

# LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, SEGURANÇA JURÍDICA E CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

*Fiscal Legality, Legal Certainty And Indefinite Legal Concepts*

**Andréa Karla Ferraz**

*Procuradora da Fazenda Nacional  
Mestre em Direito Público*

**SUMÁRIO** - Introdução. 1. O que são a legalidade e a tipicidade tributárias? 2. A distinção entre tipos e conceitos. 3. Qual raciocínio predomina no direito tributário: o tipológico ou o conceitual? 4. O julgamento do supremo tribunal federal no caso da contribuição ao sat (seguro de acidentes de trabalho). 5. A utilização de tipos e conceitos indeterminados pela norma tributária é incompatível com o princípio da segurança jurídica? Conclusão. Referências bibliográficas

**RESUMO** - O artigo tem por campo de estudo o problema da utilização de tipos e conceitos jurídicos indeterminados na conformação da norma tributária e sua relação com os princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária. Objetiva-se, após apresentar as polêmicas doutrinárias acerca do que se deve entender por tipicidade tributária, verificar se o ordenamento jurídico brasileiro permite a utilização dos conceitos indeterminados e de tipos na configuração dos tributos. Examinam-se os principais argumentos das duas correntes doutrinárias a respeito do tema, bem como a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 343.446, e a conclusão é que já se encontra superada a corrente que vincula a legalidade tributária a uma “tipicidade fechada”, e que a utilização de tipos e conceitos jurídicos indeterminados não é incompatível com o princípio da segurança jurídica, cujo caráter protetivo é bastante acentuado no Direito Tributário pátrio.

**PALAVRAS-CHAVE** - Conceitos jurídicos indeterminados; tipos; tipicidade tributária; legalidade tributária; segurança jurídica.

**ABSTRACT** - This article is to study the problem of the use of closed types and undetermined (vague) legal concepts in the conformation of the tax law and its relation to the principles of legal certainty and tax legality. After

presenting the doctrinal controversies about what should be understood as tax typicality, it aims at checking if the Brazilian legal system allows the utilization of indeterminate legal concepts and of closed types in the configuration of the tax norms. It thus examines the main arguments of the two doctrinal positions on the subject as well as the decision of the supreme federal court, in the appeal 343.446. Thereof came the conclusion that the thesis according to which the legality of a tax depends on the use of the method of closed typicality in the conformation of the tax norm is already outdated and that the use of indefinite legal concepts and types is not incompatible with the principle of legal certainty, whose character is quite pronounced in what it relates to the protection of the tax payer in the Brazilian legal system.

**KEYWORDS** - Indefinite legal concepts; types; fiscal typicality; tax legality; legal certainty.

## INTRODUÇÃO

A legalidade tributária tem sido tema de valiosos e bem elaborados estudos pela doutrina brasileira, com enfoque na estrutura interna da norma tributária e na dissecação de seus aspectos, sejam os do antecedente ou da hipótese da norma (material, espacial e temporal), sejam os do consequente ou do mandamento da norma (pessoal e quantitativo). Abundantes e de alta qualidade têm sido também os estudos a respeito da segurança jurídica, tema sobre o qual a doutrina vem se debruçando para descortinar seu sentido, seus fundamentos, seus elementos, sua eficácia e suas dimensões.

Característica marcante desses estudos, em sua grande maioria, é o enfoque na ação do Fisco, para traçar limites e condições para o seu exercício, e na proteção dos direitos e fortalecimento das garantias constitucionais do contribuinte, em especial a proteção de seu patrimônio e de sua liberdade.

Até meados dos anos noventa, a associação da legalidade em matéria tributária a uma “tipicidade fechada” era uma ideia corrente e bastante difundida nas obras dos grandes doutrinadores do Direito Tributário Brasileiro.

Coube à DERZI (2007, p. 129) apontar a impropriedade do termo “tipicidade fechada”, esclarecendo que a tipicidade deve ser entendida como “(...) a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos (...)”, daí existir uma contradição e uma impropriedade na expressão “tipo fechado”. “Os tipos são abertos, necessariamente abertos com as características que apontamos. Quando o direito “fecha” o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe.” (DERZI, 2007, p. 58).

Nesse contexto, o tipo é utilizado, incorretamente, no Direito Penal e no Direito Tributário, como conceito determinado e fechado. Essa acepção foi introduzida nos países latino-americanos pelos juristas do Direito Penal, graças a uma tradução errônea do termo *Tatbestand* utilizado na obra de Ernst Von Beling. Em razão disso, o estudo da tipicidade, como sistema fluido, flexível, aberto, restou sobremaneira prejudicado nos países de língua portuguesa e espanhola.

Mas a despeito de DERZI reconhecer a impropriedade metodológica de uma “tipicidade fechada”, a autora lança a tese de que a necessidade de segurança jurídica na aplicação da lei, característica esta mais acentuada no Direito Tributário, demanda a utilização pela lei tributária de conceitos classificatórios, resultando, ao final, nos mesmos resultados encontrados pela doutrina que defende a “tipicidade fechada”. Para a mencionada autora, “a tipicidade, não obstante, sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, reforçador da segurança (como direito) e da estabilidade das relações jurídicas.” (DERZI, 2007, p. 129).

Como bem esclarece TORRES (2008, p. 146), “A concepção de Misabel Derzi do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier diz que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário.”

Afinal, o Direito Tributário admite ou não a utilização dos conceitos jurídicos indeterminados para a delimitação da hipótese de incidência do tributo? É correto afirmar que no Direito Tributário prevalece a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, sendo o tipo admitido apenas residualmente? Ou, ao contrário, é perfeitamente compatível com o princípio da legalidade tributária a utilização de tipos e conceitos indeterminados?

