

# TIPICIDADE ABERTA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

JOÃO PAULO MELO DO NASCIMENTO\*

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Sociedade de riscos: informação e pluralidade de interesses. 3. Conceito de Segurança Jurídica. Dimensões Estática e Dinâmica. 4. Um novo paradigma de segurança no planejamento tributário. 5. Legalidade estrita em matéria tributária. 6. Tipicidade. 7. Conclusão. 8. Referências Bibliográficas.

## 1. Introdução.

O dogma da tipicidade fechada em matéria tributária, segundo a lógica binária da mera subsunção do fato a um conceito legal preconcebido, permite um alto grau de previsibilidade, ensejando uma falsa sensação de segurança. A adoção de tipos fechados e conceitos repletos de detalhes parte de uma concepção quase libertária, que enxerga na tributação um verdadeiro esbulho da propriedade privada.

Como ocorre em todo exagero, no entanto, os contribuintes abusaram da garantia, manipulando formas jurídicas, para não se submeter à norma de incidência. Se a lei, na era da jurisprudência dos conceitos, encerrava todos os elementos descritivos do tipo, bastava o contribuinte não se enquadrar em uma das características prescritas no antecedente da regra, para se furtar do seu consequente: pagar o tributo.

A facilidade nas práticas elisivas, muitas vezes chanceladas por decisões judiciais, abalou a concorrência no mercado, permitindo que um contribuinte pagasse muito menos tributo do que o outro. Ainda, a perda da arrecadação foi compensada com medidas arrecadatórias prejudiciais a quem não tinha nenhuma ingerência sobre a elisão alheia. O excesso de segurança provocou insegurança.

Conforme se verá mais adiante, uma regra matriz de incidência tributária composta apenas por conceitos fechados gera, paradoxalmente, mais insegurança. Primeiro, porque impede a tributação de fatos com o mesmo conteúdo econômico, em prejuízo à isonomia e à concorrência no mercado, desrespeitando a segurança horizontal. Em segundo lugar, é pouco protetiva, pois pode levar à tributação de

---

\* Graduado pela Faculdade de Direito da UERJ. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Procurador-Assistente da Procuradoria Tributária. Representante da Fazenda junto ao Conselho de Contribuintes do Estado. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RJ. Autor do livro “Ativismo Judicial no Sistema Tributário Nacional” (Editora Lumen Juris, 2018). E-mail: joaopaulomelo@pge.rj.gov.br ou paulomelon@hotmail.com

fatos sem conteúdo econômico, ao desconsiderar a realidade. Terceiro, facilita a elisão fiscal, produzindo injustiça, pois basta que o contribuinte elimine um único elemento distintivo do texto para fugir da conseqüente imposição tributária. Quarto, gera inconstância do ordenamento, pois o legislador a todo tempo busca acompanhar a realidade, incluindo no texto as práticas verificadas no mercado.

## 2. Sociedade de riscos: informação e pluralidade de interesses.

Na segunda metade do século XX, observou-se uma grave *crise legislativa*, com o descrédito da lei enquanto expressão da vontade popular<sup>1</sup>. A excessiva politização do poder Legislativo o distanciou dos seus representados. Mais que isso, após a Segunda Guerra, ficou evidente que o princípio majoritário não bastava para satisfazer a legitimidade – entendida não só como a que preza pela vontade da maioria, mas também a que tutela o bem comum, incluindo os direitos fundamentais das minorias. Foi necessário desconstituir e condenar o regime nazista, antes sufragado pela maioria alemã, para se reconhecer essa insuficiência do Legislativo.

Paralelo a isso, a explosão da produção normativa, preocupada em prever todas as situações possíveis, tornou o Direito um fenômeno cada vez mais distante, ininteligível e desconhecido pelos seus destinatários. Hoje, a *pluralidade de interesses* na sociedade demanda uma atenção pormenorizada de cada setor, exigindo um imenso grau de especificidade, de modo a atender os consumidores, os ambientalistas, os industriais, os liberais, os conservadores, os exportadores, os importadores, as mulheres, os homens. Tamanho grau de especialização torna difícil saber a norma aplicável. A explosão legislativa leva à complexidade e incerteza. E mais: para abranger todos os interesses, as normas são indeterminadas, tornando-se ainda mais imprevisíveis.

Incide-se, assim, num terrível dilema bem observado por Humberto Ávila<sup>2</sup>. Para ser mais acessível – e por isso, seguro –, o Direito precisaria ser mais simples e desconsiderar as infinitas peculiaridades de cada grupo. Por outro lado, isso acabaria desconsiderando alguns interesses particulares, tornando-o menos protetivo. Existe, pois, uma tensão entre os dois pontos: acessibilidade (segurança) e grau de proteção – que também expressa a segurança, pois esta não se esgota no grau de cognoscibilidade do ordenamento, mas exige também a proteção de situações jurídicas.

Escolhendo-se prestigiar a acessibilidade do Direito, pois, este fica menos protetivo, ou seja, menos assecuratório. Eis o círculo vicioso: *o combate à insegurança aumenta a insegurança*.

---

<sup>1</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: 2008, p. 35.

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: 2011, p. 46, 47.

Outros fatores contribuem para o aumento da insegurança na nossa “sociedade de riscos”<sup>3</sup>. A crescente quantidade de informações adquiridas auxilia a compreender o mundo, mas também aumenta a incerteza, na medida em que abre novos leques de possibilidades, chances e medos antes desconhecidos. Os problemas são solucionados por novas tecnologias, mas as descobertas científicas produzem efeitos colaterais antes não imaginados. Quanto mais o cidadão sabe, mais conhece o que precisa prever e o que pode não se confirmar no futuro. “Na busca por segurança – eis o paradoxo –, o homem fica cada vez mais inseguro”<sup>4</sup>. É por isso que o citado autor conclui categoricamente: “o nível de insegurança jurídica assumiu um grau nunca antes alcançado”<sup>5</sup>.

