

REVISANDO O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A PARTIR DA NOÇÃO DE CONCEITOS E TIPOS

REVIEWING THE PRINCIPLE OF TAX TYPICITY: AN ANALYSIS FROM THE NOTION OF CONCEPTS AND TYPES

REVISANDO EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD TRIBUTARIA: UN ANÁLISIS DESDE LA NOCIÓN DE CONCEPTOS Y TIPOS

Diogo Augusto Vidal Padre*
Ivan Lira de Carvalho**

1 Introdução. 2 Conceitos e tipos. 2.1 Os conceitos e sua estrutura. 2.2 Os tipos nas ciências sociais. 2.3 Conceitos e tipos comparados. 3 O princípio da tipicidade tributária. 4 A tipicidade tributária e os conceitos de direito privado. 4.1 A questão da autonomia do direito tributário. 4.2 Recepção e alteração dos conceitos de direito privado pela lei tributária. 4.3 Conceitos de direito privado e as normas de competência tributária. 5 Tipicidade tributária e a interpretação econômica do fato gerador. 6 Considerações finais. Referências.

RESUMO

Objetivo: O objetivo do presente artigo é revisar o princípio da tipicidade tributária à luz de uma adequada concepção dos conceitos e dos tipos, analisando o seu conteúdo e delimitando a sua extensão.

Metodologia: A pesquisa possui natureza básica ou pura, a forma de abordagem é qualitativa e adota o procedimento bibliográfico, partindo da distinção entre os conceitos e tipos.

Resultados: A tipicidade tributária constitui a dimensão material do princípio constitucional da legalidade e consubstancia-se no mandamento dirigido ao legislador

* Mestre em Direito pela UFRN. Mestrando em Economia pelo IDP. Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte. Areia Branca, RN, BR. E-mail: <diogopadre@hotmail.com>. <https://orcid.org/0000-0003-0144-1935>

**Doutor em Direito pela UFPE. Mestre em Direito pela UFPE. Professor Associado III da UFRN. Juiz Federal. Natal - RN - BR. E-mail: <ivanlira6@uol.com.br>. <https://orcid.org/0000-0001-9041-7181>



para descrever todos os elementos do tributo e suas consequências jurídicas. Os conceitos jusprivatistas incorporados pela legislação tributária podem ser reformulados pelo Direito Tributário, desde que por meio de lei. Todavia, os conceitos utilizados pela Constituição para delimitar competências tributárias não poderão sofrer alteração pelo legislador infraconstitucional, em virtude da supremacia constitucional. A interpretação econômica do fato gerador, bem como outras doutrinas que pretendem justificar a tributação diretamente nos princípios da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade social, não encontra suporte no nosso ordenamento jurídico.

Contribuições: O princípio da tipicidade tributária está positivado no ordenamento jurídico nacional, devendo ser compreendido não como uma exigência de seleção de conceitos absolutamente precisos para a definição das hipóteses de incidência, mas como um mandamento no sentido de utilizar, na maior medida possível, conceitos que permitam a previsibilidade e determinabilidade dos tributos.

Palavras-chave: tipicidade tributária; conceitos; tipos.

ABSTRACT

Objective: The objective of this article is to review the principle of tax typicity in light of an adequate conception of concepts and types, analyzing its content and delimiting its extension.

Methodology: The research has a basic or pure nature, the approach is qualitative and adopts the bibliographic procedure, starting from the distinction between concepts and types.

Results: The tax typicity constitutes the material dimension of the constitutional principle of legality and is embodied in the command addressed to the legislator to describe all elements of the tax and its legal consequences. The concepts of private law incorporated by the tax legislation can be reformulated by the Tax Law, as long as through statutes. However, the concepts used by the Constitution to delimit tax competences cannot be altered by the infra-constitutional legislator, due to constitutional supremacy. The economic interpretation of the taxable event, as well as other doctrines that intend to justify taxation directly on the principles of ability to pay, equality and social solidarity, is not supported by our legal system.

Contributions: The principle of tax typicality is positive in the national legal system, and should be understood not as a requirement for the selection of absolutely precise concepts for the definition of incidence hypotheses, but as a command to use, to the greatest extent possible, concepts that allow the predictability and determinability of taxes.

Keywords: tax typicity; concepts; types.

RESUMEN

Objetivo: El objetivo de este artículo es revisar el principio de tipicidad tributaria a la luz de una adecuada concepción de conceptos y tipos, analizando su contenido y delimitando su extensión.

Metodología: La investigación tiene una naturaleza básica o pura, el enfoque es cualitativo y adopta el procedimiento bibliográfico, partiendo de la distinción entre conceptos y tipos.

Resultados La tipicidad tributaria constituye la dimensión material del principio constitucional de legalidad y se materializa en el mandato dirigido al legislador de describir todos los elementos del tributo y sus consecuencias legales. Los conceptos jusprivatistas incorporados por la legislación tributaria pueden ser reformulados por el Derecho Tributario, siempre y cuando por la ley. Sin embargo, los conceptos que utiliza la Constitución para delimitar las competencias tributarias no pueden ser alterados por el legislador infraconstitucional, debido a la supremacía constitucional. La interpretación económica del hecho imponible, así como otras doctrinas que pretenden justificar la tributación directamente sobre los principios de capacidad contributiva, igualdad y solidaridad social, no se sustenta en nuestro ordenamiento jurídico.

Contribuciones: El principio de tipicidad tributaria es positivo en el ordenamiento jurídico nacional, y debe entenderse no como un requisito para la selección de conceptos absolutamente precisos para la definición de hipótesis de incidencia, sino como un mandato para utilizar, en la mayor medida posible, conceptos que Permitir la previsibilidad y determinabilidad de los tributos.

Palabras clave: tipicidad tributaria; conceptos; tipos.

1 INTRODUÇÃO

O princípio da tipicidade tributária, entendido com o mandamento ao legislador para selecionar conceitos fechados e determinados na instituição de tributos, era pacificamente reconhecido pela doutrina nacional. Entretanto, quando Derzi (1988) incorporou à literatura jurídica uma distinção entre conceitos e tipos existentes na filosofia da ciência e do direito alemão, o conteúdo e o alcance do princípio da tipicidade tributária passaram a ser objeto de debates.

Consoante essa perspectiva, os tipos são categorias abertas marcadas pela renunciabilidade de seus atributos, enquanto os conceitos são abstrações fechadas e classificatórias. A concepção original de tipicidade tributária decorreria de um erro de tradução do termo *Tatbestand* pela doutrina ibérica. O princípio da tipicidade tributária,

corretamente entendido, permitiria a incorporação não apenas de conceitos classificatórios fechados, mas também de tipos abertos. O reconhecimento da necessidade de determinação da hipótese de incidência e da vedação à tributação por analogia levaram alguns autores a negar a própria existência do princípio da tipicidade no Direito Tributário (ROCHA, 2007).

Contudo, as descobertas obtidas pela psicologia cognitiva demonstraram que a separação rígida entre conceitos e tipos não é sustentável, tendo em vista que ambos fazem parte de uma mesma realidade contínua e graduável, sendo impossível traçar, no plano empírico, os seus limites. Além disso, a associação entre tipicidade e conformação com o *Tatbestand* não se mostra de todo equivocada, na medida em que já era realizada pela doutrina alemã. Na verdade, a distinção entre tipo e conceito é gradual, marcada por dois polos nitidamente identificáveis separados por uma zona cinzenta de transição fluida (DERZI, 1988, p. 62; ÁVILA, 2012, p. 261).

O objetivo do presente artigo é revisar o princípio da tipicidade tributária à luz de uma adequada concepção dos conceitos e dos tipos, analisando o seu conteúdo e delimitando a sua extensão, por meio do estudo de temas controversos, como a interpretação dos conceitos de Direito Privado empregados pela legislação tributária e a interpretação econômica do fato gerador. A pesquisa terá natureza básica ou pura, a forma de abordagem será qualitativa e adotará o procedimento bibliográfico. Acreditamos que o presente estudo pode contribuir para consolidar o entendimento de que o princípio da tipicidade tributária se encontra positivado no ordenamento jurídico nacional, devendo ser compreendido não como uma exigência de seleção de conceitos absolutamente precisos para a definição das hipóteses de incidência, mas como um mandamento dirigido ao legislador para que se utilizem, na maior medida possível, conceitos precisos, de forma a permitir a previsibilidade e determinabilidade dos tributos.

Este artigo está dividido em cinco seções, além desta introdução. A segunda seção examina a noção e estrutura dos conceitos, comparando a teoria binária ou clássica e a teoria dos protótipos desenvolvida a partir de estudos empíricos em psicologia cognitiva. A terceira analisa o conteúdo e a extensão do princípio da tipicidade tributária. A quarta seção estuda a questão da interpretação dos conceitos de Direito Privado empregados pela legislação tributária. A quinta seção explora a compatibilidade da interpretação econômica do fato gerador com o princípio da tipicidade tributária. Por fim, a última seção traz as conclusões.

