

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI FORTALEZA - CE**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**YURI NATHAN DA COSTA LANNES**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

#### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

#### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

#### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# **XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

# COERÊNCIA DECISÓRIA NA APLICAÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

## DECISIONAL COHERENCE IN THE SUPREME COURT'S APPLICATION OF TAX LEGALITY

Manoel Cipriano de Oliveira Bisneto

### Resumo

O presente trabalho busca analisar precedentes selecionados do Supremo Tribunal Federal acerca da aplicação da legalidade tributária, por ser esse o instrumento primordial da promoção da segurança jurídica. O presente estudo foi feito com suporte em pesquisas bibliográficas, especialmente a bibliografia de direito tributário e constitucional, além de utilizar o método indutivo, tendo em vista que se partiu dos casos concretos analisados para que fosse possível se extrair a conclusão do trabalho. A análise se justifica por ser o Direito Tributário elemento estruturante do Estado democrático e da república federativa, tendo em vista que é por meio dele que se obtém os recursos para a manutenção do Estado e se operacionaliza a consecução de vários valores constitucionais. A incoerência decisória gera um estado de insegurança jurídica, pois determinados setores, por ter uma dinâmica maior e exigir uma atuação mais direta do poder executivo (seja por deter mais condições técnicas de auxiliar, seja por ser o responsável por fiscalizar, regular), experimentarão a aplicação da legalidade de maneira diversa, o que representa uma quebra de isonomia.

**Palavras-chave:** Precedentes, Legalidade tributária, Tipicidade, Coerência decisória, Princípios constitucionais, Ordem econômica

### Abstract/Resumen/Résumé

This paper seeks to analyze selected Supreme Court precedents on the application of tax legality, as this is the primary instrument for promoting legal certainty. This study was based on bibliographical research, especially tax and constitutional law bibliography, and used the inductive method, since it started from the concrete cases analyzed so that it was possible to draw the conclusion of the work. The analysis is justified by the fact that tax law is a structuring element of the democratic state and the federal republic, since it is through it that the resources for maintaining the state are obtained and the achievement of various constitutional values is made possible. Inconsistent decision-making creates a state of legal uncertainty, since certain sectors, because they are more dynamic and require more direct action from the executive branch (either because it has more technical conditions to assist, or because it is responsible for overseeing and regulating), will experience the application of legality differently, which represents a breach of equality.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Precedents, Tax legality, Typicality, Consistency of decisions, Constitutional principles, Economic order



## **1. Introdução**

### **1.1. Delimitação do tema.**

A evolução do direito proporcionou mudanças vertiginosas no conteúdo do que se entende por direito. Se antes o direito era entendido como produto do legislador racional, agora, nesse novo parâmetro chamados por alguns de constitucionalismo contemporâneo, o direito por vezes é visto como produto de um juiz racional.<sup>1</sup> Há, portanto, uma premência no estudo do conteúdo do que se decide nos tribunais, tendo em vista que, embora não sejam os competentes originalmente para a formulação das leis, acabam por criar normas individuais que vinculam abstratamente diversas pessoas, com efeitos quase que análogos ao da lei.

A dinâmica social fez com que a ideia do legislador perfeito, que era capaz de dispor na lei sobre todas as situações, fosse abandonada, abrindo espaço para que houvesse uma reaproximação do que se entendia como direito (direito estrito ou legalidade estrita) com valores maiores, orientadores e informadores até mesmo da atividade legiferante. A previsão cerrada de todas as possíveis hipóteses da vida cotidiana engessou a aplicação do direito e fez com que o mero movimento de silogismo não fosse capaz de resolver casos complexos, em que a mera aplicação mecânica da lei não seria capaz de dispor uma solução justa ao caso. Abriu-se, então, caminho para a aplicação do direito em zonas de incerteza, cinzentas, que se circunscreve entre a zona de certeza positiva e negativa acerca de aplicação de uma norma.

No entanto, são nessas aplicações lacunosas do ordenamento que se abre espaço para a discricionariedade daqueles que detêm a competência para sanar essas crises legislativas.<sup>2</sup> Tal fato contribui para que se gere uma crise na aplicação do direito, marcada pela ausência de segurança jurídica, gerando nos jurisdicionados a sensação de que ganhar ou perder um processo judicial é questão de sorte.<sup>3</sup> A jurisprudência tributária nem sempre é fundada na aplicação da Lei, delegando a justificava do seu afastamento, ora a condições especiais as

---

<sup>1</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para Ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012. p. 333-425.

