Submetido em: 30/07/2018

Publicado em: 06/08 2019

SEGURANÇA JURÍDICA, LEGALIDADE E TIPICIDADE NA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.

JEFERSON TEODOROVICZ[1]

SUMÁRIO: *INTRODUÇÃO. 2 AS DISTINTAS CONCEPÇÕES DE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SEGURANÇA JURÍDICA NA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA. 3 A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS FINAIS.*

RESUMO: A segurança jurídica, no desenvolvimento histórico disciplinar do direito tributário, sempre foi pedra de toque para a literatura tributária, nacional ou estrangeira. Os diferentes contextos históricos oferecem distintos caminhos para reconhecê-la, bem como institutos jurídicos diretamente ligados ao princípio, como a legalidade tributária e a tipicidade no direito tributário. Pretende-se, nesse sentido, oferecer panorama histórico sobre as diferentes visões relacionadas à segurança jurídica, à legalidade tributária e à tipicidade, considerando também influências jurídicas e extrajurídicas contemporâneas. Naturalmente, esses fatores refletem sobre a produção literária nacional e estrangeira, a exemplo das contribuições de Alberto Xavier e de Ricardo Lobo Torres, sobre a tipicidade tributária. Nesse sentido, a presente investigação apresenta método descritivo, exploratório e explicativo, com estratégia dedutiva, primordialmente. Com essa estratégia metodológica, concluiu-se que as diferentes concepções doutrinárias ligadas à segurança jurídica, à legalidade e à tipicidade em matéria tributária estão umbilicalmente ligadas às concepções epistemológicas e metodológicas previamente adotadas por cada corrente doutrinária, e, por isso, a considerável variação nas conclusões dos estudiosos analisados.
PALAVRAS-CHAVE: segurança jurídica; legalidade tributária; tipicidade tributária.

LEGAL CERTAINTY, LEGALITY AND TYPICALITY IN BRAZILIAN TAX LAW DOCTRINE

ABSTRACT: In the historical development of the theory of Tax Law, the legal certainty has represented a cornerstone of the Brazilian and foreign legal literature. The different historical contexts of national legal systems cause different paths to recognize it, as well as legal

[1] Doutor em Direito Econômico e Financeiro ela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC-PR. Mestre em Direito pela PUC-PR. Professor do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor Substituto do Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito da UFPR. Professor Associado de Direito Tributário nos Cursos de Graduação em Direito do Centro Universitário Uninter e do Centro Universitário Unidombosco. Advogado e Pesquisador. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

institutions directly related to the legality and typicality in Tax Law. This paper presents an historical overview of the different perspectives related to legal certainty, legality and typicality in Tax Law, also considering the legal and extralegal influences in the contemporary context. Naturally, these factors reflect on national and foreign literary production, as in the contributions of Alberto Xavier and Ricardo Lobo Torres, on tax typicity. In this sense, the present investigation presents a descriptive, exploratory and explanatory method, with deductive strategy, primarily. With this methodological strategy, it was concluded that the different doctrinal conceptions related to legal certainty, legality and typicity in tax matters are umbilically linked to the epistemological and methodological conceptions previously adopted by each line of study and, therefore, there is understandable variation in conclusions of the studied researchers.
KEYWORDS: Legal certainty; tax legality; tax typicality.

INTRODUÇÃO

O presente estudo oferece breve análise sobre a consideração da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade na literatura tributária brasileira contemporânea.

Remanescem diferentes tendências teóricas caminhando pela ponderação ou enrijecimento do ideal de segurança jurídica diante de fenômenos contemporâneos.

Essas posições distintas são motivadas, também, pelo peculiar contexto histórico de amadurecimento da literatura tributária brasileira.

Muitas posições se justificam também pelo ambiente histórico, jurídico e político em que foram construídas. Por outro lado, o contexto contemporâneo traz elementos não observáveis no passado, e que podem impulsionar mudanças em determinados institutos jurídicos basilares ao direito tributário, instaurando-se ambiente em que fenômenos contemporâneos favorecem posicionamentos flexíveis quanto a institutos considerados elementares do direito tributário contemporâneo. Por outro lado, o panorama político, econômico e social peculiar do direito tributário brasileiro incita a constante elevação da segurança jurídica, gerando ambiente teórico permeado por diferentes posições não raramente conflitantes.

Por esses motivos, pretende-se, à luz dessas peculiaridades próprias da rica literatura tributária brasileira, verificar eventuais reflexos sensíveis na legalidade tributária e na tipicidade tributária, pois diretamente ligados à segurança jurídica em matéria tributária.

2. AS DISTINTAS CONCEPÇÕES DE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SEGURANÇA JURÍDICA NA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Ainda que a concepção sistemática do Direito Tributário caminhe pela busca de valores indiscutivelmente caros à disciplina, o processo histórico disciplinar do Direito Tributário apresenta inerente vinculação com a necessidade de segurança[2] nas relações tributárias. Essa, naturalmente, não deixa de ser o centro das atenções da literatura tributária, seja do passado ou do presente, ou das diferentes premissas desenvolvidas ao seu redor.

Por isso, não é surpresa que essa necessidade repercuta-se com perenidade e reflita-se em importantes contribuições teóricas recentes no campo do Direito Tributário Brasileiro, a exemplo dos relevantes estudos de Humberto Ávila[3], Paulo de Barros Carvalho[4], Misabel Derzi[5], Roque Carrazza[6] e Heleno Taveira Tôrres[7], ainda que, cada qual, manifestando diferentes premissas metodológicas aplicadas à Ciência do Direito Tributário.

A literatura jurídico-tributária nacional apresenta posição constante, isto é, não destoando da importância da segurança jurídica, conforme é possível observar em Humberto Ávila que, considerando as variadas acepções doutrinárias que buscam explicar o sentido jurídico da expressão "segurança jurídica", demonstra, em profunda análise doutrinária, que a noção de segurança jurídica tem sido adotada pela doutrina de formas distintas.[8]-[9]

Para Ávila, é possível referir-se à segurança jurídica, descrevendo-a (há segurança jurídica no Brasil), valorando-a (a segurança jurídica é uma exigência fundamental) separada ou conjuntamente, ou seja, descrevê-la enquanto fato, valor ou norma-princípio, preferindo, no

---

[2]ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011, p. 103-105.
[3]ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário,** p.103-105.
[4]CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p.198-200.
[5]DERZI, Misabel. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 159.
[6]CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 463-464.
[7]TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário.** 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.15 e ss.
[8]ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. Op.cit., p.113.
[9]ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** Op.cit., p. 113 e ss.

entanto, investigar o princípio da segurança jurídica enquanto norma jurídica da espécie "princípio", isto é, enquanto prescrição dirigida aos Poderes legislativo, judiciário e executivo que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade[10]-[11].

Já Paulo de Barros Carvalho, em outro retrospecto, apresentando concepção distinta acerca dos princípios jurídicos, inclui entre seus princípios gerais, o princípio da certeza do direito (ou sobreprincípio), diferenciando-o do princípio da segurança jurídica.[12]

A segurança jurídica fundamenta-se no próprio Estado de Direito, de forma que os direitos e garantias fundamentais nada mais servem do que instrumentos para viabilizá-la[13]-[14]. Como alerta Misabel Derzi, no Direito Tributário, a segurança é fortalecida em sua máxima intensidade[15]. A tendência ao positivismo formal dogmático normativo eleva essa preocupação.

Tal preocupação, naturalmente, não é exclusiva da literatura jurídico-tributária, ou mesmo de determinadas correntes positivistas desenvolvidas no Brasil, pois já aparecia em estudiosos da Economia Política e das Finanças Públicas, e segue como principal norte dos tributaristas no século XX, conforme é possível observar nas leituras de Antonio Berliri[16], Ezio

---

[10]ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** Op.cit., p.113.

[11]Considerando diversas acepções e sentidos possíveis que a segurança jurídica implica, prefere Humberto Ávila conceituá-la como "(...) uma norma princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na sua conoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro". ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** Op.cit., p.682.

[12]Para o autor, a certeza do direito é "(...) atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deôntico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implementação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op.cit., p.198-200.

[13]Nesse diapasão, na realidade jurídico-constitucional brasileira, Humberto Ávila assevera que o princípio da segurança jurídica é construído através de duas formas. Em primeiro lugar, o princípio da segurança jurídica é construído através da interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art.1ª), que é seu sobreprincípio fundante, e, em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5ª, XXXVI) e das regras da legalidade (art.5º, II, e art.150, I), da irretroatividade (art.150, III, "a") e da anterioridade (art.150,II, "b"). ÁVILA, Humberto Bérgmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308-309.

[14]ÁVILA, Humberto Bérgmann. **Sistema Constitucional Tributário**. Op.cit., p. 308-309.

[15]DERZI, Misabel. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 159.

[16]BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario.** Volume 1. Milano: Dott. A.Giuffrè – Editore, 1952, p. 206 e ss.

Vanoni[17] e, com antecedência, Adam Smith que, no desenvolvimento dos princípios da tributação, elevou pelo menos dois, dos quatro princípios da tributação, com relação direta com a segurança necessária às relações tributárias.[18]-[19] Seguem esse caminho John Stuart Mill[20], os financistas Benvenuto Griziotti[21] e Fritz Neumark[22], assim como na literatura jurídica de Otto Mayer[23], Albert Hensel[24], Wilhelm Kruse[25]-[26], Klaus Tipke e Joachim Lang[27]-[28].

Se a construção histórica do Direito Tributário Brasileiro permeia-se pela necessidade de estabelecer limites ao exercício da tributação, é natural que a literatura especializada busque elevar a segurança jurídica em sua máxima intensidade, seja na Ciência do Direito Tributário ou em outros ramos do conhecimento conexos à tributação. Mesmo linhas teóricas avessas ao positivismo e ao formalismo jurídicos não titubeiam ao elevar a segurança jurídica como baluarte sustentador do sistema jurídico tributário. A questão é se essa segurança jurídica deve ser considerada absoluta, em prevalência sobre outros princípios ou sobreprincípios, ou poderia ser ponderada por outras normas, dependendo do contexto[29].

