁴⁰.

³⁶ Nas palavras de Lobo Torres, “a concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto, mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier diz que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário.” (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 146)

³⁷ Não identificamos passagens relevantes do autor sobre o tema em outras publicações suas da época, como seu livro *Sistema constitucional tributário brasileiro* (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968) e *O decreto-lei na Constituição de 1967* (ATALIBA, Geraldo. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967).

³⁸ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo* n. 109. Rio de Janeiro, jul./set. 1972, p. 11-33.

³⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo* n. 109. Rio de Janeiro, jul./set. 1972, p. 17.

⁴⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo* n. 109. Rio de Janeiro, jul./set. 1972, p. 17.

Assim como outros autores desse período, Gerd Rothmann estabelecia como uma exigência do princípio da legalidade que “todos os elementos constitutivos da obrigação tributária” estivessem previstos em lei, numa aproximação entre legalidade e teoria do fato gerador. Segundo o autor, “por força da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador. Uma lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração a diferenciação objetiva; ela mesma tem que realizar esta diferenciação.”⁴¹

Não se identifica, no texto de Gerd Rothmann, qualquer referência à tipicidade ou à necessidade de fechamento conceitual dos termos utilizados nos textos normativos tributários.

2.5. Ruy Barbosa Nogueira

Ruy Barbosa Nogueira foi um dos poucos autores que antes de 1978 trataram de forma explícita da tipicidade no Direito Tributário. Nada obstante, como veremos, na pena do professor da USP o tipo seria a descrição legal hipotética das situações passíveis de tributação e a tipicidade seria a adequação entre os fatos ocorridos na vida real e aquela descrição hipotética. Este autor não tratou, nesse período, da tipicidade enquanto mandamento a ser observado pelo legislador, que ao elaborar os textos normativos tributários deveria se valer de conceitos determinados e fechados.

Nos comentários adiante, vamos levar em consideração o livro *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, cuja segunda edição foi publicada em 1965⁴².

Em algumas passagens desta obra, Ruy Barbosa Nogueira destaca como um dos princípios fundamentais para a interpretação do Direito Tributário o “princípio da estrita legalidade do crédito fiscal”. Segundo o autor, “em face desse princípio, em nosso sistema não pode ser aplicado o método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão, de que resulte a *criação* ou *modificação* do tributo, pois se a lei não o previu ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor, *por outra via*. O tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada.”⁴³

Por outro lado, em algumas passagens, Ruy Barbosa Nogueira vai ressaltar o caráter econômico da hipótese de incidência tributária. Em suas palavras, “embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, *o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica*, pois os índices de riqueza ou capacidade contributiva é que são objetivo da tributação”⁴⁴.

⁴¹ ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo* n. 109. Rio de Janeiro, jul./set. 1972, p. 21-22.

⁴² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 24.

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 43.

Mais adiante, conclui o autor que o “fato descrito ou apreendido pela lei tributária é sempre um índice de valor, uma expressão de riqueza, enfim um dado de conteúdo econômico. Assim, a consideração econômica consiste em se verificar se o resultado da interpretação da disposição ou ponto em questão, guarda a devida adequação entre a *incidência* e a *capacidade econômica do obrigado* ou o *valor do objeto tributável*.”⁴⁵

Note-se que isso não significa que Ruy Barbosa Nogueira fosse um defensor da chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, à qual ele atribuiu uma função “auxiliar da lei”, “jamais podendo dela resultar a exigência de tributo não autorizada por lei”⁴⁶. Essa posição está alinhada com a rejeição, pelo autor, da cobrança de tributos por analogia ou mediante interpretação extensiva⁴⁷.

Nada obstante, ainda assim o professor da USP não se opunha à inoponibilidade de atos praticados pelo contribuinte ao Fisco nos casos de abuso de forma jurídica. Para Ruy Barbosa Nogueira, “se o contribuinte, abusando do direito ao uso das formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas, na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido o caminho jurídico-privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso do abuso de formas com o fito de evasão, neste caso inoponível ao fisco”⁴⁸.

Contudo, é a partir de seu capítulo sobre o sistema legal de interpretação das leis tributárias na Alemanha que Ruy Barbosa Nogueira começa a se aproximar mais do tema da tipicidade. De acordo com a sua lição, “no sistema germânico, em face das suas disposições legais sobre interpretação, quer no exame do texto a ser aplicado como na apreciação dos fatos, desenvolveu-se não somente a ‘teoria do fato gerador’ e da ‘tipicidade legal’, mas também a ‘teoria dos tipos’”⁴⁹. Veja-se, na passagem abaixo, o que o autor entendia por “teoria dos tipos” e por “tipicidade legal”:

“A ‘teoria dos tipos’ é uma padronização dos fatos, portanto uma generalização ou teorização da realidade econômica com vistas ao seu enquadramento na legislação tributária. É uma elaboração doutrinária, uma tipificação da realidade, porém, feita pelos *doutrinadores, inclusive julgadores*, enquanto que a ‘tipicidade legal’ também é uma tipificação dos fatos, porém feita pelos legisladores, ou melhor, expressa na lei.

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 45.

⁴⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 71 e p. 91.

⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 104-105.

⁴⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 66.

⁴⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 87-88.