Há autores que defendem a utilização de tipos e conceitos indeterminados para a delimitação da hipótese de incidência tributária. Outros doutrinadores, como vimos, rejeitam essa possibilidade. O intuito do presente trabalho, então, é procurar respostas para essas questões, a partir da análise dos principais argumentos utilizados pelos doutrinadores que, de um lado, defendem a utilização dos conceitos classificatórios na instituição de tributos, e aqueles que, de outro lado, defendem a utilização dos conceitos indeterminados para o mesmo fim.

Ressalte-se que não se pretende, no presente trabalho, esgotar toda a doutrina sobre o tema, em vista do circunscrito alcance deste artigo.

Objetiva-se aqui traçar, em linhas gerais, os argumentos mais importantes utilizados pelos doutrinadores para defenderem a possibilidade ou não de utilização dos tipos e conceitos jurídicos indeterminados na conformação das normas tributárias e em que medida o princípio da segurança jurídica atua como balizador destas teorias.

### 1. O QUE SÃO A LEGALIDADE E A TIPICIDADE TRIBUTÁRIAS?

A Constituição da República exige, no artigo 150, I c/c o artigo 5º, I, a edição de lei para instituir ou aumentar tributos. A doutrina não dissente em relação à afirmativa de que a legalidade tributária é a exigência de que os tributos sejam criados por lei em sentido formal, não bastando, contudo, a mera autorização de lei para cobrança dos tributos, mas que todos os aspectos do fato gerador, necessários à quantificação do tributo estejam previstos na lei tributária, ou seja, a legalidade tributária implica a reserva absoluta de lei (AMARO, 2008, p. 112).

Essa confluência de opiniões em relação à legalidade tributária já não se observa no tocante à tipicidade. Como bem lembra RIBEIRO (2008, p. 118), “o que a doutrina brasileira normalmente chama de tipicidade é a necessidade de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, o que deriva, como se viu, do princípio da determinação.”, o que implica dizer que “a lei deve *definir* os principais aspectos do tributo *com um alto grau de precisão e concreção*, sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados e sem dar margem à discricionariedade administrativa na cobrança do tributo.” (GODOI, 2008, p. 72).

Nessa mesma linha de pensamento, segundo a qual o princípio da tipicidade acolhe o princípio da taxatividade, tem-se a posição de NAVARRO e SANTI (2008, p. 71), no sentido de que “Ainda que a autoridade constituinte não houvesse estabelecido de forma clara a exigência de taxatividade, esta se encontra implícita no primado da legalidade estrita, a proibição de analogia e o impedimento da aplicação retroativa das leis tributárias.”

Há quem defenda, ainda, que o termo tipicidade tributária não se contenta apenas com a exigência de definição dos elementos essenciais do tributo, mas pressupõe uma valoração definitiva da realidade pela lei, e que sua aplicação, tanto pela Administração, quanto pelo Judiciário, deve se dar de forma automática e subsuntiva (XAVIER, 2002, p. 18).

Como esclarece GODOI (2008, p. 75), para esse modelo normativista e conceitualista da “tipicidade fechada”, que compreende o Direito como um sistema de regras, que vão se proliferando, de forma casuística, com o objetivo de regular, detalhadamente, respeitando todas as formalidades, cada nova circunstância, a tipicidade tributária “exige que a lei esgote totalmente qualquer espécie de valoração no que diz respeito à interpretação e aplicação da norma de incidência tributária”.

Dessa perspectiva exclusivamente positivista, que remonta ao Estado Liberal, o Direito Tributário seria orientado, em suma, pela exclusividade da lei e pela aplicação lógico-subsuntiva desta, o que levaria à declaração de inconstitucionalidade das chamadas “normas tributárias imprecisas”, termo utilizado por uma parte da doutrina que defende a ideia de que a Constituição exige leis tributárias precisas, não sendo possível aceitar “a delegação silenciosa da esfera legal para as esferas administrativa e judicial.” (NAVARRO; SANTI, 2008, p. 72)

Contudo, consoante ensinamento de ÁVILA (2006, p. 312), “a lei não contém as próprias decisões, mas indica os parâmetros ou padrões em razão dos quais a decisão será tomada. Por isso, a representação da tipicidade enquanto cálculo antecipado legal “de todas as decisões possíveis” é ilusória (...)”

Vê-se, ainda, que essa crença na “tipicidade fechada”, nos moldes em que defendido pelo modelo positivista normativista, não resolve o problema que reside em delimitar o alcance da legalidade e tipicidade tributárias em face da descoberta e da utilização pelo Direito Tributário de conceitos jurídicos indeterminados. Como salienta TORRES (2008, p. 153), “o direito tributário tem que conviver com a tensão entre os conceitos determinados e indeterminados. A cada dia cresce o número de conceitos indeterminados, desde a disciplina constitucional de tributos (ex: renda, circulação de mercadorias, grandes fortunas, etc.) até as tentativas de fechamento dos conceitos no plano dos impostos individualmente considerados (no imposto de renda: que é rendimento, disponibilidade econômica e jurídica, renda derivada do mercado?)”

Se a presença de conceitos indeterminados no Direito Tributário é mesmo inevitável, estaria superada a crença na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos?