Porém, as dificuldades econômicas enfrentadas no período de democratização refletem a busca por mecanismos destinados à diminuição do déficit público, incluindo a elevação da

---

[17]VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação da legislação tributária.** Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952, p. 16 e ss.

[18]SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, p. 282-284.

[19]FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 314-315; COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, p. 125-126. VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p.190 e seguintes. NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974, p.71-72. ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos**. Décima Edición. México: Porrua, 1968, 138 e ss.

[20]MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social.** Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 375 e ss.

[21]GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edicion. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 132-139.

[22]NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición.** Op.cit., p. 399-448.

[23]MAYER, Otto**. Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. Depalma: Buenos Aires, 1950, p. 195 e ss.

[24]HENSEL, Albert. **Diritto Tributario.** Traduzione di DINO JARACH. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956, p. 50 e ss.

[25]KRUSE, Heinrich Wilhelm**. Derecho Tributario**. Parte General. 3º edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978, p. 190-211; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário.** Tradução da 18º edição alemã. Tradutor Luiz Dória Furquim. Volume 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p.179 e ss.

[26]MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** In: KRUSE, Heinrich Wilhelm**. Derecho Tributario**. Parte General. 3º edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978, p. 15.

[27]MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** Op.cit., p. 15.

28 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário.** Op.cit., p. 245-256.

[29] TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 267 e ss.

carga tributária. Com a previsão mais extensiva de limitações ao exercício da tributação na Constituição, aliado ao esforço constituinte em proceder ao maior equilíbrio (e descentralização) financeiro entre os entes tributantes, o poder público federal logo caminhou para alcançar alternativas que viabilizem a maximização de receitas públicas.

Assim, a União Federal logo verifica que, entre a criação de novos impostos que necessariamente deveriam atentar ao extensivo rol de limitações, e, buscando reduzir a distribuição de receitas públicas entre os demais entes da federação, encontrou nas chamadas "contribuições sociais" (previstas no artigo 149 e 195 da Constituição), e, sobretudo, através da competência residual prevista no art.154, I, o "cano de escape", para escapar das "amarras" constitucionais tributárias, já que o artigo 195 fixou a possibilidade da criação de novas contribuições sociais, desde que atendidas as condições do art.154, I, da Constituição Federal.

O crescimento do aparelho estatal reflete-se diretamente na carga tributária que, no início dos anos noventa do século XX, já representava 25% do PIB (1991), alcançando, no ano de 1999, o percentual de 30,32% do PIB, e, no ano 2000, 33,18% do PIB.[30]

Não é difícil perceber que a atuação estatal, na medida em que se elevam as necessidades públicas, passa a procurar cada vez mais outros instrumentos para a majoração da carga tributária. E a necessidade de segurança e continuidade das relações tributárias cada vez mais passa pela consideração da necessidade de dinamicidade que o papel da tributação deve manter enquanto instrumento de *fiscal policy*[31].

Por outro lado, note-se que parcela da literatura jurídico-tributária nacional passa a criticar determinados posicionamentos considerados "positivistas formais", sobretudo na elevação de uma legalidade tributária fechada ou estrita, e que levaria a conceitos fechados ou cerrados, concepção largamente predominante na literatura tributária brasileira, optando por adotar, em face das diferenciadas peculiaridades históricas que impulsionam o direito tributário contemporâneo, premissas positivistas "ponderadas".

---

[30]Dados extraídos de tabela publicada no web-site da Receita Federal do Brasil, que mostra o crescimento da carga tributária brasileira na década de noventa: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/1999/tabela1.htm> Acesso em 29.07.2017.

[31]BUJANDA, Fernando Fernando**. Hacienda Y Derecho**. **Estudios de Derecho Financiero. II**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 154-176.

Fala-se em pós-positivismo, em que diferentes linhas de pesquisa assumem premissas positivistas fundamentais, mas com ponderações jusnaturalistas, por exemplo, perante a complexidade e as necessidades contemporâneas que o direito tributário busca instrumentalizar.

O positivismo formal kelseniano, de forte tradição na literatura tributária nacional, passa a conviver com outras premissas tendentes à ponderação do positivismo, especialmente por influência estrangeira.

Para alguns autores brasileiros como Ricardo Lobo Torres[32] e Fernando Aurelio Zilveti[33], ancorados na literatura estrangeira (e notadamente alemã) maior razão atualmente seria tratar de um "positivismo flexível", mais atento às peculiaridades da realidade social contemporânea, "flexibilizando" determinadas concepções "radicais" defendidas pelo positivismo jurídico na construção do sistema tributário brasileiro, a exemplo da própria legalidade tributária, ou mesmo afastando ou flexibilizando determinados institutos jurídicos prevalecentes na construção disciplinar do Direito Tributário Brasileiro, como é o caso da tipicidade cerrada ou fechada.

Assim, não causa surpresa que a própria legalidade tributária, consubstanciada na necessidade de aprovação ou consentimento prévio popular para a criação ou majoração de tributos, conforme prevê o artigo 150, I da Constituição, choca-se com mecanismos "alternativos" e mais dinâmicos ao processo legislativo, como é o caso da Medida Provisória, que repagina o antigo Decreto-Lei, sob o argumento da necessidade e urgência da medida. Mas o que não é urgente no aparelho público estatal?

Os atos "normativos" do executivo substitutivos aos atos legislativos sempre estiveram presentes no desenvolvimento histórico da legalidade tributária, já observáveis no século XX em Otto Mayer[34], que os aceitava excepcionalmente, assim como, no início do século XX, na realidade europeia, em Blumenstein[35] e em Hensel, que os refutava[36].

Na Itália também existia expressa utilização (no período fascista) dos decreto-legge (verdadeira inspiração para os Decretos-Lei no Brasil), recebendo a crítica expressa de

---

[32]TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais.** In: Revista de Direito Proc. Geral. (n.53). Rio de Janeiro, 2000, p. 178-185.
[33]ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária. Fato Gerador e Tipo.** São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112 e ss.
[34]MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán**. Op.cit., p.196 e ss.
[35]Blumenstein reconhecia, por outro lado, que em alguns casos extraordinários a criação ou cobrança de certos tributos poderia ser feita através do Executivo, ainda que em caráter excepcional. BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte.** Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954, p. 09.
[36]HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956, p. 50.

Tesoro[37], ainda que reconhecesse, assim como Puglièse[38], Giannini[39] e Vanoni[40] a sólida tendência fascista da substituição do decreto-legge à lei formal.

Chega-se até mesmo, para alguns estudiosos como Micheli, a defender-se uma legalidade "relativa"[41]. Por outro lado, tais esforços se coadunam com as reflexões de Neumark, que registrou a maior ocorrência de debates sobre os contornos (e limites) da legalidade em democracias ainda imaturas,[42] ao passo que Sainz de Bujanda, sob outros fundamentos, chegou a considerar a suposta "crise" da legalidade tributária[43]-[44], posição também retomada recentemente, sob diferentes premissas, por Clemente Checa González[45].

Ainda, na realidade brasileira, o afluxo de sucessivas emendas à Constituição destinadas a alterar o capítulo tributário da Constituição parecia atingir diretamente os objetivos mais caros do constituinte, elevando a preocupação com a necessidade de se estabelecer limites às alterações constitucionais. Não é surpresa que Geraldo Ataliba, inspirado em Kelsen, eleve a repartição de competências tributárias à categoria das cláusulas pétreas (artigo 60, par.4ª da Constituição), buscando alcançar um conteúdo mínimo e imutável protegido de eventuais excessos[46].

O positivismo dogmático formal de matriz kelseniana também se liga à defesa da estabilidade do sistema jurídico, em ambiente político de reconhecida instabilidade.

Fazia sentido tratar de um sistema constitucional fechado, protegido de abusos, de instabilidades, em ambiente marcado por profunda incerteza constitucional.

---

[37]TESORO, Giorgio. **Principii di Diritto Tributário.** Bari: Dott Luigi Macri Editore, 1938, p. 05-10.
[38]PUGLIÈSE, Mario. **Instituciones de Derecho Financeiro.** Derecho Tributário. Version Espanôla de José Silva. Fondo de Cultura Econômica: México, 1938, p. 114-128.
[39]GIANNINI, A.D. **Il Rapporto Giuridico D'Imposta.** Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1937, p. 02.
[40]VANONI, Ezio. **Opere Giuridiche. II.** A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano – Dott.A. Giuffrè Editore, 1962, p. 37-49. Também em VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias.** Op.cit., p. 110 e ss.
[41]MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario.** Trad. Julio Balacloche. Madrid: Reunidas, 1975, p. 87-89. Também em: MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário.** Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978, p. 17 e ss.
[42] NEUMARK, Fritz. **Principios de La Imposición**. Op.cit., p. 71-72.
[43]BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. II.** Op.cit., p. 151-161.
[44]CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa.** São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 73 e ss.
[45]GONZÁLEZ, Clemente Checa. **Crisis da Ley y Degeneracion del Derecho Tributario**. In: Temas de Direito Público. Estudos em Homenagem a Flávio Bauer Novelli. Volume 1. Constituição e Cidadania. Org: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Ágora21 – Editora Multifoco, 2015, p. 84 e ss.
[46] ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição.** São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40-47.

Assim, mesmo em ambiente democrático trazido pela Constituição de 1988, a instabilidade legislativa e constitucional ainda favorecia o fortalecimento de linhas teóricas com forte apoio ao positivismo formal kelseniano, especialmente como uma resposta à instabilidade do objeto de estudo, e a necessidade de um raciocínio jurídico científico por excelência, apto a diminuir essa insegurança hermenêutica.

Com as sucessivas alterações constitucionais e infraconstitucionais na tributação brasileira fortalece-se a sensação de complexidade, irracionalidade e ineficiência do Sistema Constitucional Tributário, pelo menos a atender os requisitos essenciais almejados pela doutrina tributária: segurança e justiça.

No entanto, o Poder Judiciário, paralelamente a esse fenômeno, cresce em importância, especialmente na consideração de que, diante de uma legislação ineficiente, complexa, mal compreendida e constantemente deturpada, é o poder judiciário o órgão competente para reaproximar o Direito Tributário da segurança jurídica. É a judicialização da política, conforme destacou Ricardo Lobo Torres.[47]

O controle de constitucionalidade repressivo exercido pelo poder judiciário passa a ser gradativamente fortalecido (artigos 102 e 103 da Constituição Federal de 1988), trazendo importantes instrumentos (como a Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, Ação Declaratória de Constitucionalidade, Mandado de Injunção e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental)[48].