Para maior clareza, digamos que, do prisma da interpretação, na ‘teoria dos tipos’ o intérprete elabora sobre os fatos procurando categorizá-los ou tipificá-los para ver se pode enquadrá-los no ‘tipo legal’; ao passo que na ‘tipicidade’ o intérprete, pesquisando textos, procura verificar se o ‘tipo legal’ enquadrou o fato.”⁵⁰

Por compreender que na “teoria dos tipos” o intérprete partiria dos fatos para tentar enquadrá-los no disposto na lei, Ruy Barbosa Nogueira entendia pela sua inadmissibilidade no Direito brasileiro, sustentando que “enquanto a ‘tipicidade’ assegura a precisão na aplicação da lei, a ‘teoria dos tipos’ gera a insegurança do direito, pois a nosso ver a ‘teoria dos tipos’ conduz facilmente à *analogia* e à *extensão*, *inadmissíveis no sistema brasileiro*, não só porque em nosso país nenhum texto existe que permita esse amplo critério de categorização dos fatos pela doutrina ou pela jurisprudência, como, ao reverso, a nossa constituição não só estrutura o crédito fiscal como *obligatio ex lege*, mas é reiterativa do princípio da legalidade do tributo.”⁵¹

Em seguida, o autor analisa o que seria o *princípio da estrita legalidade do crédito fiscal*. Contudo, o que notamos é que neste capítulo Ruy Barbosa Nogueira limita-se a reiterar que:

- i) a Constituição somente permite que por meio de lei, como ato legislativo emanado da representação do próprio povo, possa ser criada ou aumentada a obrigação do indivíduo transferir para o patrimônio do Estado uma parcela de seu patrimônio, sem qualquer indenização direta, ou seja, a título de imposto^[52]; que
- ii) o princípio da reserva de lei vigora de modo geral para os atos onerosos da administração pública e o princípio da conformidade com o fato gerador no campo da tributação é uma espécie desse gênero, visando limitar à rigorosa manifestação de vontade da lei tributária, a possibilidade de intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo^[53]; e que
- iii) não basta para atender ao princípio da legalidade que apenas teoricamente exista a lei, mas que a tributação seja efetivada em conformidade com o fato gerador tal como descrito na lei material, sem o que não estará sendo cumprida a vontade da lei, ou melhor, a autoridade administrativa estará substituindo a lei, o que é defeso”⁵⁴.

⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 88.

⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 89.

⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 96.

⁵³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 101.

⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT,

Nota-se que, segundo essas lições, o princípio da estrita legalidade do crédito fiscal se desdobraria na definição do “tipo legal” pelo legislador e na obrigação da autoridade administrativa de cobrar tributos nos limites definidos por tal “tipo legal”. Isso fica claro no último parágrafo deste livro, em que o autor conclui que:

“No sistema jurídico tributário do Brasil, que consagra em norma constitucional expressa, o *princípio da legalidade tributária*, a nosso ver a interpretação e a aplicação das leis impositivas deverão ser feitas através da técnica da *tipicidade legal* tributária, ou seja, da observância da teoria do fato gerador dentro dos textos. Mesmo quando haja remissão a outras categorias, o hermeneuta deverá fazer incursão pelos outros campos, mas sempre para poder pesquisar a *tipicidade*, sem a qual não poderá haver obrigação tributária.”⁵⁵

Essas observações são confirmadas no Capítulo XI do livro que estamos comentando, dedicado especificamente à tipicidade tributária. Aqui fica evidente que o autor, ao se referir à tipicidade, está tratando da descrição hipotética do fato gerador e da adequação típica entre o fato concreto e a hipótese de incidência. Em suas palavras:

“É exatamente a descrição completa que a legislação faz da relação de fato ou fenômeno econômico que a doutrina denomina ‘fato gerador do tributo’ ou ainda ‘fato imponível’.

O ‘fato gerador do tributo’ é assim o retrato descritivo da situação de fato, que vamos encontrar nos textos das leis.

[...]

Para que exista a obrigação é, por assim dizer, necessário que, à semelhança de um espelho, a lei reflita o retrato da relação de fato. Aí teremos então a *realização dos elementos do fato gerador* e só então o nascimento da obrigação tributária.”⁵⁶

Nessa toada, concluiu o autor que “a problemática, pois, se resolve pelo exame da ocorrência, ou não, de todos os elementos dos fatos geradores. O intérprete deverá pesquisar se a legislação configurou integralmente os elementos de fato realizados, sem o que não poderá haver a obrigação tributária, posto que o princípio da legalidade exclui a criação, alteração ou extinção da obrigação tributária, fora do texto legal.”⁵⁷

Com base nessas passagens, parece-nos que, por mais que Ruy Barbosa Nogueira tenha se dedicado ao estudo da tipicidade no Direito Tributário, naquele

1965, p. 102.

⁵⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 134.

⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 115-116.

⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 124.

momento sua preocupação estava centrada na premissa de que os fatos geradores deveriam estar previstos em lei e que a tributação somente seria legítima nos casos em que houvesse uma adequação entre o fato concreto e o fato descrito hipoteticamente no texto legal.

É possível encontrar neste autor fundamentos para que todos os elementos da relação jurídico-tributária estejam previstos em lei, mas não nos parece que se possa localizar em Ruy Barbosa Nogueira uma formulação teórica sobre o conteúdo das leis tributárias.

Há elementos em seu trabalho para sustentar que o professor da USP tinha uma preocupação de contenção da atuação das autoridades administrativas, a qual se materializava na defesa de um dever de adequação típica que afastasse a tributação fora daquelas situações previstas em lei. Contudo, parece-nos que se pode afirmar definitivamente que Ruy Barbosa Nogueira não desenvolveu uma teoria sobre a tipicidade enquanto dever de fechamento conceitual – até porque o autor trabalhava, sem restrições, com a possibilidade de conceitos inclusive advindos de outros campos do conhecimento humano⁵⁸.

2.6. Ylves José de Miranda Guimarães

Um dos estudos que mais longamente trataram da tipicidade neste período está no livro *Os princípios e normas constitucionais tributários*, de Ylves José de Miranda Guimarães. Baseando-se nas lições de Alberto Xavier, este autor trouxe uma seção sobre o princípio da tipicidade tributária.