Não é o que defende DERZI. A autora reconhece que o Direito contém tipos, conceitos indeterminados e conceitos abstratos classificatórios: “Existem, no Direito, pressupostos que correspondem a conceitos indeterminados, não tipificados (norma que preceitue: *em caso de urgência ou de interesse relevante*, o governador de Estado fica autorizado a mudar a sede da capital); pressupostos que correspondem a conceitos determinados classificatórios (os penais ou tributários, configuradores dos delitos ou dos tributos); pressupostos que correspondem a tipos, como os dos contratos, por exemplo.” (DERZI, 2009, p. 139).

Todavia, para a autora, no Direito Tributário e em outros ramos do Direito, como é o caso do Direito Civil, no campo concernente aos direitos reais, é mais forte a necessidade de segurança jurídica, devendo prevalecer, nesses casos, os conceitos classificatórios, embora se reconheça, apenas de forma residual, a presença de tipos (DERZI, 2009, p. 122).

## 2. A DISTINÇÃO ENTRE TIPOS E CONCEITOS

Quais são os elementos distintivos dos tipos e dos conceitos? Há alguma semelhança entre o tipo e o conceito indeterminado?

Segundo ensina DERZI (2009, p. 111/112), “A rigor, os tipos propriamente ditos são conceitos abertos, em que a aproximação à realidade, as características e notas conceituais numerosas são renunciáveis, exatamente para que se possam ordenar flexivelmente as espécies.” As características do tipo são, portanto, a “abertura, gradação, inteireza, sentido e aproximação à realidade”, tornando-o “mais adequado a adaptar-se às situações vitais novas” (DERZI, 2007, p. 90-91). A autora exemplifica com os contratos no Direito Civil (DERZI, 2009, p. 119).

Nesse ponto, cumpre deixar assentado que o tipo não se confunde com o conceito indeterminado tampouco com as cláusulas gerais. O conceito jurídico indeterminado carece de significação e preenchimento de valor (DERZI, 2009, p. 115) e a cláusula geral é vaga e fluida em notas e características (DERZI, 2009, p. 121). Já o tipo “é rico em características descritivas do objeto que abrange, características essas que se encontram em diferentes graus de intensidade e em fluida conexão.” (DERZI, 2009, p. 115/116).

Já o conceito é definido em um “número limitado e necessário de características” e “será sempre operacionalmente fechado, tenderá à classificação e à axiomatização, ainda que cognitivamente suporte mutação.” (DERZI, 2007, p. 56-57). Os conceitos preponderam, segundo a mencionada autora, em ramos como o Direito Penal, o Direito Tributário ou no campo do Direito Civil, concernente aos direitos reais (DERZI, 2009, p. 122).

A autora alinha-se à corrente de pensamento que propugna que a distinção entre tipo e conceito classificatório é gradativa, encontrando-se entre esses dois polos uma infinidade de formas mistas de difícil delimitação, ou seja, conceitos mais ou menos determinados, o que equivale a uma série de transições fluidas (DERZI, 2009, p. 115/116). Nesse contexto, se as características dos tipos se tornam rígidas e necessárias, haverá perda da fluidez, transformando-o em conceitos fechados (DERZI, 2009, p. 119).

Do exposto, pode-se concluir que para DERZI (2005, p. 265), tipo e conceito não podem ser diferenciados de forma radical, por dois motivos. Tanto o tipo quanto o conceito são abstrações da realidade. Como abstrações, devem colher o que há de semelhante, comum, repetitivo, relevante, segundo o ponto de vista normativo. Não devem, portanto, colher o que individualiza, o que confere concretude ao objeto. Identificada a abstração como ponto comum entre tipo e conceito, a autora salienta que a principal característica do tipo é a abertura, sendo o mesmo rico em notas referenciais do objeto, comportando, dessa forma, flexibilidade estrutural, o que não ocorre com o conceito. “Nele, no tipo, sempre há notas, características, não necessariamente constantes em todos os objetos que abrange, mas que permitirão distinguir o típico do atípico.” (DERZI, 2005, p. 265).

O segundo motivo é que os conceitos jurídicos, mesmo os conceitos indeterminados, cuja característica principal é a vagueza, oferecem um grau mínimo de referência à realidade, sendo possível, pois, perceber um grau mínimo de tipificação (DERZI, 2009, p. 120).

Com apoio nos ensinamentos de Leenen, DERZI (2005, p. 265) esclarece que quanto mais irrenunciáveis e necessárias se tornam determinadas características utilizadas na determinação, mais perto do conceito fechado estaremos. Ao contrário, se as características são renunciáveis e graduáveis, estaremos próximos do tipo. Para a mencionada autora, tipos e conceitos coexistem no sistema jurídico (DERZI, 2009, p. 120), mas determinados ramos do Direito não se coadunam com normas fluidas, como é o caso do Direito Penal e do Direito Tributário. Tais ramos exigiriam da Ciência do Direito a elaboração de conceitos com poucas notas e estas devem ser fixas, rígidas, irrenunciáveis. Ao contrário, no Direito Civil, no campo das obrigações contratuais, a referência a contratos típicos e atípicos reclamaria a elaboração de tipos, com notas referenciais ricas em detalhes e fluida em seus contornos. Isso porque “os modelos legais de contratos são supletivos à autonomia da vontade e podem ser substituídos, complementados ou inovados no tráfego jurídico.” (DERZI, 2005, p. 267).

Em sentido contrário ao entendimento da mencionada autora, TORRES (2008, p. 138) assume uma posição que separa claramente o tipo do conceito jurídico, destacando a inexistência de pontos comuns entre ambos. Para o mencionado jurista, o conceito jurídico “é a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade”, enquanto “a formação dos tipos e a concretização dos princípios jurídicos conduzem a uma forma específica de pensamento orientado pelos valores e pelo sistema.”

