

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerações à Luz da Jurisprudência do STF

MAURINE MORGAN PIMENTEL FEITOSA*

Sumário: 1. Introdução; 2. O princípio da legalidade; 2.1. Origem do princípio da legalidade; 2.2. O princípio da legalidade e o papel da Administração Fiscal em matéria tributária – controvérsia doutrinária; 3. O princípio da tipicidade; 3.1. Os tipos e conceitos no Direito Tributário; 3.2. A tipicidade fechada; 3.3. A tipicidade aberta no Direito brasileiro; 4. O princípio da legalidade na jurisprudência do STF; 5. Conclusão; Referências.

1. INTRODUÇÃO

O princípio da legalidade consiste em consagração das democracias, designando que o poder de tributar não pode ser arbitrariamente exercido¹, mas, antes, deve ser autorizado pelos representantes do povo (*no taxation without representation*). Com efeito, a autorização dos tributos por aqueles que os pagam torna a tributação consentida, distinguindo-a da mera desapropriação².

Convencionou-se tomar a *Magna Charta* de 1215 como marco histórico de consagração do princípio da legalidade³, embora já em época anterior o consentimento fosse elemento determinante para fins de tributação⁴. De todo modo, foram as revoluções francesa e americana que conduziram à determinação constitucional do princípio, o que foi reproduzido pela generalidade das Constituições vigentes⁵.

* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Mestre e Doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. E-mail: maurinemorgan@pge.rj.gov.br.

¹ NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Imposto sobre serviços e a imprensa. Anúncios em livros, jornais e revistas. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 380.

² ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 147 e 150.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 221.

⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais e EDUC, 1976, p. 9-13.

⁵ *Ibid.*, p. 20, 24-29. Victor Uckmar elabora uma compilação de diversos Textos Constitucionais então vigentes para concluir que, com exceção da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), as demais Constituições afirmaram expressamente a necessidade de que os impostos fossem aprovados pelos órgãos legislativos competentes.

No caso específico do Direito Tributário brasileiro, o princípio da legalidade tributária veiculado pelo art. 150, I, CRFB/1988 apresenta-se como corolário do princípio geral da legalidade insculpido no art. 5º, II, CRFB/1988, sendo protegido pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, CRFB/1988⁶.

Embora a legalidade seja um dos princípios centrais do Estado de Direito, seus contornos são ambíguos e ainda em construção⁷. Consoante as lições de Humberto Ávila, a legalidade é tridimensional, isto é, apresenta-se simultaneamente como princípio, regra e postulado, na forma que segue, *verbis*:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a legalidade é tridimensional. *Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar)*, proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico. *É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material conteudístico, sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei*⁸. [Grifos nossos]

Portanto, o princípio da legalidade, na sua tríplice dimensão normativa, impõe ao aplicador do Direito Tributário importantes desafios e questionamentos, notadamente no que se refere aos limites da exigência de lei, assim como ao conteúdo de que a lei tributária deve se revestir.

Nessa linha, leciona Marciano Seabra de Godoi que o princípio insculpido no art. 150, I, CRFB/1988, apresenta duas facetas indissociáveis, a saber, a legalidade e a tipicidade. Enquanto a primeira designa a exigência de que os tributos sejam criados por ato emanado do Poder Legislativo, a segunda indica que a lei tributária não pode ser lacônica ou genérica⁹.

⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal de 1988. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LÔBO, Marcelo Jatobá (Coords.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 200-201.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 412-414.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 124.

⁹ GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72.

Ou seja, por essa visão, enquanto a legalidade pressupõe a exigência de lei, a tipicidade significa que esta lei deve definir os principais aspectos do tributo com alto grau de precisão e concreção, afastando a discricionariedade administrativa na cobrança do tributo¹⁰. No entanto, a emergência do Estado Democrático de Direito e da sociedade de risco, que o caracteriza, já não se contentam com a exigência de lei formal¹¹.

Com efeito, já em 1959, por meio de obra que veio a ser traduzida para o português em 1976, Victor Uckmar destaca que o princípio da legalidade, associado à separação de Poderes, deveria implicar na atribuição exclusiva dos órgãos legislativos para ditar normas em matéria tributária. Todavia, o jurista italiano reconhece que, seja pelo volume de trabalho, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos, os Parlamentos “não têm a possibilidade de exercer por inteiro a função legislativa”¹².

Silvia Faber Torres, por sua vez, leciona que, diante da desmistificação da rígida separação de poderes e da busca do equilíbrio da segurança com a justiça, torna-se inaceitável a contraposição entre legalidade fiscal e a legalidade da administração em geral. Na sua visão, o direito tributário, embora possua princípios e institutos específicos, não deixa de ser um direito administrativo especial, pelo que as fronteiras da legalidade tributária devem ser encontradas na dogmática do direito administrativo e da teoria do direito¹³.

Como se procurará demonstrar ao longo do presente trabalho, os princípios da legalidade e da tipicidade estão envoltos em profundas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. Tem cabido aos Tribunais Superiores, notadamente ao STF, dirimir os conflitos acerca da matéria, esclarecendo, simultaneamente, qual o papel dos decretos em matéria tributária, bem como os limites semânticos da lei. No presente trabalho, após a exposição das posições doutrinárias prevalentes quanto ao tema, passa-se à análise jurisprudencial e, finalmente, à conclusão sintética das ideias apresentadas.

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

2.1. Origem do princípio da legalidade

A primeira previsão expressa de que a cobrança de tributo pressupõe prévia disposição em lei veio com a Constituição Republicana de 1891 que estabeleceu, especificamente no que se refere a impostos, que “nenhum imposto de qualquer

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 72.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 423.

¹² UCKMAR, Victor. *Op. cit.*, p. 30.

¹³ TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 250-252.

natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (art. 72, § 30)¹⁴.

Posteriormente, a previsão estabelecendo lei para instituir ou majorar tributo constou de todas as Constituições subsequentes, salvo da Constituição de 1937. No entanto, foi a EC 18/1965 que primeiro trouxe para o Texto Constitucional hipóteses de exceção expressa ao princípio da legalidade, ao estatuir, em seu art. 2º, I que é vedado “instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda”, embora já em momento anterior, ainda que sem autorização constitucional, o legislador tenha se valido de tal técnica legislativa em matéria tributária¹⁵.

Nessa linha, a EC 18/1965 admitiu que o Poder Executivo alterasse as alíquotas e bases de cálculo dos impostos de importação e exportação, além dos impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, nas condições e limites estabelecidos em lei (arts. 7º, I, II e § 1º e 14, I e § 1º).