Ylves Guimarães foi breve ao examinar o princípio da legalidade, referindo-se ao art. 19, I e 153, § 29, da Constituição de 1969. Em suas palavras, “no art. 19, inciso I, o princípio da legalidade tributária consiste praticamente numa vedação aos entes de Direito Público Interno – União, Estados e Municípios – da instituição ou aumento dos tributos sem lei que o estabeleça. Já o art. 153, § 29, vem expresso como garantia individual, objetivando que nenhum tributo venha a ser exigido ou aumentado, dos cidadãos, sem que a lei o estabeleça. Teleologicamente, destarte, assegura àqueles a plenitude dos seus direitos, alijando o arbítrio do poder impositivo contra o contribuinte. Tal princípio, pela sua magnitude, trouxe corolários importantíssimos. Estes, como não expressos, mas consequências do *nullum tributum sine lege*, serão apontados oportunamente.”⁵⁹

Este autor não tratou da tipicidade juntamente com a legalidade, o que recebeu crítica de Alberto Xavier⁶⁰. Ylves José de Miranda Guimarães analisou a tipicidade em capítulo dedicado às “normas constitucionais tributárias gerais implícitas”, em que tratou, também, do “princípio da vinculabilidade da tributação”.

⁵⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 73-82.

⁵⁹ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976, p. 37.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 70.

Ao falar em “vinculabilidade da tributação”, ele se alinha ao que era lugar comum na teoria tributária da época, e, em alguma medida, ainda nos dias atuais – a afirmação de que a administração tributária somente poderia praticar atos administrativos vinculados. Segundo sua lição, “não é, pois, concebível ser lícito ao legislador cometer à Administração tal liberdade de discricção, em tema tributário. A norma legal tributária, necessariamente, deve conter em seu próprio cerne uma valoração precisa relativa ao seu alcance e conteúdo. Daí ser inconcebível a intromissão da Administração em tal esfera restrita à lei, máxime através apenas da sua vontade.”⁶¹

Já se nota, aqui, uma perspectiva de fechamento do texto normativo tributário, que vai ficar ainda mais clara na análise de Ylves José de Miranda Guimarães sobre o princípio da tipicidade, a qual, conforme se percebe parágrafo após parágrafo, foi baseada no livro *Conceito e natureza do acto tributário*, de Alberto Xavier.

Logo em seu primeiro parágrafo, Ylves José de Miranda Guimarães afirma que o princípio da tipicidade “é um princípio que, embora com construção imprecisa na doutrina do Direito Tributário, pode ser apresentado como um corolário do princípio da legalidade tributária. *Quem melhor expôs a tentativa de sua conceituação doutrinária foi Alberto Xavier*, o qual salientou as perplexidades e hesitações na doutrina alemã, levando Kruse a afirmar que uma análise da literatura relativa ao princípio da tipicidade da tributação pouco mais revelaria que um verdadeiro ‘carrossel de conceitos’.”⁶² (Destaque nosso)

Mais adiante, este autor fará uma comparação que era comum nos demais autores desse período, e que também hoje se prolifera nos textos sobre legalidade tributária, no sentido de que haveria uma correspondência entre esta e a legalidade no Direito Penal. Ylves José de Miranda Guimarães sustentava que “o princípio da tipicidade funciona como meio hábil da defesa do contribuinte contra o arbítrio da Administração, da mesma sorte que o princípio da tipicidade aparece no Direito Penal como instrumento de proteção contra os poderes de decisão do juiz”⁶³.

Partindo da estrutura da tipicidade desenvolvida por Alberto Xavier, ele vai chegar à tipicidade enquanto dever do legislador de se valer de conceitos determinados na elaboração dos textos normativos tributários. Trazendo, uma vez mais, suas palavras, o princípio da tipicidade “impõe que o órgão de aplicação do direito não introduza critérios subjetivos de apreciação na aplicação concreta da norma legal tributária, como medida de segurança jurídica. Existe, assim, por força dele e em decorrência do princípio da legalidade do qual se deflete um

⁶¹ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976, p. 57.

⁶² GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976, p. 58.

⁶³ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976, p. 60.

imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos ‘determinados’, sendo-lhe, conseqüentemente, vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções e de alíquota.”⁶⁴

Vemos que Ylves José de Miranda Guimarães trouxe longas considerações sobre o princípio da tipicidade, as quais foram amplamente baseadas nas lições de Alberto Xavier.

2.7. Yonne Dolacio de Oliveira

Yonne Dolacio foi uma das primeiras autoras no Brasil a se dedicar ao princípio da tipicidade, em estudos que culminaram em seu livro de 1980 sobre o tema⁶⁵. Neste item, analisaremos texto publicado um pouco antes, em 1976⁶⁶.

Podemos antecipar, desde já, algumas considerações sobre a posição da autora acerca da tipicidade neste texto. Em primeiro lugar, embora Yonne Dolacio faça referência a tipo cerrado, notaremos que ela não entra na análise da natureza dos termos utilizados em textos normativos tributários. Seu foco está muito mais alinhado ao disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional, defendendo que todos os elementos estruturais essenciais do tipo tributário devem estar previstos em lei, e que a cobrança de tributos somente é legítima quando o fato concreto se amolda a essa descrição legal. Em segundo lugar, em diversas passagens a autora faz referência ao livro de Alberto Xavier de 1972, *Conceito e natureza do acto tributário*.