Se é difícil conhecer a norma aplicável à realidade, a insegurança é ainda maior quando se verifica a instabilidade dessa mesma norma. A explosão normativa antes mencionada dá lugar a uma esquizofrenia, quando os legisladores a todo tempo modificam o teor de suas disposições, ao sabor do jogo político. O mundo está em constante mudança, e o ordenamento também.

Não só isso, mas não há qualquer garantia de que a regra hoje conhecida e aplicada será considerada legítima no futuro. É comum que os cidadãos pautem suas condutas em normas posteriormente consideradas inconstitucionais, ou cuja interpretação seja modificada pela jurisprudência.

Isso ocorre porque, diferentemente da atividade legislativa – que se projeta para o futuro, em respeito às garantias específicas do direito adquirido e ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da Constituição) –, as decisões judiciais produzem efeitos retroativos, sobretudo em se tratando de declaração de inconstitucionalidade de lei. É que prevalece no Brasil a tese da nulidade da norma inconstitucional. Sendo nulo de pleno direito, o ato não pode produzir qualquer efeito.

Em suma, o Direito hoje é: ininteligível, pois o cidadão não sabe qual a norma aplicável; imprevisível, já que não sabe se a norma mudará; e instável, pois não sabe se a regra que aplicou será considerada ilegítima.

“O Direito não é seguro. E um Direito que não é seguro não é Direito, como lembra Carnelutti”<sup>6</sup>. A segurança é noção inerente à própria ideia de Direito, pois sem um mínimo de certeza e ausência de arbitrariedade não se pode falar num sistema jurídico. Além disso, a segurança é instrumento para a liberdade, pois só se pode viver e agir livremente quando é possível calcular o futuro. Nesse sentido, a

---

<sup>3</sup> “A expressão sociedade de risco foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos hoje enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas, e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: 2008, p. 34.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: 2011, p. 40.

<sup>5</sup> *Id. ibid.*, p. 39.

<sup>6</sup> *Id. ibid.*, p. 62.

segurança jurídica é pressuposto para a autodeterminação do indivíduo, que, por sua vez, é a expressão mais cara da dignidade da pessoa humana nos Estados Liberais<sup>7</sup>.

Partindo do imperativo categórico de Kant, segundo o qual cada indivíduo tem valor em si mesmo, não devendo ser instrumentalizado para metas coletivas, entende-se que as decisões fundamentais da vida não devem ser externas. A liberdade individual exsurge como expressão da dignidade, permitindo que os indivíduos façam suas escolhas existenciais e sejam por elas respeitados, por meio de condições para desenvolver suas opções morais, com liberdade e garantia do mínimo existencial.

Um dos pressupostos para o completo exercício da autonomia é a possibilidade de se conhecer as consequências do agir, tanto as presentes, como as futuras. Sem um mínimo de previsibilidade, não há liberdade.

Assim, quanto maior o nível de segurança, maior o de liberdade. Paradoxalmente, porém, a liberdade traz imprevisibilidade e exige a proliferação de normas que protejam esses múltiplos interesses, o que também aumenta a complexidade do ordenamento, como já visto. A segurança, mais uma vez, gera insegurança.

Como se vê nos dilemas apresentados, a segurança é um bem indispensável, mas existe um nível ótimo que deve ser perseguido. Segurança demais mata a segurança. Direito demais não é Direito<sup>8</sup>. É certo que o Direito não pode ser instável, mas também não deve ser imutável. O ordenamento não pode sofrer rupturas bruscas, mas também não pode deixar de acompanhar as mudanças da sociedade. “Toda lei que não deixa em aberto a possibilidade de sua execução, justamente por sua obediência, é uma arbitrariedade”<sup>9</sup>.

Existe um ponto de equilíbrio entre estabilidade e mutação. Assim como uma ponte, para não rachar, necessita ser flexível, existe uma fluidez na segurança que a permite sobreviver de forma dinâmica. Mantê-la estática pode ser fatal. A figura apresentada por Humberto Ávila, quase um paradoxo de Zeno, é bastante ilustrativa: “o movimento, por mais paradoxal que isso possa ser, é condição da estabilidade, tal qual um passeio de bicicleta: o ciclista que para, cai. O patinador que desliza sobre a fina camada de gelo, se parar, afunda. Portanto, o que o Direito não pode é ser modificado de maneira frequente, brusca e drástica; ele deve, porém, adaptar-se à nova realidade (...)”<sup>10</sup>.

Uma aplicação prática disso, na vertente da cognoscibilidade do ordenamento, é a seguinte. A verdadeira segurança se satisfaz, não com uma previsão estática e cerrada, mas com a adoção de critérios prévios e abstratos que tornem o futuro relativamente previsível, ainda que sem certeza absoluta. O papel do

---

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Legitimidade da recusa de transfusão de sangue por testemunhas de jeová. Dignidade humana, liberdade religiosa e escolhas existenciais*. Disponível em: <[http://www.luísrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/testemunhas\\_de\\_jeova.pdf](http://www.luísrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/testemunhas_de_jeova.pdf)>. Acesso em: 27.ago.2012.

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 66.

<sup>9</sup> BONDER, Nilton. *A Alma Imoral*. Rio de Janeiro: 2008, p. 14. Nessa obra de religião e filosofia, o autor demonstra como a lei e a moral judaica devem se coordenar com a realidade para se manterem vivas.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 125.