A Constituição de 1967¹⁶ e a EC 1/1969¹⁷ mantiveram praticamente intacto o regime instituído pela EC 18/1965. No entanto, a EC 1/1969 modificou o rol de exceções à exigência de lei formal, estendendo tal regime ao imposto sobre produtos industrializados (art. 21, V) e às contribuições (art. 21, § 2º, I) e afastando a referida previsão do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 21, VI).

Chegando-se, finalmente, à Constituição de 1988, verifica-se que o legislador constituinte manteve a estatura constitucional do princípio da legalidade, vedando aos Poderes Públicos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I).

Todavia, diferentemente das Constituições anteriores, o art. 150, *caput* estabeleceu que os princípios que elenca consistem em garantias do contribuinte, ao mesmo tempo em que retirou de seu art. 150, I, a cláusula de que a exceção ao princípio da legalidade se daria “ressalvados os casos previstos nesta

¹⁴ Conforme destaca Ricardo Lodi Ribeiro, a Carta Imperial de 1824 já continha os primeiros traços da legalidade tributária, ao enunciar que é privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (art. 36, I) e que todas as contribuições diretas são anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral (art. 171). RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 45, n. 177, p. 218, jan./mar. 2008.

¹⁵ A Lei 3.244/1957 estabeleceu que o Conselho de Política Aduaneira é competente para alterar as alíquotas do imposto de importação (arts. 3º e 22). Na visão de Carlos Roberto de Siqueira Castro, trata-se de delegação legislativa inominada que foi acatada pelo STF, por meio do Enunciado 404 de sua Súmula. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as delegações legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 100.

¹⁶ Art. 20, Constituição de 1967. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

¹⁷ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

Emenda/Constituição” (art. 2º, I, EC 18/1965, art. 20, I, Constituição de 1967 e art. 19, I, EC 1/1969).

De outro lado, o constituinte de 1988 ampliou o número de tributos em que expressamente admite a atuação do Poder Executivo em matéria tributária, mas passou a prever que apenas as alíquotas podem vir a ser alteradas, suprimindo a referência a bases de cálculo¹⁸.

Nesse sentido, o art. 153, § 1º, CRFB/1988 admite que o Poder Executivo federal altere as alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários nas condições e limites estabelecidos em lei.

Em acréscimo, o art. 155, § 4º, IV, CRFB/1988 estabeleceu que o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, nas hipóteses em que o imposto incide uma única vez, terá suas alíquotas fixadas por meio de convênio entre Estados e Distrito Federal, admitindo-se, inclusive, que as mesmas sejam reduzidas e restabelecidas, consoante previsão da alínea c.

Finalmente, o art. 177, § 4º, I, b CRFB/1988 prevê hipótese de redução e restabelecimento de alíquota, por ato do Poder Executivo, da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Ou seja, a Constituição de 1988 impõe ao intérprete o ônus de equacionar se as mitigações ao princípio da legalidade seriam apenas aquelas previstas na Constituição, como se deu nos regimes desde a EC 18/1965 ou se, ao revés, diante da ausência de limitação do art. 150, I, CRFB/1988, seriam admissíveis outras hipóteses de utilização de decretos.

2.2. O princípio da legalidade e o papel da Administração Fiscal em matéria tributária – controvérsia doutrinária

A posição doutrinária amplamente dominante acerca dos limites do princípio da legalidade pode ser resumida nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, que destaca que não só o fato gerador da obrigação tributária deve conter previsão na lei formal, como também a sua alíquota, base de cálculo, os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária, assim como a fixação das infrações e penalidades tributárias¹⁹.

Aliomar Baleeiro, por sua vez, pondera que a decretação de tributos, na generalidade dos países de organização jurídica superior, resulta da colaboração

¹⁸ Dessa forma, devem ser tidos como não recepcionados pela Constituição de 1988 os artigos 21, 26 e 65 do CTN. SCHOUBERT, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 320.

¹⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

entre o Legislativo e o Executivo. Embora seja deste último, em regra, a iniciativa para propor impostos novos ou para majorar os existentes, só o Poder Legislativo tem competência para deliberar, em última análise, sobre a oportunidade e conveniência de cada tributo, de tal modo que “só são exigíveis os tributos decretados em leis, nos casos e dentro dos limites desta”²⁰.

Verifica-se que predomina no Direito brasileiro a visão de que há uma verdadeira reserva absoluta de lei em sentido formal em matéria tributária, pela qual caberia à lei fixar todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade para o administrador²¹, chegando-se mesmo a afirmar que o regulamento não cria obrigação que já não esteja na lei²².

No entanto, esse entendimento vem sendo progressivamente mitigado, de modo a se reconhecer que, em alguma medida, a Administração Pública também atua na criação do Direito Tributário. Dentro dessa ordem de ideias, no âmbito do Direito Português, José Casalta Nabais reconhece que o papel da Administração Fiscal não é o de mera executora de determinações já integralmente contidas na lei.

Consoante leciona, a Administração deve ter uma margem de livre decisão, que pode ser entendida como “poder fiscal da Administração”, considerando, inclusive, que o Poder Executivo dispõe de melhores condições que o Poder Legislativo para tutelar questões de ordem técnica²³.

No caso específico do Direito brasileiro, Sergio André Rocha, após traçar a evolução do Estado Liberal para o Estado Social, em que a função estatal preponderante deixa de ser a legislativa, passando a haver maior relevo para as atividades do Estado-Administração, pondera que, na atual sociedade contemporânea, o papel atribuído à lei e à Administração devem ser revisitados.

Nesse sentido, remarca que o Poder Executivo passa a assumir uma função de centralidade no âmbito jurídico e social, com o crescimento das atividades que lhe são atribuídas e o conseqüente reconhecimento de sua legitimidade democrática, decorrente da eleição dos chefes dos órgãos de cúpula.

Em acréscimo, pondera que, além de possuir maior capacidade que o Poder Legislativo para lidar com matérias técnicas, o excesso de leis (também conhecido como “inflação legislativa”), a incapacidade de as mesmas tratarem exaustivamente dos problemas da sociedade e a globalização são fatores que desestimulam a crença

²⁰ BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª Ed. Atualizado por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 199.

²¹ BARRETO, Aires Fernandino. O princípio da legalidade e mapas de valores. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 6*, Princípio da Legalidade. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 20-21.

²² ATALIBA, Geraldo. Regulamento no direito brasileiro. *Revista Forense*, v. 297. Rio de Janeiro, Forense, p. 46, 1987.

²³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 334, 339-340.

de que a segurança jurídica decorreria apenas da aprovação de leis em sentido formal²⁴.