Eleva-se a importância das súmulas, e o caráter eventualmente vinculante lhes é agregado, fortalecendo ainda mais o poder das decisões naquela instância superior.

Chega-se a repercutir características contemporâneas dos tribunais superiores ao próprio contencioso administrativo, com súmulas administrativas e súmulas com efeito vinculante[49].

---

[47]TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos sociais**. Op.cit., p. 178 e ss.

[48]BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 390 e ss. CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**, Volume I. São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p. 430 e ss. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. C**omentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969.** *Tomo I*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 376 e seguintes. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Matin Fontes, 1999, p. 304 e ss. FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de Inconstitucionalidade**, São Paulo: Rt, 1999, p. 116 e ss. MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**, Saraiva: São Paulo,1998, p. 191-193. MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle concentrado de constitucionalidade.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 465 e ss.

[49]Recurso Extraordinário n. 105.789-MG (Segunda Turma), e Recurso extraordinário n.122.202-6-MG. MARINS, James. **Curso de Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial).** 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014, p.455 e ss.

Ainda, no contencioso judicial, agrega-se a possibilidade da modulação de efeitos (inicialmente nos artigos 27 e 11 das Leis n. 9.868/99 e n. 9882/99 e posteriormente no artigo 927 do Novo Código de Processo Civil) em decisões do STF (e, posteriormente, em tribunais de instâncias inferiores), possibilitando ao Tribunal restringir os efeitos da inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo[50] e, mesmo em determinadas situações, em alteração de jurisprudência dominante[51].

Nesse ambiente, a literatura também começa a se preocupar com o chamado "consequencialismo"[52]-[53], especialmente no âmbito de decisões judiciais em sede de controle concentrado, com especial atenção à modulação de efeitos.

O Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), no mesmo sentido, corrobora a esse contexto, conforme se observa nos artigos 926 a 928, ao reconhecer, inclusive, a relevância dos chamados "precedentes" no ordenamento jurídico brasileiro.

Para Ricardo Lobo Torres, o consequencialismo, enquanto tipo de argumentação jurídica, ao lado da equidade, praticidade, justiça, segurança, entre outros, só poderia ser admitido quando apoiado em argumentos suscetíveis de universalização (a exemplo da proteção do mínimo existencial, da produção de direitos fundamentais e liberdades básicas). O consequencialismo estaria, na visão do autor, em permanente tensão entre valores e princípios, de um lado, e de faticidade, do outro. Não obstante, gradativamente vem sendo estendido à

---

[50]BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 187 e ss. MARINS, James. **Curso de Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial)**. Op.cit., p. 742 e ss.

[51]MARINS, James. **Curso de Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial).** Op.cit., p.742 e ss. PIMENTA, Paulo Roberto Lírio. **O Princípio da Segurança Jurídica em face de Mudança da Jurisprudência Tributária.** In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º Volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2006, p.358-372. MARTINS, Ives Gandra da Silva**. Efeitos Prospectivos de Decisões Judiciais em Matéria Tributária**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, junho de 2010, p. 48-58.

[52]"O argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial – boas ou más – no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias". Ainda: "(...) o consequencialismo encontra alguns dos seus fundamentos no próprio sistema jurídico: está ligado ao Estado Ponderador e se baseia nos valores e princípios". TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal.** In: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Coord: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Freitas Bastos – UERJ, 2016, p. 129-131.

[53] Na lição de Heleno Taveira Tôrres, a literatura brasileira, influenciada pelo Common Law de países de tradição anglo-saxônica, passou a utilizar a expressão "consequencialismo jurídico", para referir-se à "(...) possibilidade de acomodação do julgamento de certa matéria com exame das questões materiais e repercussões concretas, com vistas a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade".TORRES, Heleno Taveira. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial**. In: Revista **Consultor Jurídico**, 18 de julho de 2012, 14h52. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental>. Acesso em 17.07.2018.

matéria financeira[54] no âmbito da jurisprudência recente do STF, especialmente no que diz respeito ao chamado "mínimo existencial" (RE 436.996, Ac. 2 Turma/2005) e aos "direitos econômicos e sociais" (ADPF 45/2004)[55].

As recentes mudanças legislativas na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro trazidas pela Lei 13.655 de 2018, que introduziu, dentre outros, os artigos 20 e 21, diretamente ligados ao tema, reforçam o reconhecimento progressivo do consequencialismo no ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, em ambiente onde os poderes legislativo, executivo e judiciário buscam maior harmonia (mas adaptados ao contexto histórico contemporâneo), não é surpresa que a literatura especializada aponte os riscos da insegurança jurídica nesse processo.

Mas os efeitos das modificações de jurisprudência, igualmente, também devem ser refletidos, e observados conforme o princípio da segurança jurídica. Não por acaso, assinala Misabel Derzi:

> (...) As modificações da jurisprudência não podem configurar surpreendentes reviravoltas judiciais, sem que o juiz atenue os efeitos da mudança, protegendo a confiança e a boa-fé daqueles que tinham pautado seu comportamento de acordo com os comandos judiciais superados (...)[56].

Em semelhante sentido, Ricardo Lobo Torres complementa:

> A modulação dos efeitos da decisão judicial é fruto do pensamento consequencialista, seja favorável ao fisco, seja benéfico ao contribuinte. É via de mão dupla. O argumento ad consequentiam passa a ter grande peso nas modernas teorias da justiça constitucional. A doutrina brasileira tem avançado ultimamente, para defender a prospective overruling mesmo fora do controle de constitucionalidade. Misabel Derzi entende que "a regra deve ser a retroação (efeitos ex tunc) nas sentenças declaratórias e a exceção, a modulação de efeitos; mas em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte, a regra deverá ser a modulação de efeitos, com a aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva"; tal posição configura,a nosso ver, um consequencialismo às avessas[57].

---

[54] TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal**. Op.cit., p. 156 e ss.
[55] TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal**. Op.cit., p. 157.
[56] DERZI, Misabel. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário Brasileiro.** Op.cit., p. 25 e ss.
[57] TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal**. Op.cit., p. 159-160.

Por outro lado, no Direito Tributário, o consequencialismo tem sido observado com ressalvas (ou até mesmo com oposição), em face da alta carga política que representa. Por tais motivos, é compreensível e justificável a opinião de Heleno Taveira Tôrres, para quem, em matéria tributária:

> "(...) prevalece a certeza jurídica e todo o plexo de normas volta-se para garantir, a partir de um estado de normalidade, a estabilidade do ordenamento e a confiança legítima dos contribuintes. Por conseguinte, não há oportunidade, no modelo de Sistema Constitucional Tributário brasileiro, para argumentos consequencialistas, à semelhança de "quebra do erário", "dificuldades de caixa" ou "crises econômicas" como pretexto para descumprir a Constituição"[58].

De qualquer forma, a segurança jurídica (princípio ou sobreprincípio, para parte da doutrina), da qual decorrem os princípios ético-jurídicos da confiança e boa-fé, ou mesmo da irretroatividade e a anterioridade, deve ser norte seguro a condicionar a oscilação de manifestações jurisprudenciais, ou mesmo a própria modulação de seus efeitos, para causar o mínimo de transtorno possível aos interessados.

Em qualquer caso, seja na elevação da jurisprudência ou na proteção da legalidade diante dos avanços do poder executivo, ou na verificação das consequências positivas ou negativas da aplicação da lei na realidade econômica ou social, a busca pela segurança jurídica é caminho pelo qual o tributarista não pode se afastar.

Porém, contemporaneamente, a própria ideia de segurança jurídica aparece permeada pelos notáveis efeitos trazidos pelos fenômenos reconhecidos recentemente.

A configuração contemporânea do Estado Social e Democrático Fiscal, e os reflexos da sociedade de riscos trazem efeitos notáveis à discussão da segurança jurídica (e dos conceitos jurídicos fundamentais) e, afinal, da própria legalidade, que, segundo alguns estudiosos, gradativamente vê-se ponderada, seja pela elevação de um positivismo flexível, como sustentou Fernando Aurelio Zilveti[59], seja pela consideração da judicialização do Direito Tributário,

---

[58] TORRES, Heleno Taveira. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial.** In: Revista **Consultor Jurídico**, 18 de julho de 2012, 14h52. Acesso em: https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental (último acesso em 17.07.2018)

[59] ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo**. Op.cit., p. 113 e ss.

conforme expôs Ricardo Lobo Torres, abrindo gradativamente maior espaço para o poder judiciário, na própria criação de normas jurídicas[60].

Segue o mesmo entendimento Fernando Aurelio Zilveti, para quem o positivismo (pós-positivismo da Sociedade de Riscos), considera que o princípio da legalidade não estaria previsto isoladamente, e nem reinaria sozinho na Constituição Federal do Brasil. Deve, assim, manter harmonia com outros princípios do Estado de Direito (sobretudo o da capacidade contributiva), recebendo ponderação.

Cabe ao poder judiciário, ponderando princípios, a tarefa de afastar o confronto da legalidade tributária com outros princípios constitucionais[61].

Para Ricardo Lobo Torres, a legalidade tributária contemporânea aparece progressivamente flexibilizada pela ponderação da legalidade tributária perante outros princípios tributários (como a capacidade contributiva, ou do custo/benefício), pelo progressivo reconhecimento de conceitos indeterminados (superando a "ingênua" visão, segundo autor, na possibilidade de conceitos fechados no direito tributário); pelas novas configurações das relações harmônicas entre os poderes do Estado (a exemplo do poder regulamentar da administração) e; pela judicialização da política (interferência do judiciário nas questões políticas ínsitas à elaboração legislativa, sobretudo referentes ao controle de constitucionalidade das leis).