Como destacamos no parágrafo anterior, é importante levar em conta que este capítulo de Yonne Dolacio que estamos examinando foi escrito como uma espécie de análise dos arts. 96 e 97 do CTN, portanto, notaremos reiteradas referências a estes dispositivos, notadamente ao art. 97.

Assim como outros autores, Yonne Dolacio inicia sua análise destacando que o princípio da legalidade teria uma dúlice função, tanto de proteção dos contribuintes quanto de regulação das relações entre entes federados. Em suas palavras:

“Tratando-se da criação de tributos, o art. 97 do C.T.N. reafirma o princípio da estrita legalidade tributária ou reserva absoluta de lei que, como bem realça Baleeiro, é o mais universal dentro os princípios que limitam o exercício do poder de tributar. Tal princípio, não apenas consubstancia a mais expressiva garantia constitucional tributária do contribuinte em um Estado de Direito, mas, também, assegura a harmonia e equilíbrio entre o Estado e os ju-

⁶⁴ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976, p. 61.

⁶⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

⁶⁶ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino et. al. *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 131-159.

risdicionados e, em nosso sistema de organização federativa, entre as próprias unidades federadas por possibilitar a verificação de eventual invasão de órbitas de competência impositiva.”⁶⁷

Considerando a estrutura do art. 97 do CTN⁶⁸, vamos identificar nas lições desta autora a defesa de que não basta lei formal para que esteja atendido o princípio da legalidade, requerendo-se uma lei que contenha todos os elementos necessários para a “configuração do tributo”. A posição de Yonne Dolacio fica clara nas seguintes passagens:

“Ocorre que para a instituição de um tributo é indispensável a definição de todos os elementos necessários à sua configuração, de modo a possibilitar o seu pleno conhecimento e, ainda, ensejar o exame do atendimento das limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, não basta a simples existência de lei para a instituição do tributo, mas é absolutamente necessário que o legislador construa um tipo normativo contendo expressamente tais elementos necessários à formação da figura legal do fato gerador a que ligará, como consequência, o nascimento da obrigação tributária.

Temos, portanto, como corolário do princípio da estrita legalidade, a exigência da caracterização do tipo normativo instituidor do tributo como um tipo ou modelo cerrado, que contenha todos os elementos essenciais ao desenho legal do fato gerador, cuja ocorrência implicará no nascimento da obrigação tributária principal, e que não poderão ser suprimidos pelo aplicador da lei porque constituem matéria privativa desta. Somente este tipo cerrado possibilitará ao contribuinte o conhecimento pleno dos tributos que lhe possam ser exigidos pelo Poder Público e, ficando o aplicador da lei sujeito à definição deste tipo cerrado, submetido à proibição de qualquer apreciação subjetiva, impedido de retirar ou suprimir qualquer dos seus componentes, inclusive mediante o uso de analogia (veja-se o § 1º do art. 108 do C.T.N.), fica res-

⁶⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 138.

⁶⁸ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

guardada a segurança do contribuinte de que somente lhe será exigido o que for estabelecido na lei.”⁶⁹

Nota-se aqui uma preocupação importante com a restrição da atividade qualificatória das autoridades administrativas, típica dos defensores da “tipicidade cerrada”, de modo que já se encontra nas páginas de Yonne Dolacio um terreno fértil para a tipicidade nos moldes defendidos por Alberto Xavier.

Mais adiante, a autora esboça uma distinção entre “tipos abertos” e “tipos cerrados”, argumentando que “sempre que a matéria a regular envolva maior implicação com os valores certeza e segurança, utiliza-se o legislador de um tipo normativo cerrado, no qual são definidas rigorosamente as características necessárias para cada caso. Assim, como bem expõe Larenz, no tipo aberto, o fato ocorrido apenas se coordena com o tipo, isto é, basta corresponder mais ou menos a este; já no tipo cerrado deve haver subsunção do fato ao tipo, isto é, deve haver correspondência necessária, rigorosa, entre os elementos do fato ocorrido e os definidos no tipo legal.”⁷⁰

Nesta passagem, notamos que a autora focou atenção na tipicidade enquanto adequação típica dos fatos concretos à hipótese de incidência descrita na lei. Trazendo novamente as palavras da autora, “os elementos essenciais do fato gerador do tributo, devem ser definidos como condição necessária e suficiente à sua ocorrência, vale dizer, em implicação dupla, intensiva-extensiva o que torna tais elementos exclusivos e suficientes à verificação da consequência prevista no tipo tributário – o tributo. Em razão da exigência do tipo cerrado subordinado ao princípio da implicação intensiva-extensiva, subsistem mais dois princípios na tipologia tributária, confirmando a feição especial do princípio da legalidade como de reserva absoluta à lei: o do ‘*numerus clausus*’ e o da determinação.”⁷¹

Vê-se que vamos encontrar em Yonne Dolacio, ainda de forma bastante incipiente, um debate sobre tipicidade e determinação. E qual foi a inspiração para essas breves passagens? A obra de Alberto Xavier editada em Portugal em 1972.

Sobre o princípio do *numerus clausus*, a autora menciona que “se os elementos do fato gerador devem ser definidos na lei não apenas como suficientes, mas, também, como necessários, exclusivos à sua ocorrência motivadora da exigência do tributo, toda a tipificação tributária é taxativa. O rol dos tributos compreende apenas os definidos na lei porque não pode existir efeito tributário decorrente de outros pressupostos que não os obrigatoriamente definidos na lei como necessários, únicos, exclusivos à verificação de tal efeito.”⁷²

⁶⁹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 140-141.

⁷⁰ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 153-154.

⁷¹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 156.