A essa altura, o autor admite a delegação legislativa em matéria tributária, a qual denomina deslegalização, como consequência da preponderância do Poder Executivo e arrola quatro requisitos para tanto.

O primeiro deles é a possibilidade jurídica de delegação, ou seja, a mesma deve ser permitida ou não deve haver vedação implícita ou explícita. O segundo requisito é o de que a lei deve estabelecer os limites em que será legítima a atuação do delegatário. Em terceiro lugar, remarca que o poder delegante permanece com a competência legislativa plena para legislar e, em quarto, assevera que a legitimidade da delegação pressupõe mecanismos de controle da atividade delegada, seja pelo próprio Poder Legislativo, seja pelo Poder Judiciário²⁵.

Silvia Faber Torres, a seu turno, na mesma linha de Sergio André Rocha, acentua que o papel atribuído à Administração Pública precisa ser revisitado, admitindo-se o uso de decretos para regular determinados aspectos da tributação, notadamente no que se refere aos tributos contraprestacionais, como as taxas, que estão intimamente vinculados a uma atividade administrativa específica²⁶.

Nessa linha, segundo leciona, a concepção de uma legalidade clássica ou tradicional, que concebe a lei como garantia absoluta de segurança jurídica do cidadão em face do Poder Executivo, deve ceder espaço à constatação de que, no Estado Contemporâneo, torna-se inaceitável a contraposição entre legalidade fiscal e a legalidade da administração, considerando, a um só tempo, a superação da rígida separação de poderes e a busca do equilíbrio entre segurança e justiça, com a ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais. Na sua visão, o direito tributário, embora possua princípios e institutos específicos, não deixa de ser um direito administrativo especial, pelo que as fronteiras da legalidade tributária devem ser encontradas na dogmática do direito administrativo e da teoria do direito²⁷.

Feitos esses esclarecimentos, que demonstram que a legalidade vem merecendo diversas abordagens doutrinárias, passa-se a enfrentar os contornos do princípio da tipicidade em matéria tributária (legalidade sob o aspecto material) para, finalmente, chegar-se à jurisprudência que vem se formando no STF acerca da matéria.

²⁴ ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Volume 1 – Constituição e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015, p. 512-518.

²⁵ ROCHA, Sergio André da. *Op. cit.*, p. 518-520.

²⁶ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 260-261, 266-271.

²⁷ *Ibid.*, p. 250-252, 262.

3. O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

3.1. Os tipos e conceitos no Direito Tributário

Como corolário do princípio da segurança jurídica, a doutrina tributária identifica, ao lado do princípio da legalidade, a existência de verdadeiro princípio de tipicidade no âmbito da teoria geral do Direito Tributário. Com efeito, como já adiantado no item anterior, enquanto a legalidade, do ponto de vista formal, designa a relação estabelecida entre a lei e o decreto, a tipicidade diz respeito ao conteúdo de que a lei tributária deve se revestir.

Assim, conforme se demonstrará com o presente, rios de tinta têm sido escritos a fim de delimitar qual o grau de determinação deve estar presente nas leis que cuidam de matéria tributária. Em outros termos, diversos doutrinadores vêm se debruçando sobre a desafiadora questão de perquirir se a lei que cria ou institui tributos pode conter conceitos indeterminados ou cláusulas gerais ou se, ao revés, deve conter somente conceitos fechados e herméticos, que, por essa via, afastariam qualquer margem de discricionariedade para a Administração Pública.

A fim de responder a essa questão, formaram-se duas correntes principais no Direito Tributário, quais sejam, a tipicidade fechada e a tipicidade aberta. A primeira, em linhas gerais, advoga a necessária precisão conceitual, defendendo que a lei deve descrever pormenorizadamente todos os elementos da relação tributária. Já a segunda, parte do pressuposto de que a indeterminação é imanente à linguagem, alcançando, inclusive, a legislação tributária, o que não vulnera a segurança jurídica.

Antes, porém, de se passar à análise de suas modalidades, cabe esclarecer que as raízes do estudo da tipicidade encontram-se na doutrina germânica. Nesse sentido, Karl Larenz estabelece os contornos do tipo a partir da sua contraposição com os conceitos. Enquanto estes últimos são fixados por meio de sua definição, os tipos não se definem, mas se descrevem. Ademais, se, de um lado, os conceitos são aplicáveis quando as notas que o compõem estão todas presentes, de outro, os tipos admitem gradação. Seguem, abaixo, as suas lições:

Um conceito está fixado por meio da sua definição, de tal modo que haja de aplicar-se a um evento concreto ou situação de fato ‘só quando e sempre que’ se possam nele encontrar o conjunto das notas características da definição. *Esta proposição não vale para o tipo. As notas características indicadas na descrição do tipo não precisam, pelo menos algumas delas, estar todas presentes; podem nomeadamente ocorrer em medida diversa. São com*

*frequência passíveis de gradação e até certo ponto comutáveis entre si*²⁸. [Grifos nossos].

Conforme amplamente assinalado pela doutrina nacional²⁹, característica essencial dos tipos, que é assinalada por Karl Larenz a partir da 3ª edição de sua obra, de 1975, consiste na abertura dos mesmos. A referida abertura designa uma maior margem de variação, possibilitando um procedimento mais elástico³⁰.

Verifica-se, outrossim, que Karl Larenz ressalta que os conceitos pressupõem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que os tipos, pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores. Na verdade, segundo leciona, o tipo contém uma pauta de valoração que carece de conteúdo, de forma apriorística, o que deverá ser feito no caso particular. O método subsuntivo, ao contrário, consiste, em termos ideais, em um procedimento isento de valoração, o que tornaria a aplicação do Direito segura³¹.

Na doutrina brasileira, Ricardo Lobo Torres leciona que a tipicidade (*Typizität*) consiste na qualidade do tipo jurídico, enquanto a tipificação (*Typisierung*) pode ser compreendida como a formação normativo do tipo. O tipo, por sua vez, é definido como a ordenação dos dados concretos existentes na realidade a partir de critérios de semelhança³².

Ainda segundo o autor, são exemplos de tipos as locuções empresa, empresário, trabalhador, indústria e poluidor, de tal modo que nas referidas expressões “se contém todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie”. Nessa linha, destaca que o tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta³³.

Traçados os esclarecimentos gerais sobre o princípio da tipicidade, passa-se ao estudo de suas modalidades, consoante a formulação que vem sendo feita pela doutrina. Esclareça-se que a divisão feita neste artigo entre doutrinadores que se filiariam a uma ou outra corrente tem fins meramente didáticos e parte da produção acadêmica dos autores listados, sem prejuízo de que seja possível verificar modificações de posicionamento de um mesmo autor ou mesmo zonas de incerteza nas obras analisadas. Contudo, cumpre pontuar que a classificação utilizada pode ser aperfeiçoada e, como qualquer classificação, representa um verdadeiro livro aberto, sempre suscetível a mudanças.

²⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 306-307 e 310. Destaque-se, contudo, que, como remarca Larenz, há situações nas quais o conceito e o tipo não são contraposições rígidas, admitindo pontos de comunicação, de modo tal que “a descrição de um tipo pode ser entendida como um estágio anterior à formação de um conceito”.

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 189.

³⁰ LARENZ, Karl. *Op. cit.*, p. 310.

³¹ *Ibid.*, p. 299, 309.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 480-481.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 481.

3.2. A tipicidade fechada

A formulação da doutrina da tipicidade fechada no Direito brasileiro encontrou em Alberto Xavier um dos seus principais expoentes. Defensor de que o princípio da legalidade da tributação deve ser revestido de características especiais, o autor entende que a lei tributária deve ser uma verdadeira “lei qualificada”. Ou seja, por essa visão, existe uma reserva absoluta de lei em matéria tributária, de sorte que o papel do aplicador limita-se a subsumir o fato à norma, sem que lhe caiba exercer qualquer atividade valorativa³⁴.

Alberto Xavier leciona que o princípio da tipicidade não consiste em um princípio autônomo em relação à legalidade, identificando-o com a reserva absoluta de lei. Segundo sustenta, assim como no Direito Penal o princípio da tipicidade representa uma garantia dos jurisdicionados em face do poder dos juízes, no Direito Tributário traduz-se em um instrumento de defesa dos particulares diante de possíveis arbítrios da Administração (*nullum tributum sine lege*)³⁵.

Sob essa ótica, leciona que a reserva absoluta de lei pressupõe que, quanto aos elementos essenciais do tributo previstos no art. 97, CTN, a lei contenha não apenas o fundamento da decisão, mas o próprio critério de decidir. Ou seja, o objeto da tipificação é constituído pelos fatos e efeitos, as situações jurídicas iniciais e finais, em homenagem ao postulado da segurança jurídica³⁶.

Dentro dessa ordem de ideias, Alberto Xavier enumera como corolários da tipicidade os princípios da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação ou tipicidade fechada. Portanto, verifica-se que, segundo o seu magistério, a tipicidade fechada consiste em um dos aspectos do princípio da tipicidade³⁷. A seguir, serão explanados, em linhas gerais, os conteúdos de cada um dos subprincípios referidos.

O primeiro deles, que é o princípio da seleção, designa que o tributo não pode ser descrito a partir de uma cláusula ou conceito geral, mostrando-se imprescindível que o legislador eleja fatos que revelem capacidade contributiva, aptos a ensejar a incidência tributária.

De outro lado, complementando o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus* determina que a tipologia tributária seja taxativa, e não meramente exemplificativa. Alberto Xavier enxerga no princípio do *numerus clausus* uma verdadeira *Magna Charta* do contribuinte, que, a um só tempo, veda o recurso à analogia e torna a ordem tributária completamente livre de lacunas³⁸.

³⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-18.

³⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.

³⁶ *Ibid.*, p. 73, 77-78.

³⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

³⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86-88.

O princípio do exclusivismo, por sua vez, traduz-se no conteúdo do art. 114 do CTN, pelo qual o fato gerador da obrigação tributária pode ser definido como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O exclusivismo designa, pois, que os tipos devem conter os elementos necessários à tributação e que, uma vez presentes, ensejam a incidência tributária, sem quaisquer outras considerações valorativas³⁹.

Finalmente, o princípio da determinação ou tipicidade fechada exige que os elementos que integram o tipo sejam precisos e determinados, cabendo ao órgão de aplicação do direito descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo da lei, que, por essa visão, é lógico e unívoco, sem admitir considerações subjetivas⁴⁰.

Já Misabel Derzi, partindo da distinção entre tipos e conceitos, leciona que a diferença entre ambos é essencialmente de grau, pois, enquanto os primeiros se articulam com uma estrutura aberta e flexível à realidade, servindo à aplicação de princípios, os últimos correspondem a um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei e à uniformidade de tratamento dos casos isolados⁴¹.

Consoante destaca e já foi referido no item anterior, a partir de 1975, a expressão tipo fechado foi eliminada da obra *Metodologia da Ciência do Direito* de Karl Larenz, que, a partir da sua 3ª edição, passou a prever que o tipo necessariamente é aberto. Nessa linha, reconhece que os tipos implicam a inesgotabilidade de suas notas, tornando-o mais adequado a adaptar-se a situações novas⁴².

Assim como Alberto Xavier, Misabel Derzi defende que a tipicidade diz respeito ao próprio princípio da legalidade, sob o aspecto material, referindo-se ao conteúdo da lei. No entanto, diferentemente daquele autor, entende que a tipicidade vem sendo impropriamente utilizada, ao menos nos países latino-americanos, como sinônima do princípio da especialidade ou especificação conceitual, pelo qual os tributos são descritos com precisão, sem margem de considerações subjetivas pelo intérprete. Reportando-se a Alberto Xavier, destaca Misabel Derzi:

São mais recentes as tentativas de transposição de tipo e de tipicidade, em sentido impróprio, para o Direito Tributário. Embora Alberto Xavier, um dos mais eméritos juristas lusobrasileiros, identifique o tipo, corretamente, à concreção de fatos e efeitos, sem, pois, restringi-lo a *Tatbestand* ou fato gerador, na mesma linha de raciocínio de Carnelutti ou Oliveira Ascensão, confunde-o com o conceito determinado classificatório⁴³.

³⁹ *Ibid.*, p. 89-92.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 92-99.

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 83-84.

⁴² *Ibid.*, p. 60-64.

⁴³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 191.

Com efeito, na visão da autora, os tipos apresentam textura aberta e, sob essa ótica, são inaplicáveis a certos setores jurídicos, como o Direito Penal, o Direito Tributário e os Direitos Reais. Na verdade, em relação a esses ramos do conhecimento, em que os tipos cedem lugar aos conceitos determinados, apenas impropriamente se poderia cogitar do princípio da tipicidade, que abre espaço ao já referido princípio da especificação.

Nessa linha, Misabel Derzi assinala que a divisão de competências tributárias traçadas pelo legislador constituinte tampouco se compatibiliza com a linguagem tipológica, diante das estruturas flexíveis próprias dos tipos, que, se de um lado, conferem maior permeabilidade à estrutura jurídica, de outro, entram em rota de tensão com a rigidez característica do sistema de repartição de competências.