Essas características, segundo Ávila, estão ligadas ao neoconstitucionalismo, ou neoconstitucionalismos, construídos na realidade estrangeira, e pautados em quatro fundamentos (porém inaplicáveis à realidade brasileira, na opinião do autor): normativo (da regra ao princípio); axiológico (da justiça geral à justiça particular); metodológico (da subsunção à ponderação); e organizacional (do poder legislativo ao poder judiciário).[62]

Para Barroso, dentre as características identificáveis desse contexto histórico, podem-se citar: a) revalorização de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa (e funcional) em relação às regras; b) reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; c)

---

[60]TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e os Riscos Sociais.** Op.cit.,, p. 178-185.
[61]ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo**. Op.cit., p. 118 e ss.
[62]Para uma análise crítica do fenômeno, conferir: ÁVILA, Humberto Bérgmann. **"Neoconstitucionalismo": Entre a "Ciência do Direito" e o "Direito na Ciência"**. In: Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE). Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público, n.17, jan/fev/março, 2009, p. 01-19. Disponível em:< http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em: 16/10/2015.

formação de uma nova hermenêutica; d) desenvolvimento de uma teoria de direitos fundamentais construída sobre a dignidade da pessoa humana[63].

Passa-se a enxergar a reaproximação entre direito e ética no pós-positivismo, o que permite também maior atenção a determinados temas de estudo que não foram bem desenvolvidos até o período, como é o caso da própria dignidade da pessoa humana, da proporcionalidade e da razoabilidade, que passam a ser objeto de estudos no âmbito do direito público[64]-[65]-[66].

A influência e importância do pós-positivismo e do próprio neoconstitucionalismo aplicado aos estudos de Direito Tributário, pode ser observada com clareza, por exemplo, na obra de Ricardo Lobo Torres[67].

No mesmo passo, já em meados do século XXI, exemplificativamente, Renato Lopes Becho desenvolve estudos voltados a uma perspectiva pós-positivista, pautada também na influência de Kant, na elevação dos direitos humanos (e da teoria dos valores) e na concepção do contribuinte como centro do Direito Tributário Contemporâneo[68].

---

[63] BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a Construção do Novo Modelo.** 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269 e ss.

[64]Por fim, Barroso aponta que o marco teórico inerente ao neoconstitucionalismo é influenciado por três mudanças de paradigma: a) o reconhecimento da força normativa da Constituição: supera-se o modelo prevalecente até meados do século XX, onde a Constituição era vista apenas como documento essencialmente político, "(...) um convite à atuação do administrador". Para Barroso, o debate da força normativa da Constituição só chegou de forma consistente na realidade brasileira na década de 80, o que não passou sem resistências; b) "(...) a expansão da jurisdição constitucional": sobretudo inspirada na experiência americana da supremacia constitucional, expande-se a tendência da constitucionalização dos direitos fundamentais, a serem protegidos pelo próprio poder judiciário, através do controle de constitucionalidade das leis e dos atos administrativos; c) "(...) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional": que, impulsionado pelo constitucionalismo democrático e normativo, pela expansão da jurisdição constitucional, assim como pela influência do pós-positivismo, segue-se a grandes modificações na hermenêutica jurídica, sobretudo na interpretação da Constituição. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo.** Op.cit., p. 273 e ss.

[65]BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Op.cit., p. 273 e ss.

[66]BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo).** In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. BARROSO, Luís Roberto. (Organizador). 2 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 01-49.

[67]TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 10 e ss.

[68] Renato Lopes Becho sustenta um "modelo híbrido" para a metodologia jurídico-filosófica aplicada ao direito tributário, com grande atenção à Teoria dos Valores, partindo do primado da liberdade (Kant). BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 01 e ss; 111-261; 332-252.

Isso não significa que não existam críticas ao uso excessivo de determinadas características neoconstitucionalistas. Humberto Ávila[69], em excelente estudo, questionando os fundamentos da elevação dos movimentos neoconstitucionais à realidade constitucional brasileira, isto é, os fundamentos normativos (mais princípios do que regras), metodológicos (mais ponderação do que subsunção) axiológicos (mais justiça individual e concreta do que geral) e organizacionais (mais poder judiciário e menos executivo e legislativo) eleva a importância das regras na composição da estrutura constitucional brasileira, relativiza o papel da ponderação em face da subsunção na realidade normativa, resgata a importância da justiça geral em face da justiça individual e concreta (e, consequentemente, elevando a importância das regras no sistema jurídico constitucional). Diante de tais premissas, confronta o fundamento neoconstitucional da prevalência do poder judiciário frente ao poder legislativo. Portanto, para Ávila, os fundamentos neoconstitucionais acima citados não possuem aplicabilidade na ordem constitucional brasileira.

Assim, no âmbito sistemático constitucional tributário, a abertura passa a ser justificada pela elevação de caros dispositivos tributários progressivamente inseridos na Constituição Brasileira. Essa elevação apresenta motivações históricas, que merecem ser refletidas, pois interferem diretamente na forma de compreensão do processo histórico-disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.

Nesse ambiente, ainda que guardadas as devidas proporções, abre-se espaço para reflexões sobre a legalidade tributária, em atenção à segurança jurídica, mas também à justiça[70].

Dessa forma, passam a conviver, na literatura tributária, diferentes caminhos, pautados na ponderação ou não do positivismo e do formalismo jurídico, e seus reflexos na Ciência do Direito Tributário Brasileiro, inclusive na consideração de institutos fundamentais sedimentados na literatura tributária tradicional, como é o caso da tipicidade no Direito Tributário Brasileiro.

3. A TIPICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

[69]ÁVILA, Humberto Bérgmann. **"Neoconstitucionalismo": Entre a "Ciência do Direito" e o "Direito na Ciência"**. Op.cit., p. 02-19.
[70]ÁVILA, Humberto Bérgmann. **"Neoconstitucionalismo": Entre a "Ciência do Direito" e o "Direito na Ciência"**. Op.cit., p. 02-19.

O dogmatismo normativo kelseniano, também por influência da literatura jurídica ibérica e da jurisprudência dos conceitos, favoreceu tendência conceitualista abstrata na consideração de que a tipicidade seria compreendida como adequação ou determinação do fato gerador (e, portanto, vinculada à subsunção entre hipótese abstrata e fato concreto[71]-[72]).

Por outro lado, estudiosos de grande difusão na filosofia do direito e na teoria geral do direito passaram a repercutir profundas análises sobre a questão dos tipos na Ciência do Direito. Por esse motivo, as fontes teóricas sobre os quais os estudos brasileiros mergulharam são extraídos da literatura filosófico-jurídica estrangeira, a exemplo de Karl Larenz[73], Heinrich Henkel[74], Arthur Kaufmann[75] e Karl Engisch[76].

[71]CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva 2012, p. 69. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** Op.cit., p. 249.

[72]TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro.** In: Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Número 5. Salvador: IBDP, Janeiro/Fevereiro/março de 2006, p. 01-02. Disponível em: < http://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-lobo-torres/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>. Acesso em 20/01/2019.

[73]LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 623-667.

[74]HENKEL, Heinrich. **Introducción a la Filosofia del Derecho. Fundamentos del Derecho**. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madrid: Taurus, 1968, p. 571-583.

[75]KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.140-157.

[76]ENGISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico.** 6ª Edição. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, pp. 205-208; 307-308.

Já na Ciência do Direito Tributário Alemã[77], a tipicidade recebeu reflexões de importantes autores, a exemplo de Hensel, e, posteriormente, Kruse[78]-[79], Tipke e Lang[80], assim como visão do espanhol José Juan Ferreiro Lapatza[81].

No Brasil, historicamente, as contribuições germânicas ao estudo da tipicidade tributária foram amplamente divulgadas pelos clássicos trabalhos de Alberto Xavier, no que tange à tipicidade da tributação e suas relações com a legalidade tributária. O autor português menciona que as primeiras referências ao princípio da tipicidade na tributação podem ser vislumbradas na doutrina alemã, que normalmente era relacionado - ou mesmo confundido - com o princípio da legalidade tributária[82].

Para Xavier, a legalidade tributária apresenta conteúdo bem mais restrito, destinada a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio estatal, convertendo-se numa reserva absoluta da lei em matéria tributária[83].

Essa posição também ganhou força na Espanha, conforme é possível observar em Lapatza, para quem

> (...) todos os elementos do tributo devem estar previstos em lei, como acertadamente indicou Pérez Royo, "(...) todos aqueles elementos que afetam a identidade ou a entidade da prestação. Ou seja, a Lei deve determinar – diretamente ou mediante a fixação de critérios a serem desenvolvidos por

[77]"A chamada teoria dos tipos que fora introduzida no Direito Tributário por Enno Becker, e na própria Alemanha é combatida pelo Prof. Dr. Ottmar Bühler e tantos outros, pode levar à interpretação e à aplicação da lei tributária por analogia porque, apreciando os fatos, e generalizando-os ou categorizando-os, acaba por aplicar o dispositivo que prevê um certo fato a fatos semelhantes e portanto analogicamente, o que sem dúvida sacrifica o princípio da segurança jurídica e da certeza do direito. A aplicação da lei tributária por analogia, em nosso sistema, fere o princípio da estrita legalidade do crédito fiscal e portanto é inconstitucional". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias.** 2ª Ed. São Paulo: Rt, 1965, p. 89-93.

[78]MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** Op.cit., p. 15.

[79]Na literatura, Heinrich Wilhelm Kruse, principal artífice do renascimento germânico da doutrina tributária constitucional pós-guerra, reconhecia o papel original de Hensel na renovação constitucional tributária da doutrina tedesca, e defendia a tipicidade como "(...) uma forma especial do princípio da legalidade da administração". KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Derecho Tributario**. Op.cit., p. 92-94.

[80] A tipicidade tem importância igualmente reconhecida por Klaus Tipke e Joachim Lang, para quem: "(...) a fixação e a determinação de um tributo, pressupõem o preenchimento de um tipo legal, que a lei concebe o tributo como consequência (tipicidade tributária). Essa consequência jurídica precisa também necessitar de lei". TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Op.cit., p. 165 e ss.

[81]LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo.** Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri-SP: Marcial Pons – Manole, 2007, p. 08-09; LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español.** 18º Edición. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 37 e p. 52-60.

[82] XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Acto Tributario**. Coimbra: Almedina, 1972, p. 263-264. Também em: XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: RT, 1978, pp. 12-18; 57-58.