RIBEIRO (2008, p. 132), por sua vez, lista as diferenças entre conceito e tipo. O primeiro é fechado, abstrato, definível, revela-se pela soma rígida dos elementos distintivos e subsume-se, a partir da igualdade entre ele e o conjunto de fatos, ou seja, todas as notas distintivas devem estar presentes, para a adequação dos fatos em relação ao conceito. Já o tipo é aberto; não pode ser definido, mas apenas descrito; é concreto, ou seja, rico em conteúdo e em sentido; revela-se por uma totalidade graduável e aberta de conjunto de fatos e corresponde com o fato por uma relação de semelhança, vale dizer, para a adequação dos fatos em relação ao tipo algumas notas distintivas podem faltar.

O certo é que tipo e conceito são movimentos em constante conflito no Direito e a adoção do pensamento tipológico ou do conceitual dependerá dos princípios ou dos valores jurídicos que se pretende proteger. O tipo e o conceito jurídico indeterminado, em razão de suas características, servem mais de perto a princípios como o da igualdade e da justiça fiscal, enquanto que o conceito fechado se presta ao reforço do princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, da primazia da lei.

### 3. QUAL RACIOCÍNIO PREDOMINA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: O TIPOLOGICO OU O CONCEITUAL?

Afinal de contas, os princípios da legalidade e da segurança jurídica permitem a utilização dos tipos e dos conceitos jurídicos indeterminados na descrição hipotética do fato gerador do tributo ou no Direito Tributário deve mesmo prevalecer o modo de raciocinar por conceitos rígidos e determinados?

Para DERZI (2009, p. 123), “Não se pode falar em exclusivismo de um ou outro modo de pensar, mas de prevalência de um sobre o outro, especialmente dos conceitos fechados sobre os tipos.” A tensão entre essas duas formas de raciocínio (o tipológico e o conceitual) é, na realidade, reflexo da constante tensão existente entre os princípios da “justiça, igualdade, uniformidade, segurança, praticidade, legitimidade e legalidade, economia, utilidade etc.” Em suma: alguns desses princípios levam a movimentos de conceitualização, enquanto outros levam à tipificação. Para a autora, consoante já salientado linhas atrás, a tendência para a conceitualização classificatória é forte no Direito Tributário, em razão da maior exigência de segurança jurídica, podendo haver, contudo, espaço reduzido para os tipos, ou seja, os tipos estariam presentes no Direito Tributário apenas de modo residual.<sup>1</sup>

Este não é, contudo, o pensamento de RIBEIRO (2008, p. 139). Para este autor o princípio da legalidade tributária admite a utilização de tipos e de conceitos jurídicos indeterminados na descrição das hipóteses de incidência dos tributos, mas exige que a lei preveja os elementos essenciais da obrigação tributária. RIBEIRO (2008, p. 143) assevera que os tipos e conceitos indeterminados guardam a mesma natureza, razão pela qual nos tipos tributários é muito comum o uso dos conceitos indeterminados.

Esclarece o referido autor que “os conceitos indeterminados exteriorizam um critério de decisão que já consta da lei, apesar da imprecisão quanto aos limites desta exigir uma valoração.” (RIBEIRO, 2008, p. 147). Se o critério de decisão já consta da lei, conclui-se que o aplicador, diante de um caso concreto, só pode chegar a uma decisão única, não havendo que se falar, portanto, em discricionariedade, ou seja, na faculdade de escolher, entre duas ou mais opções, de acordo com um juízo de conveniência, a melhor decisão. Os conceitos indeterminados, portanto, não se confundem com discricionariedade e são utilizados na conformação de uma norma sempre que o legislador resolve remeter para o agente administrativo ou para o juiz a decisão que já consta da lei, ainda que de forma imprecisa, mas que depende de dados empíricos e técnicos, de que só os aplicadores dispõem, para sua valoração, tendo em vista as circunstâncias do caso concreto.

Quanto à suposta incompatibilidade da utilização dos conceitos indeterminados com o princípio da legalidade, defendida pela doutrina formalista, RIBEIRO (2008, p. 152) é categórico ao afirmar que “A estrutura tipológica sob a cláusula da reserva legal adotada no Direito Penal e no



Direito Tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível com os conceitos indeterminados.” O autor deixa assentado que “os conceitos indeterminados devem possuir um núcleo mínimo de conteúdo semântico”. Transportando tal afirmação para o Direito Tributário, conclui que o princípio da legalidade tributária com sua cláusula de reserva legal admite a utilização de conceitos indeterminados, ressaltando que o fato gerador dos tributos deve ser definido com a maior precisão possível.<sup>2</sup>

ABRAHAM (2008, p. 130-131), assim como RIBEIRO, admite a utilização de conceitos indeterminados pela norma tributária, citando diversos exemplos, tais como as expressões “despesas razoáveis ou incompatíveis” e “lucro arbitrado”, presentes na legislação do Imposto de Renda (IR); “bens imprestáveis”, na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); “projetos de relevante interesse”, no tocante à legislação que prevê incentivos fiscais; “qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência...”, relativamente ao extinto IPMF e os termos “congêneres” e “quaisquer outros serviços do gênero”, presentes na legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

#### **4. O JULGAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO CASO DA CONTRIBUIÇÃO AO SAT (SEGURO DE ACIDENTES DE TRABALHO)**

A Constituição da República prevê, em seu artigo 7º, inciso XXVIII, que é direito do trabalhador urbano e rural o seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador. Para o financiamento deste direito assegurado aos trabalhadores brasileiros, o legislador instituiu através da Lei nº 8.212/91, art. 22, II, alterada pela Lei nº 9.528/97, a contribuição ao Seguro contra Acidentes do Trabalho (SAT).