<sup>2</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. Os princípios, o problema da discricionariedade judicial e a tese da unidade de solução justa. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro (org.). *Argumentação e Estado Constitucional*. São Paulo: Ícone, 2012.

<sup>3</sup> BECHO, Renato Lopes. *Ativismo Jurídico em Processo Tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

quais a exação se submente, ora a funções específicas que precisa desempenhar, ora o afastamento é feito com base num juízo consequencialista.

Embora se entenda, assim como Dworkin<sup>4</sup>, que os princípios possam ser utilizados como limitação à discricionariedade judicial, especialmente considerando a utópica figura do juiz Hercule do citado autor, não há como se afastar da existência dos conceitos vagos como fundamentos da limitação e como parâmetro, recaindo sempre a integração da lei a conceitos vagos e imprecisos, sendo colmatados pelos juízes, seres históricos que detêm valores pessoais e plurais, influenciados pelo seu tempo<sup>5</sup>.

Caso não haja o estudo sobre o conteúdo das decisões judiciais, para que a comunidade jurídica se dê conta de que os juízes sofrem influências múltiplas, de ordem pessoal, refletindo vivências do passado e seus anseios quanto ao futuro e que o direito é uma expressão da cultura, as discussões sobre segurança jurídica ficarão estéreis e sem sentido.<sup>6</sup> Portanto, o presente trabalho, atento a tal problemática, se propôs ao estudo das decisões proferidas pelo STF e STJ na aplicação da matéria tributária, especialmente quanto à legalidade, por ser esse o instrumento primordial da promoção da segurança jurídica.

## **1.2. Metodologia**

O presente trabalho se situa na dogmática jurídica, pois se utilizou dos conceitos jurídicos postos para identificar e pormenorizar o conteúdo da legalidade tributária e seus reflexos.<sup>7</sup> No entanto, como método de pesquisa houve a utilização do método indutivo, tendo em vista que se partiu dos casos concretos analisados para que fosse possível se extrair a conclusão do trabalho.

---

<sup>4</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para Ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012. p. 333-425.

<sup>5</sup> HEIDEGGER, M. *Ser e Tempo – parte I*. Trad. Marcia de Sá Cavalcante. RJ: Vozes, 1999.

<sup>6</sup> BECHO, Renato Lopes. *Ativismo Jurídico em Processo Tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

<sup>7</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica. Decisão. Dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 83

A metodologia da análise de decisões permite organizar informações relativas às decisões proferidas em um determinado contexto, verificar a coerência decisória, produzir uma explicação de sentido das decisões.<sup>8</sup>

Realizou-se, inicialmente, uma pesquisa exploratória que foi feita com o intuito de se familiarizar com o campo de discussão do problema jurídico da presente pesquisa. Após essa fase, foi feito o recorte temático das decisões, a fim de identificar apenas as decisões que tratavam acerca da legalidade tributária. Além disso, houve o recorte institucional, oportunidade em que foram eleitos o STF e STJ como sendo os tribunais em que recairiam o estudo.

Utilizou-se como critério para selecionar as decisões analisadas a busca textual pela palavra “legalidade tributária”, estabelecendo uma análise cronológicas das decisões, a fim de tentar imprimir uma evolução, ou não, acerca da aplicação do preceito.

Após a aplicação do filtro com o *boleador* “and”, houve a aferição da pertinência temática de mais de 1.000 decisões retornadas, restando selecionadas apenas 15 após a leitura preliminar. Por fim, selecionaram-se 9 decisões que representam marco de manutenção e/ou mudança de entendimento acerca da matéria ou representam uma flexibilização do princípio que apenas se justificaram por mudanças fáticas pontuais.

Como procedimentos complementares, houve a utilização de pesquisa bibliográfica para que se pudesse determinar os conceitos e institutos analisados por meio da pesquisa na bibliografia indicada nas referências. Além disso, utilizou-se, ainda, a pesquisa documental para que se pudesse investigar os conteúdos dos precedentes judiciais analisados.

Dessa maneira, por meio da revisão da literatura especializada, da pesquisa bibliográfica, documental e legislativa, por meio do método indutivo, apresentam-se as principais reflexões teóricas e conceituais acerca da aplicação da legalidade tributária pelos Tribunais Superiores.