2 CONCEITOS E TIPOS

2.1 OS CONCEITOS E SUA ESTRUTURA

A categorização ou classificação é a capacidade humana de perceber propriedades comuns entre uma pluralidade de indivíduos e pensar neles unitariamente. As pessoas pensam e compreendem o mundo em forma de categorias, embora esse processo geralmente ocorra automática e inconscientemente (LAKOFF, 1987, p. 6). Por vezes, as categorias ou classes são chamadas de *imagens*, *representações* ou *conceitos* (HESPANHA, 2003). No presente trabalho, entretanto, utilizaremos os termos *categorias*, *classes* e *conceitos* como sinônimos, evitando o emprego dos termos *imagens* e *representações*¹.

O conceito é a unidade de pensamento ou ideia a que refere uma pluralidade de seres, construído pela abstração mental das propriedades comuns e exclusão das demais. Na filosofia aristotélica, o ente é composto de essência e accidentalidades. A essência é aquilo que faz que uma coisa seja o que é, e somente propriedades essenciais compõem o conceito. As características accidentais são meramente contingentes e não fazem parte do conceito. Essa concepção forneceu as bases para a teoria clássica ou modelo binário, em que conceito é composto por propriedades necessárias e suficientes atribuídas a uma multiplicidade de objetos.

No século XX, a teoria clássica dos conceitos passou a ser questionada por filósofos, linguistas e psicólogos cognitivos. A crítica partiu da observação de que existem objetos que não ostentam todas as propriedades de um conceito, mas, mesmo assim, são inegavelmente membros da categoria. Além disso, alguns conceitos não possuem propriedades bem delimitadas, ou seja, os seus limites são obscuros ou difusos (*fuzzy*), não sendo possível trabalhar com a lógica binária do tudo-ou-nada. Para Wittgenstein (1999, p. 53), a classificação dos objetos ocorreria por semelhança com os outros componentes da categoria.

Nos anos 1970, a psicologia cognitiva verificou empiricamente que a categorização dos objetos ocorre por similitude a um componente mais representativo da classe, chamado de ponto de referência cognitivo ou *protótipo*. Os protótipos são, portanto, os membros de categorias com *status* cognitivo especial, um exemplar mais típico do conceito, que possuem maior semelhança ou compartilham maior número de atributos com outros membros da mesma classe (ROSCH; MERVIS, 1975; ROSCH *et al.*, 1976).

De acordo com a teoria dos protótipos de Rosch, os conceitos são formados por um núcleo no qual estão alocados os melhores exemplares. À medida que se aproximam da periferia, os membros se tornam menos representativos e mais diferentes do protótipo. Os limites dos conceitos são obscuros ou difusos, de modo que objetos

¹ Os termos *imagens* e *representações* se referem a realidades diferentes dos *conceitos*. Os conceitos são ideias formadas a partir de uma abstração e podem admitir imagem e/ou representação. A imagem só é possível quando o objeto existir no mundo sensível. Por outro lado, um conceito admite apenas a representação, quando o objeto existir apenas na sua forma, como o tempo. Além disso, o termo *representação* possui na ciência do direito outro significado próprio e diverso dos acima sugeridos.

marginais poderão ensejar desacordos quanto a sua correta classificação.

Para exemplificar, considere o conceito de ave, cujas propriedades normalmente apontadas são: ter penas, possuir capacidade de voar, asas, ter nascido de um ovo e ter bico. O sabiá possui todas essas características, razão pela qual geralmente é apontado como membro representativo. Mas nem todas as aves têm asas (kiwi) e nem todos os pássaros podem voar (avestruz, pinguim e galinha), mas ainda assim ter asas ou poder voar são propriedades salientes da categoria (LEWANDOWSKA-TOMASZCZYK, 2007, p. 146). Considere ainda os conceitos de *vermelho* e *homem alto*, em que não existe uma linha demarcatória no espectro de cores, nem um limite para um homem ser considerado alto.

Por outro lado, mesmo os defensores da teoria prototípica dos conceitos reconhecem que existem conceitos fechados, em que prevalece a lógica binária, e conceitos abertos, em que a classificação ocorre por semelhança, e entre as formas puras pode haver toda sorte de combinações (GEERAERTS, 2006, p. 146; LEWANDOWSKA-TOMASZCZYK, 2007, p. 150). Em suma, inexiste uma delimitação nítida entre conceitos fechados e abertos.

2.2 OS TIPOS NAS CIÊNCIAS SOCIAIS

Além dos conceitos, as ciências sociais costumam empregar abstrações a que chamam de *tipos* para melhor estudar a realidade. O uso dos tipos tem sido apontado como uma das características metodológicas que diferenciam as ciências sociais das ciências naturais (HEMPEL, 2005, p. 211).

A primeira formulação dos tipos provavelmente surgiu com a concepção do *tipo ideal* de Weber (2001, p. 107-154) que é uma construção mental formada a partir da acentuação unilateral de um ou mais pontos de vista, bem como pela síntese de um grande número de fenômenos individuais, difusos e discretos, mais ou menos presentes, ou mesmo ausentes, organizados segundo os pontos de vista enfatizados unilateralmente, formando um quadro homogêneo de pensamento, impossível de encontrar-se empiricamente na realidade em razão da sua pureza conceitual (COHN, 2003, p. 106). O tipo ideal é um instrumento metodológico ou heurístico, empregado para comparar fenômenos concretos a fim de melhor examinar e explicar a realidade.

Posteriormente, outros sociólogos avançaram no estudo dos tipos. Becker (1940) criou o conceito de *tipo construído*, assim entendido como uma generalização formada por características comuns de certo fenômeno social com o objetivo de prever a reincidência de acontecimento semelhante, confundindo-se com o tipo ideal weberiano (BECKER, 1940, p. 46). Winch (1947) subdividiu os tipos em heurísticos e empíricos, sendo que os primeiros seriam os deduzidos da teoria, enquanto os tipos empíricos seriam as construções derivadas primordialmente de dados.

Entretanto, a concepção de tipo que influenciou a metodologia jurídica não foi a de Weber, mas a elaborada por Paul Oppenheim e Carl G. Hempel e introduzida na Ciência do Direito por Gustav Radbruch.²

Hempel propõe uma classificação em três modelos de tipos, que denomina de tipos classificatórios, extremos e ideais. Os tipos ideais de Hempel equivalem aos tipos ideais weberianos (HEMPEL, 2005, p. 218). Os tipos classificatórios são os que se estruturam como classes, e a sua formação, assim como qualquer tipo de classificação nas ciências empíricas, deve observar as exigências da utilidade sistemática. O tipo classificatório deve proporcionar compartimentos perfeitos para enquadrar todos os fenômenos particulares. Um exemplo do uso de tipos para a classificação é a teoria dos tipos de personalidade de Kretschmer, que distingue as personalidades em extrovertida e introvertida. Os tipos extremos nascem da percepção de que nem todos os tipos possuem propriedades capazes de determinar classes com limites perfeitamente demarcados. Dentro dos tipos de personalidade de Kretschmer, as pessoas poderiam ser mais ou menos extrovertidas e introvertidas, podendo exibir até um pouco de ambas as características. As personalidades puramente extrovertidas e introvertidas, como tipos extremos ou puros, raramente são encontráveis na realidade. Os casos particulares poderiam ser ordenados em série do mais para o menos extrovertido ou vice-versa. Consoante ressalta Hempel (2005, p. 216), “una vez que se han especificado critérios ‘operacionales’ convenientes de orden estrictamente comparativo o cuantitativo, los tipos puros pierden su importância especial”, o tipo extremo segue a lógica do ordenamento das relações e das medições, razão pela qual ele também é chamado de tipo ordenador.

De modo semelhante, Carnap (1995, p. 51-61) explica que os conceitos científicos podem ser divididos em três grupos: conceitos classificatórios, comparativos e quantitativos. Os conceitos classificatórios são aqueles destinados a colocar um objeto dentro de uma classe ou categoria, como os conceitos dos sistemas taxonômicos da botânica e zoologia. Quando os conceitos classificatórios forem insuficientes para conferir uma informação precisa sobre um objeto, será mais conveniente utilizar conceitos comparativos. Tais conceitos situam-se a meio caminho entre os classificatórios e os quantitativos. Conceitos classificatórios, como *quente* ou *frio*, apenas colocam um objeto em uma classe. Mas conceitos comparativos, como *mais quente* ou *mais frio*, dizem como um objeto está relacionado com outro. Os conceitos comparativos tornam-se a base para os conceitos quantitativos. Por exemplo, o conceito *mais quente* desenvolve-se para *temperatura*. Os conceitos quantitativos apresentam um alto grau de precisão, tendo

² Trata-se do artigo *Klassenbegriffe und Ordnungsbegriffe im Rechtsdenken*, publicado em 1938. No presente trabalho, utiliza-se a tradução espanhola: Radbruch (2009). Vale destacar que, antes mesmo de Oppenheim e Hempel, Georg Jellinek (2000) já havia formulado uma concepção dual de tipos para a Teoria Geral do Estado, semelhante à proposta de Winch.

em vista que são mensurados em medidas ou escalas, sendo mais desejável o seu emprego na ciência.