Ressalte-se, entretanto, que, embora defenda a impossibilidade de uso de tipos no Direito Tributário, ela não descarta a presença de verdadeiros resíduos tipológicos em sua estrutura, como se verifica na possibilidade de o Poder Executivo, em certas espécies tributárias, poder graduar as alíquotas⁴⁴.

Ademais, pondera que tipo não representa a tradução da expressão alemã *Tatbestand*, como equivocadamente procedido no âmbito do Direito Penal. Consoante leciona, embora *Tatbestand*, no Direito Tributário, seja usualmente traduzido como fato gerador, esta locução apenas impropriamente pode ser tomada como sinônima de tipo, eis que este último engloba realidade mais ampla que fato gerador.

Com efeito, partindo da dicotomia existente entre as correntes unitária e dualista no Direito Tributário, pelas quais, respectivamente, o fato gerador e a tributabilidade seriam um mesmo e único fenômeno ou, ao revés, representariam realidades distintas⁴⁵, Misabel Derzi defende a corrente unitária, nos termos seguintes:

Despir o fato gerador (ou hipótese) de sua tributabilidade é despi-lo de sua normatividade, restando a facticidade pura. [...] Sem dúvida, um avanço doutrinário representa a corrente da visão unitária do tributo, a qual, superando as contradições ontológico-axiológicas e lógico-eficaciais anteriores, se valeu da analiticidade com que a doutrina dualista do tributo soube contribuir para a Ciência do Direito⁴⁶.

Passando-se às lições de Luciano Amaro, o autor remarca que a legalidade tributária pressupõe não a simples preeminência de lei, mas a reserva absoluta de lei. Consoante sustenta, como corolário do princípio da legalidade, pode-se identificar o princípio da tipicidade, qualificada como fechada ou cerrada, que apresenta duas vertentes essenciais, sendo uma dirigida ao legislador e outra, ao aplicador.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 83-84, 103, 250, 287.

⁴⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 114, 202-203, 216.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 242-243.

Ao destinar-se ao legislador, o princípio da tipicidade impõe que a lei seja definida de modo taxativo e completo, contendo todos os elementos necessários à tributação. Já no que se refere à atividade do aplicador, como decorrência do caráter exaustivo da lei, infere que o princípio da tipicidade afasta a interpretação extensiva e a analogia em matéria tributária⁴⁷.

Em igual sentido, Ives Gandra da Silva Martins pondera que a legalidade é o primeiro dos princípios concernentes às limitações ao poder de tributar, devendo ser compreendido de forma estrita no Direito Tributário. Dentro dessa ordem de ideias, destaca que a flexibilidade, característica do princípio da legalidade no direito privado, não se presta aos fins da Ciência das Finanças.

Já quanto ao princípio da tipicidade, assevera que o tipo deve estar inteiramente contido na lei, retomando a divisão nas quatro subespécies vislumbradas por Alberto Xavier. Nesse sentido, discorre que a norma impositiva elege o tipo tributário (subprincípio da seleção), afastando o uso de analogias (subprincípio do *numerus clausus*), particularizando a situação fática (princípio do exclusivismo) e conceituando, de forma precisa, o fato imponível (subprincípio da determinação)⁴⁸.

Vislumbrando o princípio da tipicidade como decorrência imediata do princípio da estrita legalidade, sustenta Paulo de Barros Carvalho que a tipicidade consiste em um plus em relação à legalidade. Se, de um lado, a regra tributária deve ser introduzida por meio de lei (legalidade em sentido lato), de outro, impõe-se que a lei tributária traga em seu bojo os elementos descritivos do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (tipicidade)⁴⁹.

Onofre Alves Batista Júnior, por sua vez, pondera que, ainda que o princípio da tipicidade fechada não encontre expressão direta na Constituição de 1988, ele pode ser compreendido como a exigência de especificação conceitual, de sorte que a lei formal deve conter os elementos essenciais caracterizadores dos tributos, afastando-se a discricionariedade e a analogia na sua determinação, bem como reduzindo a margem de valoração da Administração Fiscal⁵⁰.

Finalmente, Yonne Dolácio de Oliveira, partindo da premissa de que o Direito Tributário brasileiro consagra verdadeiro princípio da reserva absoluta de lei, defende que a lei tributária é lei cerrada, cabendo ao legislador definir exaustivamente os elementos que compõem a hipótese de incidência.

Aduz que a referida norma cerrada funciona com rigor conceitual, exigindo subsunção, ao contrário dos tipos abertos, que não são definidos, admitindo limites flexíveis e coordenação. Da leitura conjugada dos artigos 97 e 114, CTN, sustenta

⁴⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 112-113.

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. Coatualizador Rogério Gandra Martins. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 256-261.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174.

⁵⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "Princípio da Tipicidade Tributária" e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 653-655, 668.

que o Código Tributário brasileiro consagrou inequivocamente tipos fechados, pois, “ou o caso concreto oferece todas as características do repertório da hipótese legal” “ou não é afetado por ela”⁵¹.

Em suma, verifica-se que diversos setores doutrinários entendem, como corolário do princípio da legalidade estrita e das garantias asseguradas aos contribuintes, que a tipicidade tributária deve ser necessariamente fechada, cabendo ao Poder Legislativo regular minuciosamente todos os elementos do fato gerador e deixando ao aplicador um papel meramente subsuntivo.

Entretanto, a referida concepção é contraposta pela teoria da tipicidade aberta, conforme será exposto a seguir.

3.3. A tipicidade aberta no Direito brasileiro

A partir das lições extraídas da obra de Karl Larenz, no sentido de que o tipo caracteriza-se pela fluidez e abertura, em oposição aos conceitos, que estão fixados por meio de sua definição, tem ganhado força a defesa da tipicidade aberta no Direito Tributário brasileiro.

Seus teóricos assinalam, inclusive, que o princípio da segurança jurídica não é atingido por meio da utilização de conceitos fechados. Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro leciona que a norma vai além do seu teor literal, não podendo ser conhecida sem a necessária interação com a realidade fática que a circunda. Ademais, a indeterminação da norma tributária decorre não apenas dos valores e princípios fundamentais aplicáveis ao Direito Tributário, mas também da natureza fluida da linguagem utilizada.

Sustenta que, embora a completa determinação seja um ideal a ser perseguido, o detalhamento indiscriminado pode levar a uma maior indefinição, uma vez que o excesso de pormenores faz com que vários traços da realidade deixem de ser contemplados pelo texto legal⁵².