Direito é criar uma previsibilidade que reduza a insegurança e calcule os riscos. A segurança, pois, não é dualista (tudo ou nada), mas *gradual*. Antes de se aprofundar nesse ponto, é necessário estabelecer um conceito do objeto aqui estudado.

### 3. Conceito de Segurança Jurídica. Dimensões Estática e Dinâmica.

A segurança jurídica não se confunde com outras seguranças, como a psicológica ou a física. A segurança tutelada pela Constituição é uma norma jurídica, e não a segurança contra males externos. É a vinculação do legislador e aplicador à previsibilidade de suas decisões, viabilizando a calculabilidade e confiança no Direito e pelo Direito. A segurança jurídica é princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

Humberto Ávila propõe duas dimensões para a segurança: uma estática e outra dinâmica<sup>11</sup>. A primeira abrange a exigência de condições de conhecimento do ordenamento pelo destinatário, para que possa prever como se comportar. Essa cognoscibilidade se satisfaz com a certeza e a clareza do Direito. O contribuinte, por exemplo, deve conhecer a norma tributária e entender minimamente seu conteúdo. Dessa forma, para se aferir se há segurança no ordenamento, basta verificar se este contém regras a respeito da publicação, intimação, linguagem das leis e sua abrangência.

De outro lado, na vertente dinâmica, demanda-se a confiança na manutenção de efeitos atuais de ato praticado no passado (confiabilidade), bem como a condição de prever os efeitos futuros de ato praticado hoje (calculabilidade). No Brasil, contudo, não há qualquer garantia de que a regra hoje conhecida e aplicada, e que pautou o comportamento dos cidadãos, será considerada legítima no futuro ou terá sua interpretação modificada para desconstituir o passado. A instabilidade excessiva da jurisprudência é ainda mais iníqua que a da legislação, pois enquanto esta se projeta para o futuro, as decisões judiciais produzem efeitos retroativos, sobretudo em se tratando de declaração de inconstitucionalidade de lei.

Geralmente, quando há uma reviravolta na jurisprudência e os tribunais querem preservar a dimensão dinâmica da segurança, realizam uma modulação temporal da declaração de inconstitucionalidade por meio de um corte entre o presente, passado e futuro. Preservam, assim, os atos praticados sob a égide da lei declarada inválida. É que “o homem, que ocupa apenas um ponto no tempo como no espaço, seria um ser bem infeliz se ele não pudesse se acreditar em segurança mesmo em relação à sua vida passada; para essa porção de sua existência, já não carregou ele todo o peso de seu destino?”<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> *Id. ibid.*, p. 290-292.

<sup>12</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969, Tomo V*. São Paulo: 1974. p. 26. In DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: 2009, p. XXII.

Contudo, Mizabel Derzi<sup>13</sup> observa que a declaração *pro futuro* também gera insegurança, pois os cidadãos não sabem a quais normas obedecer, visto que até as inconstitucionais podem ser mantidas. Tampouco a Administração tem certeza dos limites de sua competência, e ainda o Legislativo pode até se sentir estimulado a editar normas inconstitucionais, confiando na manutenção de seus efeitos passados.

Exemplo de modulação temporal que produz esse efeito iníquo foi o realizado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. No Recurso Extraordinário nº 560.626<sup>14</sup>, o Tribunal modulou os efeitos da decisão, para considerar legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento. Com a eleição desse *discrimen* irrazoável, nossa Corte Constitucional chancelou uma lei inconstitucional para todos aqueles que contra ela não se insurgiram, estimulando, a um só tempo, a litigiosidade do cidadão e a promulgação de leis inconstitucionais pelo Estado.

Por isso, a autora propõe que, ao se ponderar a segurança, não é recomendável cindir o passado, presente e futuro, como muitas vezes se faz. A segurança deve ser analisada a um só momento na dimensão “passado-presente-futuro”, pois a natureza ambivalente da segurança exige unitariamente inovação e manutenção, rigidez e flexibilidade. Eis a tensão interna da dimensão dinâmica.

Interessante observar como as vertentes estática e dinâmica estão mutuamente imbricadas: para que o direito seja conhecível, é preciso ser estável, pois a instabilidade impede o conhecimento pelos destinatários. E para que seja estável, é preciso ser conhecível, pois não se pode confiar no que não se conhece.

Antes de avançar, é interessante registrar alguns paradoxos que ajudam a compreender a tensão interna que há também na dimensão estática. Por exemplo, Humberto Ávila<sup>15</sup> observa que a cognoscibilidade das normas depende de informação. Informação de menos não guia o comportamento. Contudo, informação demais provoca complexidade, que por sua vez não orienta. Semelhantemente, para assegurar a confiabilidade ao Direito, o Estado deve assegurar direitos fundamentais. Mas quanto mais exercer o dever de proteção, mais o Estado limita a liberdade individual. Se proteger demais, limita; se proteger de menos, não garante. Como se vê, existe um grau ótimo de segurança, antes do qual há proteção insuficiente e, após o qual, sufocamento. O exagero na segurança produz insegurança.

Isso ocorre porque, considerando sua natureza principiológica, a segurança não é certeza absoluta, mas sim *certeza relativa*. Não é dual, mas *gradual*. Não existe na medida “tudo ou nada”, mas “pouca ou muita”.

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: 2009, p. XXIV.

<sup>14</sup> Relator Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 12/06/2008.

<sup>15</sup> ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 121.

De fato, a dimensão estática da segurança não exige uma certeza absoluta na compreensão do conteúdo da norma. Entender o contrário significaria desconsiderar a natureza principiológica da segurança, reduzindo-a a uma regra<sup>16</sup>.

