

UM CASO DE TIPOLOGIA EXEMPLIFICATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

JOSÉ ALFREDO F. SABINO*

I — Introdução. II — O princípio da tipicidade. 1 — Noções preliminares. 2 — Tipicidade e o chamado tipo cerrado. 3 — A tipicidade como técnica de legislar. 4 — Espécies de tipologia. III — Nossa hipótese de estudo. 1 — Recordando o extinto IPMF. 2 — O fato gerador do IPMF e a técnica da tipicidade. IV — Conclusão.

I — Introdução

O objetivo do presente estudo é analisar, sob a ótica da extensa e consolidada doutrina sobre a tipicidade, em especial com aplicação no direito tributário, um exemplo colhido em recente legislação fiscal brasileira. Como o título está a indicar, cuida-se de caso, pouco comum, que aparenta representar hipótese de uso da tipicidade na sua modalidade exemplificativa para descrição do fato gerador de determinado imposto.

A hipótese que será objeto de nosso estudo, conquanto guarde escassa utilidade prática — a legislação em que fomos buscar o exemplo, como se verá, não se encontra mais em vigor —, pareceu-nos de interesse quando menos acadêmico, despertado pela circunstância de usualmente afirmar-se, em doutrina, que nosso sistema constitucional-tributário repudia a aplicação de tipicidade que não *taxativa* na elaboração de normas de tributação. Nesse sentido, recorde-se a emblemática afirmação de Alberto Xavier¹: “Ora, de entre as várias modalidades possíveis de tipologia — a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa — a tipologia tributária é inegavelmente *taxativa*”.

¹ “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, Editora Revista dos Tribunais, SP, 1978, pág. 86.

* Procurador do Estado e Advogado no Rio de Janeiro.

Antes de debruçarmo-nos sobre nossa hipótese de estudo, faz-se recomendável, para maior clareza das conclusões, que empreendamos breve incursão pelos domínios da *tipicidade*, em seus diversos aspectos, no curso da qual registraremos nossas opções entre as diversas correntes que, nesse ou naquele ponto, ainda polemizam. Aqui, uma ressalva: o tema da tipicidade é daqueles que, para uma abordagem completa, requerem infindáveis horas de estudos. Uma tal amplitude, por óbvio, escapa aos limites estreitos do presente trabalho. Assim, fique registrado que no próximo capítulo nos ocuparemos apenas da conceituação da tipicidade em suas linhas gerais, nos reservando para uma abordagem de alguma profundidade nos aspectos que guardem interesse para a análise que se fará — já então no capítulo III — da nossa hipótese de estudo.

II — *O princípio da tipicidade*

1 — *Noções preliminares*

No direito brasileiro, o princípio da tipicidade ganhou grande notoriedade — a ponto de quase adquirir foro de postulado — no campo dos estudos tributários. Afirma-se, com muita freqüência, que o princípio da tipicidade está, em nosso sistema constitucional, umbilicalmente atado ao princípio maior da reserva legal, do qual poderia ser talvez considerado verdadeiro consectário². O princípio da reserva absoluta de lei, um degrau acima dentro do princípio da legalidade, quer que, na atuação da norma de tributação, afastem-se quaisquer considerações valorativas adicionais do seu aplicador. Não há espaço — salienta-se com freqüência — para juízos de valor, quer da Administração Pública, quer do Judiciário, na aplicação desse conjunto de normas. Conforme destaca Alberto Xavier³: “A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.”

Encontra-se assente, da mesma forma, que essa união, se não identidade, entre legalidade e tipicidade é imposição do postulado — este, um verdadeiro postulado — da certeza e segurança jurídica. Pode-se afirmar que a segurança jurídica, ao lado da justiça (para alguns, mais do que ela⁴), vem a ser a causa final do próprio Direito.

2 Alberto Xavier, com propriedade, afirma que a tipicidade “é a expressão mesma deste princípio (o da legalidade) quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei” (ob. cit., pág. 70).