## **2. O Sistema Constitucional Tributário**

### **2.1. Constitucionalismo e tributação: a tributação como elemento estruturante do Estado Constitucional**

---

<sup>8</sup> FREITAS FILHO, Roberto. LIMA, Thalita Moraes. Metodologia de Análise de Decisões – MAD. Univ. JUS, Brasília, n. 21, p. 1-17, jul./dez. 2010

A Constituição ostenta a posição de centro metodológico do sistema jurídico atual no novo paradigma que se denominou constitucionalismo e deve ser enxergada não só como instrumento que materializa o direito como também fundamento de existência e validade das demais normas, isto é, a Constituição, ao mesmo tempo que é o meio pelo qual o direito é criado, é, também, o parâmetro metodológico que permitirá que haja a aferição da existência e validade das demais leis e normas.

A Constituição federal dispõe, em seu art. 173, que, “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Em virtude disso, a maior parte daquilo que o Estado arrecada vem do setor privado, muito embora haja outras formas de arrecadação e exploração do patrimônio público (a exemplo das receitas originárias). No entanto, nos sistemas capitalistas (como é o nosso), o instrumento mais usual de que se tem valido a economia para sobreviver é a tributação.<sup>9</sup> Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>, “sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.”

Segundo Schoueri, o tributo pode ter várias funções, mas na função arrecadadora, tem uma relação mediata com as funções fiscais, pois é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado. Nessa toada, quando se cogita função arrecadadora da tributação, tem-se em mente que o Estado precisa de meios para o exercício de suas atividades e se valera da tributação para angariar tais recursos. No entanto, no Estado Patrimonial, tais meios poderiam advir do próprio Estado, que se valia de seu patrimônio ou de seus serviços, isto é, o próprio Estado produzia a riqueza de que necessitava, no entanto, a paulatina diminuição da atuação direta do Estado sobre a economia, inicialmente por conta do liberalismo e mais recentemente na modelagem do Estado do século XXI, aponta para a necessidade de que o Estado se aproprie de riquezas que não foram por ele geradas (o que foi adotado por nossa Constituição no art. 173). Daí a tributação, em sua função arrecadadora.

---

<sup>9</sup> LUSTOZA, Helton Kramer. Tributos em espécie. 6. Ed. Rev. Ampl. e Atual. – Salvador: JusPODIVM, 2019.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação imediata com aquelas funções, quando se tem em conta sua função indutora de comportamentos.

A Constituição de 1988, seguindo essa ideia, vincula no art. 1º toda a república ao império da Lei ao estabelecer que "a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito". Implicitamente, a Constituição compromete-se com a Lei e Justiça fiscal no preambulo, quando declara ser o Brasil "Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos".

Reafirmando o disposto topograficamente antes, o § 1º do art. 145 dispõe que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, firmando um compromisso com a justiça fiscal e com a legalidade e estabelecendo um equilíbrio entre o elemento socioideológico da Constituição e os elementos orgânicos, isso porque, embora a tributação seja utilizada para a manutenção do próprio Estado, deverá sofrer limitações e ponderações para que possa se compatibilizar com demais valores buscados pela Constituição.

Há, portanto, um compromisso firmado pela Constituição, um "dever-ser" constitucional que busca harmonizar as funções dos tributos com os demais valores resguardados por ela, servindo a tributação como elemento de estruturação do Estado constitucional pautado na busca pela harmonização entre a intervenção no patrimônio e respeito aos demais direitos e garantias (liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça).

## **2.2. Estado Fiscal: Federalismo Fiscal e Competência Tributária**

Pode-se resumir o Estado fiscal na necessidade de tributar. Essa necessidade deverá ser vista e ponderada com o dever de pagar tributos, liberdades constitucionais, extrafiscalidades, moral tributária e segurança jurídica, tendo em vista que, embora a arrecadação de suas receitas seja decorrente da imposição de tributos (receita tributária), outros valores merecem ser ressaltados.

Em oposição ao estado patrimonial que detinha como suporte financeiro as instituições que o precederam e as receitas do seu património ou propriedade, o estado fiscal tem suas bases no tributo, ideário iluminista que se irradiou na era pós-moderna.