⁷² OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In:

A seu turno, segundo o princípio da determinação, “o conteúdo da decisão se encontra rigorosamente determinado na lei”⁷³. Só no último parágrafo deste texto Yonne Dolacio comentará a questão da determinação conceitual dos termos utilizados nos textos normativos tributários:

“Finalmente, cumpre ressaltar que, embora o tipo tributário cerrado implique na sua determinação conceitual, os conceitos se escalonam em diferentes graus de determinação, surgindo o problema da utilização pelo legislador de conceitos indeterminados. Se o nosso Direito Tributário, para atendimento dos valores certeza e segurança, impõe ao legislador, como já visto, a criação de um tipo cerrado com determinação necessária e suficiente dos elementos do fato gerador, afastando qualquer participação subjetiva do aplicador da lei, somente são admitidos, na instituição de tributos, como muito bem demonstra Pinheiro Xavier, os conceitos lógico objetivamente determináveis, em ‘valorações objetivas, assentes na experiência comum, nas convicções gerais ou nos ensinamentos de uma ciência ou técnica’. Ficam excluídos de aplicação no Direito Tributário os conceitos indeterminados cuja determinação em concreto impliquem em valoração subjetiva, pessoal do aplicador da lei. Ressalte-se que essa distinção acolhe a orientação de English, que considera apenas estes últimos conceitos (implicantes de valorização autônoma e subjetiva) como verdadeiros conceitos de discricionariedade. Ora, pelas razões vistas, estes conceitos são inaplicáveis na instituição de tributos.”⁷⁴

Percebe-se, aqui, a teoria da tipicidade como fechamento conceitual já penetrando na teoria tributária brasileira pelas lições de Yonne Dolacio, inspiradas em Alberto Xavier.

2.8. Conclusão desta seção

Considerando nossos comentários anteriores, cremos possível concluir o seguinte:

- Não havia, na doutrina anterior a 1978, uma teoria da tipicidade tributária como dever de fechamento conceitual dos textos normativos fiscais.
- Em verdade, mesmo obras clássicas do Direito Tributário da época não dedicavam espaço relevante ao princípio da legalidade e sequer mencionavam um princípio da tipicidade. Naquele momento, os autores pareciam focados em consolidar a premissa de que a lei deveria contar todos os aspectos estruturais da relação jurídica tributária e não haveria discricionariedade nos atos das autoridades fiscais.

BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 156.

⁷³ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Legislação tributária – tipo legal* (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 157.

⁷⁴ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Legislação tributária – tipo legal* (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino *et. al.* *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 158.

– Portanto, já se nota na literatura da época uma finalidade de contenção do agir das autoridades administrativas que, como veremos, está no centro da teoria de Alberto Xavier.

– Ainda assim, por mais que se note a existência de um terreno fértil para a teoria da tipicidade como dever de fechamento conceitual, esta abordagem teórica não existia nesses termos. Vimos que, dos autores revisados, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolacio de Oliveira foram os que mais perto chegaram deste tema e, mesmo assim, fazendo referência ao trabalho de Alberto Xavier publicado em Portugal.

3. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, em Alberto Xavier

Alberto Xavier chegou no Brasil em 1975 e passou a participar da cena acadêmica brasileira que à época era mais efervescente: a escola de Geraldo Ataliba na PUC/SP⁷⁵. Em 1978, como dissemos, o professor português publicou seu primeiro livro no Brasil, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*.

Se há uma interseção entre a doutrina brasileira dominante nas décadas de 60 e 70 e a obra de Alberto Xavier, é a premissa de controle, o máximo quanto possível, da atuação das autoridades fiscais. Essa perspectiva fica clara quando este autor apresenta sua noção de *reserva absoluta de lei*, apontando que “a ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito.”⁷⁶

Alberto Xavier vai ressaltar que a lei não pode ser apenas o fundamento do agir da autoridade administrativa, devendo veicular “o próprio critério da decisão do caso concreto”⁷⁷.

Esta preocupação de Xavier se conectava com outro aspecto que também já estava latente na literatura brasileira, principalmente após a edição do CTN: a premissa de que a aplicação da lei tributária deveria se dar de forma absolutamente vinculada, vedando-se qualquer margem de discricionariedade à autoridade administrativa.

Para alcançar este objetivo, o autor vai buscar inspiração no iluminismo francês que teria defendido que “as leis fossem de tal modo claras, unívocas e ri-

⁷⁵ Sobre a Escola de Geraldo Ataliba na PUC/SP, ver: TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 405-422.

⁷⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 36.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 37.

gorosamente elaboradas que os órgãos de sua aplicação se limitassem a funcionar como meros autômatos, cingidos à pura subsunção lógica dos fatos na norma”⁷⁸. Tenho afirmado que essa teoria é pré-positivista, com feições da escola da exege-se, e reflete uma abordagem interpretativa que remonta mais ao Código Civil de Napoleão do que ao Código Tributário Nacional.

Não é nosso propósito rever de forma ampla a teoria de Xavier sobre a tipicidade tributária. Como pontuamos, desde o princípio estamos interessados aqui em apenas uma vertente de seu pensamento, relacionada à necessidade de fechamento conceitual nos textos normativos fiscais. Essa abordagem nos leva ao que o autor analisa como um dos “corolários do princípio da tipicidade”, que seria o *princípio da determinação*. Mesmo que longa, transcreveremos a lição do mestre português de modo a compreendermos bem sua posição:

“O princípio da tipicidade da tributação vai, porém, ainda mais longe: exige que o conteúdo da decisão se encontre rigorosamente determinado na lei. É o princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) de que fala Friedrich.

Como há se viu, uma reserva absoluta de lei impõe que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão que, desta sorte, se obtém por mera dedução da norma, limitando-se o órgão de aplicação do direito a nela subsumir o fato tributário.