Radbruch distingue duas espécies de conceitos que interessam ao direito: os classificatórios e os ordenadores. Os conceitos classificatórios são aqueles formados por propriedades que só cabem atribuir ou negar a um fenômeno. Os conceitos ordenadores, de outra sorte, são formados por propriedades graduáveis, as quais podem ser adjudicadas a um fenômeno individual em maior ou menor medida. A ordenação de vários fenômenos individuais, conforme uma característica gradual, conduz à forma mais importante dos conceitos ordenadores: os conceitos de tipo. Explica o autor que os conceitos de tipo são formados a partir da escolha de determinados fenômenos especialmente característicos, sejam estas formas extremas ou, pelo contrário, intermediárias, com o objetivo de medir o restante dos fenômenos. Contudo, esclarece que não necessariamente os conceitos de tipo se identificam com um fenômeno individual, podendo corresponder a imagens construídas conforme certos critérios, como a frequência de determinadas propriedades ou conforme certa finalidade.

Para Radbruch, os tipos funcionam como parâmetros de comparação e ordenação dos fenômenos individuais. Conforme o autor (RADBRUCH, 2009, p. 3):

Los fenómenos individuales son subsumidos en los conceptos de clasificación, pero son dispuestos entre los conceptos de tipos. Vienen caracterizados por su mayor o menor distancia de este o aquel concepto de tipo, una distancia que puede ser apreciada intuitivamente la mayoría de las veces, determinada en otras de la mano de criterios objetivos, incluso aquilatada métrica, numéricamente, en los casos más felices. Los conceptos de clasificación son separados uno de otro mediante límites netos; los conceptos de tipos pasan uno en otro a través de límites que se desdibujan, como los colores en un círculo colorido. Los conceptos de clasificación separan; los de tipos, unen.

Existe uma segunda concepção, oriunda da doutrina penal e igualmente influente na doutrina jurídica, segundo a qual o tipo corresponde ao conceito de *Tatbestand* formulado por Ernst von Beling. *Tatbestand* pode ser traduzido literalmente como existência ou subsistência do fato, ou como estado ou natureza do fato. De acordo com Gargani (1997, p. 303), esse vocábulo foi utilizado pela primeira vez em 1796, por E. F. Klein, para traduzir a locução latina *corpus delicti*. Sucede que, naquela época, a expressão *corpus delicti* referia-se ao delito específico com todos os seus elementos constitutivos. Por conseguinte, o termo *Tatbestand* assumia igual sentido.

No início do século XX, a palavra *Tatbestand* era empregada em diversos sentidos diferentes (BELING, 1944, p. 49-51), Beling conferiu novo sentido ao termo, elaborando um conceito que viria a orientar toda a doutrina subsequente e relegar ao desuso as demais concepções. Em sua teoria, *Tatbestand* passa a significar a descrição objetiva e desprovida de caráter valorativo do fato punível previsto na lei penal. A sua função é meramente descritiva, limitando-se a traçar o conjunto dos elementos

constitutivos do fato considerado crime, sem os detalhes desnecessários.

Consoante registra Asúa (1997, p. 236), existe uma grande anarquia na tradução do termo *Tatbestand*. A doutrina italiana fala em fato-espécie (*fattispecie*). Juan P. Ramos, na Argentina, prefere caso penal ou caso legal. Pedro Ortiz, no Chile, usa o termo *enquadrabilidade*. A jurisprudência chilena e a doutrina mexicana parecem preferir a equívoca expressão *corpo de delito*. Ao verter para o castelhano a obra de Beling, Soler traduziu o termo para delito-tipo. Contudo, a tradução de *Tatbestand* para tipo ficou consagrada pela doutrina ibérica.

2.3 CONCEITOS E TIPOS COMPARADOS

Existe diferença entre conceitos e tipos? A resposta depende do que se entende por essas duas formas de abstrações. O que a doutrina jurídica convencionou chamar de conceitos constituem os conceitos da lógica clássica. Essa noção de conceito confunde-se com a ideia de tipo como tradução de *Tatbestand*, mas difere da concepção de tipo como conceito cujas propriedades são renunciáveis, os limites são difusos e o enquadramento é feito por comparação com um exemplar representativo. Por sua vez, esta acepção de tipo corresponde ao *conceito segundo a teoria prototípica*. Vale notar que o tipo extremo de Hempel e o tipo médio de Radbruch guardam similitude com a noção de protótipo na teoria de Rosch. Oliveira (1980, p. 22-28) reconhece a distinção entre as duas modalidades de abstrações, mas prefere nomeá-los de tipos abertos e cerrados.

Ocorre que, consoante afirmado alhures, os tipos e conceitos não apresentam limites nítidos e bem definidos. Derzi (1988, p. 62) aduz que “a distinção entre tipo e conceito é gradual e tipológica. Entre os dois polos identificáveis nitidamente – de um lado, o tipo puro e, de outro, o conceito classificatório fechado – surgem várias transições fluidas”. No mesmo sentido, Ávila (2012, p. 261) ensina que “não é sustentável uma separação entre tipo e conceito”.

3 O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da tipicidade não encontra previsão expressa na Constituição Federal. Mas a sua existência é reconhecida pela doutrina francamente majoritária. A tipicidade é corolário do princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, e art. 5º, inciso II, da Lei Fundamental, que determina a necessidade de edição de lei para instituir ou majorar tributos. A propósito, pondera Elali (2011, p. 91) que a tipicidade é decorrente do elemento material tratado pela norma de outorga de competência tributária e que a lei a qual institui o encargo deve guardar fidelidade aos critérios de materialidade previstos na Constituição, sendo essa adequação um antídoto contra a

invasão de competência tributária.

De acordo com Coêlho (2004, p. 212), o princípio da legalidade despontou em vários lugares, mas se convencionou tomar como marco histórico a *Magna Charta* de 1215, que teria consignado a máxima *no taxation without representation*. Na verdade, o famoso slogan *no taxation without representation* não aparece em nenhum dos itens da *Magna Charta Libertatum*, sendo mais provável que tenha sido cunhado no Século XVIII, durante o prelúdio da Revolução Americana. A frase sintetiza a revolta dos colonos americanos contra as leis instituidoras de tributos do Parlamento Britânico, como o *Stamp Act*, em razão da inexistência de representação americana naquela Casa. Persiste, contudo, divergência acerca do autor da frase. Alguns acreditam que teria sido formulada pela primeira vez em 1750 pelo Reverendo John Mayhew no sermão intitulado *A Discourse concerning Unlimited Submission and Non-Resistance to the Higher Powers* (1750). Entretanto, pela versão disponibilizada pela *Electronic Texts in American Studies*, percebe-se que a máxima não foi utilizada em nenhum momento (MAYHEW; ROYSTER, 1750). Para outros, o slogan surgiu após a sustentação oral do advogado James Otis, contra os *Writs of Assistance*, que foram mandados genéricos, autorizando buscas de material contrabandeado dentro de quaisquer instalações suspeitas, inclusive residências, introduzidos pela primeira vez em Massachusetts, em 1751, para fazer cumprir os *Acts of Trade*. Otis era advogado-geral do Tribunal Marítimo, mas se demitiu quando foi chamado a defender a legalidade dos *writs*, passando a representar *pro bono* os comerciantes de Boston perante o Tribunal Superior de Massachusetts. Segundo seu biógrafo William Tudor, Otis rotulou o *Writ of Assistance* de instrumento de escravidão e vilania, o pior instrumento de poder arbitrário, o mais destrutivo da liberdade e dos princípios fundamentais do direito, que já foi encontrado na legislação inglesa. Nessa sustentação, Otis ainda pronunciou a célebre frase: *a man's house is his castle* (a casa de um homem é seu castelo). O discurso impressionou o jovem expectador John Adams, aquele que mais tarde viria a ser Presidente dos Estados Unidos. Adams contou a Tudor que Otis atacou os *Acts of Trade* e graças à energia com que defendeu a posição de que *taxation without representation is tyranny* (tributação sem representação é tirania), ela se tornou uma máxima de conhecimento geral (TUDOR, 1823, p 62-77).

O princípio da legalidade apresenta dimensão formal e material. Na acepção formal, o princípio da legalidade institui uma reserva de lei formal para a criação e o aumento de tributo. Contudo, o legislador poderia facilmente burlar essa garantia instituindo um tributo com hipótese de incidência genérica. Como anota Torres (2010, p. 106), no Estado Absolutista e de Polícia do século XVIII, o tributo era cobrado com fundamento na Razão de Estado. Desse modo, a segurança jurídica tributária só pode ser alcançada com a dimensão material do princípio da legalidade tributária, que obriga o legislador a descrever todos os elementos do tributo e suas consequências jurídicas. O sentido material da legalidade constitui o próprio princípio da tipicidade.