3 Ob. cit., págs. 38. Confira-se, ainda, ilustrativamente, YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA (“A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro”, São Paulo, 1980, Ed. Saraiva, pág. 75): “Daf decorre a solidificação do tipo estrutural tributário como decisão normativa criadora da relação jurídico-tributária, que é posto para funcionar como tipo cerrado, implicando o afastamento da atividade criadora do aplicador do Direito, de modo a garantir ao contribuinte e ao Estado que os tributos sejam aqueles e somente aqueles, tal como postos pela lei e de acordo com os pressupostos de validade estabelecidos na Constituição e leis complementares desta”.

4 Cf. Recaséns Siches, *apud* YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA (ob.cit., pág. 74, nota 4): “el Derecho

Por isso, Paulo de Barros Carvalho, em estudo de leitura obrigatória⁵, vislumbra na segurança jurídica, “por excelência, um sobreprincípio”, embora não se tenha “notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais”. E mais à frente conclui:

“Todo princípio atua para implantar seus valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Entre esses está o da “segurança jurídica”. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária”.

Nos domínios do Direito Tributário, a segurança jurídica opera, dentre outros modos, através da recusa à inserção, na hipótese legal de incidência, de critérios subjetivos de decisão ou de conceitos fluídos que abram aos destinatários e aplicadores da norma possibilidades de substituírem-se ao legislador na complementação do fato tributável. A despeito da dificuldade já registrada de se encontrarem conceitos com tal grau de determinação que afastem, de plano, qualquer possibilidade de divergência interpretativa, a segurança jurídica reclama a eleição, pelo legislador, na construção das hipóteses de incidência dos tributos (*facti species*), de situações e fatos com elevado grau de precisão e objetividade. As previsões que compõem a *facti species* tributária servem-se, por esse motivo, tanto quanto possível de expressões e conceitos que permitam a imediata apreensão da situação, alçada do mundo dos fatos ao patamar abstrato da lei, que o legislador pretende tributar (o que se obtém pela imediata apreensão do conteúdo real, objetivo, da própria expressão).

Fala-se, em doutrina, nesse sentido, de uma tipicidade fechada ou cerrada, que, aliada à reserva legal absoluta, almeja a criação das imposições fiscais *pela lei* e não *em virtude da lei*. Não é suficiente, assim, para que se atenda ao princípio da legalidade em matéria tributária, — no que tange, é bom lembrar, à edificação legal das *facti species* dos tributos —, que a imposição fiscal decorra da lei; aqui, pede-se mais: a imposição fiscal deve, em todos os seus contornos, estar na lei. Com razão observa Misabel de Abreu Machado Derzi⁶: “Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados”. E Yonne Dolacio de Oliveira⁷ ressalta: “Mas o aspecto preeminente na matéria, sob

no ha nacido en la vida humana por virtud del deseo de rendir culto u homenaje a la idea de justicia, sino para colmar una ineludible urgencia de seguridad y de certeza en la vida social”.

⁵ “O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária”, Revista de Direito Tributário, Malheiros Editores, volume 61, páginas 86.

⁶ “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, Editora Revista dos Tribunais, 1988, pág. 94.

⁷ Ob. cit., pág. 72. Cf. ainda suas palavras, na pág. 134: “No tipo cerrado, a formação conceitual deve ser a mais rigorosa possível, porque não haverá possibilidade de integração da lei pelo julgador. E a definição conceitual, como vimos, implica a indicação exaustiva dos seus elementos formadores, de modo a precisar seu conteúdo e delimitar sua extensão, sua abrangência de aplicação.”

o ponto de vista axiológico, é a maior tensão que existe em relação aos valores certeza e segurança, resultando na exigência da estruturação legal do tipo como cerrado”.

2 — Tipicidade e o chamado tipo cerrado

Este fugaz relato da visão, mais do que sedimentada, em doutrina, do princípio da tipicidade e sua correlação com a reserva absoluta de lei — perspectiva da qual a tipicidade tributária tem sido comumente estudada — vem a pêlo para proporcionar o registro de que outro aspecto do princípio que ora revemos nos atrai: a tipicidade como processo normativo ou técnica legislativa.