Como cediço, os princípios têm estrutura diferente das regras<sup>17</sup>. Enquanto as regras descrevem um antecedente e consequente (se, então), os princípios descrevem meios e fins, ou seja, um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos (para, então é preciso). A configuração dos elementos do princípio não é “sim ou não”, mas “mais ou menos”.

Como consequência disso, essas normas se diferenciam também quanto à forma de aplicação. As regras, por representarem posições jurídicas definitivas, são aplicadas conforme o modelo “tudo ou nada”, pela mera subsunção. Já os princípios são mandados de otimização e, por isso, sua aplicação segue o padrão “mais ou menos”.

Sendo um princípio, e não uma regra, a segurança não exige a previsão absoluta do conteúdo da norma. Antes, satisfaz-se com processos argumentativos prévios de determinação. No âmbito tributário, essa concepção é representada pelo princípio da legalidade. Na primeira concepção, a legalidade exigiria uma determinação absoluta de todos os elementos da obrigação tributária, consoante o dogma da tipicidade fechada. Na segunda, a legalidade exigiria apenas a *determinabilidade* desses elementos, por meio de processos argumentativos anteriores de determinação da linguagem, sejam legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

Aceitar essa relativa indeterminação nas regras tributárias encontra obstáculos em riscos evocativos da sociedade. A exigência de segurança no direito tributário ainda é um medo social, pois enquanto no direito privado a autonomia privada cria limitações para si mesma, no direito tributário há heterolimitações pelo Estado a direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Por isso, é tão importante a construção de parâmetros doutrinários para a interpretação e aplicação da norma tributária que estejam afinados com a natureza principiológica da segurança.

#### **4. Um novo paradigma de segurança no planejamento tributário.**

O valor segurança variou de sentido, conforme a concepção de Estado. No Estado Liberal, a segurança do contribuinte era associada ao princípio da legalidade estrita, enquanto limitação constitucional do poder de tributar (artigo 150, I, da Constituição). Como todo direito fundamental de liberdade, a legalidade garante uma posição jurídica de defesa do indivíduo face ao Estado, impondo a este um dever de abstenção, qual seja, o de deixar de atuar fora dos limites da lei. Essa *dimensão subjetiva* é o que, na teoria de Jellinek, ficou conhecido como *status*

---

<sup>16</sup> Adota-se aqui a definição da segurança jurídica como princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 74.

*negativus libertatis*<sup>18</sup>. Nesse sentido, a segurança assumia papel de direito subjetivo verticalmente contraposto ao Estado, pois não só garantia a liberdade individual para tudo o que não fosse prescrito, como também exigia que a atuação da Administração fosse pautada e autorizada pela lei.

A lógica binária da mera subsunção permitia um alto grau de previsibilidade, ensejando uma falsa sensação de segurança. Como ocorre em todo exagero, os contribuintes abusaram da garantia, manipulando formas jurídicas, para não se submeter a tipos fechados e conceitos repletos de detalhamentos, segundo uma concepção quase libertária que enxergava na tributação um verdadeiro esbulho da propriedade privada. Se a lei, na era da jurisprudência dos conceitos, encerrava todos os elementos descritivos do tipo, bastava o contribuinte não se enquadrar em uma das características prescritas no antecedente da regra, para se furtar do seu consequente: pagar o tributo.

A facilidade nas práticas elisivas, muitas vezes chanceladas por decisões judiciais, abalou a concorrência no mercado, permitindo que um contribuinte pagasse muito menos tributo do que o outro. Ainda, a perda da arrecadação foi compensada com medidas arrecadatórias prejudiciais a quem não tinha nenhuma ingerência sobre a elisão alheia. Mais uma vez, o excesso de segurança provocou insegurança.

Com o tempo, a segurança individual, contraposta verticalmente ao Estado, tornou-se insuficiente para atender os anseios da sociedade. Aquele antigo sentimento de segurança se revelou falso, ante os inúmeros compromissos com a promoção de direitos fundamentais. A abstenção do Estado na economia serviu aos interesses de uma minoria rica, à míngua da miséria da maioria e ineficiência dos serviços públicos.

A segurança não serve à preservação de um grupo, mantendo o *status quo* de uma minoria, em detrimento do sacrifício do restante da sociedade. De outro lado, por ser um bem finito, não pode ser garantida a todos ilimitadamente. Nesse sentido, o afã de preservar uma suposta “segurança” num país em desenvolvimento contribuiria para a manutenção da atual injusta distribuição de direitos. Quanto mais desenvolvida for uma sociedade, maior deve ser o grau de preservação das situações jurídicas<sup>19</sup>.

Nesse ponto, o outro extremo, o Estado Social, também se mostrou incapaz de satisfazer os exagerados e maximizados direitos, sobretudo os sociais, cujos custos exigiram um ilegítimo alargamento da capacidade contributiva, levado a cabo por categorias como a da interpretação econômica do fato gerador, tão cara à jurisprudência dos interesses. Isso, somado ao alargamento dos riscos sociais, exigiu do Estado uma otimização dos recursos, mediante um racionalizado sistema tributário que fosse afinado com a pluralidade de interesses.

---

<sup>18</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: 2009, p. 289.

<sup>19</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: 2008, p. 56.

A resposta ao problema começa a se desenhar no denominado Estado Social e Democrático de Direito. Nele, a pluralidade de interesses demandou do intérprete um esforço ponderativo que conciliasse segurança e justiça. Dessa forma, esses dois valores, se antes eram contrapostos, se harmonizaram numa *concepção plural de segurança*<sup>20</sup>. A antiga dimensão meramente subjetiva do direito fundamental foi ampliada, ganhando também um matiz objetivo, capaz de impregnar todo o ordenamento com o valor segurança. Pela dimensão objetiva dos direitos fundamentais<sup>21</sup>, estes deixam de ser considerados exclusivamente pela perspectiva individual, permitindo que os bens por eles tutelados transcendam a todo ordenamento e sirvam de norte para a ação do Estado.