A Contribuição ao SAT (Seguro contra Acidentes do Trabalho) incide sobre o total da remuneração paga mensalmente pelas empresas aos segurados empregados e avulsos à base de 1%, 2% ou 3%, dependendo das atividades desenvolvidas preponderantemente pela empresa. Essas três alíquotas serão aplicáveis conforme o risco de acidentes seja considerado leve, médio ou grave. O legislador não definiu as atividades empresariais que serão submetidas a cada uma das alíquotas previstas na referida Lei, muito menos o que seria grau de risco de acidente leve, médio ou grave, remetendo essa função ao Poder Executivo, que, através de decreto, deverá promover o enquadramento das atividades desenvolvidas pelas empresas, para efeito da contribuição em comento.

A questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal que teve que decidir se a delegação promovida pela Lei nº 8.212/91, que havia remetido a função de promover o enquadramento das atividades empresariais em cada

uma das alíquotas previstas na mencionada lei ao Poder Executivo, violaria ou não o princípio da legalidade tributária estrita, previsto no art. 150, I, da Constituição da República. Em decisão unânime, o Plenário do STF, no julgamento do RE 343.446, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 20/3/2003, DJ 04/4/2003, considerou que tal delegação não viola o princípio da legalidade.<sup>3</sup>

Entendeu o STF que 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 e que 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 legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

O fundamento do voto do Relator foi no sentido de que houve no caso do SAT uma delegação legislativa imprópria para o Poder Executivo e que esta seria legítima diante do princípio da legalidade, uma vez que a lei instituidora da exação em comento teria previsto os parâmetros e padrões da incidência (base de cálculo, alíquota, fato gerador, sujeito passivo), tendo sido delegada apenas a função de aferir dados e elementos concretos da realidade fática, para fins de enquadramento das atividades empresariais nos parâmetros já definidos anteriormente na aludida lei.

GODOI (2006, p. 20-22) reconhece o caráter inovador da jurisprudência sobre a contribuição ao SAT, asseverando que “o decidido no RE 343.446 parece constituir uma negação da chamada teoria da “*reserva absoluta de lei formal*”, ou “*tipicidade fechada*”, segundo a qual o legislador deve descrever os elementos da obrigação tributária com total precisão, esgotando *definitivamente* todas as valorações da realidade, o que reduziria o papel dos decretos e dos intérpretes/aplicadores a um “*mero mecanismo de subsunção lógico-dedutiva*”.

GODOI (2006, p. 19-20) chama a atenção para o fato de que a despeito de o fundamento presente no voto do Relator ter se baseado na teoria da delegação imprópria, é preciso fazer uma distinção entre esta categoria jurídica e a atividade de interpretação da norma. Para o mencionado autor, a expressão “*atividade preponderante em cada empresa*” trata-se de “um conceito pressuposto na própria lei, cabendo aos decretos ou aos intérpretes simplesmente explicitá-los”, não se tratando, pois, “de algo cuja definição a lei “delegou” aos decretos.”

Esse aspecto também chamou a atenção de RIBEIRO (2008, p. 154-155). Para este autor, o STF, a despeito de ter fundamentado sua decisão na figura da delegação imprópria, na realidade, admitiu a utilização de conceitos indeterminados pela lei que criou a contribuição ao SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho, sendo certo que a atividade regulamentadora do Poder Executivo, exercida através dos Decretos, os quais foram objeto de questionamento, resumiu-se, unicamente, em uma atividade de interpretação, para a concreta determinação do conceito.

Segundo explica RIBEIRO (2008, p. 154), quando a Administração aplica um conceito indeterminado, como é o caso da expressão “atividade preponderante em cada empresa”, o que ocorre é a atividade de interpretação deste conceito, e não a delegação, “uma vez que a atividade hermenêutica concretizadora da norma, embora tenha um conteúdo valorativo, parte de uma decisão que pode ser extraída da lei com base em um juízo objetivo.” Em outras palavras, enquanto na delegação se pressupõe que “uma autoridade investida de um poder determinado atribui o seu exercício a outra autoridade ou pessoa, descarregando-a nela.”, na atividade de regulamentação exercida pelo Poder Executivo dos pormenores e detalhes necessários para a execução da norma que utiliza conceitos indeterminados em sua configuração, o que ocorre é uma mera atividade hermenêutica, no sentido de extrair da norma a decisão que nela já está prevista, e não uma delegação.

ROCHA (2008, p. 255-256), contudo, vai mais longe e propugna que “o Supremo Tribunal Federal entendeu que a abertura da lei tributária, nesse caso empreendida pela utilização de tipos, corresponde sim a uma forma de delegação legislativa, não a uma delegação pura (...), mas ainda assim a uma delegação legislativa (...).”, a despeito de ter o Ministro Relator defendido que a competência legislativa foi exercida plenamente pelo Poder Legislativo, com a definição dos standards que deveriam ser observados pelo Poder Executivo.

Para ROCHA (2008, p. 255-256), o fundamento do voto do Relator no sentido de que a competência legislativa foi exercida integralmente pelo Poder Legislativo exclui “a margem de liberdade de conformação que os tipos e conceitos indeterminados atribuem ao Executivo”, sendo importante “começarmos a reconhecer que na seara tributária cada vez mais parcelas de competência legislativa são delegadas ao Executivo, pois somente a partir do momento que essa realidade for reconhecida começaremos a discutir seriamente quais mecanismos serão utilizados para coibir os desvios da Administração no exercício da liberdade de conformação que lhe foi outorgada.”