Tipicidade é a qualidade do que é típico, e típico é aquilo que se insere ou está adequado ao tipo. Conforme exposto anteriormente, o termo tipo pode ser entendido em dois sentidos diferentes. Com isso, também é possível pensar em dois sentidos de típico e tipicidade. Em um primeiro sentido, típico é aquilo que é característico, emblemático, que é ou se assemelha ao protótipo, e possui o maior número de propriedades de um conceito. A tipicidade (*Typizität*) é a característica do que é típico. Em outra acepção, típico é o que se adequa à descrição dos elementos de um fato, o que possui todos os elementos de um tipo (*Tatbestand*), e tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*) é a conformidade com o tipo, o enquadramento com justeza do fato ocorrido no mundo real (*Sachverhalt, Tatsache*) na hipótese legal de incidência (*Tatbestand*) (TORRES, 2008, p. 156).

A doutrina tributarista nacional relaciona esse segundo sentido de tipo e tipicidade a um equívoco na tradução do termo *Tatbestand* pela doutrina ibérica (TORRES, 2008, p. 136). No entanto, Asúa (1997, p. 236-237, grifo do autor) revela que a associação entre tipicidade e conformação com o *Tatbestand* já era efetuada pela doutrina germânica:

No podemos negar que la palabra tipicidad tiene un significado propio, y acaso distinto, que bien pudiera ser la necesidad de que los delitos se "acuñen en tipos" y no en definiciones vagamente genéricas; pero no es menos cierto que, al igual que con la palabra *imputabilidad* —propriadamente aplicable a la calidad que "constituye imputable alguna cosa"—, extendida hoy en la técnica nuestra, a la capacidad penal, aquel vocablo pueder recibir un contenido más amplio. Importa —me importa a mí al menos —aclarar que no sólo fui yo quien ha empleado este concepto al traducirlo, con un poco de libertad, al castellano, sino un autor alemán de tan enorme prestigio como Franz von Liszt, que en su "Tratado" escribió, haciéndose breve cargo de la teoría de Belink: *Tatbestandmässigkeit oder Typicýtat* (adecuación al tipo o tipicidad).

Desse modo, o conteúdo do princípio da tipicidade não se refere aos modelos de abstrações – conceitos ou tipos – que podem ser usados pelo legislador tributário. Aliás, essa discussão revela-se inócua, dado que, consoante demonstrado anteriormente, essas ideias não possuem sentidos unívocos, nem limites claros e bem definidos.

Em verdade, o princípio da tipicidade tributária destina-se a garantir a previsibilidade e determinabilidade dos elementos essenciais do tributo, como forma de garantir a segurança jurídica do contribuinte. Para Xavier (1978, p. 83-89), o princípio tipicidade veicula quatro corolários: 1) *princípio da seleção*, que determina ao legislador a seleção de fatos representativos de capacidade contributiva e veda a tributação baseada em cláusula geral; 2) *princípio do numerus clausus*, que proíbe tributação por analogia³; 3)

³ No entanto, a interpretação estrita é excepcional e aplica-se somente às normas impregnadas de incontestabilidade fiscalidade (CARVALHO, 1993, p. 317).

princípio do exclusivismo, segundo o qual a hipótese de incidência deve conter a descrição completa dos elementos necessários à tributação; 4) *princípio da determinação*, que impõe ao legislador o dever de descrever, com precisão, o conteúdo da decisão de aplicação da lei tributária.

Embora o princípio da tipicidade proíba a tributação com base em cláusulas gerais ou conceitos excessivamente abertos, inexistente unidade de medida capaz de mensurar a vagueza dos conceitos. Assim, o parâmetro para avaliar a constitucionalidade de uma lei tributária deve ser se os conceitos empregados permitem a previsibilidade e determinabilidade do tributo instituído.

4 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO

Um problema instigante é saber o que ocorre quando conceitos de Direito Privado forem tipificados pela lei tributária. Esses conceitos devem ser interpretados com os mesmos sentidos que assumem no Direito Privado ou ganhariam significados específicos e distintos no Direito Tributário? A forma de interpretação dos conceitos de Direito Privado depende da solução apresentada para a questão da autonomia do Direito Tributário.

4.1 A QUESTÃO DA AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

De acordo Torres (2003, p. 32), o Direito Financeiro foi introduzido no ensino acadêmico na Universidade de Pavia, por Luigi Cossa, em 1859, com o título de Economia Política. Em 1878, Giuseppe Ricca Salerno assume a cátedra então intitulada de Teoria das Finanças. Logo em seguida (1886-1887), a legislação insere no currículo universitário a cátedra de Ciência das Finanças e Direito Financeiro, que teve como primeiros professores Antonio de Viti de Marco e Ugo Mazzola. Benvenuto Griziotti, fundador da Escola de Pavia, estudou o fenômeno financeiro sob a dimensão jurídica e econômica, conferindo uma unidade temática à Ciência das Finanças e ao Direito Financeiro. A concepção integralista de Griziotti ensejou o desenvolvimento de um método sincrético e da interpretação funcional (AMATUCCI, 2008, p. 51-52).

Na Alemanha, ao tempo em que Myrbach-Rheinfeld publicou a primeira obra acadêmica especializada, o Direito Financeiro era estudado dentro do Direito Administrativo (AMATUCCI, 2003, p. 129-130). A tradição tedesca sempre distinguiu os aspectos econômicos e jurídicos do fenômeno financeiro. Na Itália, essa posição encontrou expressão em Oreste Ranelletti, o fundador da Escola Napolitana. Ranelletti distinguiu o Direito Financeiro da Ciência das Finanças pelo fato de o primeiro estudar o fenômeno financeiro desde o ponto de vista jurídico. Ranelletti concordava com Griziotti sobre a apreciação unitária do fenômeno financeiro, mas se distanciava do

mestre de Pavia por não pretender que juristas e economistas estudassem integralmente, em uma só disciplina, todos os aspectos das finanças públicas (AMATUCCI, 2008, p. 58).

O fenômeno financeiro comporta análise econômica e jurídica, podendo ser reconhecida a autonomia do Direito Financeiro em relação à Ciência das Finanças, em razão da diversidade de objetos e de métodos. Aliás, é muito comum que cada um desses campos seja estudado em disciplinas autônomas e com bibliografia própria. O Direito Financeiro cuida do regramento jurídico do orçamento público, das receitas públicas, da despesa pública e da dívida pública. O Direito Tributário é o ramo jurídico que se destaca do Direito Financeiro para estudar a disciplina dos tributos, em virtude da complexidade desse tipo de receita pública.

Fixada a autonomia do Direito Tributário em relação à Ciência Econômica, cumpre indagar que lugar ocupa o Direito Tributário dentro da Ciência do Direito. O problema ainda enseja divergência entre os estudiosos. Para Amatucci (2008, p. 75), o Direito Tributário é cientificamente autônomo, porque devem ser rigorosamente atendidos os princípios da capacidade contributiva, progressividade, igualdade substancial e reserva de lei, mas não dispõe de autonomia metodológica, pois adota a metodologia própria do Direito Financeiro. Vega (2008, p. 87-91) sustenta que o Direito Tributário constitui um ramo do Direito Financeiro, mas ostenta uma relativa autonomia justificadora do seu ensino independente. Na doutrina brasileira, parte dos estudiosos reconhece apenas a sua autonomia didática do Direito Tributário (TORRES, 2003, p. 31-53; COSTA, 2014, p. 35), enquanto outros a recusam até mesmo essa autonomia em virtude da unidade do sistema jurídico (CARVALHO, 2013, p. 41; AMARO, 2006, p. 8).

Um domínio do conhecimento é considerado cientificamente autônomo quando conta com institutos e princípios próprios. O Direito Tributário enfeixa institutos próprios, como o tributo, o lançamento, as exonerações tributárias, etc., e princípios, como a capacidade contributiva, a irretroatividade, a legalidade e a anterioridade tributária, dentre outros. Assim, a Ciência Econômica guarda autonomia científica em relação ao Direito Tributário. Os pressupostos e princípios econômicos são independentes em relação ao ordenamento jurídico. Mas essa independência não é encontrada nas diferentes áreas do Direito Positivo, porque o ordenamento jurídico é um composto uno e indivisível de normas que regem as relações sociais. Não existe um ordenamento jurídico civil, tributário etc., independente uns dos outros.

A Ciência do Direito, como bem frisado por Carvalho (2013, p. 31-36), é uma metalinguagem que estuda a linguagem do Direito Positivo. Os chamados ramos do Direito nada mais são que recortes metodológicos sobre o Direito Positivo, realizados pelo estudioso com a finalidade de reduzir o seu objeto de estudo a um determinado

tema. Portanto, só é possível falar em ramos da Ciência do Direito. O Direito Positivo é um sistema unitário e indecomponível, e suas normas jurídicas podem interessar a várias disciplinas jurídicas. Os ramos jurídicos não interferem na composição do sistema, mas apenas criam especialidades para a Ciência Jurídica (CARVALHO, 2009, p. 123-124).