Para pôr em relevo tal dimensão do princípio, colocada em geral num plano secundário, conviria resgatar a distinção, por vezes desprezada, entre tipo e *facti species* tributária (ou, se se preferir, hipótese de incidência do tributo). Certa confusão — apenas terminológica, em muitos casos — entre tipo e *facti species* vem de longa data. Já em Berliri⁸ podia-se flagrar a referência à tipicidade como designadora do fenômeno da *facti species* ou, na sua expressão, fato jurídico.

Misabel de Abreu Machado Derzi⁹ alerta, neste particular com inteira razão, ao que nos parece, para a confusão de conceitos, sobretudo entre os doutrinadores latino-americanos:

“Recentemente, cada vez mais, um número maior de penalistas, e, em especial de penalistas-filósofos, como Hassemer, Arthur Kaufmann, Radbruch ou Engisch, fazem reparos ao uso incorreto da expressão tipo para designar o conceito determinado e descrito da matéria penal, que forma o Tatbestand. Mas persiste a dissensão, que se acentua, de modo especial, nos sistemas jurídicos ibéricos e latino-americanos, os quais, herdeiros da teoria alemã, introduziram a palavra tipo como tradução livre de outra palavra alemã: Tatbestand”.

À falta desta distinção também José de Oliveira Ascensão¹⁰ endereça sua crítica:

“Pensamos que o primeiro cuidado de quem quiser analisar o âmbito e o significado desta viragem para a tipicidade deve ser o de a distinguir, com o possível rigor, de uma figura com que desprevenidamente se poderia confundi-la. Como a tipicidade assenta necessariamente numa referência ao tipo, poderia supor-se que há equivalência entre a figura que ora nos ocupa, e a previsão ou hipótese legal, que se encontra no antecedente de toda a norma jurídica. A esta previsão aplicam-se

8 Na tradução espanhola, “Principios de Derecho Tributario”, Madrid, 1971, Editora de Derecho Financiero, vol. II, pág. 315: “Hecho imponible y hecho típico no son más que una especie de dos generos más amplios: el presupuesto y el hecho jurídico”.

9 Ob. cit., págs. 43 e 44. Além do passo constante do texto, é interessante conferir a demonstração que a autora faz de sua afirmação, na página 114 da mesma obra, citando diversas obras em cujo título original, em alemão, constava a expressão *Tatbestand*, traduzidas para o português ou espanhol como tipo. Ver, ainda, o mesmo uso da expressão tipo no estudo de Munir Karam, “A Jurisprudência dos Tipos”, publicado na “Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial”, Ed. Rev. dos Tribunais, abril/junho de 1988, vol. 44, págs. 40 a 49, sobretudo página 42.

10 “A Tipicidade dos Direitos Reais”, Lisboa, 1968, pág. 20.

as designações Tatbestand e fattispecie. Na ausência de designação consagrada na linguagem jurídica portuguesa, há quem tenha pensado fazer corresponder-lhe entre nós a expressão “tipo legal”; e mesmo autores estrangeiros, raros embora, falam em tipicidade quando querem aludir às previsões legais”.

Melhor seria, portanto, reservar os vocábulos tipicidade e tipo para designar o fenômeno de que, no próximo tópico, iremos com mais vagar nos ocupar — tipicidade como técnica legislativa e tipo como unidade tipológica. Para além desse rigor terminológico, entretanto, coloca-se o que nos pareceria uma questão metodológica digna de revisão: a conveniência de deslocar para o âmbito do tratado da teoria geral da norma tributária o estudo do que se convencionou chamar de tipicidade cerrada. A estrutura fechada do “tipo tributário” parece ser a manifestação de um fenômeno comum às normas jurídicas em geral e, por conseguinte, sujeito a produzir-se ainda onde não haja tipologia, vale dizer, mesmo quando o legislador não tenha se orientado pela técnica da tipicidade. Bem, fiquemos por aqui em nossa meditação, até porque não se põe como essencial à análise de nossa hipótese de estudo tal separação, desde que se compreenda que na tipicidade, tão importante quanto o exame do tipo individualmente considerado, é tê-la em perspectiva como uma técnica legislativa — aspecto que, nas considerações seguintes, ganha preeminência.