[83]XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** Op.cit., pp. 12-18; 36-39.

> fontes secundárias – que categorias de cidadãos, e em razão de quais pressupostos de fato, vão pagar o tributo, e quanto vão pagar.[84]

Segundo Alberto Xavier[85], o princípio da tipicidade ou reserva absoluta da lei possui os seguintes corolários: a) princípio da seleção[86]; b) princípio do numerus clausus[87]; c) o princípio do exclusivismo[88]; d) e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada[89].

Xavier, ainda, ressalta que o conceito de tipo legal deve lograr o cerne da construção do direito tributário,

> (...) aliando sinteticamente as perspectivas normativistas de análise da "hipótese de incidência" com a visão naturalista do "fato tributário" – como entendemos que só a técnica da tipicidade permite apurar as suas características de um modelo analítico, extraindo corolários mais ricos que os que se podem obter da clássica noção de legalidade.[90]

---

[84]LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo.** Op.cit., p. 08-09; LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. Op.cit., pp. 37; 52-60.

[85]XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Acto Tributario.** Op.cit.,, p. 263-264. Também em: XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** Op.cit., pp. 12-18; 36-39; 57-58.

[86] "O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva, da mesma forma que não é possível a incriminação com base num conceito ou cláusulas gerais de crime. Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos, que exprimam uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar, dentro do quadro mais vasto das que apresentam aptidão para tanto. Os tipos tributários são todos eles emanação do conceito geral do tributo, mas não esgotam esse conceito, existindo assim – o que é próprio da tipologia (por oposição à classificação) – realidades excluídas pela atividade seletiva do legislador". XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** Op.cit., p. 18.

[87]"O princípio do "numerus clausus" especifica um tanto mais o princípio da seleção, pois, enquanto este se limite a ordenar que o legislador elabore os tributos através de uma tipologia, aquele esclarece que, de entre as três formas possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e a delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente taxativa. Quer isto dizer que o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna correspondam em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência da tipicidade, lugar à tributação". XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. Op.cit., p. 18-19.

[88]"O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação. É o fenômeno que em lógica jurídica se denomina de "implicação intensiva" e que o art.114 do Código Tributário Nacional descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Trata-se, pois, de uma tipicidade fechada (na terminologia de Larenz), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa". XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. Op.cit., p.18.

[89]"O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala Friedrich) exige que os elementos integradores do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários". XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** Op.cit., p.18-19.

[90]XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

A lembrança da posição de Alberto Xavier sobre a tipicidade no direito tributário não é aqui mencionada por mero acaso. Foi esse celebrado autor português que impulsionou o debate no Brasil, quando publicou, em 1978, o trabalho "Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*",* em que defendeu que o princípio da legalidade tributária se ampliaria em máxima intensidade, não significando tão somente a exigência de lei prévia para criação do tributo, mas que a lei contivesse todos os componentes necessários para a configuração do tributo, no que denominou de reserva absoluta da lei tributária ou princípio da tipicidade tributária. Mas, em verdade, o autor já havia produzido estudo em que tocava o tema, em 1972, intitulado "Conceito e Natureza do Acto Tributário", em Portugal, onde trabalhou com a noção de legalidade, tipicidade e discricionariedade, o que impulsionaria o aperfeiçoamento do estudo publicado em 1978, supramencionado.

Mas, ressalte-se, que a adequação do fato gerador à lei não era tema inédito na literatura brasileira especializada na época.

O assunto já encontrava anterior reflexão em Ruy Barbosa Nogueira, em seu célebre estudo "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias"[91], publicado originalmente em 1963, e com ampliação e revisão na segunda edição, em 1965, assim como Amílcar de Araújo Falcão, que também tocou o tema, em 1964, no "Fato Gerador da Obrigação Tributária"[92].

Em análise interessantíssima sobre a tipicidade em matéria tributária, Ruy Barbosa Nogueira já ressaltava as peculiaridades do sistema alemão, que permitiria "(...) ao intérprete do entendimento corrente, do escopo, do significado econômico e do desenvolvimento das relações, não só na aplicação do texto das leis tributárias, como na apreciação dos fatos sobre que incide a tributação, a interpretação está menos vinculada ao texto da lei tributária" [93].

---

[91]Para Ruy Barbosa Nogueira, diferenciando a tipicidade da teoria dos tipos: "Enquanto a "tipicidade" assegura a precisão e a aplicação da lei, a "teoria dos tipos" gera a insegurança do direito, pois a nosso ver a "teoria dos tipos" conduz facilmente à analogia e à extensão, inadmissíveis no sistema brasileiro, não só porque em nosso país nenhum texto existe que permita esse amplo critério de categorização dos fatos pela doutrina ou pela jurisprudência, como, ao reverso, a nossa Constituição não só estrutura o crédito fiscal como obligatio ex lege, mas é reiterativa do princípio da legalidade do tributo. Ora quem pode "categorizar" ou criar o typus tributário, o "fato gerador", é tão-somente a lei e jamais a doutrina ou a jurisprudência. Como já vimos anteriormente, a obrigação tributária ex lege é exatamente no sentido substancial somente é "lei tributária material", aquela que cria, modifica ou extingue o tributo, pois somente se qualifica como norma categorial ou tipificadora, aquela que cria a matéria ou substância". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da aplicação da Lei Tributária.** Op.cit., p. 93.

[92]FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**, São Paulo: Edições Financeiras, 1964, p. 26-28.

[93]NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da aplicação da Lei Tributária.** Op.cit.,, p. 93.

Para Nogueira, "(...) não só todos os métodos de interpretação são possíveis no campo tributário alemão, como é mais ampla a apreciação e elaboração quanto à matéria de fato".

Por outro lado, no sistema tributário brasileiro, segundo Nogueira,

> (...) temos que distinguir bem as situações, pois em face do nosso princípio de estrita legalidade tributária, não se pode, por meio de interpretação, aplicar-se a lei tributária extensivamente, nem tampouco por analogia, e muito menos preencher lacunas para "criar", "modificar" ou "extinguir" tributo[94].

E foi mais explícito:

> Enquanto a "tipicidade" assegura a precisão e a aplicação da lei, a "teoria dos tipos" gera a insegurança do direito, pois a nosso ver a "teoria dos tipos" conduz facilmente à analogia e à extensão, inadmissíveis no sistema brasileiro, não só porque em nosso país nenhum texto existe que permita esse amplo critério de categorização dos fatos pela doutrina ou pela jurisprudência, como, ao reverso, a nossa Constituição não só estrutura o crédito fiscal como obligatio ex lege, mas é reiterativa do princípio da legalidade do tributo. Ora quem pode "categorizar" ou criar o typus tributário, o "fato gerador", é tão-somente a lei e jamais a doutrina ou a jurisprudência. Como já vimos anteriormente, a obrigação tributária ex lege é exatamente no sentido substancial somente é "lei tributária material", aquela que cria, modifica ou extingue o tributo, pois somente se qualifica como norma categorial ou tipificadora, aquela que cria a matéria ou substância[95].

---

[94]"No sistema germânico, em face das suas disposições legais sobre a interpretação, quer no exame do texto a ser aplicado como na apreciação dos fatos, desenvolveu-se não somente a "teoria do fato gerador" e da "tipicidade legal", mas também a "teoria dos tipos". A chamada "teoria dos tipos", que parte de fatos, não deve ser confundida com a tipicidade legal". A teoria dos tipos é uma padronização dos fatos, portanto uma generalização ou teorização da realidade econômica com vistas ao seu enquadramento na legislação tributária. É uma elaboração doutrinária, uma tipificação da realidade, porém feita por doutrinadores, inclusive julgadores, enquanto que a "tipicidade legal" também é uma tipificação dos fatos, porém, feita pelos legisladores, ou melhor, expressa na lei. Para maior clareza, digamos que, do prisma da interpretação, na "teoria dos tipos" o intérprete elabora sobre os fatos procurando categorizá-los ou tipificá-los para ver se pode enquadrá-los no "tipo legal"; ao passo que na "tipicidade" o intérprete, pesquisando textos, procura verificar se o "tipo legal" se enquadrou no fato". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da aplicação da Lei Tributária**. Op.cit., p. 87-89.

[95]"(...) Em nosso país, além de o princípio da estrita legalidade não admitir essa evasão do texto tributário, a consideração econômica é mais função do legislador que do intérprete. Entre nós, em decorrência dos princípios constitucionais, a nosso ver, devemos utilizar os processos de interpretação que conduzem à "tipicidade tributária", pois ela é que melhor garante o Direito e, portanto, mais fiel vinculação ao texto tributário". E conclui: "A nosso ver, excluída a criação, a alteração ou existência do crédito tributário, que é matéria de direito estrito nos termos de nossa Constituição, nos demais campos esses princípios poderão ser orientadores e úteis à pesquisa e esclarecimento do texto e dos fatos, para chegarmos à tipicidade tributária. Como veremos no item 173 infra, não existe um método universal e único. Mas esses princípios interpretativos da legislação alemã representam a sedimentação ou resultado de alta elaboração jurídico tributária, preocupada com a natureza específica das leis tributárias, e com as ressalvas que fizemos, poderão ser criteriosamente utilizados, porém, sempre em função da "tipicidade" ou apuração do "fato gerador" em nosso sistema, jamais se utilizando do critério da padronização dos fatos pela doutrina e jurisprudência, que força o enquadramento destes, por analogia". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da aplicação da Lei Tributária**. Op.cit., p. 89-93.

Mas, ressalte-se, a tipicidade da tributação e suas relações com a legalidade tributária, recebeu maior difusão pelos estudos de Alberto Xavier, para quem a legalidade tributária apresentaria conteúdo bem mais restrito, destinada a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio estatal, convertendo-se numa reserva absoluta da lei em matéria tributária[96].

Ainda, a noção de subsunção apresenta importante contribuição a essas ideias. Quando um fato concreto corresponde exatamente a todos os elementos previstos em determinada hipótese de incidência abstrata, diz-se que há a "subsunção do fato à norma"[97]. Em outras palavras, ocorreria a subsunção do fato à norma quando o fato corresponde exatamente ao conteúdo previsto na norma.[98].