Não obstante o estado fiscal ser tanto o estado liberal como o estado social, o certo é que o apelo a tal conceito tem andado sempre associado à pretensão de limitar a atuação e a correspondente dimensão do estado.<sup>11</sup>

No estado fiscal, há diversas interligações da ação do estado com a esfera privada, mas é também o meio pelo qual se garante a separação fundamental entre as duas. A “estadualidade fiscal” significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.<sup>12</sup>

O fundamento dessa separação se deita na existência de diversos mecanismos de separação, racionalização, competências e limitações que advém do estado de direito e ganha força na necessidade de garantia dos direitos fundamentais do contribuinte.

## **2.3. Conteúdo da Legalidade Tributária**

### **2.3.1. Legalidade enquanto regra**

A Constituição, como visto, distribui as competências tributárias pautada na hierarquia dos interesses, mas não institui nenhuma obrigação tributária concreta, apenas autoriza a sua criação por meio da Lei. A Constituição Federal é o diploma que espelha a decisão dos representantes do povo – único detentor da soberania – e que revela a opção pela estruturação da sociedade em um Estado de Direito. Dir-se-á, neste sentido, que a Constituição, ao mesmo tempo em que assegura a propriedade, garante igualmente a manutenção do Estado por meio do tributo. Ou ainda, dir-se-á que o direito de propriedade não surge de modo absoluto, pois encontra várias limitações, dentre as quais sua sujeição à tributação. A aproximação contratualista não leva a resultado diverso ao apresentar a propriedade como anterior à Constituição, mas ainda assim, reconhecendo naquele texto a concessão, feita pelos indivíduos à coletividade e em prol desta. Como se vê, em um e noutro caso, a Constituição surge como o primeiro instrumento a regular a tributação. É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para seu custeio. É na

---

<sup>11</sup> Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, LXXV, 1999, p. 173.

<sup>12</sup> Ab Uno Ad Omnes. 75 Anos da Coimbra Editora, Coimbra, 1998, p. 965 e ss. (968 e s.).

Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos, sendo o instrumento para a conferência de competência tributária. O tema da competência é extremamente relevante, especialmente quando o Estado adota a forma federal. Assim, no Brasil o texto constitucional previu estrutura federal, onde se identificam a União, os Estados e o Distrito Federal. Embora haja quem levante dúvidas se os municípios participam, enquanto tais, do pacto federativo. No entanto, é somente com a Lei que haverá a concretização da tributação, isto é, a conversão do poder de tributar em direito de tributar. A lei, portanto, desempenha um papel fundamental no Sistema Tributário Brasileiro: é fonte do Direito Tributário e mecanismo de controle/limitação do poder.<sup>13</sup>

Segundo Schoueri, o constituinte brasileiro foi bem mais criterioso que os outros constituintes. Em outros países, os textos constitucionais não costumam descer aos detalhes da matéria tributária. O assunto é tratado em pouquíssimos dispositivos constitucionais. Não se deve imaginar, entretanto, que o reduzido número de dispositivos constitucionais versando sobre aquela matéria implique menor cuidado do constituinte com a matéria; ao contrário, é comum naqueles países que a doutrina, examinando o todo do texto constitucional, extraia diversas normas tributárias (princípios e regras).<sup>14</sup>

### **2.3.2. Legalidade enquanto princípio**

A legalidade enquanto valor irradiante a todo ordenamento jurídico também deve ser observado pelo legislador na formulação da lei, isto é, o legislador na sua atividade legiferante está vinculado à legalidade, ainda que seja ele o responsável por promover alterações e inovações legislativas. Dessa maneira, espera-se que a própria lei descreva na maior medida possível a hipótese que dá surgimento a determinada obrigação tributária e suas consequências, condicionado às limitações fáticas e jurídicas.<sup>15</sup>

Embora se cobre uma postura do legislador no sentido de que previsse de maneira exauriente e restrita de todas os elementos da regra matriz, há uma recente tendência a reavaliar o cânone da legalidade estrita e cerrada, permitindo que haja a relativização do princípio por meio de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas abertas, atribuindo a

---

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2019.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2019.