3 — A tipicidade como técnica de legislar

Passa, aqui, a ser objeto de nossa cogitação portanto a tipicidade como um processo normativo ou técnica legislativa.

Na elaboração das normas jurídicas, o legislador tem ao seu alcance, sob a perspectiva do grau de generalidade da disposição, dois instrumentos: a cláusula geral ou o tipo. Cláusulas gerais ou, para alguns, conceitos são estatuições com elevado grau de abstração e generalidade cujo enunciado abarca um dado e definível número de situações, que à respectiva cláusula geral ou conceito se subsumem. À cláusula geral, ou conceito, se contrapõe o tipo: figura normativa que se situa em um nível de abstração inferior ao conceito, porém ainda menos concreto e individualizado do que os fatos da vida real. Poder-se-ia dizer que entre o conceito e o fato real situa-se o tipo, que em relação ao primeiro ganha em especificidade e perde em abstração, fenômeno inverso experimentando-se em relação ao segundo. O tipo, todavia, é sempre a especificação de um conceito, ao qual é referido¹¹.

Elencando *tipos* que especificam certo conceito, o legislador, com frequência, cria tipologias ou séries tipológicas. Essa opção legislativa, que se manifesta nas diversas órbitas normativas, foi objeto da observação de Karl Engisch¹²: “Se o

¹¹ Ocorre-nos assemelhar essa distinção, em sua perspectiva lógica, à que se faz, em filosofia, entre definição essencial (a que se faz pelo gênero próximo e a diferença específica) e descritiva (a que enumera os caracteres exteriores distintivos de uma coisa), esta última muito em uso nas ciências naturais (Cf. JOLIVET, “Curso de Filosofia”, 1990, Editora Agir, 18ª ed., pág. 36).

¹² “Introdução ao Pensamento Jurídico”, traduzido para o português por J. Batista Machado, Lisboa, 1965, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, pág. 188.

conceito multissignificativo de “cláusula geral”, que não raramente vemos confundido com um dos conceitos acima mencionados, há de ter uma significação própria, então faremos bem em olhá-lo como conceito que se contrapõe a uma elaboração “casuística” das hipóteses legais. “Casuística” é aquela configuração da hipótese legal (enquanto somatório dos pressupostos que condicionam a estatuição) que circunscreve particulares grupos de casos na sua especificidade própria”. E arremata afirmando que”.... haveremos de entender por cláusula geral uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos”.

Na literatura portuguesa, o autor que com mais rigor técnico tratou de tipicidade e tipo, destacando sua elaboração mais útil à ciência do Direito — como método legislativo —, assim se pronuncia¹³:

“É próprio da situação intelectual contemporânea a oposição a um pensamento meramente conceitual, que representaria uma violação da realidade, pela sua demasiada abstração. Por isso o tipo, como forma própria de apreensão da realidade, suscita um vivo interesse. Com efeito, por mais variados que sejam os prismas através dos quais se encare o tipo, este será de qualquer modo algo mais concreto do que o conceito”.

A adoção pelo legislador da técnica da tipicidade pode ser ditada por múltiplas razões. Conforme tal ou qual seja o motivo determinante da escolha, pode o legislador valer-se das três espécies de tipologia que se oferecem: a tipologia exemplificativa, a tipologia taxativa e a tipologia delimitativa. A esse tema voltaremos em breve.

Convém ainda um pouco determo-nos sobre as características da tipicidade. A seriação de hipóteses com certo grau de concretude, para criar uma verdadeira tipologia, deve obedecer a uma exigência lógica, a saber: os vários itens dessa seriação (os tipos) são ordenados a um conceito, a que se referem e que especificam, como já ficou dito. Portanto, nem toda enumeração conforma uma tipologia, pois que lhe é essencial a referência a um mesmo conceito ao qual todos os tipos se ordenem.