As normas tributárias, como normas de decisão material (*Sachentscheidungs-normen*) visam, pois, a delimitar, na medida do possível, a livre valoração e decisão do administrador e do juiz. Para tanto não basta a exclusão da relevância da vontade destes órgãos na criação de tributos inominados ou na modelação de um conteúdo acessório. É ainda necessário que os elementos integrantes do próprio tipo – todos eles principais – sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Eis o que a segurança jurídica exige no domínio tributário: pois não ficaria seriamente abalada a regra *nullum tributum sine lege*, se na aplicação do Direito Tributário se pudesse recorrer a elementos de valoração e decisão que não estivessem já contidos na própria lei?

[...]

O princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente *fechado*: e tipo fechado não só no sentido que lhe atribui Oliveira Ascensão, de tipo que exclui outros elementos juridicamente relevantes que lhe sejam exteriores, de tal modo que o fato pode ter um conteúdo extratípico modelado pela vontade (o que é repellido pelo princípio do exclusivismo); mas também no sentido que lhe atribuem Larenz e Roxin, de tipo que oferece elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação de conteúdo. Isto é: de tipo quanto ao qual se verifica o fenômeno da *Typenzwang*, como expri-

⁷⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 39.

me Wiaecker, ou da *Typenfixierung*, no dizer de Baur. No Direito Tributário material não teriam foro de cidade as normas ‘incompletas’ ou ‘elásticas’, como alguns já as designaram.

Sabendo-se que o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar, dado o influxo dos ideais de segurança jurídica – sabendo-se, por outro lado, que a segurança jurídica está na base do princípio da determinação – então importa concluir que existe um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os *elementos essenciais* do tributo em termos ‘determinados’. Numa palavra: ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções, de base de cálculo ou de alíquota.”⁷⁹

O próprio Alberto Xavier ressaltava nesta obra que “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 de natureza como de grau”⁸⁰.

Contudo, após dizer que “*não existem* conceitos absoluta e rigorosamente determinados”, Alberto Xavier afirma de forma categórica que conceitos indeterminados são *proibidos* no Direito Tributário⁸¹, o que não deixa de parecer paradoxal. A mesma afirmação foi feita mais tarde, em obra publicada em 2001⁸².

Como pontuamos, não é nosso objetivo neste artigo revisar de forma extensa a obra de Alberto Xavier. O que pretendemos sustentar aqui é (i) que este trabalho influenciou significativamente o debate brasileiro; e que (ii) ele marcou uma mudança na maneira como a doutrina tributária analisava a questão da tipicidade tributária, em seu viés de dever de determinação conceitual⁸³.

4. Legalidade e tipicidade tributárias na doutrina tributária posterior a 1978

Se até 1978 as referências à tipicidade eram escassas na doutrina e pouco se falava sobre a necessidade de fechamento conceitual, não havendo uma teoria

⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 92-95.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 97.

⁸¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 97.

⁸² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

⁸³ Concordamos, assim, com Jeferson Teodorovicz, para quem: “No Brasil, historicamente, as contribuições germânicas ao estudo da tipicidade tributária foram amplamente divulgadas pelos clássicos trabalhos de Alberto Xavier, no que tange à tipicidade da tributação e suas relações com a legalidade tributária. O autor português menciona que as primeiras referências ao princípio da tipicidade na tributação podem ser vislumbradas na doutrina alemã, que normalmente era relacionado – ou mesmo confundido – com o princípio da legalidade tributária.” (TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. *Revista Pensamento Jurídico* v. 13, n. 2. São Paulo, jul./dez. 2019, p. 17)

estruturada sobre o dever do legislador de se valer de conceitos determinados na elaboração dos textos normativos fiscais, a partir da publicação da obra de Alberto Xavier no Brasil esta perspectiva se espalha rapidamente pela doutrina nacional, identificando-se normalmente referências à obra do professor português.

A primeira autora brasileira a apresentar uma teoria da tipicidade tributária foi a já citada Yonne Dolacio de Oliveira. Em 1980 ela publicou o seu livro *A tipicidade no direito tributário brasileiro*⁸⁴, com uma profunda análise do tema. É possível dizer que, se a obra de Alberto Xavier deu o impulso inicial aos debates sobre tipicidade, da perspectiva da produção teórica nacional foram os trabalhos de Yonne Dolacio que serviram de plataforma para a difusão do tema.

Como já apontamos, os estudos de Yonne Dolacio foram explicitamente influenciados pela obra do professor português, por mais que neste livro a autora apresente algumas discordâncias em relação às posições de Xavier⁸⁵.

Ainda assim, é clara a influência de Alberto Xavier neste livro, tanto que, no tópico sobre tipicidade e princípio da legalidade, a autora abriu itens específicos sobre “a elaboração dogmática alemã segundo Pinheiro Xavier” e sobre a “elaboração doutrinária de Pinheiro Xavier”⁸⁶.

Em 1981, Roque Antonio Carrazza publicou sua tese de doutorado, defendida na PUC/SP e intitulada *O regulamento no direito tributário brasileiro*. Ao analisar o princípio da legalidade tributária, o jovem professor trouxe a seguinte lição, fazendo referência às obras de Alberto Xavier:

“A vista de todo o exposto, o princípio da legalidade, no que pertine à instituição ou ao aumento de tributos, se manifesta entre nós como *princípio da reserva absoluta da lei formal*, entendido no sentido de que a lei ordinária (federal, estadual ou municipal), necessariamente minuciosa, ‘... deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto’, de molde que esta pode ser obtida ‘... por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal’. Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do *fato imponível*, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).”⁸⁷

Agora, mais interessante do que o fato de que Carrazza se baseou em Xavier, é a nota de rodapé n. 74, em que este autor dá um testemunho da relevância da contribuição do professor português, afirmando que:

⁸⁴ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

⁸⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 41.