4.2 RECEPÇÃO E ALTERAÇÃO DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO PELA LEI TRIBUTÁRIA

Primeiramente, vale frisar que, diante da unidade do ordenamento jurídico, até a expressão *lei tributária* não apresenta rigor científico. Becker (2010, p. 129) já advertira não existir um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial, tendo em vista que os vários ramos do Direito são partes de um único sistema jurídico. Contudo, expressões como *conceitos de Direito Privado* e *lei tributária* continuarão a ser empregadas neste artigo por razões didáticas.

Duas correntes opostas desenvolveram-se no intuito de solucionar a questão. A primeira, advogando a autonomia científica do Direito Tributário, sustenta que os conceitos utilizados pelo legislador tributário, inclusive aqueles originários de outros ramos jurídicos, possuem sentido próprio e adequado aos seus objetivos. Para os seus defensores, o Direito Tributário tem características e escopos diversos de outras especialidades jurídicas, o que justificaria a sua autonomia científica e conceitual. Essa posição é perfilhada por Hensel (2004, p. 133), na Alemanha; Trotabas (1951), na França; Griziotti (1950) e os adeptos da Escola de Pavia, na Itália. No Brasil, essa posição foi defendida por Sousa (1981, p. 59), inicialmente, e por Falcão (2013).

A segunda proposta é a tese da primazia do Direito Privado, que, fundada na unidade e indivisibilidade do ordenamento jurídico, preconiza que os conceitos de Direito Privado empregados pela legislação tributária devem ser interpretados tal como estão estruturados no ramo jurídico de origem. Em uma vertente extremada, frequentemente atribuída a Geny (1950), o legislador somente poderia selecionar como hipótese de incidência os fatos, atos e negócios jurídicos disciplinados pelo Direito Privado, sendo-lhe vedado modificar o sentido que os termos apresentam no ramo originário. Daí se dizer que o Direito Tributário é um direito de sobreposição. Além de Geny, endossam essa segunda corrente, em uma versão não extremada, Giannini (1965), na Itália; e a maioria da doutrina brasileira.

O debate entre essas duas doutrinas foi acompanhado no Brasil, em razão da publicação dos artigos de Geny e Trotabas na Revista de Direito Administrativo. Na verdade, Geny não defendia uma absoluta autonomia dos ramos jurídicos, mas apenas propunha que o Direito Fiscal deveria respeitar e aplicar passivamente os conceitos de Direito Privado todas as vezes que a lei tributária os invocassem. De acordo com Geny (1950, p. 25), a concepção segundo a qual o aplicador estaria autorizado a investigar o

sentido dos conceitos de Direito Privado remonta à doutrina vigente na antiga monarquia, em que o Príncipe conservaria o poder de julgar matérias relativas à essência da monarquia ou dela derivada, como o caso dos impostos. Essa posição encontra fundamento na unidade do ordenamento jurídico e no reconhecimento de que os conceitos de Direito Privado são, na verdade, conceitos de todo o Direito, aplicáveis quando couberem, não constituindo domínio de um ramo jurídico específico. Por conseguinte, sempre que a lei tributária empregar um conceito de outro ramo estará fazendo remissão ou reenvio ao sentido adotado no ramo de origem.

Ávila (2004, p. 69) lembra que “a unidade do ordenamento jurídico não significa necessariamente uma unidade conceitual”, razão pela qual é possível ao Direito formular diversos conceitos, com extensão limitada a determinado ramo jurídico. Nada impede que existam diversos conceitos para o termo *capacidade*, tal qual *capacidade civil*, *capacidade tributária*, *capacidade eleitoral*, *capacidade processual*, *capacidade postulatória* etc. A *redefinição* dos conceitos de Direito Privado constitui, na verdade, a criação de um novo conceito jurídico (ATALIBA, 1975. p. 189), o que não é vedado ao legislador tributário.

Todavia, da mesma forma que os conceitos de Direito Privado são criados por lei própria, a instituição de conceitos de Direito Tributário também depende de atos legislativos próprios. Na ausência de conceito específico formulado pelo legislador tributário, deve se entender que o conceito jusprivatista foi recepcionado pelo Direito Tributário. Essa solução encontra-se consubstanciada no art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual os princípios gerais do Direito Privado devem ser usados para buscar o sentido dos institutos, dos conceitos e das formas jurídico-privadas, mas não serão aceitos para interpretar os seus efeitos tributários, pois tais efeitos serão definidos pela lei tributária.

4.3 OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E AS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Embora o Direito Tributário não esteja submisso aos conceitos formulados pelo Direito Privado, a atuação modificadora do legislador tributário conhece limites. Na sistematização de Ávila (2004, p. 70-71), esses limites são: 1) Reservas materiais postas e pressupostas pela Constituição; 2) Limites lógicos e ontológicos, que impedem que o Direito perca a vinculação com a realidade, o que aconteceria se transformasse uma *obrigação de dar* em *obrigação de fazer*, ou vice-versa; 3) Limite da proibição de excesso, que protege os direitos fundamentais contra investidas aos seus núcleos impassíveis de restrição; 4) Limite à proibição de arbitrariedade, que exige um motivo relevante para a alteração legislativa.

A reserva constitucional material posta ou direta consiste na impossibilidade de desprezo, pelo legislador, dos significados mínimos de expressões utilizadas pela Constituição Federal que já possuem sentidos expressos ou implícitos, incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem, como renda, capital, salário. Uma expressão apresenta sentido expresso quando o seu conceito já tiver sido construído pela doutrina e pela jurisprudência. É o caso do termo *salário*, definido pela lei e pela doutrina como a remuneração obtida em uma relação empregatícia. Por outro lado, uma expressão terá conceito implícito quando sua determinação ocorrer mediante comparações com outros conceitos. É o caso do termo *renda*, cujo conceito é obtido pelo confronto com outros conceitos, como faturamento, receita, capital, produto e rendimento (ÁVILA, 2012, p. 261-262).

A reserva constitucional material pressuposta ou indireta é aquela estabelecida pela Constituição, ao fixar a divisão de competências tributárias, pois, ao atribuir a uma entidade política o poder para tributar um fato, implicitamente estará limitando a competência tributária e excluindo o poder de tributar dos demais entes federativos. A reserva constitucional material orientou o art. 110 do Código Tributário Nacional, norma que apresenta finalidade meramente didática, já que é um corolário da supremacia da Constituição (MACHADO, 2012, p. 22-23; MACHADO, H., 2014, p. 12-17; MACHADO, R., 2014, p. 143-167). Em outras palavras, ainda que não houvesse previsão no CTN, o legislador tributário continuaria impedido de modificar os conceitos de Direito Privado adotados pela Constituição.

O artigo 110 do CTN faz referência a *conceitos* de Direito Privado. Como termos que designam conceitos jusprivatistas também podem possuir um conceito comum, caberá ao intérprete discernir quando a Constituição fez remissão a um instituto jurídico e quando simplesmente referiu-se a um fato econômico. Para Ataliba (1975, p. 190), essa distinção constitui o cerne do Direito Tributário e de toda a problemática da interpretação. De qualquer modo, nenhuma diferença há que ser feita em relação aos conceitos técnicos e comuns no que diz respeito à possibilidade de alteração. Mesmo quando o Texto Constitucional tiver utilizado termos nos seus conceitos comuns, deverá ser reconhecida a impossibilidade de sua modificação pelo legislador tributário (SALOMÃO; PRATA, 2010, p. 261).

Schoueri (2013, p. 719-720) atenta para o erro de invariavelmente interpretar um termo no seu sentido jusprivatista. O caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) mostra que essa solução nem sempre é desejável. O art. 32 do Código Tributário Nacional definiu que o referido imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, como definido na lei civil. A interpretação técnico-jurídica do termo *propriedade* afastaria do âmbito de incidência do IPTU o domínio útil e a posse, originando situações conflitantes com os princípios da

igualdade e da capacidade contributiva (MACHADO, R., 2014, p. 216).⁴ A decisão sobre o sentido comum ou técnico de um conceito deve ser tomada pelo cotejo do resultado da interpretação com o comando de outras normas constitucionais.

Nos casos em que ambos os sentidos se harmonizam com os princípios e as demais regras constitucionais, o aplicador da norma deve optar pelo significado que consegue maximizar os objetivos e valores da Constituição. Veja-se o caso da expressão *folha de salários* constante no art. 195, inciso I, da Constituição, ampliada pelo art. 3º, inciso I, da Lei nº 7.787/89, para abranger a remuneração dos avulsos, autônomos e administradores. Em sede de controle de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) privilegiou a sentido técnico-jurídico da expressão, declarando a inconstitucionalidade dos termos *autônomos e administradores*, no Recurso Extraordinário 166.772-9-RS, e *avulsos, autônomos e administradores*, no Recurso Extraordinário 177.296-4.