De outro lado, cumpre ter presente que esse fio lógico, que une os tipos entre si e ao conceito-matriz — e aí reside a diferença entre tipologia e classificação —, não significa que os itens da série esgotem todas as hipóteses que possam se subsumir ao conceito especificado. Ao revés, é próprio da tipologia não exaurir o conceito¹⁴, como o fazem as classes em relação ao conceito classificatório — nas palavras de Oliveira Ascensão¹⁵, “os tipos representam sempre ilustrações ou manifestações de um conceito, mas não esgotam toda a realidade que esse conceito abrange.”

¹³ Oliveira Ascensão, José, ob. cit., pág. 22. Comentando as diversas situações normativas em que o legislador civil português fez a opção por uma tipologia, o autor acrescenta”: A norma não se contentou com previsões ou determinações gerais, com conceitos portanto que abrangessem indiscriminadamente todas as situações. Foi mais longe, modelou tipos e os tipos determinam-se por referência a um conceito que concretizam. Também o tipo jurídico, como todo o tipo, é algo de mais concreto que o conceito” (página 34).

¹⁴ Esclareça-se, no plano dogmático. Do contrário, procedente seria a candente crítica de Misabel de Abreu Machado Derzi à noção de “tipologia taxativa” ou *numerus clausus* (ob. cit., páginas 74 e 75).

Embora se costume falar mais comumente em tipicidade penal ou tipicidade tributária, são vários os exemplos que se podem colher do uso dessa técnica legislativa nos demais ramos do Direito. Nesse sentido, cabe lembrar, em nosso sistema positivo, da tipicidade dos contratos de direito civil, da tipicidade dos direitos reais, da tipicidade dos processos civis especiais e de muitas outras, todas configurando casos em que o legislador, não satisfeito em formular um conceito genérico, as mais das vezes movido pela preocupação com a segurança e certeza jurídica, fez a opção pelo método da especificação.

Delineada assim em termos gerais a técnica da tipificação (ou tipicidade), é tempo de retornar a atenção ao nosso campo de estudo. Em sede tributária, o mecanismo de atuação da tipicidade, no enfoque que vimos de pôr em relevo, facilmente se compreende: as normas que criam imposição fiscal especificam o conceito de tributo; são tipos do tributo.

No plano hipotético (não em nosso sistema constitucional, que isso não aceita), seria possível imaginar-se um ordenamento fiscal que, ao invés de adotar a técnica da tipicidade, fosse fundado na seguinte norma: “Todo aquele que praticar ato ou estiver em situação que possam ser tidos como uma manifestação de riqueza deve pagar ao Estado a quantia X”¹⁶. Tal prescrição estaria a criar um tributo a partir da formulação de um conceito com elevado grau de abstração e generalidade — com todos os prejuízos à segurança jurídica daí decorrentes.

Nosso sistema constitucional — como registrado — repele esse *modus faciendi*, em tema de tributação. O princípio da tipicidade, que se sabe tem âncora constitucional, impõe ao legislador — aqui em estrita consideração à segurança e certeza jurídicas, mais bem atendidas, como é intuitivo, pela especificação a adoção de uma tipologia fiscal, de resto informada pelos demais limites constitucionalmente desenhados ao poder de tributar.

Se se observa nosso sistema tributário como um todo, nota-se que ele é edificado por tipos, concebidos em forma bruta pelo legislador constitucional e acabados pelas leis complementares e instituidoras de tributos. Nesse complexo de normas, as *facti species* ou hipóteses de incidência tributária representam fatos ou situações (os chamados tipos empíricos ou reais) que denotam uma riqueza, por isso escolhidos pelo legislador — aqui em observância ao princípio da capacidade contributiva, que coloca a aptidão para contribuir no centro do próprio conceito de tributo — como tipos que especificam a noção, de ordem constitucional, de tributo.