<sup>15</sup> HOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Víctor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. – São Paulo, SP: IBDT, 2021.

atividade de complementação da regra matriz a outros atores que compõem a atividade tributante, o que, por vezes, pode ser feito por meio de regulamentação e atrair uma série de discussões acerca da legitimidade de fixação dos elementos da regra matriz por instrumentos infralegais. No entanto, é importante destacar que a evolução do direito ocorre em todas as áreas e se mostra mais difícil acompanhar a dinâmica dos fatos sem que socorra a princípios e conceitos jurídicos vagos, isso porque entre uma zona de certeza positiva de que a lei é aplicável e uma zona de certeza negativa de que a lei não se aplica há um halo conceitual gigantesco que atrai sempre os casos difíceis, que são assim considerados quando o simples silogismos não dá conta de resolver por meio da subsunção do fato à norma.

A superação da doutrina da tipicidade cerrada é consequência de um direito pós-positivista que busca, por meio dos princípios, dar concretude e coerência ao sistema jurídico. A teoria do legislador puro e perfeito, que teria condições de prever todas as circunstâncias da vida e todas as exceções parece não guardar relação com a realidade, mostra-se uma pretensão inalcançável, no entanto são nessas imprecisões que se abre espaço para a discricionariedade. Passou-se da racionalidade legal para a racionalidade judicial, tendo em vista que sempre que houver dúvida acerca da aplicação de um preceito indeterminado ou incompleto, haverá o refúgio ao judiciário que terá de dar completude àquela norma. Por isso mesmo é importante que se analisem as decisões judiciais para enxergar se, de fato, quando há essa indeterminação, a discricionariedade é limitada pelos princípios, assim como previa Dworkin<sup>16</sup>, ou se há a possibilidade de haver um completo arbítrio, julgando por influência de valores pessoais e em decorrência de sua formação pessoal, como alerta Sanchis<sup>17</sup>.

### **2.3.3. Tipicidade**

A precisão no tipo normativo tributário deve ser tanta que ao aplicador não há espaços para inferir ou introduzir critérios pessoais e subjetivos que poderiam afetar, como já

---

<sup>16</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para Ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012. p. 333-425.

<sup>17</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. Os princípios, o problema da discricionariedade judicial e a tese da unidade de solução justa. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro (org.). *Argumentação e Estado Constitucional*. São Paulo: Ícone, 2012.

escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.<sup>18</sup>

Diretamente ligado ao princípio da legalidade, a tipicidade, para alguns, representa um subprincípio da legalidade que requer a definição precisa e exata dos elementos normativos capazes de fazer incidir uma norma tributária. “O princípio da tipicidade tributária não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos”.<sup>19</sup>

É, pois, o princípio da tipicidade que, aliado à legalidade, informa os ideais de segurança jurídica e justiça.<sup>20</sup> Ives Gandra Martins afirma que “é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma”.<sup>21</sup>

A tipicidade, dessa maneira, permite que haja uma ideia ainda mais rígida de obediência à lei, sendo instrumental e útil à proteção e garantia da reserva legal, diretamente relacionadas ao princípio da segurança jurídica e da separação dos poderes, evitando que haja a criação, majoração, cobrança e extinção de tributos por quem não detém competência.

### **3. ANÁLISE DA COERÊNCIA DECISÓRIA DO STF**

#### **3.3. Ação Direta De Inconstitucionalidade 4.281 São Paulo**

##### **3.3.1. Apresentação do caso concreto**

O precedente que será analisado foi julgado pelo pleno do STF e representa o marco decisório acerca da aplicação do princípio da legalidade, tendo em vista que envolve setor econômico de relevância e importância nacional (energia elétrica) e modificou a tese da possibilidade de flexibilização da legalidade em determinados casos, após alguns anos dos casos apresentados anteriormente.

Feitas essas considerações, passemos à análise do caso.

---

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 398.

<sup>19</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 398.

<sup>20</sup> Direito tributário essencial / Eduardo Sabbag. Imprensa: São Paulo, Método, 2020.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983, p.185

A relatora iniciou com a análise da legitimidade ativa da associação requerente, concluindo de modo favorável, nos termos do art. 103, IX, da Constituição Federal e art. 7º da Lei 9.095/95, além disso concluiu pela total existência de pertinência temática por serem os associados sujeitos passivos do ICMS incidentes sobre as operações de compra e venda de energia efetuada pelas próprias comercializadoras.