A antes mencionada verticalização da segurança dá lugar a uma relação horizontal entre os cidadãos-contribuintes, tendo em vista a *ambivalência* da sociedade de riscos<sup>22</sup>. Não se ignora os efeitos colaterais de uma medida individual sobre o restante da sociedade. Se antes o Estado do Bem Estar Social pretendia realizar uma distribuição de benefícios, hoje já se compreende que esse mister envolve também uma distribuição de malefícios, como ficou bem evidente na construção da usina nuclear de Chernobyl. Por exemplo, um benefício fiscal conferido a uma categoria pode onerar outras, prejudicando a concorrência.

Ademais, a mera legalidade foi ampliada para a juridicidade, que converge em si todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, diz-se que a segurança jurídica é, também, corolário do ideal de justiça.

A segurança, pois, reside num sistema que seja capaz de custear os riscos sociais de forma sustentável, e de promover os direitos fundamentais, sem que para isso seja sacrificado o respeito às leis – que, no Estado de Direito, é imperativo do exercício regular do Poder<sup>23</sup>.

Podem ser citados inúmeras conseqüências dessa nova proposta de segurança, no direito tributário. A adoção de cláusulas gerais e tipos abertos, já tão consagrada no direito civil<sup>24</sup>, também se infiltrou no direito público, até mesmo quando a legalidade setorial imposta pela constituição demanda um sistema predominantemente formado por regras.

Semelhantemente ao que ocorre no direito administrativo – onde há muito se discute a densidade normativa da lei a que se vincula positivamente o administrador –, também no direito tributário não se concebe mais que a legalidade demande tipos<sup>25</sup> tão fechados que seja fácil deles escapar.

---

<sup>20</sup> *Id. ibid.*, p. 58.

<sup>21</sup> SARLET, Ingo. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: 2007, p. 95.

<sup>22</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*, p. 229.

<sup>23</sup> O exercício regular do Poder pressupõe o respeito aos elementos estruturais do Estado e do processo político: as competências do Legislativo, do Executivo e do Judiciário. Segundo Rawls, são elementos constitucionais essenciais (*constitutional essentials*). John Rawls. *Uma Teoria da Justiça*, 1997.

<sup>24</sup> Nesse sentido, confira-se: Gustavo Tepedino. *Crise das fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do Código Civil de 2002*. In *A Parte Geral do Novo Código Civil. Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional*. RJ-SP: 2003, p. 15.

<sup>25</sup> Para uma distinção entre conceito e tipo, confira-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 39.

Por essa razão, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional o emblemático caso do Seguro de Acidente de Trabalho<sup>26</sup>, no qual a lei delegou ao regulamento a definição de alguns conceitos indeterminados, para fins de enquadramento das atividades em diferentes graus de risco, cada um com uma alíquota. No caso, entendeu-se compatível com a legalidade estrita a previsão pela lei tributária de conceitos abertos, a ser definidos por mero ato administrativo, vencendo assim o dogma da tipicidade fechada.

Veja-se que a antiga segurança vertical exigiria o esgotamento definitivo do conceito indeterminado pela lei, para fins de definição da alíquota aplicável ao contribuinte. Já uma nova concepção de segurança privilegia que atos administrativos, emanados de órgãos não-legislativos, criem o verdadeiro conteúdo do conceito indeterminado. O resultado é uma decisão mais legítima, pois o ato administrativo é mais ágil, dotado de expertise técnica e livre do jogo político e burocrático do processo legislativo.

A existência de um ato normativo de hierarquia infralegal é ainda mais favorável à segurança vertical, entendida como previsibilidade das regras do jogo, além de beneficiar o tratamento isonômico dos contribuintes. Porém, nem sempre é possível definir previamente, em um ato genérico e abstrato, os conceitos que compõem o tipo. A ambivalência da sociedade de riscos, muitas vezes, revela realidades inimagináveis. A criatividade do mercado e a rapidez dos fatos produzem novas categorias a cada dia que, se não puderem ser abarcadas no tipo tributário, ensejarão grave desigualdade entre sujeitos em posições semelhantes e prejuízo à concorrência e ao custeio do Estado Tributário.

O outro extremo também pode acontecer: o excessivo apego ao dogma do tipo fechado não só descarta realidades tributáveis como também tributa situações que não revelam verdadeiros signos presuntivos de riqueza. Assim ocorreu com o ICMS em bens que meramente transitavam de estabelecimentos do mesmo contribuinte, como se verá melhor adiante.

Além disso, e em complemento ao primeiro exemplo, inúmeras novas possibilidades de combate à elisão e à evasão permitem a pesquisa do verdadeiro conteúdo econômico do fato juridicamente relevante: a relativização do sigilo bancário pela Lei Complementar 105, a inclusão no Código Tributário Nacional de uma cláusula geral antielisiva (Lei Complementar 104), entre outras medidas de transparência fiscal.

Em suma, o legislador que fecha demasiadamente os conceitos da lei, em nome de uma suposta segurança, afasta a norma da realidade, tornando-a tão abstrata que gera insegurança. O mesmo ocorre com uma administração fiscal que, preocupada em respeitar uma abusiva segurança individual, aplica o direito de forma distanciada da verdade. *Um sistema jurídico que não reflète a realidade não é seguro.*

Conclui-se assim que, para o direito se aproximar da realidade, é necessário *desapegar-se* da falsa sensação de segurança proporcionada por conceitos fechados dualistas, que não condizem com a verdade, para caminhar

---

<sup>26</sup> STF, RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Veloso.

com equilíbrio sobre conceitos tipológicos abertos, determináveis por meio de processos dinâmicos de interpretação.