Para Roque Carrazza, somente quando ocorrer a subsunção do fato à norma, (ou melhor, subsunção do conceito de fato ao conceito da norma, na lição de Engish) é que nascerá o tributo.[99]

A subsunção, na realidade, na visão de Ataliba, é conceito equiparável ao postulado da adequação defendido por Amílcar de Araújo Falcão:

> Alguns escritores alemães, ao se referirem ao princípio da legalidade da administração em matéria tributária (Gesetzmässige Verwaltung), costumam designá-lo como postulado da adequação da tributação ao fato gerador (Tatbestandsmässige Besteuerung)[100].

---

[96]XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. Op.cit., pp. 12-18; 36-39.

[97]CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**, p.69. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op.cit., p. 249.

[98]CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op.cit., p. 249.

[99]CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25 Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 478 e ss.

[100]"Há evidentemente, uma imprecisão técnica, aliás, apontada por Kruse, em tal modo de nomear o princípio da legalidade dos tributos. É que ele não diz respeito apenas, à definição do fato gerador. Consoante tem sido asseverado, por força do princípio da legalidade, exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária. Definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo, é um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária". FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Op.cit., p. 26-28.

Na leitura de Ataliba sobre a passagem de Amílcar de Araújo Falcão, este autor, ao referir-se ao "postulado da adequação" queria dizer "(...) que implica só poder um fato ser reconhecido como imponível se se subsumir à hipótese de incidência".[101]

A literatura, especialmente a partir da década de oitenta, passa a identificar tão somente o tipo fechado (ou cerrado) no direito tributário brasileiro, concedendo pouquíssimo – ou nenhum – espaço à concepção de tipo aberto, conforme é possível observar em Yonne Dolácio de Oliveira[102], Sacha Calmon Navarro Coêlho[103] e Ives Gandra da Silva Martins[104].

Em 1988 repercutiu-se ainda o importante estudo publicado por Misabel Derzi, denominado "Direito Tributário, Direito Penal e Tipo", quando a autora, através de ampla e aprofundada pesquisa sobre os tipos e sua aplicabilidade no direito penal e, para o que interessa ao presente estudo, ao direito tributário, reconheceu a prevalência, no direito tributário, do uso da tendência conceitual classificatória, que decorre da predominância do princípio da legalidade estrita, da segurança jurídica, da uniformidade e praticidade[105].

---

[101]ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5ª Edição. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p. 70.

[102]A literatura brasileira, na década de oitenta, seguiu impregnada por essa visão, conforme é possível observar no trabalho sobre o tema de Yonne Dolacio de Oliveira, em 1980 (embora já tivesse produzido estudo sobre o tema nos anos finais da década de setenta), intitulado "a tipicidade no direito tributário brasileiro", para quem "a tipicidade estrutural normativa abrange três áreas: 1. A de criação e alteração dos tributos; 2. A da extrafiscalidade; 3. A de direito tributário formal e que acolhe princípios gerais de Direito sem implicação direta com a obrigação principal e o crédito tributários.", sendo que a tipicidade para criação e alteração de tributos seria "cerrada", como corolário da certeza e da segurança jurídica na relação tributária. Sob a perspectiva normativa, o tipo na obrigação tributária principal, segundo a autora, pode ser observado no processo de tipificação, com base na própria Constituição (EC 1/69, art.19, item I e art. 153, par.29), previsto também no próprio Código Tributário Nacional, nos arts. 3 e 4, assim como nos arts. 97 e 114. Esses dispositivos, segundo a autora, caracterizariam a estrutura do princípio da tipicidade (cerrada ou fechada) no direito tributário que teria, dentre outras repercussões, o reconhecimento do princípio da implicação dupla e do numerus clausus (que afasta a possibilidade de lista exemplificativa no direito tributário). OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **A tipicidade no direito tributário brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 1980, p. 180 e seguintes. Também: OLIVEIRA, Yonne Dolacio. **Legislação tributária, tipo legal tributário (Arts.96 e 97 do C.T.N.).** In: Direito Tributário 4, vol.2, São Paulo, 1976, p. 09-13 OLIVEIRA, Yonne Dolacio. **Princípios da legalidade e da tipicidade.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). Curso de Direito Tributário, Vol. I, Belém, 1993, pp.141; 186.

[103]COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Princípios da tributação: legalidade e tipicidade.** RDT n.33, São Paulo, 1985, p. 198 e ss.

[104]MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Os princípios da legalidade e da tipicidade.** In: Curso de Direito Tributário. Org: MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo, 1982, p. 49 e ss; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da reserva absoluta**. In: Direito Constitucional Tributário. Belém, 1984, p. 81; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípios da legalidade e tipicidade da tributação.** In: Direito Constitucional Tributário. Belém, 1984, p.15.

[105]"O tipo, na acepção técnica que lhe empresta a Metodologia moderna, como ordem fluida que aceita as transições contínuas e graduais, opõe-se a conceito determinado classificatório e, como tal, atende melhor aos princípios jurídicos de funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais, assim como à igualdade material ou justiça. Em contrapartida, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade na aplicação da norma são alcançadas de modo mais satisfatório por meio de conceitos determinados, cujas notas irrenunciáveis fecham-nos rigidamente, em estruturas que almejam a estabilidade das relações jurídicas (...). "(...) O uso inadequado da palavra tipo, no sentido de Tatbestand, que ocorre em especial no Direito Penal, assim como no modo de

Esse notável trabalho teve também, dentre inúmeros méritos, o de afastar a equivocidade tradicional de tipo fechado, que na verdade se identificaria com o conceito classificatório, pois o tipo, por si mesmo, pressupõe estruturas flexíveis, abertas, graduáveis.

Na refutação da autora pelo uso de tipos (propriamente ditos) no direito tributário brasileiro, revela-se o entendimento de que a eventual aceitação de ordens tipológicas levaria ao choque com os princípios vigorantes no sistema tributário[106]-[107]-[108].

Por tais motivos, Derzi, ainda que reconhecesse a utilização de tipos no direito, rechaçou-a no direito tributário, o qual, em virtude da segurança jurídica e da certeza no direito, priorizaria conceitos determinados e fechados[109].

A interpretação doutrinária de que a tipificação fecharia a estrutura conceitual do fato gerador prevalecia e se reforçaria com a Constituição de 1988, na opinião de Roque Antonio Carrazza[110].

---

raciocinar que o Poder Administrativo emprega para simplificar a execução das leis tributárias, impropriamente denominado "tipificante", não se encontram tipos propriamente ditos, como ordens flexíveis e graduáveis, mas antes conceitos rígidos ou somatórios e padrões numericamente definidos, com o que se almeja alcançar ora a segurança jurídica, ora a uniformidade ou a praticabilidade na aplicação da lei em massa". DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286-287.

[106] "Com essas afirmações, novamente insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió, no Direito Tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração. (...) O importante é realçar que , no Direito Tributário, mesmo quando em presença de indeterminação e de uma "zona de penumbra", os casos-limites são submetidos, assim como aqueles claramente identificáveis, a uma subsunção alternativa. Ou se está em presença de uma taxa, ou de um preço; ou imposto sobre serviços ou sobre operação de circulação de mercadorias". DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Op.cit., p. 286-287.

[107] "(...) Reconhecer que, no Direito Tributário (como em todo campo jurídico), há passagem, em caráter necessitado, de tipos ainda que incipientes e de conceitos obscuros e indeterminados que são, a rigor, uma transição entre o conceito determinado – fechado e o tipo propriamente dito, não nos leva a negar a prevalência do modo de pensar por conceito sobre o pensamento tipológico. A Ciência, mesmo diante da imprecisão, obscuridade e indeterminação, mesmo nos casos-limites, opera com a alternativa ou...ou (deixando de lado o "mais ou menos" com que desvelam as fluidas transições dos tipos". DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Op.cit., p. 286-287.

[108] Em outras palavras: "(...) a lei tributária modela os tributos, classificando-os esgotantemente, especificando-os em espécies, que não podem ser compreendidas pela Ciência como tipos, vale dizer, ordens flexíveis e graduáveis, deduzidas e descobertas, implicitamente no ordenamento ou criadas no tráfego jurídico pela prática jurídica (...)", e explica os riscos do pensamento tipológico ao direito tributário: "(...) Compreender tipologicamente essas situações é, de certa forma, admitir uma certa fluidez e, sobretudo, as formas mistas ou novas, deduzidas por analogia. Transferir-se-ia para o intérprete do Direito Tributário e para os Poderes aplicadores da norma, o papel criativo e seletivo da lei que põe as diversas formas de exoneração tributária (...)". Importante ressaltar que Derzi ponderou sobre o resíduo tipológico, como ocorreria na política aduaneira e econômico-financeira governamental referente à alteração da base de cálculo e alíquota por ato do Poder Executivo (onde a lei fixa limites dentre dos quais será exercida a discricionariedade administrativa). DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Op.cit., p. 248-249.

[109] DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Op.cit., p. 248-286.

[110] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op.cit., p. 478-481.

Somente na virada do século XX para o século XXI é que a utilização de tipos abertos, ou mesmo de conceitos indeterminados, começa a ser efetivamente defendida por autores brasileiros, especialmente pelo impulso fornecido pelos estudos de Ricardo Lobo Torres, que demonstrou os equívocos na utilização da expressão Tipo (Typus) como sinônimo de fato gerador (Tatbestand)[111].

Conforme explica o autor, a tipicidade, na expressão alemã Typizität, significa a "(...) qualidade do tipo tributário, que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes". Por outro lado, a tipificação (Typisierung) seria a "(...) conformação normativa do tipo"[112]. O tipo é apenas descrito pelo legislador, possuindo aspectos gerais e concretos, absorvendo características da realidade social, ao passo que o conceito jurídico é objeto de definição legal possuindo caráter abstrato. Para Torres, "(...) Os tipos jurídicos são sempre elásticos e abertos (ex: empresa, empresário, indústria (...)"[113].