Citando Kant, assinala que “os conceitos sem tipos são vazios, e os tipos sem conceitos são cegos”, pelo que leciona não haver uma oposição necessária entre os referidos institutos. Em verdade, a relevância da tipicidade aberta não está em um possível antagonismo com os conceitos, mas no reconhecimento de que a indeterminação é imanente a toda a linguagem – jurídica ou não – de forma que o Direito Tributário não representa uma exceção a essa realidade⁵³.

Sergio André Rocha, a seu turno, leciona que a evolução da teoria hermenêutica promove uma releitura do princípio da legalidade e da pretensão de

⁵¹ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 6, Princípio da Legalidade. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 506-510.

⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 190-192.

⁵³ *Ibid.*, p. 205-206.

segurança jurídica a ele vinculado. Com efeito, a complexidade da sociedade de risco tem levado o legislador a utilizar-se de conceitos indeterminados e de tipos, como instrumentos de abertura das regras tributárias⁵⁴.

No contexto do Direito alemão, observa Karl Engisch que o método subsuntivo mostra-se insuficiente para que juizes e administradores públicos apliquem a lei, reconhecendo que todos os Poderes de Estado são chamados “a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador”. Nessa linha, assevera que os conceitos absolutamente determinados “são muito raros no Direito”, que se constitui preponderantemente por conceitos com algum grau de indeterminação, seja no conteúdo, seja na extensão⁵⁵.

Reportando-se às lições de Karl Engisch, Sergio André Rocha defende que a tipicidade aberta coaduna-se com o princípio da legalidade, se este for compreendido à luz das particularidades da sociedade pós-moderna. Ademais, sustenta que o Supremo Tribunal Federal, através do RE 343.446/SC, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Julgamento 20/03/2003, DJ 04/04/2003 consagrou o entendimento referido⁵⁶.

Por meio do julgamento *supra*, foi questionada a constitucionalidade dos artigos 3º, II, Lei 7.787/1989⁵⁷ e 22, II, Lei 8.212/1991⁵⁸, com a redação dada pela

⁵⁴ ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Volume 1 – Constituição e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015, p. 512-514, 526-533.

⁵⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 8ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 207-209. Engisch cita os conceitos numéricos como exemplos de conceitos determinados, especialmente quando combinados com medidas ou valores monetários.

⁵⁶ ROCHA, Sergio André. *Op. cit.*, p. 537-540. Reportando-se, igualmente, ao julgamento do SAT, cumpre fazer referência a: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 170-172.

⁵⁷ Art. 3º, Lei 7787/1989. A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

[...] II - de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.

⁵⁸ Art. 22, Lei 8212/1991. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...] II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...] § 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Lei 9.732/1998, assim como do Decreto 612/1999 e posteriores alterações pelo Decreto 2.173/1997⁵⁹, que instituíram e regulamentaram a contribuição social destinada ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), incidente sobre o total da remuneração.

Entre outros questionamentos, para os fins que interessam a este trabalho, a parte recorrente alegou que os decretos referidos teriam inovado na ordem jurídica, redefinindo o conceito de atividades preponderantes e graus de risco, bem como destinando a contribuição ao SAT para o financiamento dos benefícios concedidos, o que vulneraria o princípio da legalidade.

Verifica-se que as alíquotas da aludida contribuição seriam de 1%, 2% ou 3%, a depender de a atividade preponderante do contribuinte ser classificada como de risco leve, médio ou grave, nos termos do art. 22, II, Lei 8.212/1991. De outro lado, a definição do que seria atividade preponderante, assim como o grau de risco, foi deixado a cargo do Poder Executivo, o que ensejou as alegações de violação à legalidade e à tipicidade.

Em seu voto, o Min. Relator, Carlos Velloso, destacou que a hipótese não era de delegação legislativa pura, pois a lei já havia estabelecido de forma satisfatória todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária, tratando-se de regulamento *intra legem*. Segue a ementa do acórdão, *verbis*:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. *O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da*

⁵⁹ Art. 26, Dec. 2173/1997. [...] § 1º. Considera-se atividade preponderante a atividade que ocupar, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos residentes.

legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446/SC, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Julgamento 20/03/2003, DJ 04/04/2003). [Grifos nossos].

Embora o voto condutor do acórdão não tenha se pautado no princípio da tipicidade, mas na mera conformação aos limites do poder regulamentar⁶⁰, a hipótese é de verdadeira aplicação da tipicidade, vez que a legislação do SAT, ao enunciar as locuções “risco leve, médio ou grave”, compõe-se de tipos, conforme reconhece Sergio André Rocha⁶¹.

No âmbito do Direito Português, cumpre fazer referência ao posicionamento de José Casalta Nabais que, embora não utilize expressamente a locução tipicidade aberta, apresenta entendimento que em muito se assemelha ao dos seus defensores.

Consoante sustenta, mesmo nos setores em que a doutrina prega uma reserva de lei, esta poderá conter o que denomina “predeterminações abertas”, com a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, o que é especialmente significativo no campo dos impostos⁶².

Ademais, o princípio da determinabilidade não pode ser compreendido como uma exigência de pormenorização dos impostos, “uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina”. A consequência inarredável desse raciocínio é o de que, quanto maior o detalhamento, maior a indeterminação causada⁶³.

Nessa linha, pondera que a tipicidade não deve ser compreendida de forma rígida, vez que o caráter excessivamente analítico da lei do imposto pode comprometer, ao invés de consolidar, a segurança jurídica. De outro lado, assevera que apenas em um Estado Liberal seria possível insistir em uma concepção estrita da legalidade, de tal sorte que o legislador deveria adotar postura de autocontenção, sob pena de enveredar em “missões impossíveis”⁶⁴.

Portanto, pode-se concluir que, para os adeptos da tipicidade aberta, o que deve ser analisado, diante de cada caso concreto, não é se a lei esgota a matéria tributária, mas sim se há uma indeterminação de tal forma elevada no texto legislativo que implique em renúncia à própria competência parlamentar ou à calculabilidade e previsibilidade da imposição tributária⁶⁵.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, p. 171.

⁶¹ ROCHA, Sérgio André da. *Op. cit.*, p. 537-540.

⁶² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 334.

⁶³ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 355-356, 375, 377.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 335, 381-382.

⁶⁵ TORRES, Sílvia Faber. *Op. cit.*, p. 260-261, 266-271.

Feita a análise doutrinária específica acerca da tipicidade, passa-se à jurisprudência recente do STF quanto ao princípio da legalidade, tanto sob a ótica formal como material, a fim de que melhor se possa compreender o tema.

4. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

O STF, por meio de alguns precedentes, parece inequivocamente inclinado à orientação de que o princípio da legalidade, em âmbito formal, permite a atuação do poder normativo da Administração Pública, desde que haja parâmetros fixados em lei, assim como, em âmbito material, admite a possibilidade de indeterminação da linguagem. Alguns julgamentos proferidos pelo Plenário ilustram o quanto se expõe.