4 — *Espécies de tipologia*

Como em tópico precedente já antecipamos, classificam-se as tipologias em exemplificativas, taxativas e delimitativas. Todas estão a serviço, a nosso ver, do postulado da certeza e da segurança jurídica, conquanto em graus variados.

15 Ob. cit., pág. 40, onde consta didática explanação sobre a distinção entre tipologia e classificação.

16 Oliveira Ascensão formula exemplo análogo em tema criminal (ob.cit., página 35), que, mais literalmente do que no texto, foi adaptado à nossa disciplina por Alberto Xavier, ob. cit., pág. 85.

As tipologias exemplificativas, que por vezes atendem apenas ao desiderato de clarear o conceito especificado¹⁷, são aquelas em que os destinatários ou aplicadores da norma não estão jungidos ao elenco dos tipos previstos em lei, podendo criar ou identificar novas figuras que se subsumam ao conceito especificado. Já as tipologias taxativas afastam qualquer possibilidade de buscarem-se novos tipos (reais) não contidos no catálogo fechado preparado pelo legislador; ou seja, não há espaço para criação ou identificação de figuras adicionais. Exemplo comum das primeiras vem a ser a lista de contratos típicos de direito civil; ilustra a segunda espécie o rol de crimes tipificados pelo legislador penal.

Oliveira Ascensão¹⁸, nesse particular, registra que, “assim como depende de razões de política legislativa o recurso à tipicidade, também é do legislador que depende o atribuir caráter taxativo ou exemplificativo às tipologias que admite”. Essa observação, contudo, não tem *em regra* acolhida em matéria tributária — recusa-o o ideal da segurança e certeza jurídica, um dos alicerces, como vimos, de nosso sistema constitucional-tributário. Dissemos *em regra* porque em alguns casos, não obstante raros, tem o legislador legitimamente se valido da técnica da tipologia exemplificativa para legislar sobre tributos, o que, aliás, pretendemos demonstrar no exame do caso objeto de nosso estudo, no capítulo seguinte.

Resta definir o que são as tipologias delimitativas. Semelhantes seriações se situam em ponto intermediário entre as tipologias exemplificativas e as taxativas. Oliveira Ascensão¹⁹, com precisão, as define:

“Parte-se, como toda a tipicidade, da previsão legal de uma pluralidade de tipos que especificam um dado conceito. Se não é possível a livre expansão a novos tipos, ao contrário do que acontece na tipologia exemplificativa, também não está vedada toda e qualquer expansão, ao contrário do que acontece na tipologia taxativa. Antes, é possível a elaboração de novas figuras, mas somente se forem análogas a algum dos tipos normativamente previstos”.

Questão controvertida — e que aqui será apenas referida, dados os limites e objetivos do presente estudo — vem a ser a admissão de tipologias delimitativas no campo da tributação. Alberto Xavier²⁰ é categórico na exclusão desse tema assim da tipologia exemplificativa, como da delimitativa, como se colhe do trecho de sua já clássica obra transcrito no início desse estudo (ob. cit., pág. 86).

Em sentido contrário, contudo, tem se orientado a jurisprudência, como dão notícia os inúmeros acórdãos do Supremo Tribunal Federal a respeito da interpretação da lista de serviços tributados pelo Imposto Municipal sobre Serviços, anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968²¹.

17 Embora se utilizem igualmente para propiciar ao legislador um regramento mais pormenorizado da hipótese típica, como nos contratos de direito civil.

18 Ob. cit., pág. 52.

19 Ob. cit., págs. 53 e 54.

20 Ob. cit., pág. 86.

21 Consultem-se, na doutrina, entre muitas outras referências ao assunto: Flávio Bauer Novelli, parecer publicado na Revista de Direito da Procuradoria-Geral, RJ, vol. 21, pág. 453; Aliomar Baleeiro, “Direito Tributário Brasileiro”, Rio de Janeiro, 1985, Forense, pág. 297; Amílcar Falcão, “Introdução ao Direito

III — Nossa hipótese de estudo

1 — Recordando o extinto IPMF

Chegamos, assim, ao ponto de trazer a exame a hipótese que nos permitirá demonstrar o uso da tipologia exemplificativa em tema de tributação.