##### **5. A UTILIZAÇÃO DE TIPOS E CONCEITOS INDETERMINADOS PELA NORMA TRIBUTÁRIA É INCOMPATÍVEL COM O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA?**

Essa questão, qual seja a de saber se a utilização de tipos e conceitos indeterminados na configuração do fato gerador do tributo é incompatível ou não com o princípio da segurança jurídica, vem sendo objeto de debates acirrados entre os doutrinadores. Para os que defendem a vinculação da legalidade tributária a uma noção de “*tipicidade fechada*”, “a *segurança jurídica*, com o seu corolário de *proteção da confiança*, leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada (ou da *determinação*), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e

da analogia *in peius*.” (CARRAZZA, 2003, p. 389), bem como a proibição do emprego de conceitos jurídicos indeterminados.

Nesse contexto, a atividade do fisco seria meramente uma atividade lógico-substancial do fato ao *conceito* (leia-se: conceito fechado e determinado) previsto na norma. Para essa corrente, não basta que a lei tributária defina abstratamente e de forma geral todos os elementos essenciais do tributo (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo). Para os defensores da teoria formalista, “a lei tributária, além de descrever minudentemente a *hipótese de incidência* do tributo, precisa prever as ações concretas que o Fisco deverá realizar para arrecadá-lo.” (CARRAZZA, 2003, p. 387). Em outras palavras, para a teoria formalista, o princípio da “tipicidade fechada”, com fundamento no princípio da segurança jurídica, exige normas tributárias necessariamente minuciosas, sem nenhum espaço para o subjetivismo, o emprego da analogia, nem da discricionariedade.

GODOI (2008, p. 84) critica a versão normativista-conceitualista da tipicidade tributária, afirmando que ela “não tem atualmente (quicá nunca tenha tido) qualquer poder explicativo da realidade prática da interpretação e da aplicação do direito tributário.” Para o referido autor, “A doutrina da única resposta, da aplicação mediante *simples subsunção lógico-dedutiva* do fato na lei, e da vedação de qualquer valoração que escape daquela completamente exaurida pelo legislador simplesmente fala de outro mundo que não aquele em que o direito é efetivamente interpretado e aplicado.”

GODOI (2008, p. 83) considera que a tipicidade se satisfaz com a criação de tributos pelo legislador com a observância das características da “*exaustividade, precisão, delimitação conceitual e impossibilidade de delegação a atos infralegais*” e “se justifica fundamentalmente por questões de certeza e de segurança jurídica.” Para GODOI (2008, p. 72 e 75), “a lei deve *definir* os principais aspectos do tributo com um alto grau de precisão e concreção sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados e sem dar margem à discricionariedade administrativa na cobrança do tributo.”, ou seja, o mencionado autor não admite a utilização pelo legislador tributário dos conceitos jurídicos indeterminados, mas reconhece como ultrapassada a teoria que propugna uma tipicidade tributária que exija que “a lei esgote totalmente qualquer espécie de valoração no que diz respeito à interpretação e aplicação da norma de incidência tributária (...)”

ÁVILA, por sua vez, propugna que a segurança jurídica deve ser examinada a partir de suas dimensões formal e material. A primeira dimensão baseia-se no elemento temporal, ou seja, os contribuintes devem saber de antemão e mais cedo quais normas estão vigentes antes que os fatos por elas previstos sejam concretizados. Essa dimensão formal-temporal representa a concretização dos princípios da irretroatividade e da anterioridade. A segunda dimensão, por sua vez, centra-se no conteúdo da norma, ou seja, na exigência de determinação da norma tributária, demandando uma certa medida de “compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação.” (ÁVILA, 2006, p. 305)

Para este autor, “a segurança jurídica não está necessariamente vinculada à previsibilidade absoluta que os conceitos de classe (tais como compreendidos pela doutrina tributária) supostamente poderiam oferecer.” Em outras palavras, “A segurança jurídica não significa, assim, nenhuma garantia de previsibilidade absoluta de conteúdos por meio de conceitos, e isso porque existem restrições ontológicas fornecidas pela linguagem do Direito e pelas situações de fato (*Lebenssachverhalte*).” O autor conclui que “O princípio da segurança jurídica exige, quando muito, que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais.” (ÁVILA, 2006, p. 305-307).

Para ÁVILA (2006, p. 316), se, de um lado, uma exigência de determinação definitiva não pode ser cumprida pela linguagem, o legislador deve, por outro lado, “(...) inserir os elementos materiais da obrigação tributária com o maior detalhamento possível, por meio de elementos distintivos determinados ao máximo, naquelas matérias que possam ser normativamente padronizadas e que, portanto, não digam respeito a prerrogativas técnicas da administração nem sejam incompatíveis com uma regulação com pretensão de permanência.”

RIBEIRO (2008, p. 57-58) segue a linha de raciocínio de ÁVILA para concluir que “a segurança jurídica não significa qualquer garantia de previsão absoluta de conteúdo por meio de conceitos, uma vez que é impossível à linguagem do Direito assegurar uma pré-determinação absoluta. Em consequência, sua pauta axiológica não é revelada pelo fechamento da linguagem do legislador, com a utilização de tipos fechados ou *conceitos classificatórios*, que, se já não se mostravam remédios adequados à primeira modernidade, hoje se revelam absolutamente incompatíveis com a variedade, ambivalência e imprevisibilidade dos perigos que caracterizam a *sociedade de risco*.”