Quando a disputa envolve a interpretação de termos que possuem um sentido comum e um sentido científico de outra área do saber, o intérprete deve priorizar o sentido comum, afinal não se pode exigir que o legislador esteja familiarizado com a terminologia de todas as ciências. No caso *Nix v. Hedden* (1983), a Suprema Corte dos Estados Unidos examinou o *Tariff Act*, de 03 de março de 1883, que tributava a importação de verdura, mas isentava as frutas. Para a botânica, o tomate é uma fruta, mas a Suprema Corte decidiu que o tomate deve ser considerado verdura para fins fiscais, haja vista que assim é considerado pelo senso comum. Barros (1975, p. 184) lembra o exemplo dado por Berliri, no qual, havendo uma isenção para flores, nem por isso a alcachofra, que botanicamente é uma flor, estaria isenta, de acordo com a legislação italiana.

Uma questão polêmica é decidir se a alteração posterior à Constituição de um conceito usado para definir competências tributárias pela própria lei privada poderia alterar, para ampliar ou reduzir o âmbito da tributação. A primeira corrente sustenta que o novo conceito altera as competências tributárias, na medida em que a Constituição apenas fez uma referência ao conceito privado original, sem incorporá-lo nem impedir a sua modificação por lei civil posterior (COSTA, 2004, p. 32; REZENDE, 2004, p. 41). Godoi e Saliba (2010, p. 289-290) detalham que, havendo a alteração de um conceito de Direito Privado usado pela Constituição para delimitar competências tributárias, duas situações podem advir: 1) se o novo conceito for mais amplo que o anterior, a competência tributária será ampliada, podendo a lei tributária ser modificada para tributar as novas realidades, sem efeito retroativo; ou 2) se o novo conceito for mais

⁴ Em sentido contrário, Oliveira, Matos e Bozza (2010, p. 379-380) sustentam que, inexistindo uma definição constitucional que limite a abrangência do termo, o intérprete deve preferir o sentido dado pela legislação infraconstitucional anterior à Constituição Federal, recepcionada pela nova ordem constitucional às normas gerais de Direito Tributário, constantes do Código Tributário Nacional.

restritivo que o anterior, a lei tributária será considerada inválida no que diz respeito às novas realidades. No que concerne aos conceitos de Direito Privado não utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, outras três situações podem surgir: 1) A legislação tributária pode limitar-se a fazer uma simples remissão ou reenvio ao Direito Privado, caso em que as alterações perpetradas pelo Direito Privado surtirão efeitos no Direito Tributário. 2) A legislação tributária pode regulamentar uma situação que corresponde a um conceito do Direito Privado, de forma que as alterações não influenciarão na legislação tributária. 3) A legislação tributária faz menção a institutos do Direito Privado, mas conferindo a estes uma regulamentação distinta da que apresentam no ramo originário, caso em que as alterações trazidas pelo Direito Privado em nada afetam o Direito Tributário.

A segunda posição sustenta que as modificações nos conceitos de Direito Privado implementadas pela lei civil não repercutem no Direito Tributário, desde que a Constituição Federal os tenha empregado para definir competências tributárias. A razão é que interpretação das normas constitucionais não se submete à legislação infraconstitucional (OLIVEIRA; MATOS; BOZZA, 2010, p. 384; DINIZ; PEIXOTO, 2004, p. 559). Interpretação diversa equivaleria a cancelar uma modificação no sentido da Carta Magna por lei infraconstitucional.

A finalidade do art. 110 do CTN foi a de impedir que o legislador infraconstitucional lançasse mão de estratégias para ampliar as competências tributárias, desvirtuando a hierarquia das normas constitucionais. O que se buscou foi vedar a possibilidade de criar institutos jurídicos já regulamentados pelo Direito Privado apenas com a finalidade de ampliar o campo de tributação. Isso significa que não pode o legislador tributário criar uma *mercadoria para fins tributários, faturamento para fins tributários* etc., sob pena de instituir uma reserva de realidade diferenciada para esse ramo jurídico (MACHADO, R., 2014, p. 165).

5 A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA E A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO FATO GERADOR

Uma das máximas ou princípios de Smith (1996, p. 282) a respeito dos tributos rezava que “[o]s súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades”. É a formulação econômica do que viria a ser conhecido no Direito Tributário como o princípio da capacidade contributiva⁵. Partindo desse ensinamento, Mill (1996, p. 377) propôs que a isonomia tributária corresponde à igualdade de sacrifício, isto é, à distribuição da

⁵ Regina Helena Costa (2003, p. 15-16) registra que, antes de Smith, a ideia de capacidade contributiva já estava presente no antigo Egito, na filosofia grega, na *Magna Charta* de 1215 e no pensamento de São Tomás de Aquino.

contribuição para cobrir as despesas do Estado em cotas que cada pessoa sinta igual incômodo em pagá-la.

A capacidade contributiva é, portanto, um método ou modo de repartição das despesas do Estado entre os cidadãos (FALSITTA, 2008, p. 154). Inserido no ordenamento jurídico, o princípio da capacidade contributiva traduz-se na exigência de aplicar a mesma imposição perante a mesma capacidade de concorrer para as despesas do Estado (UCKMAR, 1999, p. 86). Os impostos devem incidir apenas sobre fatos expressivos da manifestação de riqueza. Como adverte Nobre Júnior (2001, p. 44), não podem mais ser aceitos modelos vigentes outrora, como a tributação *por cabeça*, que impunha o mesmo imposto a toda a população, fossem novos ou velhos, ricos ou pobres, válidos ou inválidos; por moradia, também não importando as suas condições; e pela quantidade de janelas da moradia ou estabelecimento industrial, que vigorou logo após a Revolução Francesa.

O princípio da capacidade contributiva foi inserido no art. 25 do Estatuto Albertino de 1848, ao dispor que todos os súditos “contribuirão indistintamente, na proporção de seus haveres, às cargas do Estado”, disposição que permaneceu na Constituição da República Italiana. No direito brasileiro, o princípio esteve presente desde a Constituição de 1824, que, em seu artigo 179, XV, estatuiu: “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

O princípio da capacidade contributiva também exerce uma função interpretativa, servindo como norte para a descoberta do sentido e alcance da legislação tributária (MITA, 2011, p. 91). Aliás, uma das razões para o termo *circulação*, utilizado para definir a competência tributária dos Estados para instituir ICMS, ser interpretado como a mudança de titular reside no fato de que a circulação de mercadoria dissociada de um negócio jurídico, como o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário, não configura manifestação de riqueza do contribuinte (DINIZ; PEIXOTO, 2004, p. 557).

No escólio de Ávila (2011, p. 157), o princípio da capacidade contributiva destina-se a graduar os impostos, não a instituí-los; e o princípio da igualdade constitui uma limitação ao poder de tributar, com eficácia eminentemente negativa. Desse modo, os tributos não podem ser instituídos com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social (ÁVILA, 2005, p. 69). Não obstante, o século XX testemunhou o surgimento de doutrinas que pretenderam contornar os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, com fundamento nos princípios da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade social.

Na Alemanha, o jurista de formação civilista e juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, Enno Becker, elaborou a primeira Ordenação Tributária (*Abgabenordnung*), de 1919, que consagrou a sua doutrina da interpretação econômica.

De acordo com essa teoria, o Direito Tributário deveria desconsiderar as formas jurídicas para tributar os fatos pela sua relevância econômica. Assim, as relações jurídicas não seriam consideradas de acordo com a forma jurídica adotada, mas segundo a realidade econômica subjacente.

A interpretação econômica chegou à Itália pela obra de Albert Hensel (1924) e despertou atenção de Griziotti. O fundador da Escola de Pavia viu na obra de Hensel a construção sistemática, harmoniosa e completa que faltava na literatura italiana (FALSITTA, 2008, p. 92). Griziotti construiu a doutrina da interpretação funcional, que ressaltava a pesquisa da causa dos tributos em detrimento da forma jurídica. As semelhanças com a teoria da interpretação econômica são visíveis, com a diferença de que a interpretação funcional pretende ser mais ampla, pois, além dos aspectos econômicos, leva em consideração os aspectos sociológicos e políticos da exação. Na conclusão de José Eduardo Monteiro de Barros (1975, p. 174), a interpretação econômica e a funcional significam quase a mesma coisa, já que ambas procuram a teleologia ou a finalidade das leis.

A similitude entre essas teorias interpretativas também as submetem a críticas comuns. Em primeiro lugar, elas são acusadas de terem a pretensão política de aumentar a qualquer custo a receita pública e de autorizar a fixação da carga tributária com fundamento direto na capacidade contributiva, independentemente da previsão legal (BECHO, 2009, p. 303). Com certa ironia, Berliri (apud BECKER, 2010, p. 131) critica a pretensão de tributar um fato apenas em virtude da sua capacidade contributiva, argumentando que seria quase como considerar um gato soriano como um cão, para fins de aplicação do imposto sobre cães, porque a posse de um gato soriano demonstra uma capacidade contributiva equivalente à demonstrada pela posse de um cão.