Por emenda constitucional de 17/3/1993 (E.C. nº 3), foi autorizada a criação, em caráter provisório, do então muito combatido, por certos setores da doutrina, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF). O imposto teria vigência até 31 de dezembro de 1994, cabendo ao legislador federal instituí-lo por intermédio de lei complementar²².

A Lei Complementar nº 77, de 13/7/93, veio então a instituir o imposto, prevendo logo em seu art. 1º:

“Art. 1º — Fica instituído por esta lei complementar o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF).

Parágrafo único: Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º que representem circulação escritural ou física de moeda e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.”

No art. 2º — nesse ponto emerge a hipótese que trazemos a estudo — a aludida lei dispõe:

“Art. 2º — O fato gerador do imposto é:

I — o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito especial remunerado e de depósito judicial, junto a ela mantidas;

II — a liquidação ou pagamento, por instituições financeiras, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas no inciso anterior;

III — o lançamento e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira não relacionados nos incisos anteriores efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

IV — a liquidação de operações contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

Tributário”, Rio de Janeiro, 1976, Editora Rio, págs. 77/79; Antonio Berliri, “Princípios de Derecho Tributário”, cit. vol. I, pág. 110 e segs.

²² Para um detalhado retrospecto do ambiente em que veio à luz o IPMF, cf. Marcello Uchôa da Veiga Júnior, “O IPMF — Um Tributo Impopular e Inconstitucional”, publicado nos “Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas”, Ed. Rev. dos Tribunais, ano I, nº 4, julho/setembro de 1993, págs. 101 e segs. Vide, ainda, defendendo sua constitucionalidade com argumentos de rigor, Flávio Bauer Novelli, “Norma Constitucional Inconstitucional?”, Rev. de Dir. Administrativo, vol. 199 (jan./mar. 1995), págs. 21 a 57.

V — qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la”.

À vista dos termos amplos desse dispositivo de lei complementar, nomeadamente de seu inciso V, põe-se de plano a questão de saber-se se um tal elastério redacional é compatível com os princípios, que vimos de rever abreviadamente, da reserva absoluta de lei e da chamada tipicidade cerrada. Tentaremos oferecer uma resposta a essa indagação no item seguinte.

2 — O fato gerador do IPMF e a técnica da tipicidade

Numa primeira aproximação do problema, parece impressionar o grau de liberdade que a disposição em exame quer conferir à autoridade administrativa, atribuindo-lhe funções demasiado relevantes na fixação do real conteúdo e alcance da norma, ao estar incumbida de identificar “características que permitam presumir a existência de sistema organizado” com a finalidade de produzirem-se “os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores”. Poder-se-ia entender, por conseguinte, que a indeterminação dos conceitos utilizados pela lei fiscal vai além do que lhe permitem os princípios constitucionais que tutelam a segurança jurídica²³.

Afigura-se-nos, todavia, apressada essa conclusão. Com efeito, se na análise da hipótese nos distanciamos da dicção particular do inciso V, do art. 2º, e colocamos sob nossa atenção todo o teor dos art. 1º e 2º, da Lei Complementar nº 77/93, somos despertados para um diferente enfoque do problema.

Em verdade, bem analisados os citados comandos legais, vemos que o fato gerador do IPMF, a despeito do teor literal do *caput* do art. 2º, está previsto, de modo completo e preciso, no parágrafo único do art. 1º da lei. Ali construiu o legislador, com suficiente completitude, o membro da tipologia taxativa em que inserida a previsão do então novo imposto. Mas, por razões que exclusivamente ao legislador cabia apreciar — uma vez, como visto, cumprido o ônus da especificação em tipos fechados —, optou-se por prosseguir na técnica da tipicidade, esclarecendo (parece-nos que o recurso do legislador a uma tipologia exemplificativa aqui foi ditado pela talvez excessiva intenção de clareza) em nova série tipológica, agora por natureza *exemplificativa*, o tipo-matriz que previra o fato gerador do IPMF.