## 5. Legalidade estrita em matéria tributária.

Expressão máxima da segurança jurídica no direito tributário é o princípio da legalidade estrita. Somente a lei pode instituir ou majorar tributo, é a primeira limitação constitucional ao poder de tributar (artigo 150, I, da Constituição). O Código Tributário Nacional ainda amplia a reserva legal para outras matérias (artigo 97). A legalidade exige não só a preexistência de regras gerais e abstratas para a incidência tributária, pois isso os atos administrativos normativos também poderiam oferecer, mas também que tais normas sejam emanadas do Legislativo, mediante um processo constitucional complexo de formação das leis. Com isso, além do pluralismo político, privilegia-se um grau de constância e permanência do ordenamento.

Nesse sentido, a legalidade estrita possui natureza de *regra*, na medida em que de maneira concreta estabelece um antecedente e um consequente, podendo ser aplicada de maneira dual, por mera subsunção. Ou o tributo é instituído ou majorado por lei, ou não é. Não há meio termo.

Contudo, essa garantia não é meramente formal. Seria inútil haver um ato legislativo se este não contivesse todos os elementos da obrigação tributária de maneira clara e completa. A partir daí desenvolveu-se na doutrina o dogma da tipicidade fechada, exigindo conceitos fechados que não deixassem qualquer margem de dúvida sobre a incidência tributária. Existe um mandado de otimização que aponta para um ideal de determinação da lei. A legalidade enquanto *princípio* demanda certo grau de *densidade normativa*<sup>27</sup>, a variar de acordo com a noção que se tem do âmbito de proteção daquele princípio.

Ainda, pode-se identificar na legalidade um postulado normativo, isto é, norma de segundo grau, que não fundamenta diretamente uma decisão, mas apenas direciona outros princípios e regras que a embasarão. A interpretação deve se ater aos limites da moldura que o texto da lei encerra. Leva, assim, à fidelidade aos limites literais do enunciado normativo. É, pois, instrumento para a ponderação, juntamente com a proporcionalidade, supremacia da constituição, unidade da constituição, interpretação conforme à constituição, presunção de constitucionalidade, efetividade da constituição. A segurança jurídica também é princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

Unindo-se o tripé regra-princípio-postulado, chega-se ao bem tutelado pela legalidade. O tributo deve ser instituído por lei cujos conceitos contendam uma satisfatória densidade normativa e cujos limites literais sejam respeitados pelo intérprete.

Das três naturezas da legalidade, a mais tormentosa é a principiológica. Os princípios se diferenciam das regras por um critério quantitativo: aqueles são mais abstratos, enquanto estas são mais concretas. Ainda, distinguem-se por três

<sup>27</sup> ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: 2008, p. 319.

critérios qualitativos ou estruturais<sup>28</sup>: forma de descrição da conduta, forma de aplicação e forma de resolução de conflitos.

Enquanto as regras descrevem um antecedente e conseqüente (se, então), os princípios descrevem meios e fins, ou seja, um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos (para, então é preciso). A configuração dos elementos do princípio não é “sim ou não”, mas “mais ou menos”.

Como consequência disso, essas normas se diferenciam também quanto à forma de aplicação. As regras, por representarem posições jurídicas definitivas, são aplicadas conforme o modelo “tudo ou nada”, pela mera subsunção. Já os princípios são mandados de otimização e, por isso, sua aplicação segue o padrão “mais ou menos”.

Por fim, os conflitos entre princípios são resolvidos pela ponderação, e não pelos critérios clássicos de resolução de antinomias (cronológico, da especialidade e hierárquico).

Nesse sentido, a legalidade enquanto princípio pode ser ponderada. Não o pode enquanto regra, pois o tributo que não é instituído por lei será sempre inconstitucional. Mas, dentro da lei, admite-se uma maleabilidade no grau de densidade dos elementos descritivos da lei.

Sendo um princípio, a segurança não exige a previsão absoluta do conteúdo da norma, pois não é certeza absoluta, mas sim certeza relativa. Não é dual (tudo ou nada), mas gradual (nenhuma, pouca ou muita). Se fosse apenas uma regra, a legalidade exigiria uma determinação absoluta de todos os elementos da obrigação tributária. Sendo também um princípio, admite a *determinabilidade* desses elementos, por meio de processos argumentativos anteriores de determinação da linguagem, sejam legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

## 6. Tipicidade.

O que se convencionou chamar no Brasil de princípio da tipicidade, tecnicamente, seria o princípio da determinação – mandado de otimização que prevê um estado ideal de determinabilidade dos elementos que constituem o fato gerador abstrato do tributo<sup>29</sup>. Contudo, o princípio da determinação, extraído da exigência da segurança, não exige que a lei seja composta apenas por estruturas conceituais rígidas que esgotem a realidade, como imaginou a doutrina da tipicidade fechada<sup>30</sup>.

Seria impossível, e até ingênuo, pretender encerrar a realidade em conceitos fechados da lei. A jurisprudência dos conceitos colocou o processo lógico-dedutivo acima de todos os outros métodos de interpretação, construindo um positivismo formalista que alienou a ciência jurídica em face da realidade social, política e moral

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria Dos Princípios, da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: 2005, p. 74.

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Volume II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 481.