⁸⁶ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 32-42.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. 96.

“Ninguém no Brasil que se proponha estudar seriamente a projeção do princípio da legalidade sobre o direito tributário pode deixar de levar em conta a opinião, a respeito, de Alberto Xavier, doutor de méritos incontestáveis, que, nesta obra grandiosa [*Conceito e natureza do acto tributário*], praticamente esgotou o tema.

Até aqui evitamos, o quanto possível, encampar opiniões alheias. Não que estejamos atrás da singularidade. É que um trabalho desta natureza deve, necessariamente, resultar de um esforço intelectual pessoal. No entanto, neste caso, como só ao viés estamos versando o assunto e como depois do que Xavier escreveu a respeito precisaríamos gastar muito tempo e papel, para, por outros caminhos, chegar a idênticos resultados, optamos por lhe condensar o profundo pensamento, do qual não discordamos.”⁸⁸

Ainda em 1981 foi publicado o volume 6 do *Caderno de Pesquisas Tributárias*, organizado por Ives Gandra da Silva Martins, sobre o princípio da legalidade⁸⁹. Já vamos perceber ali referências à tipicidade tributária em artigos publicados por autores relevantes, como Aires Fernandino Barreto⁹⁰, Dejalma de Campos⁹¹, Hugo de Brito Machado⁹² e do próprio Ives Gandra da Silva Martins⁹³. Nestes trabalhos encontramos referências às obras de Alberto Xavier e de Yonne Dolacio.

Em 1983 foi a vez de Ives Gandra da Silva Martins publicar sua tese de doutorado, intitulada *Teoria da imposição tributária*⁹⁴. Neste trabalho, Ives Gandra fez menção expressa ao princípio da tipicidade na tributação, igualmente fazendo referência à obra de Alberto Xavier. Ao analisar os princípios da legalidade e da tipicidade, Ives Gandra sustentou que “pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência, deve-se acrescentar a tipologia cerrada,

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. 96.

⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

⁹⁰ BARRETO, Ayres Fernandino. Princípio da legalidade e mapas de valores. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 22.

⁹¹ CAMPOS, Dejalma. O princípio da legalidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 216.

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 309.

⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 335.

⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.”⁹⁵

Sem nos alongarmos até os dias atuais, podemos marcar o fim deste desenvolvimento inicial do fechamento conceitual no Brasil na tese defendida por Misabel Abreu Machado Derzi, intitulada *Direito tributário, direito penal e tipo*, publicada em 1988.

Embora a obra da professora mineira não empreste centralidade ao trabalho de Alberto Xavier, atribuindo sua inspiração ao estudo de Celso Cordeiro Machado, *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro*⁹⁶, percebe-se que a tese de Misabel Derzi é, em si, equiparável à *tipicidade cerrada* de Xavier, com a proposta de substituição da tipicidade cerrada por uma *legalidade material absoluta*, baseada na utilização de conceitos determinados⁹⁷.

Como já apontamos, trata-se de uma divergência de fundamentos e premissas, não necessariamente de conclusões. Afinal, ambos os autores defendem a prevalência dos conceitos determinados nos textos normativos fiscais, o que torna a dicotomia “tipicidade cerrada”/“legalidade material” uma questão mais terminológica do que substantiva.

A partir dos trabalhos de Alberto Xavier da década de 70, e dessas obras brasileiras da década de 80, consolidou-se a noção de tipicidade cerrada (ou legalidade material) como exigência de fechamento conceitual nos textos normativos tributários, rejeitando-se, de forma mais ou menos intensa, a utilização de conceitos indeterminados e tipos (estruturalmente abertos) nas leis fiscais.

5. Os pecados originais da teoria do fechamento conceitual

Já destacamos que, após asseverar que “*não existem* conceitos absoluta e rigidamente determinados”, Alberto Xavier afirma de forma categórica que conceitos indeterminados são *proibidos* no Direito Tributário⁹⁸.

Mais curioso ainda é que Alberto Xavier apresenta a tipicidade, na sua vertente de determinação conceitual, como uma regra que *deve* ser observada. Contudo, a realidade prova que, feliz ou infelizmente, os textos normativos tributários estão povoados de conceitos indeterminados.

Misabel Derzi também reconhece a inevitabilidade de alguma indeterminação dos termos utilizados nos textos normativos. Após rejeitar que se utilizem na lei tributária “ordens de estrutura flexível, graduável e de características renun-

⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 31.

⁹⁶ MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro*. 1968. 267 f. Tese (Cátedra de Finanças e Direito Financeiro da Faculdade de Direito da UFMG). Universidade Federal de Minas Gerais, 1968. A leitura deste trabalho, contudo, revela que ele tinha uma distante ligação com o tema da tipicidade de que estamos nos ocupando.

⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 135-137.

⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 97.

ciáveis que são os tipos”, a autora ressaltou que “com essas afirmações, insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió no direito tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração”⁹⁹.

Já em 1981, Hugo de Brito Machado trazia a mesma ressalva, afirmando que “é certo que uma determinação total e absoluta da conduta em uma norma não é, pelo menos de um modo geral, praticável. A indeterminação é muitas vezes voluntária, e muitas vezes involuntária, explicando-se, esta última, pela pluralidade de significações de uma palavra ou de uma sequência de palavras em que a norma se exprime”¹⁰⁰.

Portanto, podemos estabelecer como premissa que, por mais que se afirme que os textos normativos *devem ser determinados*, a indeterminação é, até certa medida, inevitável.