Não deve impressionar a afirmação de que uma série tipológica esteja a serviço da especificação de um tipo, e não de um conceito. Oliveira Ascensão²⁴ com agudeza registrou o fenômeno:

23 Sobre os conceitos jurídicos indeterminados, cf. a elucidativa exposição de Engisch na “Introdução ao Pensamento Jurídico”, cit., pág. 173 e segs.

24 Ob. cit., pág. 55.

“O conteúdo do tipo pode por sua vez ser concretizado num ou mais tipos: ou seja, o conceito correspondente ao tipo pode ser ainda especificado dando lugar à formação de tipos menores. Alguns autores tiveram já em atenção o fenómeno, e apontaram-no como um processo de conseguir um ulterior avanço na senda do concreto; Henkel dá como exemplos a compra comercial em relação à figura geral da compra e venda, e os crimes qualificados ou privilegiados em relação ao delicto-base”.

Assim, a partir de um tipo-base forma-se nova tipologia, a ele referida com a previsão do que Oliveira Ascensão designa de subtipos. Esta seriação em subtipos da figura-base típica será *sempre* exemplificativa, como esclarece com simplicidade o renomado autor português²⁵:

“Os subtipos necessitam formar entre si uma tipologia, também: mas essa tipologia só pode ser exemplificativa, não pode ser taxativa ou delimitativa. Com efeito, nestas duas últimas modalidades, não há possibilidade de recurso à figura-base, e antes encontramos uma pluralidade ou série de tipos, admitta-se ou não uma analogia limitada a partir desses tipos. Só na tipicidade exemplificativa é possível o recurso paralelo à figura-base e a cada um dos subtipos previstos”.

É de se concluir, pois: nada impede que o legislador deixe o aplicador da lei autorizado a capturar, no mundo dos fatos, novos subtipos além dos já antecipados na norma, desde que com as amarras que a previsão completa e precisa do tipo tributário (*rectius*: hipótese de incidência tributária) — a que os subtipos devem se relacionar como meras especificações — impõe.

No exemplo que colhemos para estudo, essa possibilidade operou no sentido de permitir que outras movimentações financeiras fossem tributadas, além das especificadas no art. 2º, sob a condição de submeterem-se ao tipo-base previsto no art. 1º, parágrafo único, todos da Lei Complementar nº 77/93.

IV — Conclusão

Com base assim no que acabamos de ver, pode-se concluir que, ao revés do que comumente se afirma:

(i) ao legislador é facultado recorrer, na edição de normas de imposição fiscal, a técnica da tipologia exemplificativa;

(ii) é necessário, todavia, que essa tipologia constitua uma especificação de um tipo-base, em que esteja prevista, de modo acabado, a hipótese de incidência tributária, ou seja, que essa tipologia se limite a criar subtipos do tipo em que enunciada a hipótese de incidência do tributo;

(iii) na Lei Complementar nº 77/93, o legislador, nessa direção, com incluir a enumeração de seu art. 2º, fez uso exatamente dessa técnica legislativa, formulando

25 Ob. cit., pág. 57. Embora sem o acabamento teórico de Oliveira Ascensão, Berliri já houvera se ocupado com enumerações exemplificativas referidas a um tipo fiscal (“Principios de Derecho Tributario”, cit., vol. I, págs. 112 e 113).

ali uma seriação de subtipos (exemplificativa, portanto) da hipótese de incidência do IPMF já construída no art. 1º, parágrafo único, da mesma lei;

(iv) as movimentações financeiras que a autoridade fiscal, com os parâmetros do inciso V do art. 2º da lei, pretendesse tributar deveriam antes subsumir-se ao tipo-base previsto no art. 1º, parágrafo único, citado.