Por meio da ADI 4697/DF, foi questionada a constitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 da lei 12.514/2011, que regula as contribuições devidas aos conselhos profissionais, cuja previsão remonta ao art. 149, CRFB/1988. Para os fins do presente trabalho, cumpre fazer referência ao art. 6º da lei questionada⁶⁶, que, ao fixar o *quantum* do tributo, estabelece faixas de valor até um determinado montante, a depender do nível de escolaridade dos profissionais ou do capital social da empresa. De outro lado, o § 2º do citado artigo confere aos próprios conselhos profissionais a prerrogativa de fixar o valor da exação tributária.

Ao apreciar a referida ADI, o Plenário do STF, seguindo o voto condutor do Min. Edson Fachin, decidiu que as anuidades consistem em modalidade tributária e, portanto, sujeitam-se à aplicação do princípio da legalidade previsto no art. 150, I, CRFB/1988. Contudo, ponderou o Ministro que a previsão legal de um teto para que a autarquia profissional fixasse o valor da tributação satisfazia o princípio da

⁶⁶ Art. 6º, lei 12.514/2011. *As anuidades cobradas pelo conselho serão no valor de:*

- I. para profissionais de nível superior: até R\$ 500,00 (quinhentos reais);
- II. para profissionais de nível técnico: até R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais); e
- III. para pessoas jurídicas, conforme o capital social, os seguintes valores máximos:
 - a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 500,00 (quinhentos reais);
 - b) acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais): R\$ 1.000,00 (mil reais);
 - c) acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais): R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais);
 - d) acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais): R\$ 2.000,00 (dois mil reais);
 - e) acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais): R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais);
 - f) acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 3.000,00 (três mil reais);
 - g) acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).

§ 1º Os valores das anuidades serão reajustados de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou pelo índice oficial que venha a substituí-lo.

§ 2º *O valor exato da anuidade*, o desconto para profissionais recém-inscritos, os critérios de isenção para profissionais, as regras de recuperação de créditos, as regras de parcelamento, garantido o mínimo de 5 (cinco) vezes, e a concessão de descontos para pagamento antecipado ou à vista, *serão estabelecidos pelos respectivos conselhos federais*. [Grifos nossos]

legalidade, remarcando a necessidade de superação do modelo fundado na tipicidade fechada. Segue a ementa da decisão, *verbis*:

ATOS DIRETOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUTARQUIAS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE PROFISSIONAL. ANUIDADES. ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEI COMPLEMENTAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRATICABILIDADE. PARAFISCALIDADE. LEI FEDERAL

12.514/2011 1. A jurisprudência desta Corte se fixou no sentido de serem os conselhos profissionais autarquias de índole federal. Precedentes: MS 10.272, de relatoria do Ministro Victor Nunes Leal, Tribunal Pleno, DJ 11.07.1963; e MS 22.643, de relatoria do Ministro Moreira Alves, DJ 04.12.1998. 2. *Tendo em conta que a fiscalização dos conselhos profissionais envolve o exercício de poder de polícia, de tributar e de punir, estabeleceu-se ser a anuidade cobrada por essas autarquias um tributo, sujeitando-se, por óbvio, ao regime tributário pátrio.* Precedente: ADI 1.717, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 28.03.2003. 3. *O entendimento iterativo do STF é na direção de as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais caracterizarem-se como tributos da espécie “contribuições de interesse das categorias profissionais”, nos termos do art. 149 da Constituição da República.* Precedente: MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 4. Não há violação à reserva de lei complementar, porquanto é dispensável a forma da lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Precedentes. 5. Em relação à ausência de pertinência temática entre a emenda parlamentar incorporada à Medida Provisória 536/2011 e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, verifica-se que os efeitos de entendimento da ADI 5.127, de relatoria da Ministra Rosa Weber e com acórdão por mim redigido, não se aplica à medida provisória editada antes da data do julgamento, uma vez que a este foi emprestada eficácia prospectiva. 6. A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa

física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. *Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11.* 8. *No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade.* Doutrina. 9. *Ações Diretas de Inconstitucionalidade improcedentes.* (ADI 4697/DF, rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, Julgamento 06/10/2016, DJe 30/03/2017). [Grifos nossos].

Contemporaneamente à decisão referente às anuidades devidas aos conselhos profissionais, o STF julgou recurso extraordinário, de relatoria do Min. Dias Toffoli, em que eram questionadas disposições legais acerca da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), que é taxa de polícia devida aos Conselhos de Engenharia, Arquitetura e Agronomia.

Por meio do citado precedente⁶⁷, o STF decidiu que é constitucional a previsão da lei 6.994/1982⁶⁸, que estabelece o limite máximo para o valor da ART. Ou seja, entendeu-se que, desde que a lei estipule os elementos essenciais da exação, é admissível que regulamento do conselho profissional fixe o valor da taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal.

Nesse sentido, foi publicado o tema 829, estabelecendo, em sede de repercussão geral, a tese de que:

Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.

⁶⁷ RE 838.284/SC, rel. MIN. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, Julgamento 19/10/2016, DJe 22/09/2017.

⁶⁸ Art. 2º, lei 6.994/1982. Cabe às entidades referidas no art. 1º desta Lei a fixação dos valores das taxas correspondentes aos seus serviços relativos e atos indispensáveis ao exercício da profissão, restritas aos abaixo discriminados e observados os seguintes limites máximos:

(...)

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, criada pela lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, as quais poderão ser fixadas observado o limite máximo de 5 MVR. [Grifos nossos]

No entanto, o STF entendeu que há violação ao art. 150, I, CRFB/1988, na hipótese de a lei não estabelecer parâmetros, conferindo autorização genérica para os conselhos de fiscalização profissional fixarem as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas, o que conferiria puro arbítrio ao administrador⁶⁹. Dessa forma, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei 11.000/2004 e, por arrastamento, do seu § 1º⁷⁰.

A partir desse precedente, foi, igualmente, publicado o tema 540, por meio do qual, em sede de repercussão geral, foi estabelecido que:

É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.

Em seu voto, após tecer as considerações teóricas referidas no precedente anterior, acerca da taxa de anotação de responsabilidade técnica, o Ministro relator destacou que a lei impugnada não estabeleceu uma relação de complementaridade e subordinação com o regulamento, diante da ausência de parâmetros legais para a fixação do tributo devido, o que representaria verdadeira degradação da reserva legal, permitindo o puro arbítrio do administrador.