<sup>30</sup> XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: 1978, p. 92.

do Direito<sup>31</sup>. Esse pensamento prevaleceu por mais de um século, mas no direito tributário brasileiro ainda hoje é um dogma, pois serviu ao princípio da determinação da lei. Contudo, como se viu anteriormente, para ser verdadeiramente seguro e manter-se atual, é imprescindível que o texto seja aberto aos dados da realidade. Nesse sentido, é bastante útil a utilização de tipos, no lugar de conceitos.

*Tipos* enumeram dados da realidade para atingir situações semelhantes. Apenas descrevem, sem definir, sem esgotar a realidade. Por isso, são abertos. É o caso dos tipos empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. Podem ser encontrados no mundo dos fatos e na norma. Já os *conceitos* esgotam a realidade, com enumerações taxativas. Neles, há mera subsunção.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>32</sup> é bastante didático ao esquematizar as diferenças entre uns e outros. Segundo ele, tipo é aberto; conceito é fechado. Tipo se coordena com o fato por uma relação de semelhança; conceito se subsume por uma relação de igualdade. Tipo é descrito; conceito é definível. No tipo, algumas notas distintivas descritas podem faltar; no conceito, todas as notas distintivas devem estar presentes. Tipo é formado por conjunto graduável de fatos; conceito é formado por soma rígida de elementos distintivos. Tipo é concreto; conceito é abstrato.

Tendo-se em mente a paradoxal *tensão interna* da segurança entre *determinação* e *imprevisão*, já destacada anteriormente, percebe-se que um ordenamento seguro não deve ser composto apenas por conceitos. “É que a lei não contém as próprias decisões, mas apenas os parâmetros ou padrões em razão dos quais será tomada, sendo ilusória a representação da tipicidade enquanto cálculo antecipado legal de todas as decisões possíveis. Assim, a determinabilidade não é sinônima de determinação prévia, mas a possibilidade de fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinado âmbito normativo”<sup>33</sup>.

Um exemplo atual pode esclarecer isso. Talvez tenha passado despercebido, mas essa construção foi verificada no julgamento da união estável homoafetiva<sup>34</sup>. O Supremo Tribunal Federal admitiu que o tipo “união estável” não exige distinção de sexo, apesar de ser previsto pelo artigo 226, parágrafo 3º, da Constituição e artigo 1723 do Código Civil como entidade familiar formada entre o homem e a mulher. Isso porque o Tribunal entendeu que esses dispositivos não excluem outras composições sexuais, por reconhecer que o livre desenvolvimento da sexualidade compõe a autodeterminação individual enquanto expressão da dignidade humana.

Ainda que aparentemente contra os limites literais do enunciado – no que a decisão foi muito criticada –, o que a Corte fez foi reconhecer que a união estável é um tipo cuja composição evoluiu, não exigindo mais a distinção de sexo. Esse dado, ainda que expresso no texto, não comporia mais o núcleo essencial do tipo, sendo deslocado para sua franja marginal, de modo a não excluir, de seu âmbito de proteção, aquelas uniões formadas por pessoas do mesmo gênero. Se o texto

<sup>31</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: 1997, p. 29.

<sup>32</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: 2010, p. 39.

<sup>33</sup> *Id. ibid.*, p. 38.

<sup>34</sup> Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132, Relator Ministro Ayres Britto, julgamento em 05/05/2011.

constitucional estivesse preocupado em encerrar a união estável em um conceito fechado, jamais poderia o Judiciário contrariar esse limite. Mas, sendo um tipo, abre-se em coordenação com a realidade, arejando-se com dados sociais, para se manter vivo e atual.

Se a união estável possuísse natureza de conceito fechado, excluiria de seu âmbito de proteção as relações homoafetivas. Com isso, a norma constitucional seria pouco protetiva, gerando insegurança, por relevar ao limbo inúmeras situações jurídicas contemporâneas. Ainda, criaria uma tensão social que poderia levar ao rompimento da ordem constitucional, introduzindo uma emenda para simplesmente excluir o vocábulo “homem e mulher” do texto. De outro lado, é bem mais assecutorio reconhecer a natureza tipológica da união estável, e, ainda, favorece a continuidade e permanência do ordenamento, pois o texto composto por um tipo que se coordene com a realidade permite o influxo das alterações sociais para continuar pertinente.

Semelhantemente, uma regra matriz de incidência tributária composta apenas por conceitos fechados também gera insegurança. Primeiro, porque impede a tributação de fatos com o mesmo conteúdo econômico, em prejuízo à isonomia e à concorrência no mercado, desrespeitando a segurança horizontal. Em segundo lugar, é pouco protetiva, pois pode levar à tributação de fatos sem conteúdo econômico, ao desconsiderar a realidade. Terceiro, facilita a elisão fiscal, produzindo injustiça, pois basta que o contribuinte elimine um único elemento distintivo do texto para fugir da consequente imposição tributária. Quarto, gera inconstância do ordenamento, pois o legislador a todo tempo busca acompanhar a realidade, incluindo no texto as práticas verificadas no mercado.

Assim ocorreu com o ICMS em bens que meramente transitavam de estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem que houvesse qualquer realidade econômica subjacente. Atendo-se cegamente ao conceito “saída do estabelecimento”, aquele fato poderia ensejar pagamento de tributo, não fosse a inexistência de relevância jurídica e econômica. A bitolada interpretação restou afastada pela Súmula n.º 166 do Superior Tribunal de Justiça. Contudo, uma entrada em estabelecimento do mesmo contribuinte que revelasse uma realidade econômica juridicamente relevante poderia ensejar a incidência do imposto. Daí a importância do vocábulo “simples” na Súmula n.º 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o *simples* deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O importante é assumir a natureza tipológica do fenômeno, para que este se coordene com a realidade, de modo a alcançar apenas situações do mundo dos fatos em que haja relevância jurídica e conteúdo econômico.