PAULSEN (2006, p. 64-65) ressalta que não se pode admitir, hodiernamente, uma visão dos tributos como um mal necessário que deva ser restringido, tampouco uma visão simplista de um Direito Tributário voltado unicamente para a proteção da segurança jurídica do contribuinte. Para o mencionado autor, o Direito Tributário deve ser encarado como “um instrumento para a própria preservação da liberdade e da propriedade, para a promoção de valores importantes para a sociedade e para a efetivação de direitos sociais”, sem, contudo, se afastar da premissa de que o conteúdo do princípio da segurança apresenta-se de modo mais completo no Direito Tributário do que em outros ramos do Direito.

De acordo com PAULSEN (2006, p. 74/76), a dimensão do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário não se contenta apenas com o princípio da legalidade e com o da proteção das garantias genéricas do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, exigindo, diferentemente, que a instituição e a majoração de tributos ocorram por meio de lei em sentido formal (reserva legal absoluta) e que sejam observadas outras garantias adicionais, como os princípios da irretroatividade e da anterioridade.

O autor ainda enumera algumas manifestações do conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário, ressaltando, por exemplo, o princípio em questão como garantidor da intangibilidade das posições jurídicas (observância pelo fisco dos efeitos de um parcelamento de débitos; direito ao gozo do benefício no caso das isenções; observância dos prazos decadenciais e prescricionais); como princípio protetivo da confiança do contribuinte (exclusão de penalidades no caso de observância pelo contribuinte das normas complementares das leis e dos decretos; proteção da confiança nos casos de mudança nos critérios jurídicos adotados pelo fisco para efetuar o lançamento); como instrumento da tutela jurisdicional (meios de defesa postos à disposição do contribuinte tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial). (PAULSEN, 2006, p. 67-72)

Sendo a segurança jurídica um ideal normativo presente em qualquer ordenamento jurídico, especialmente no Direito Tributário brasileiro, pode-se constatar que a preocupação com a segurança jurídica é comum a todos os doutrinadores, seja entre aqueles que defendem a possibilidade de valoração da norma tributária pelo intérprete/aplicador, seja entre aqueles que propugnam uma aplicação lógico-subsumtiva da norma tributária e que, com fundamento no princípio da “tipicidade fechada”, negam a possibilidade de utilização de tipos e conceitos jurídicos indeterminados pelo legislador na configuração do fato gerador do tributo.

Vê-se também que a preocupação dos doutrinadores em extrair do princípio da segurança jurídica todo o seu conteúdo, objetivando compreender sua natureza e suas funções, é mais acentuada no Direito Tributário, notadamente diante das normas constitucionais previstas no Sistema Tributário Nacional, que instituem as limitações ao poder de tributar e preveem as garantias asseguradas aos contribuintes, podendo citar como exemplos a legalidade tributária, a distribuição da competência tributária entre os entes federativos, a previsão de lei complementar para regular a prescrição e a decadência em matéria tributária, os princípios da anterioridade e da irretroatividade, dentre outros.

Mas, para além desses pontos em comum, as duas correntes, como visto, divergem na condução do exame da segurança jurídica justamente naquilo que compreendem o que seja o Direito. Como explica ÁVILA (2012, p. 674), a corrente formalista compreende o Direito como “um objeto previamente dado, e cuja existência é totalmente independente das atividades concernentes à sua aplicação (...)”, o que conduziu a análise da segurança jurídica à teoria da determinação e à vinculação da legalidade à denominada “tipicidade fechada” no Direito Tributário, limitando a discussão a um caráter supostamente unívoco da linguagem, desconsiderando o fato de que esta é naturalmente imprecisa e de que o texto da lei pode e deve servir como ponto de partida, mas que não serve como resposta pronta e congelada, apartada da realidade social.

Para GRECO (2004, p. 391-393), a divergência entre as duas correntes resulta da concepção ideológica dominante e dos valores consagrados pela

sociedade. Para o mencionado autor, a certeza não advém da linguagem utilizada pelo texto da lei, já que aquela é por definição imprecisa. Tampouco o princípio da segurança se apoia no texto legal, mas nos valores e nas concepções ideológicas que o informam. Assim, o tipo que consta da lei será interpretado conforme os valores consagrados em determinada sociedade e em determinado tempo. Se a tributação é considerada como instrumento de invasão do patrimônio individual, disto vai decorrer o chamado princípio da “tipicidade fechada”. Mas, se a tributação for vista como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais, o tipo que consta da lei será interpretado de forma diversa, não mais sob o prisma da “tipicidade fechada”.

O certo é que o dogma da “tipicidade fechada” começa a perder espaço, como já foi exposto. Não só a doutrina vem reconstruindo o sentido do princípio da segurança jurídica, como também o Poder Judiciário vem demonstrando que a concepção antiga centrada na determinação normativa e na idolatria da chamada “tipicidade fechada” já não é mais capaz de responder aos desafios enfrentados pelos intérpretes e aplicadores do Direito. O caso do julgamento da contribuição ao SAT é um importante exemplo, representando uma mudança de paradigma, como lembrado por GODOI (2008, p. 22) ao afirmar que “o Plenário do STF inovou no julgamento do RE 343.446, pois decidiu ser válida, mesmo perante a legalidade tributária estrita do art. 150, I da Constituição de 1988 uma norma que delega a decretos do Executivo a aferição de dados e parâmetros necessários para possibilitar a aplicação *in concreto* da norma de incidência tributária.”