No Brasil, portanto, a tipicidade geralmente é vinculada ao princípio da determinação do fato gerador (Grundsatz der Bestimmtheit). Este princípio vincula-se à necessidade de que o fato gerador (os seus elementos) seja exaustivamente determinado em lei. Porém, na realidade, no princípio da adequação do fato gerador concreto ao abstrato, a expressão "tipicidade" somente poderia ser utilizada quando "(...) a autoridade administrativa ou judicial proceder-se à ordenação dos elementos do tipo existente na realidade social para compatibilizá-lo com a tipificação procedida pelo legislador"[114].

Note-se que, para maior parcela da literatura jurídico-tributária brasileira no século XX, a utilização de conceitos determinados no direito tributário favoreceria a segurança jurídica, e seguia o caminho de boa parte da literatura tributária especializada, especialmente na elevação abstrata da lógica jurídica. Tratando-se de conceito abstrato, menores as chances de interferências exteriores (realidade concreta) ao direito tributário, e maior o campo de atuação da lógica jurídica, abstrata por excelência.

Por outro lado, conforme já observado, recentes posicionamentos doutrinários provenientes do ambiente teórico contemporâneo tendem a reconsiderar a utilização de tipos no direito tributário, sobretudo baseados no "pós-positivismo", que levaria a um "positivismo

---

[111]TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Op.cit., p. 110.
[112]TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro.** Op.cit. p. 01 e ss.
[113] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Op.cit., p. 110.
[114] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Op.cit., p. 110.

flexível"[115], permeável às peculiaridades da realidade econômica, social e política contemporânea (sociedade de riscos).

Assim, o tema só começa a ganhar re-análise, a partir da década de noventa do século XX, nos estudos de Ricardo Lobo Torres, ao reforçar a diferença entre tipos (abertos, elásticos e apenas descritos em lei, apresentando elementos de abstração e concretude) e conceitos classificatórios (abstratos e definidos em lei). Diferenciando também o tipo (Typus) da tipicidade (Typizität) e da tipificação (Typisierung), admite-os no direito tributário[116]-[117].

Reforça a argumentação do autor a verificação de debates jurisprudenciais sobre o tema observados contemporaneamente, fortalecendo o surgimento de estudos destinados à análise dos tipos (abertos) e "tipos cerrados" em matéria tributária, como é o caso do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT)[118], assim como da taxa ambiental ao IBAMA[119]-[120].

Nesse contexto, no início do século XXI aparecem novos estudos sobre o tema, favoráveis ou contrários à utilização de tipos no direito tributário, conforme se observa em Fernando Aurélio Zilveti[121], Luís Eduardo Schoueri[122] e Sérgio André Rocha[123], ou mesmo reinterpretando-os no direito tributário, conforme se observa em Humberto Ávila.

---

[115] ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo**, Op.cit., p. 113 e ss.

[116]TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Op.cit., p. 110.

[117]Conforme explica o autor, a tipicidade, na expressão alemã Typizität, significa a "qualidade do tipo tributário, que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes". Por outro lado, a tipificação (Typisierung) seria a "(...) conformação normativa do tipo". O tipo é apenas descrito pelo legislador, possuindo aspectos gerais e concretos, absorvendo características da realidade social, ao passo que o conceito jurídico é objeto de definição legal possuindo caráter abstrato. Para Torres, "(...) Os tipos jurídicos são sempre elásticos e abertos (ex: empresa, empresário, indústria (...)". TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro**. Op.cit., p.01 e ss.

[118]RE 343.446-SC, Ac. Do Plano. 20.03.03. Min. Carlos Velloso. Informativo 30.02.2003.

[119]ADIN 2178, Ac. Do Pleno, 29.03.2000. Rel. Min.Ilmar Galvão. DJ 12.05.2000.

[120]TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro**. Op.cit., p.30 e ss.

[121]ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária. Fato Gerador e Tipo**. Op.cit., p. 212-249.

[122]SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. São Paulo: Forense, 2005, p. 243-256. Também: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** In: Direito Tributário. Vol. I. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 168-173.

[123] ROCHA, Sérgio André. **Existe um princípio da tipicidade no direito tributário?** In: Direito Tributário Atual. N.26. Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coord). São Paulo: Dialética – IBDT, 2011, p. 341-352. O autor também aborda a problemática dos tipos no direito tributário no seguinte estudo: ROCHA, Sérgio André. **A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo.** In: Temas de Direito Público. Estudos em Homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli. Volume 1 – Constituição e Cidadania. Organ: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Ágora21, 2015, p. 531-532.

Fernando Zilveti, defendendo o uso de tipos no direito tributário (e baseado em positivismo flexível, mais apropriado ao contexto contemporâneo, da sociedade de riscos, na visão do autor), aduziu a "renda" enquanto tipo exemplar no direito tributário.

Para Zilveti, a doutrina precisa reconhecer a característica determinada da renda na doutrina, legislação e jurisprudência no Brasil, conforme deve ser no tipo, fluído, "(...) a ser determinado pelas cortes"[124].

Por outro lado, Sérgio André Rocha, com base nas lições de Ricardo Lobo Torres, que apontou a já citada confusão formulada pela doutrina entre tipo e conceito, assim como entre tipicidade com determinação e adequação típica, no entanto, entende não haver um princípio da tipicidade no Direito Tributário, mas apenas princípios (segundo as teorias de Alexy), da determinação e da vedação à tributação por analogia[125].

Da mesma forma, em estudo posterior, Sérgio André Rocha acrescentou:

> Um tipo, portanto, é um conjunto de características retiradas da realidade, as quais não necessitam estar sempre presentes para que dado fato seja típico. Daí a diferença entre o tipo e o conceito fechado. O tipo abre espaço para o mais ou menos da lógica fuzzy, na medida em que os fatos podem conter toda ou apenas algumas das características típicas (...)[126].

Nesse contexto, o autor concluiu que "(...) os tipos também provocam uma abertura das regras, e assim, como se verá a seguir, implicam em uma relativização da visão tradicional do princípio da legalidade"[127].

Já Luís Eduardo Schoueri, analisando os conceitos indeterminados e cláusulas gerais[128], e igualmente considerando a opinião de Ricardo Lobo Torres, conclui não ser possível o

---

[124] ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo**. Op.cit., p. 243-244.

[125] "Nessa linha de entendimentos, a tipicidade tributária, que não seria um princípio jurídico, seria, de um lado, um instrumento à disposição do legislador no momento da criação do texto legal fiscal; e, de ouro lado, uma exigência de remissão do fato concreto ao tipo previsto na norma (isso apenas e tão somente quando a norma for constituída por um tipo jurídico)". ROCHA, Sérgio André. **Existe um princípio da tipicidade no direito tributário?** Op.cit., p. 352.

[126] ROCHA, Sérgio André. **A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo**. Op.cit., p. 531-532.

[127] ROCHA, Sérgio André. **A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo**. Op.cit., p. 531-532.

[128] Conceitos indeterminados seriam aqueles conceitos impossíveis de se precisar com maior exatidão. Na verdade, os conceitos sempre terão um núcleo determinado e uma borda duvidosa. Não se afasta das críticas de Eros Grau, lembradas pelo autor, pela impropriedade da expressão conceito indeterminado (que prefere a "expressão termos indeterminados de conceitos"). Na leitura do autor, cláusulas gerais seriam aquelas formulações gerais da hipótese de incidência que, por sua generalidade, alcançam amplo campo. Para o autor,

emprego do tipo em matéria tributária, pois, para o autor, o Código Tributário Nacional exige a definição do fato gerador, e, portanto, "(...) versa o legislador complementar sobre um conceito, não um tipo (...), pois "(...) tipos não se definem, descrevem-se (...)", não se satisfazendo o legislador com a mera descrição do fato gerador.

Para Schoueri, quando "(...) o doutrinador exemplificou como "tipos" hão de se entender, quando figurarem na definição do fato gerador da obrigação tributária, como meros conceitos indeterminados. Estes, não é demais repisar, são definidos em cada caso concreto"[129].

Já na interpretação de Ávila, o tipo jurídico seria, na realidade, um conceito pouco nítido de classe. Assim, o debate "tipos X conceitos" perderia o sentido na concepção normativa contemporânea. A construção desse debate teria ocorrido sob a égide de uma concepção normativa hoje já superada por concepção contemporânea, isto é, "(...) como nexo entre o texto da norma genérico e abstrato ou complexo de normas, por um lado, e o conjunto de fatos, cuja assimilação ao caso concreto, primeiramente produz o significado normativo completo – a normatividade")[130]. Porém, ao mesmo tempo, Ávila questiona a possibilidade efetiva da determinação conceitual atribuída ao conceito classificatório.[131]

Note-se que o tema, ligado ao grau de determinação exigível ao fato gerador definido em lei, envolve a discussão relativa à segurança jurídica voltada à impossibilidade ou possibilidade de certo grau de indeterminação nos elementos ligados ao fato gerador. Sejam eles tidos como tipos fluídos, conceitos indeterminados, ou conceitos de pouca nitidez, considera-se a vinculação do intérprete da norma à observação da realidade concreta dos fatos, caminhando, de certa forma, para alcançar caminho paralelo ao entendimento prevalecente no processo disciplinar do direito tributário brasileiro, caracterizado por elevar intensamente a redução, a abstração e a determinação, pelos motivos históricos supracitados, o que, de certa

---

ainda que o legislador defina o fato gerador da obrigação tributária, "(...) não há como afastar o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais". SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Op.cit., p. 249-252. O autor retomou e atualizou reflexões sobre o tema, à luz dos conceitos indeterminados e cláusulas gerais em matéria tributária. Sobre o assunto, conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 295 e ss.

[129]SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Op.cit., p. 257.

[130]AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004, p. 231-260.

[131]"Em outras palavras: se a hipótese de incidência contém ou não um conceito classificatório, isso não pode ser representado genericamente pela Teoria do Direito por um sistema de conceitos (Begriffslehre) – seja ela de orientação normativa, seja sem generalização -, mas apenas num certo caso de determinado âmbito material, inclusive porque o número de elementos distintivos de um fato de vida concreto é sempre ilimitado e sempre restarão dúvidas que são incompatíveis com conceitos classificatórios e com o consequente número reduzido de elementos distintivos isolantes". AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 2004. Op.cit., p. 231-260.

forma, guarda harmonia com o positivismo formal conceitualista característico da especialização disciplinar das ciências sociais contemporâneas.