Em outros casos, a jurisprudência não foi tão flexível. A contribuição social do art. 195, I, da Constituição, incidente sobre a folha de salários, previa, em sua redação original, apenas a contribuição patronal sobre os *empregados*. Assumindo uma natureza tipológica, seria possível extrair dessa figura outras relações em que não houvesse tecnicamente um contrato de trabalho. Contudo, atendo-se ao conceito de empregado do direito do trabalho, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das leis 7.787/89 e 8.212/91, que previam a incidência também sobre a remuneração paga aos empresários, trabalhadores

avulsos e autônomos<sup>35</sup>. Isso desestimulou a formalização de vínculos empregatícios, e desonerou relações não empregatícias, sem qualquer peculiaridade que justificasse tamanha benesse. Foi preciso alargar esse *conceito* pela emenda constitucional nº 20/98, para que aquelas contribuições pudessem ser cobradas fora do contrato de emprego.

Com efeito, é necessário assumir que a segurança jurídica se satisfaz com modelos conceituais que não encerrem completamente a realidade, mas que com ela se coordene, abandonando a pretensão de determinação absoluta dual, para adquirir uma determinabilidade relativa gradual. Num mundo de riscos e ambivalências, nuances e possibilidades, não é possível encerrar na lei respostas binárias às nossas perguntas. O papel da lei hoje deve ser o de oferecer processos argumentativos de construção que legitimem as possíveis respostas a qualquer questionamento que se abrir.

## 7. Conclusão.

Como visto, atingimos na sociedade de riscos um nível muito alto de insegurança jurídica. O Direito hoje é: ininteligível, pois o cidadão não sabe qual a norma aplicável; imprevisível, já que não sabe se a norma mudará; e instável, pois não sabe se a regra que aplicou será considerada ilegítima.

A segurança, que antes assumia papel de direito subjetivo *verticalmente* contraposto ao Estado, cede lugar a uma dimensão objetiva e a uma *concepção plural de segurança*, por meio de uma relação horizontal entre os cidadãos-contribuintes, tendo em vista a *ambivalência* da sociedade de riscos.

O dogma da tipicidade fechada exige conceitos fechados que não deixem qualquer margem de dúvida sobre a incidência tributária. Contudo, uma regra matriz de incidência tributária composta apenas por conceitos fechados também gera insegurança. Primeiro, porque impede a tributação de fatos com o mesmo conteúdo econômico, em prejuízo à isonomia e à concorrência no mercado, desrespeitando a segurança horizontal. Em segundo lugar, é pouco protetiva, pois pode levar à tributação de fatos sem conteúdo econômico, ao desconsiderar a realidade. Terceiro, facilita a elisão fiscal, produzindo injustiça, pois basta que o contribuinte elimine um único elemento distintivo do texto para fugir da consequente imposição tributária. Quarto, gera inconstância do ordenamento, pois o legislador a todo tempo busca acompanhar a realidade, incluindo no texto as práticas verificadas no mercado.

Existe um nível ótimo que deve ser perseguido. Segurança demais mata a segurança. Existe um mandado de otimização que aponta para um ideal de determinação da lei. A legalidade enquanto *princípio* demanda certo grau de *densidade normativa*, a variar de acordo com a noção que se tem do âmbito de proteção daquele princípio.

---

<sup>35</sup> O caso voltou à pauta do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral no RE 565160 RG / SC, Relator Min. Marco Aurélio.

Considerando sua natureza principiológica, a segurança não é certeza absoluta, mas sim *certeza relativa*. Não é dual, mas *gradual*. Não existe na medida “tudo ou nada”, mas “pouca ou muita”.

A legalidade exige, não uma determinação absoluta de todos os elementos da obrigação tributária, consoante o dogma da tipicidade fechada, mas uma *determinabilidade* desses elementos, por meio de processos argumentativos anteriores de determinação da linguagem, sejam legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

*Tipos* enumeram dados da realidade para atingir situações semelhantes. Apenas descrevem, sem definir, sem esgotar a realidade. Por isso, são abertos. Podem ser encontrados no mundo dos fatos e na norma. Já os *conceitos* esgotam a realidade, com enumerações taxativas. Neles, há mera subsunção.

Tipos são essencialmente abertos; conceitos são fechados. Dessa forma, há que se abandonar o antigo dogma da tipicidade fechada, abrindo-se para tipos que, por se coordenarem com a realidade, são capazes de manter o ordenamento eficaz e atual.

## 8. Referências Bibliográficas

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Direito dos Serviços Públicos*. Rio de Janeiro: 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria Dos Princípios, da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: 2005.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *Legitimidade da recusa de transfusão de sangue por testemunhas de jeová. Dignidade humana, liberdade religiosa e escolhas existenciais*. Disponível em: <[http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/testemunhas\\_de\\_jeova.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/testemunhas_de_jeova.pdf)>. Acesso em: 27.ago.2012.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: 2008.

BONDER, Nilton. *A Alma Imoral*. Rio de Janeiro: 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: 2009, p. XXIV.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: 2009.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969, Tomo V*. São Paulo: 1974. p. 26. In DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: 2009, p. XXII.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: 2010.

SARLET, Ingo. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: 2007.

TEPEDINO, Gustavo. *Crise das fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do Código Civil de 2002*. In *A Parte Geral do Novo Código Civil. Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional*. RJ-SP: 2003, p. 15.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Volume II*. Rio de Janeiro: 2005.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: 1978.