Em sentido contrário, Falsitta (2008, p. 105) afirma que nem Griziotti nem Enno Becker possuíam essa alegada obsessão pelo aumento de receitas. Para Falsitta (2008, p. 123) A. D. Giannini, expoente da teoria formalista, era pouco aberto aos problemas da justiça na repartição dos impostos; mostrava uma férrea resistência a uma concessão não formalística e não autoritária do fenômeno da fiscalidade; e continuou a definir o imposto como a potestade de império e a negar relevância ao princípio da capacidade contributiva. Apesar da contestação de Falsitta, Lehner (1998, p. 147-148), com base em lições do próprio Enno Becker e outros juristas alemães, demonstra que a interpretação econômica foi concebida primordialmente com a finalidade de auferir receitas para os cofres públicos.

Alguns doutrinadores chegam a associar as teorias da interpretação econômica e funcionalista a regimes totalitários. Nesse sentido, Xavier (2001, p. 46-47) assevera que a teoria da interpretação econômica nasceu em um período em que floresceram diversas correntes autoritárias situadas desde a extrema-direita à extrema-esquerda, e precisou vencer fortíssima e lúcida oposição parlamentar para ser inserida Ordenação Tributária

alemã (*Abgabenordnung*)⁶. Para o doutrinador, também não causa surpresa que a interpretação funcional tenha se desenvolvido durante o Estado Fascista de Mussolini. Entretanto, não deixa de ser curioso o fato de que o Código Tributário brasileiro, que adotou uma posição formalista⁷, foi publicado durante o regime militar. Destarte, parece mais apropriado vincular essas doutrinas a visões estatistas, democráticas ou não, que enxergam no Estado o promotor do progresso e do bem-estar comum.

As críticas acima expostas são justas em relação à concepção inicial de interpretação econômica. Porém, foram surgindo outras concepções sobre o significado da interpretação econômica em Direito Tributário. Consoante levantamento de Nogueira (1982, p. 17), a interpretação econômica pode assumir os seguintes conceitos: a) busca da substância econômica sobre a forma jurídica; b) interpretação dos conceitos jurídicos conforme a finalidade do Direito Tributário; c) pesquisa dos efeitos econômicos de fatos diversos, a fim de conferir o mesmo tratamento fiscal; d) combate ao abuso de formas; e) introdução da teoria do abuso do direito no Direito Tributário; f) mera interpretação teleológica; g) valoração dos fatos; h) interpretação dos fatos: a interpretação econômica não teria relação com a interpretação da norma, mas com a qualificação dos fatos.

Percebe-se que uma porção das divergências encontradas na doutrina tributária acerca da interpretação econômica é apenas aparente, pois se baseiam diferentes significados de interpretação econômica. Nos debates da 5ª Assembleia do II curso de especialização em Direito Tributário, promovido pela PUC/SP, em 1971, a divergência travada entre Geraldo Ataliba, J. E. Monteiro Barros e Paulo de Barros Carvalho decorria, em grande parte, de diferenças conceituais. Ataliba e Barros entendiam a interpretação econômica como um instrumento para evitar as fraudes e o manifesto abuso de formas. Por outro lado, Carvalho concebia a interpretação econômica como uma pesquisa dos efeitos econômicos dos fatos, chegando a sustentar que tal investigação somente poderia ser feita pelo economista. Barros esclareceu que a interpretação econômica configura mais uma qualificação dos fatos do que um modo de interpretação da norma. Geraldo Ataliba concluiu que a impropriamente chamada interpretação econômica é somente mais uma modalidade de interpretação jurídica

⁶ A propósito, Barros (1975, p. 174) afirma que, na própria Alemanha, muitos duvidaram da justiça da teoria da interpretação econômica, que poderia ensejar o retorno ao arbítrio, conferindo ao juiz a faculdade não de interpretar o direito, mas de construí-lo, e até alterá-lo.

⁷ Segundo Marins (2002, p. 18-19), Rubens Gomes de Sousa, amparado em parecer de Alfredo Augusto Becker, afastou veementemente todas as gestões para a inclusão de uma cláusula geral antielisão, nos moldes do direito alemão. Em sentido contrário, Barros (1975, p. 173) entende que os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional indicam que o nosso direito positivo acolheu a teoria da interpretação econômica. Na verdade, Rubens Gomes de Sousa foi inicialmente adepto da teoria da interpretação econômica, mas, posteriormente, manifestou preferência pelo formalismo de Giannini (ANDRADE, 2006, p. 271).

dentre muitas outras, válida geralmente como recurso subsidiário e como recurso principal para a repressão de fraude e abuso de formas (BARROS, 1975, p. 181-206).

As variações da interpretação econômica que não implicam a criação de tributo sem previsão legal, ou a tributação por analogia, não merecem reprovação, como é o caso da concepção de Schoueri (2013, p. 695-696). Para esse doutrinador, a interpretação econômica significa nada mais que o abandono da ideia de que o Direito Tributário seria um mero direito de sobreposição. Desse modo, a lei tributária pode contemplar tanto negócios em suas formas jurídicas quanto os fatos ocorridos quando da celebração daqueles negócios jurídicos, cabendo ao intérprete a investigar se a hipótese de incidência retrataria o negócio jurídico ou os fatos econômicos subjacentes.

No direito brasileiro, as interpretações mais próximas da concepção original de interpretação econômica não encontraram terreno fértil. Oliveira (1988, p. 67) chegou a sustentar a edição de norma jurídica concreta pelo Poder Judiciário (sentença) para efetivar o princípio da capacidade contributiva, mas sem ressonância na prática.

O Supremo Tribunal Federal possui pelo menos um julgado emblemático, rejeitando, implícita, mas inequivocamente, a interpretação econômica no Direito Tributário. Trata-se do Recurso Extraordinário 607.056-RJ, em que se discutiu se a água tratada fornecida à população por empresas delegatárias caracterizaria uma mercadoria e, portanto, poderia ser tributada pelo ICMS. A Corte, por maioria, entendeu que a água não pode configurar uma mercadoria por ser um bem fora do comércio, na medida em que possui natureza jurídica de bem público, nos termos dos arts. 20, inciso III, e 26, inciso I, da Constituição, do art. 18 da Lei nº 9.433/97 (Lei da Política Nacional de Recursos Hídricos) e do art. 46 do Código de Águas (Decreto 24.643/34).

É certo que a água configura um bem público em sentido jurídico, mas não é menos seguro que ela não pode ser classificada como um bem público em sentido econômico. Em Economia, os bens públicos distinguem-se dos privados pelas propriedades da não rivalidade no consumo e da não excludibilidade (SAMUELSON, 1954, 1955). Para saber se um bem é público ou privado, é preciso fazer duas perguntas. A primeira é se o bem admite o consumo rival, ou seja, se o bem que é utilizado por uma pessoa pode ser utilizado por outra. O exemplo clássico é a defesa nacional, pois, se um governo organiza forças armadas para defender o país, todos os cidadãos ficam protegidos. A segunda pergunta é se o bem admite a exclusão de uma pessoa dos seus benefícios, sem incorrer em grandes custos. O farol, por exemplo, não permite que as embarcações que navegam próximas a ele sejam excluídas dos seus benefícios (STIGLITZ, 2000, p. 150). Os bens públicos são aqueles cujo consumo não é rival, que permitem a exclusão de algumas pessoas.

Feitas essas considerações, fica evidente que a água tratada não pode ser considerada um bem público em sentido econômico. Com efeito, a água consumida por uma pessoa não pode ser concomitantemente aproveitada por outra. Além disso, é

possível, sem grandes custos, excluir os usuários que se recusarem a pagar pelo abastecimento da água encanada. Por conseguinte, é inequívoco que, ao considerar como bem público um bem notoriamente rival e excludível, o Supremo Tribunal Federal findou por rechaçar a interpretação econômica do fato gerador, ao menos na sua versão mais forte, do nosso ordenamento jurídico.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A concepção de conceito e tipo é necessária para o correto entendimento do conteúdo e extensão do princípio da tipicidade tributária. De acordo com a tradição clássica-aristotélica, o conceito é composto por propriedades necessárias e suficientes de uma categoria. Essa concepção foi desafiada pela teoria dos protótipos desenvolvida a partir de estudos empíricos da psicologia cognitiva, segundo a qual os conceitos são formados por propriedades renunciáveis, cujos limites são difusos, de forma que a categorização de objetos ocorre por comparação de semelhanças com um membro mais representativo da classe.

No direito, tipo é um termo ambíguo que pode significar tanto um conceito com propriedades graduáveis e renunciáveis quanto um modelo ou esquema legal formado por características necessárias e suficientes. Assim como os conceitos clássicos e os conceitos prototípicos não estão demarcados por fronteiras rígidas, os tipos e conceitos também constituem pontos opostos de uma escala, cujos limites, geralmente, são imperceptíveis empiricamente.

O princípio da tipicidade tributária é uma norma constitucional consistente em um mandamento para que o legislador, no momento da seleção das hipóteses de incidências dos tributos e das suas consequências jurídicas, utilize conceitos claros e precisos, na maior medida do possível, de modo a garantir a previsibilidade e determinabilidade dos tributos. Esse princípio impede a utilização de conceitos abertos, vagos ou indeterminados, bem como veda a tributação por analogia. Não existindo uma unidade de medida capaz de mensurar a vagueza dos conceitos, o parâmetro para avaliar a constitucionalidade de uma lei instituidora de tributo deve repousar sobre a garantia da segurança jurídica aos contribuintes.