Portanto, a partir dos recentes precedentes do STF, infere-se que a tendência da atual composição da Corte caminha no sentido de conceber a legalidade com contornos diferentes para impostos, de um lado, e para taxas e contribuições parafiscais, de outro, considerando que, no caso destas duas últimas exações, existe uma atividade estatal subjacente, o que leva a uma maior carga de cognição dos regulamentos, notadamente em matéria técnica⁷¹.

Verifica-se, pois, nos três precedentes referidos, que as decisões do Plenário do STF centraram-se na análise da legalidade do ponto de vista formal, isto é, admitiu-se que as próprias autarquias, através do poder normativo de que dispõem, fixassem o valor do tributo devido, a partir de *standards* contidos na lei.

⁶⁹ RE 704.292/PR, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, Julgamento 19/10/2016, DJe 03/08/2017.

⁷⁰ Art. 2º, lei 11.000/2.004. Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.

§ 1º Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.

⁷¹ Ricardo Lodi Ribeiro, ao discorrer sobre o princípio da tipicidade, destaca que a abertura dos tipos é maior nas taxas e contribuições do que nos impostos, diante de os impostos serem fruto de construções legislativas mais antigas, normalmente relacionadas ao Direito Civil. Todavia, o grau de abertura, em quaisquer tributos, deve ser sempre definido pela lei tributária. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 212-213.

Contudo, em julgamento sobre a incidência de ISS sobre os planos de saúde, decorrente de recurso extraordinário⁷² em que se impugnavam as previsões contidas nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC 116/2003, o STF enfrentou de forma específica a questão referente à tipicidade (legalidade material) no Direito Tributário.

Após discorrer amplamente sobre as competências em matéria tributária e as correlatas normas de interpretação⁷³, o Plenário do STF, seguindo o voto condutor do Min. Luiz Fux, fixou a premissa de que as normas de competência tributária fixadas na Constituição Federal apresentam natureza tipológica⁷⁴.

Baseando-se nas lições de Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos⁷⁵, o Plenário do STF entendeu que a expressão “serviços de qualquer natureza”, contida no art. 156, III, CRFB/1988 para fins de delimitar o fato gerador do ISS, consiste em verdadeiro tipo, pelo que não se restringiria às meras obrigações de fazer.

Com efeito, ao decidir que os itens impugnados da lista anexa à LC 116/2003 eram compatíveis com o Texto Constitucional, o STF enfatizou que os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB/1988 demonstra que o constituinte tinha consciência de que a lei complementar desempenha um importante papel no Direito Tributário.

Dessa forma, por meio do citado julgamento, o STF assentou, na própria ementa da decisão, a máxima de que os conceitos constitucionais não são fechados e unívocos, e, no seu voto condutor, a premissa de que os tipos tributários são abertos, consoante as linhas traçadas pela doutrina referida no item anterior.

Observa-se, pois, que, embora o contencioso envolvendo o princípio da legalidade esteja longe do fim, o STF tem dado substanciais demonstrações de que a Administração Pública não é mera executora de decisões já integralmente contidas na lei, ao mesmo tempo em que vem admitindo o emprego de conceitos indeterminados em matéria tributária. Como já adiantado, a questão a ser enfrentada, diante de cada caso concreto, é a da intensidade da indeterminação da linguagem, mas não a sua vedação de forma apriorística.

⁷² RE 651.703/PR, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 29/09/2016, DJe 26/04/2017.

⁷³ Para uma análise mais aprofundada acerca do tema, em que se enfatizam os conflitos de competência tributária e os critérios para a sua resolução, cabe fazer referência ao artigo seguinte, cujas premissas metodológicas foram acolhidas no RE 651.703/PR: OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. O conflito de competência entre o ISS e o ICMS à luz do RE 688223/PR. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Orgs.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Volume III – Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 243-284.

⁷⁴ Para uma posição crítica quanto ao tema, defendendo a desvinculação entre normas de competência e tipicidade: VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005 e QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 231-262.

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 270 e 275.

Dessa forma, a partir do cenário jurídico traçado, impõe-se seja revisitado o papel da Administração Pública no Direito Tributário, que deverá atuar na concretização, a um só tempo, da segurança jurídica e das garantias fundamentais do contribuinte.

5. CONCLUSÃO

O princípio da legalidade, tanto sob o aspecto formal como sob o aspecto material, vem passando por uma releitura no Direito Tributário. Nesse sentido, tanto a exigência de que toda a matéria tributária venha regulada por meio de lei aprovada pelo Poder Legislativo vem sendo revista, como a própria noção de que o conteúdo da relação tributária deve ser esgotado na lei não encontra suporte na jurisprudência recente do STF.

Com efeito, o poder regulamentar do Poder Executivo, notadamente no que se refere a tributos contraprestacionais, vem ganhando espaço, ao mesmo tempo em que se reconhece que a utilização de conceitos indeterminados pelo legislador tributário é inerente à Ciência do Direito e se insere no contexto do Estado contemporâneo e da sociedade de risco.

Portanto, deve ser reconhecido o papel normativo conferido à Administração Pública, em matéria tributária, nos limites dos *standards* estabelecidos em lei, o que não representa vulneração do princípio da segurança jurídica, mas, ao revés, concretização da maior capacidade técnica de que dispõe.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Regulamento no direito brasileiro. *Revista Forense*, v. 297. Rio de Janeiro, Forense, p. 39-49, 1987.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª Ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "Princípio da Tipicidade Tributária" e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia. In *Direito Tributário e a Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 647-674.

- BARRETO, Aires Fernandino. Princípio da legalidade e mapas de valores. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 6*, Princípio da Legalidade. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 17-40.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 213, jun. 2013, p. 48-65.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as delegações legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 8ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72-99.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.
- NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Imposto sobre serviços e a imprensa. Anúncios em livros, jornais e revistas. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito*

- Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 377-392.
- OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. O conflito de competência entre o ISS e o ICMS à luz do RE 688223/PR. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Orgs.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Volume III – Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 243-284.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 6*, Princípio da Legalidade. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 483-544.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 231-262.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 186-217.
- _____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 45, n. 177, p. 215-222, jan./mar. 2008.
- ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo. In: BORJA, Célio e RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). *Temas de Direito Público – Estudos em homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli – Volume 1 – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015, p. 507-542.
- ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 139-180.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição Federal de 1988. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles e LÔBO, Marcelo Jatobá (Coords.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 199-238.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In CONTI, José Maurício (Org.) *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136-184.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.
- TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais e EDUC, 1976.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Recebido em: 07/2017
Aprovado em: 17/09/2018
Revisado pela autora em: 09/2019