É perceptível também que, no entanto, mesmo institutos ou princípios basilares ao direito tributário contemporâneo não escapam dos efeitos trazidos pela mais recente realidade econômica, social e política, sendo novamente retomados, seja pela crítica e elevação de propostas substitutivas, seja pela renovação dos argumentos destinados a defender os citados institutos.

Mas se a própria legalidade tributária (assim como a própria questão da tipicidade) e a segurança jurídica encontram atualizações ou novas reflexões na doutrina nacional, é preciso também considerar que determinadas tendências ou opções interpretativas no ambiente teórico contemporâneo também assumam diferentes posicionamentos (abrindo portas para novas perspectivas), ainda que aperfeiçoar compreensões anteriormente sedimentadas, reforçá-las ou ponderá-las, sob premissas metodológicas posteriores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o processo histórico-disciplinar do direito tributário brasileiro, em atenção às mudanças político-sociológicas, assim como às tendências teóricas trazidas por distintos fenômenos, deve-se reconhecer que todas influenciam distintos posicionamentos teóricos no âmbito da literatura tributária especializada.

Da mesma forma, a construção de institutos tributários passa por essas visões, refletindo-as, por vezes com maior atenção à abstração, em detrimento da realidade, ou mesmo em atenção à forma e à realidade.

As próprias noções de segurança jurídica e de legalidade são transformadas por esses distintos contextos.

A segurança jurídica, em máxima intensidade no direito tributário, deve também ser ponderada por outros princípios. A legalidade tributária não escapa desses reflexos.

Não por acaso, a teoria dos tipos, e suas repercussões na literatura tributária, passa a ser reconsiderada sob diferentes premissas.

Para autores com tradição conceitualista, ampla maioria da doutrina brasileira, fortemente influenciada pela jurisprudência dos conceitos e pelo dogmatismo normativo kelseniano, há evidente dificuldade para a consideração de institutos com maior grau de vagueza ou indeterminação, especialmente sob a consideração da realidade (premissa fundamental para os estudos sobre tipos). A elevação da legalidade, em sua máxima intensidade, e do próprio papel do Poder Legislativo, de certa forma, são as pedras de toque para a defesa da tradição ligada à determinação conceitual (legislativa) do fato gerador.

Assim, o estudo da teoria dos tipos encontra melhor amparo sob a perspectiva pós-positivista, especialmente porque fortalecida pela consideração de um sistema jurídico normativo aberto onde os aplicadores da lei (Poder Executivo e Judiciário) encontrariam espaço para completar tipos descritos na legislação.

Porém, o tema não é fácil, e, como visto, há, no direito tributário brasileiro, expressivas reservas, bem fundamentadas, no uso do tipo, priorizando a determinação (legal) do fato gerador. Entretanto, para defensores do positivismo flexível, o tipo seria inevitável, e já apareceria em interessantes exemplos. Contudo, o positivismo flexível deve ser considerado sob a perspectiva de um pós-positivismo normativo, onde princípios e regras são regidos por sistema jurídico tributário aberto inclusive à permeabilidade de valores, esses por sua vez diretamente extraídos dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Brasileira.

A questão, se também observada sob a perspectiva das conjunturas políticas contemporâneas, sem dúvida, também gera preocupação, já que a instabilidade política, que se reflete na própria legislação tributária, compromete a segurança jurídica do cidadão. Como ponderar tais questões no direito tributário brasileiro? A segurança jurídica existe em máxima intensidade, ou terá algum grau de maleabilidade, talvez ponderada por outros princípios ou sobreprincípios, a exemplo da justiça? E seus corolários, como a legalidade tributária, também sofreriam esses mesmos efeitos?

A utilização de tipos no direito tributário tem como pressuposto a maleabilidade desses institutos. Se a legalidade ou a segurança é absoluta, isso quer significar que a determinação do

fato gerador também deve ser. Agora, se podem ser ponderadas, o próprio tipo no direito tributário talvez encontre espaço para gradual reconhecimento.

Outra questão, também, é saber em que grau se permite a flexibilização desses princípios a ponto de viabilizar a construção de tipos, e em que limite sua prioridade não significaria eventual risco à segurança e à legalidade. A resposta deve ser buscada mediante a análise do caso concreto, isto é, em norma que veicule potenciais tipos, e se esses avançam contra a segurança e legalidade ou as preservam. O grau de indeterminação ou da vagueza dessas normas deve ser menor conforme ocasione riscos proporcionais ao sistema jurídico tributário.

Espera-se, assim, que outros exemplos possam ser gradativamente inseridos ao sistema tributário brasileiro, permitindo-se melhores oportunidades de aperfeiçoamento de tema tão rico para a literatura tributária nacional.

Conclui-se, portanto, pela existência de importantes variações doutrinárias sobre a problemática da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade tributária, enquanto reflexos diretos de fenômenos jurídicos e extrajurídicos vislumbrados na experiência disciplinar tributária brasileira.

REFERÊNCIAS FINAIS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5ª Edição. Coleção Estudos de Direito Tributário. Malheiros Editores. 1992. São Paulo.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição.** São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto Bérgmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

AVILA, Humberto Bérgmann. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto Bérgmann. **"Neoconstitucionalismo": Entre a "Ciência do Direito" e o "Direito na Ciência"**. In: Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE). Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público, n.17, jan/fev/março, 2009, p. 01-19. Disponível em:< http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em: 16/10/2015.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a Construção do Novo Modelo.** 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo).** In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. BARROSO, Luís Roberto. (Organizador). 2 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario.** Volume 1. Milano: Dott. A.Giuffrè – Editore, 1952.

BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte.** Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.

BUJANDA, Fernando Fernando**. Hacienda Y Derecho**. **Estudios de Derecho Financiero. II**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Princípios da tributação: legalidade e tipicidade.** RDT n.33, São Paulo, 1985.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, s/d.

DERZI, Misabel. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de Inconstitucionalidade**, São Paulo: Rt, 1999.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

ENGISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico.** 6ª Edição. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

GIANNINI, A.D. **Il Rapporto Giuridico D'Imposta.** Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1937.

GONZÁLEZ, Clemente Checa. **Crisis da Ley y Degeneracion del Derecho Tributario**. In: Temas de Direito Público. Estudos em Homenagem a Flávio Bauer Novelli. Volume 1. Constituição e Cidadania. Org: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Ágora21 – Editora Multifoco, 2015.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edicion. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

HENKEL, Heinrich. **Introducción a la Filosofia del Derecho. Fundamentos del Derecho**. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madrid: Taurus, 1968.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** . São Paulo: Matin Fontes, 1999.

KRUSE, Heinrich Wilhelm**. Derecho Tributario**. Parte General. 3º edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo.** Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri-SP: Marcial Pons – Manole, 2007.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español.** 18º Edición. Madrid: Marcial Pons, 1996.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MARINS, James. **Curso de Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial).** 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva**. Efeitos Prospectivos de Decisões Judiciais em Matéria Tributária**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, junho de 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Os princípios da legalidade e da tipicidade.** In: Curso de Direito Tributário. Org: MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo, 1982.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da reserva absoluta**. In: Direito Constitucional Tributário. Belém, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípios da legalidade e tipicidade da tributação.** In: Direito Constitucional Tributário. Belém, 1984.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. **Prólogo.** In: KRUSE, Heinrich Wilhelm**. Derecho Tributario**. Parte General. 3º edición. Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas. Madrid, 1978.

MAYER, Otto**. Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. Depalma: Buenos Aires, 1950.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**, Saraiva: São Paulo,1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle concentrado de constitucionalidade.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario.** Trad. Julio Balacloche. Madrid: Reunidas, 1975.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário.** Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social.** Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. C**omentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969.** *Tomo I*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume. 3ª Ed. Forense: Rio de Janeiro, 1995.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias.** 2ª Ed. São Paulo: Rt, 1965

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

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. **Legislação tributária, tipo legal tributário (Arts.96 e 97 do C.T.N.).** In: Direito Tributário 4, vol.2, São Paulo, 1976.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. **Princípios da legalidade e da tipicidade.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). Curso de Direito Tributário, Vol. I, Belém, 1993.

PIMENTA, Paulo Roberto Lírio. **O Princípio da Segurança Jurídica em face de Mudança da Jurisprudência Tributária.** In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10º Volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2006.

PUGLIÈSE, Mario. **Instituciones de Derecho Financeiro.** Derecho Tributário. Version Espanôla de José Silva. Fondo de Cultura Econômica: México, 1938.

ROCHA, Sérgio André. **Existe um princípio da tipicidade no direito tributário?** In: Direito Tributário Atual. N.26. Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (Coord). São Paulo: Dialética –IBDT, 2011.

ROCHA, Sérgio André. **A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo.** In: Temas de Direito Público. Estudos em Homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli. Volume 1 – Constituição e Cidadania. Organ: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Ágora21, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. São Paulo: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** In: Direito Tributário. Vol. I. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, s/d.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** Edição Póstuma: IBET – Resenha Tributária, 1975.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TESORO, Giorgio. **Principii di Diritto Tributário.** Bari: Dott Luigi Macri Editore, 1938.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário.** Tradução da 18º edição alemã. Tradutor Luiz Dória Furquim. Volume 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário.** 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial.** In: Revista **Consultor Jurídico**, 18 de julho de 2012, 14h52. Acesso em: https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental (último acesso em 17.07.2018)

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários.** Tratado de Direito Tributário Brasileiro. V. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais.** In: Revista de Direito Proc. Geral. (n.53). Rio de Janeiro, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal.** In: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Coord: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Rio de Janeiro: Freitas Bastos – UERJ, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro.** In: Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Número 5. Salvador: IBDP, Janeiro/Fevereiro/março de 2006. Disponível em: < http://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-lobo-torres/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>. Acesso em 20/01/2019.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação da legislação tributária.** Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

VANONI, Ezio. **Opere Giuridiche. II.** A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano – Dott.A. Giuffrè Editore, 1962.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Acto Tributario**. Coimbra: Almedina, 1972.

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

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos**. Décima Edición. México: Porrua, 1968, 138 e seguintes.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária. Fato Gerador e Tipo.** São Paulo: Saraiva, 2009.