## CONCLUSÃO

A doutrina diverge quanto à possibilidade de utilização de conceitos jurídicos indeterminados e de tipos na configuração da hipótese de incidência dos tributos.

Os autores que defendem a adoção de conceitos classificatórios na configuração da hipótese de incidência tributária argumentam que a especial exigência de segurança jurídica no Direito Tributário impede a adoção de conceitos fluidos, flexíveis, abertos, vagos, indeterminados, prevalecendo o conceito classificatório, resultando na vinculação da legalidade tributária a uma noção de “tipicidade fechada”, ou seja, a norma tributária além de definir abstratamente e de modo geral todos os elementos essenciais do tributo, também deve valorar definitivamente a realidade, evitando qualquer subjetivismo ou discricionariedade na aplicação da lei.

Todavia, essa tese da exigência de determinação absoluta do conteúdo da norma jurídica, que se vincula à ideia de tipicidade fechada ou cerrada, deve ser rediscutida, uma vez que o legislador não consegue prever as múltiplas situações da vida, tampouco é possível extrair da lei um resultado único, uma vez que a linguagem jurídica não é simples

muito menos unívoca. Pode haver leis mais ou menos determinadas, mas a completa eliminação da indeterminação não é possível.

Desse modo, a afirmação de que o Direito Tributário se baseia única e exclusivamente na palavra do legislador, embora consentânea com as exigências do Estado de Direito, resultou na crença de que o conteúdo da norma tributária possa ser previamente definido, o que não condiz com a realidade.

De fato, a linguagem do Direito não tem condições de assegurar uma predeterminação absoluta da norma tributária, ou seja, é impossível garantir conteúdos absolutos prévios, por meio de conceitos fechados. Assim, se o princípio da determinação exige, por um lado, que a norma tributária deve conter todos os elementos essenciais da obrigação tributária, os quais devem estar previstos com a maior precisão possível, de outro lado, não proíbe a construção de significado a partir dessa norma, diante do caso concreto.

Nesse contexto, o fato de o legislador se utilizar de conceitos indeterminados e de tipos na configuração da norma tributária não comporta nenhuma afronta ou desmerecimento ao princípio da segurança jurídica muito menos implica discricionariedade na aplicação desta norma. O fato de ser um conceito indeterminado não significa que seu conteúdo seja indeterminável. Tampouco pode o intérprete, no ato de construção de significado e de aplicação da norma ao caso concreto, desconsiderar o arcabouço previamente definido pela lei formal, geral e abstrata, cujo conteúdo deve não só observar as normas de repartição da competência tributária e os princípios constitucionais conexos, como também deve conter todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeitos passivos, alíquota, base de cálculo), possibilitando aos contribuintes calcularem antecipadamente seus encargos fiscais.

Em suma, a tipicidade da tributação exige a determinação mais precisa possível do conteúdo da tributação, mas isso não significa predeterminação conceitual absoluta das leis. Alguma indeterminação da lei formal tributária é inevitável, seja pela imprecisão imanente à linguagem corrente e à jurídica, seja para atingir os ideais de justiça fiscal, que reclama para sua concretização a superação da chamada “tipicidade fechada” e a admissão dos conceitos jurídicos indeterminados e dos tipos na configuração dos tributos.

#### NOTAS

1 Amílcar de Araújo Falcão reconhecia a existência de conceitos jurídicos indeterminados na conformação do fato gerador do tributo. O autor ensinava que “O conceito indeterminado não enseja uma opção ou liberdade de escolha entre várias soluções ou atividades possíveis. Pelo contrário, ao estabelecê-lo, quer o legislador que uma única solução seja adotada a que resulta do comando legal traduzido pelo conceito indeterminado: o problema no caso, para concreta determinação do conceito, é apenas, como acentuam os autores, de interpretação.” (FALCÃO, 1995, p. 61).

Segundo os ensinamentos de FALCÃO (1995, p. 61-62), o conceito indeterminado se caracteriza pelo fato de que não foi possível ao legislador determinar na norma a integralidade de seu conteúdo, uma vez que é necessário considerar “dados empíricos, fácticos, técnicos ou



científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.” Ou seja, o fato de ser um conceito indeterminado não significa que o mesmo seja indeterminável. Na verdade, o conceito indeterminado, a despeito de sua imprecisão, resultará em uma única solução para o caso concreto, quando de sua identificação pelo aplicador.

2 Vários autores brasileiros admitem a utilização dos tipos e dos conceitos indeterminados para conformação da norma de incidência tributária. Além dos autores já mencionados neste artigo, tais como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e Amilcar de Araújo Falcão, podemos citar, ainda, os seguintes doutrinadores: Aurélio Pitanga Seixas Filho (2008, p. 25); Fernando Aurélio Zilveti (2008, p. 49); José Marcos Domingues (2008, p. 63); Marcus Abraham (2008, p. 130); Sérgio André Rocha (2008, p. 242). Marciano Seabra de Godoi não admite a utilização dos conceitos indeterminados para a conformação do fato gerador dos tributos, mas critica veementemente o modelo normativista conceitualista da chamada “tipicidade fechada” (2008, p. 82).

3 RE 343.446, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 04/4/2003.  
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 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.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da Legalidade e da Tipicidade Aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. Entre Permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e*

- Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Legalidade e Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006.
- \_\_\_\_\_. O *quê* e o *porquê* da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- NAVARRO, Pablo E.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *São Válidas as Normas Tributárias Imprecisas?* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 148, p. 69-80, jan/2008.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança Jurídica do Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- 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.
- ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética. 2002.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.) *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.