O ordenamento jurídico é um composto uno e indivisível de normas jurídicas, de modo que os ramos do Direito nada mais são que cortes epistemológicos realizados para o melhor estudo do Direito Positivo. A unidade do sistema não impede que o legislador tributário formule conceitos de Direito Tributário a partir de conceito jusprivatistas, desde que por meio da lei. Todavia, os conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição para delimitar competências tributárias não poderão sofrer alteração pelo legislador tributário, em virtude da supremacia e hierarquia constitucional. O art. 110

do CTN impediu que o legislador infraconstitucional lançasse mão de estratégias para ampliar as competências tributárias, não vedando a produção de efeitos no Direito Tributário, quando o próprio Direito Privado alterar o conceito de seus institutos.

A interpretação econômica e funcional do Direito Tributário, bem como outras doutrinas que pretendem justificar a tributação diretamente nos princípios da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade social não encontram suporte no nosso ordenamento jurídico. Essa conclusão é extraída de um julgado emblemático em que o Supremo Tribunal Federal rejeitou, implícita, mas inequivocamente, a interpretação econômica do fato gerador.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMATUCCI, Andrea. La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del derecho tributario. *In*: ASOREY, Rubén O.; AMATUCCI, Andrea; VEGA, Mauricio A. Plazas. **La autonomía del derecho de la hacienda pública**. Bogotá: Editorial Univesidad del Rosario, 2008. p. 41-77.

AMATUCCI, Andrea. La enseñanza del derecho financeiro en Italia y España, **Foro: Revista de Derecho**, Ecuador, Quito, n. 1, p. 123-158, 2003.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.

ASÚA, Luis Jiménez de. **Princípios de derecho penal**: la ley y el delito. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1997.

ATALIBA, Geraldo (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

ÁVILA, Humberto. Ativismo judicial e direito tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 150-159.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 61-79.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BECKER, Howard. Constructive typology in the social sciences. **American Sociological Review**. v. 5, n. 1, p. 40-55, 1940.

BELING, Ernest von. **Esquema de derecho penal: la doctrina del delito-tipo**. Tradução de Sebastián Soler. Buenos Aires: Depalma, 1944.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 607056/RJ**. Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 10 abr. 2013. DJ-e de 15 maio 2013, Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3796854>. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2021.

BRASIL. **Decreto n. 24.643, de 10 de julho de 1934 - Código de Águas**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d24643.htm. Acesso em: 21 jun. 2016.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 7 jun. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.433, de 8 de janeiro de 1997**. Lei da Política Nacional de Recursos Hídricos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9433.htm. Acesso em: 21 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 166772/RS**. Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 maio 1994. DJ de 16 dez. 1994, p. 34896. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 177296/RS**. Plenário, Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 15 set. 1994. DJ de 09 dez. 2001, p. 18. Disponível

em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222983>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRITO, Edvaldo. Princípio da legalidade tributária. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CARNAP, Rudolf. **An introduction to the philosophy of science**. New York: Dover, 1995.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Ivan Lira de. A interpretação da norma jurídica (constitucional e infraconstitucional). **Revista da AJURIS**, n. 58, p. 306-322, jul. 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COHN, Gabriel (org.). **Max Weber**. Tradução de Amélia Cohn e Gabriel Cohn. São Paulo: Ática, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). **Impacto tributário do novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Direito tributário e o novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 539-606.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALSITTA, Gaspare. **Giustizia tributaria e tirania fiscale**. Giuffrè: Milano, 2008.

GARGANI, Alberto. **Dal corpus delicti al tatbestand**: le origini della tipicità penal. Milão: Giuffrè, 1997.

GEERAERTS, Dirk. Prospects and problems of prototype theory. In: GEERAERTS, Dirk (ed.). **Cognitive linguistics**: basic readings. Berlin: Mouton de Gruyter, 2006. p. 141-165.

GENY, François. O particularismo do direito fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 20, p. 6-31, 1950.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIANNINI, A. D. **Instituzione di diritto tributario**. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1965.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e integração da lei tributária**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2010. p. 268-293.

HEMPEL, Carl. G. Métodos tipológicos en las ciencias naturales y sociales. In: HEMPEL, Carl. G. **La explicación científica**: estudios sobre la filosofía de la ciencia. Traducción de M. Frassinete de Gallo *et al.* Barcelona: Paidós, 2005. p. 211-232.

HENSEL, Albert. **Derecho tributário**. Tradução de Leandro Stock y Francesco M. B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004.

HESPANHA, António Manuel. Categorias: uma reflexão sobre a prática de classificar. **Análise Social**, n. 168, p. 823-840, 2003.

JELLINEK, Georg. **Teoría general del estado**. Tradução de Fernando de los Ríos. México: FCE, 2000.

LAKOFF, George. **Women, fire and dangerous things**: what categories reveal about the mind. Chicago, Londres: University of Chicago Press, 1987.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LEWANDOWSKA-TOMASZCZYK, Barbara. Polysemy, prototypes, and radial categories. In: GEERAERTS, Dirk; CUYCKENS, Hubert (ed.). **Cognitive linguistics**. New York: Oxford University Press, 2007. p. 139-169.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MAYHEW, Jonathan; ROYSTER, Paul (ed.). A Discourse concerning Unlimited Submission and Non-Resistance to the Higher Powers: with some Reflections on the Resistance made to King Charles I. And on the Anniversary of his Death: In which the Mysterious Doctrine of that Prince's Saintsship and Martyrdom is Unriddled (1750). An Online Electronic Text Edition. **Electronic Texts in American Studies**, Paper 44. Disponível em: <http://digitalcommons.unl.edu/etas/44>. Acesso em: 14 maio 2016.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2.

MITA, Enrico de. **Principi di diritto tributario**. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2011.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e integração da lei tributária**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2010. p. 356-394.

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

RADBRUCH, Gustav. Conceptos de clasificación y conceptos ordenadores en el pensamiento jurídico. Tradução de José Luis Guzmán Dalbora. **Revista electrónica de ciencia penal y criminología**, RECPC, v. 11, 2009. Disponível em: <http://criminet.ugr.es/recpc/11/recpc11-r3.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2016.

REZENDE, Condorcet. A competência tributária e o novo Código Civil. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). **Impacto tributário do novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da tipicidade no direito tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 136, p. 68-79, jan. 2007.

ROSCH, Eleanor; MERVIS, Carolyn B. Family resemblance: studies in the internal structure of categories. **Cognitive Psychology**, v. 7, p. 573-605, 1975.

ROSCH, Eleanor *et al.* Basic objects in natural categories. **Cognitive Psychology**, v. 8, p. 382-439, 1976.

SALOMÃO, Marcelo Viana; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. Sobre a interpretação das normas tributárias: questões fundamentais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e integração da lei tributária**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2010. p. 236-267.

SAMUELSON, Paul A. Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure. **The Review of Economics and Statistics**, v. 37, n. 4, p. 350-356, 1955.

SAMUELSON, Paul A. The Pure Theory of Public Expenditure. **The Review of Economics and Statistics**, v. 36, n. 4, p. 387-389, 1954.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

STIGLITZ, Joseph E. **La economía del sector público**. Tradução de M. Esther Rabasco y Luis Toharia. 3. ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2000.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

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.

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 26, p. 34-59, 1951.

TUDOR, William. **The life of James Otis, of Massachusetts**: containing also, notices of some contemporary characters and events, from the year 1760 to 1775. Boston: Wells and Lilly - Court-Streets, 1823.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VEGA, Mauricio A. Plazas. Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. In: ASOREY, Rubén O.; AMATUCCI, Andrea; VEGA, Mauricio A. Plazas. **La autonomía del derecho de la hacienda pública**. Bogotá: Editorial Univesidad del Rosario, 2008.

WEBER, Max. **Metodologia das ciências sociais**. Tradução de Augustin Wemet. 4. ed. São Paulo: Cortez, 2001. p. 107-154.

WINCH, Robert F. Heuristic and empirical typologies: a Job for factor analysis. **American Sociological Review**. v. 12, n. 1, p. 68-75, 1947.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

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: Revista dos Tribunais, 1978.

NOTA

Declaramos que o artigo “Revisando o princípio da tipicidade tributária: Uma análise a partir da noção de conceitos e tipos” é resultado das pesquisas desenvolvidas pelos autores no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (PPGD/UFRN), tendo os autores dividido as tarefas da seguinte forma: 1) Diogo Augusto Vidal Padre desenvolveu o referencial teórico e a redação da versão preliminar do artigo; 2) Ivan Lira de Carvalho revisou e aperfeiçoou a primeira versão, gerando a formatação final do presente trabalho.

Como citar este documento:

PADRE, Diogo Augusto Vidal; CARVALHO, Ivan Lira de. Revisando o princípio da tipicidade tributária: uma análise a partir da noção de conceitos e tipos. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 20, n. 34, p. 30-59, maio/ago. 2022.