Assim, parece-nos que o primeiro pecado original dessa linha teórica é um evidente desequilíbrio entre a defesa da determinação e o reconhecimento de algum nível inevitável de indeterminação, que é verificável empiricamente por qualquer interpretação das leis fiscais.

Contudo, ainda hoje não se desenvolveu, na doutrina brasileira, uma teoria da indeterminação, preferindo-se uma afirmação do seu oposto, mesmo quando a determinação absoluta é desmentida empiricamente pela legislação de todos os tributos.

O que é resultado de um serviço¹⁰¹? Como definir serviço proveniente do exterior¹⁰²? Qual a definição de serviço técnico¹⁰³? Como se definem despesas normais, usuais e necessárias¹⁰⁴? O que é uma perda razoável¹⁰⁵? O que são insumos¹⁰⁶? O que seria atividade econômica substantiva¹⁰⁷? Qual a definição de risco de acidentes de trabalho alto, médio ou baixo¹⁰⁸?

As leis tributárias estão repletas de expressões indeterminadas, ambíguas e obscuras, ou que, ao menos, não atendem à definição de determinação que nos trazia Alberto Xavier, para quem “deve-se entender por *conceito determinado* aque-

⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 304.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 310.

¹⁰¹ Art. 1º, § 1º, II, da Lei n. 10.865/2004 e art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003.

¹⁰² Art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003.

¹⁰³ Art. 765 do Regulamento do Imposto de Renda. Esta expressão está presente, ainda, em diversos tratados internacionais tributários celebrados pelo Brasil.

¹⁰⁴ Art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda.

¹⁰⁵ Art. 303, I, do Regulamento do Imposto de Renda.

¹⁰⁶ Art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003.

¹⁰⁷ Art. 24-A, parágrafo único, II, alíneas “a” e “b”.

¹⁰⁸ Art. 22, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei n. 8.212/1991.

le conceito empregado pela lei 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”¹⁰⁹.

Indeterminação jamais foi fundamento para a declaração de inconstitucionalidade de um texto legal. Logo, a afirmação de que haveria um dever de fechamento conceitual não traz qualquer consequência concreta. Se a utilização de conceitos determinados é um dever do legislador, é certamente um dever cuja infração não atrai a imposição de qualquer sanção.

É nesse contexto que, aceitando que alguma indeterminação será sempre inevitável, o segundo pecado original da teoria tributária das décadas de 70 e 80 foi não desenvolver, como dissemos, uma teoria da indeterminação.

Com efeito, na pureza da tipicidade cerrada de Xavier estaríamos diante de um dever do legislador de se valer de conceitos determinados na elaboração de textos legais tributários. Contudo, não há uma teoria que busque mecanismos para garantir que o legislador observe este dever e mais, não há expectativa de uma declaração de inconstitucionalidade baseada exclusivamente na alegação de indeterminação do texto.

Assim sendo, vemos na tipicidade cerrada de Alberto Xavier, acolhida por diversos autores, uma terra prometida inalcançável, que se enunciou sem qualquer preocupação em assegurá-la. Portanto, a defesa incontestada do fechamento e da determinação, desacompanhada de uma teoria da indeterminação, paradoxalmente foi um dos maiores inimigos da segurança jurídica que buscava assegurar. Prometeu o inalcançável, sem pavimentar a estrada do possível.

6. Conclusão

O objetivo deste artigo foi identificar o surgimento no Brasil de uma postura teórica particular, que ainda hoje é defendida doutrinariamente: a premissa de que os textos normativos tributários devem se valer de conceitos determinados ou fechados.

Por mais que o ambiente jurídico fosse já propício àquela época, defendemos a tese de que a obra de Alberto Xavier foi responsável pela sistematização de um dever dirigido ao legislador de se valer de conceitos de tal natureza nas leis fiscais, no que seria uma das facetas do dito princípio da tipicidade cerrada.

A partir das obras do professor português de 1972 e de 1978, a defesa do fechamento conceitual se espalhou pela doutrina brasileira, tornando-se majoritária a partir da década de 80 do século passado.

Entretanto, a grande falha desta teoria foi uma completa despreocupação com o que podemos chamar de *indeterminação inevitável dos textos legais*, seja ela intencional ou não.

¹⁰⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 98.

A compreensão das origens desta teoria no Brasil é relevante, não só por descortinar suas deficiências, mas também por posicioná-la historicamente. Foi uma doutrina que embarcou no Estado Novo português e aportou no Brasil em plena ditadura militar. Ou seja, é uma teoria que nasceu e se desenvolveu nos marcos de regimes de exceção, sendo relevantíssimo o aprofundamento da análise da correlação entre a teoria e seu contexto histórico.

Referências bibliográficas

- ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. Os riscos da adoção da legalidade tributária estrita e a teoria de Ricardo Lobo Torres como marco de uma transição de modelos. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Silvia Faber (coord.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1978.
- ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: ATALIBA, Geraldo et. al. (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BARRETO, Ayres Fernandino. Princípio da legalidade e mapas de valores. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- CAMPOS, Dejalma. O princípio da legalidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Edições Lael, 1974.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1974.
- GODOI, Marciano Seabra. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr, 1976.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro*. 1968. 267 f. Tese (Cátedra de Finanças e Direito Financeiro da Faculdade de Direito da UFMG). Universidade Federal de Minas Gerais, 1968.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Legislação tributária – tipo legal (artigos 96 e 97 do CTN). In: BARRETO, Aires Fernandino et. al. *Direito tributário 4*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo* n. 109. Rio de Janeiro, jul./set. 1972.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. *Revista Pensamento Jurídico* v. 13, n. 2. São Paulo, jul./dez. 2019.
- TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.
- XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.