Após a análise das questões prévias, prosseguiu à análise do mérito, ponderando, inicialmente o regime de prestação de energia elétrica que é composto por diversas etapas até chegar ao fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. Basicamente, diversas atividades são combinadas para permitirem o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. A primeira é a atividade de geração, que consiste na transformação de outras formas de energia em energia elétrica. Em seguida, a energia produzida tem de ser transportada em altíssima tensão desde as geradoras até as subestações distribuidoras, transporte este que se denomina transmissão. Chega-se, então, à atividade de distribuição, que envolve o recebimento da energia das redes de transmissão e sua disponibilização ao consumidor em tensão reduzida através de redes de distribuição. A comercialização da energia pode ocorrer juntamente com a atividade de distribuição pelas próprias distribuidoras aos consumidores cativos e aos potencialmente livres ou de modo isolado pelas geradoras diretamente ou pelas comercializadoras aos consumidores livres de energia. Destacou que, no mercado regulado, a energia é comercializada pelas distribuidoras perante os consumidores cativos; no mercado livre, diretamente entre as geradoras ou comercializadoras e os consumidores livres.

Após essa divagação, estabelece um quadro do ambiente de contratação regulada (ACR) em que clarifica aqueles que estão dispostos na relação/cadeia econômica do fluxo de energia, o que deixa claro que a distribuidora não faz parte da cadeia de econômica no mercado livre. No entanto, destacou a relatora que o Estado de São Paulo justificou a colocação da distribuidora como substituta tributária pelo fato de apenas ela ter a possibilidade de medir a quantidade de energia efetivamente consumida, mesmo no mercado livre. Embora não comercialize tal energia, viabiliza sua distribuição ao consumidor. Essas teriam sido as razões que levaram à edição do Decreto 54.177/2009 que concentrou a obrigação de recolher o ICMS sobre o valor das diversas operações que viabilizam o fornecimento de energia para consumidor livre.

Destacou, já de início, que não apenas a determinação de quem é o contribuinte depende de lei em sentido estrito, dada a reserva legal absoluta imposta direta e expressamente pelo art. 150, I, da Constituição Federal, como também o deslocamento da

obrigação principal a um substituto tributário, de modo que, caso se admitisse instituição de substituição tributária mediante ato infralegal, estaríamos permitindo que o Executivo deixasse de exigir o cumprimento da norma legal que definira o contribuinte e que o obrigara ao pagamento do tributo, estaria havendo, então, uma completa inversão das funções definidas constitucionalmente.

Destacou que mesmo que não existisse a previsão da legalidade expressa como existe no art. 150 da Constituição seria possível chegar a mesma conclusão pela aplicação do art. 5º da CF que prescreve a garantia geral da legalidade, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão por força de lei, conforme o art. 5º, II, da Constituição Federal, não é viável atribuir a alguém a obrigação de pagar tributo em lugar de outrem senão mediante lei em sentido estrito e observados, ainda, os requisitos materiais que justifiquem tal medida, a legalidade é, portanto, tanto um direito fundamental como uma garantia fundamental.

Além disso lembrou que o próprio art. 121 do CTN estabelece a necessidade de lei formal para tratar dos possíveis obrigados ao pagamento de tributo. O contribuinte é aquele que realiza o fato gerador e tem relação pessoal e direta com ele, o responsável, por sua vez, é aquele que, sem possuir a condição de contribuinte, for obrigado por disposição expressa de lei ao recolhimento do tributo. Também o art. 128 do CTN, que é o artigo de entrada do capítulo atinente à responsabilidade tributária, refere inequivocamente a exigência de lei ordinária ao dispor no sentido de que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”, de modo que restou inequívoca a necessidade de lei para disciplinar as hipóteses de substituição tributária.

Diante de tais razões concluiu que as normas não podem ser consideradas suporte para o Decreto 54.188/09, pois o art. 8º, VI, da Lei 6.374/89 não estabelece nenhuma hipótese de substituição tributária em particular. Funciona como uma espécie de cláusula geral de substituição tributária, inadmissível em nosso sistema, sob pena de violação à segurança jurídica no seu conteúdo de certeza do direito, não pode haver, portanto, hipótese de substituição tributária redigida com tal generalidade que não permita, no caso concreto, a identificação do obrigado.

A delegação conferida ao Executivo não pode ser tomada como delegação ao Executivo da prerrogativa de definir as hipóteses de substituição, mas tão somente de dispor sobre a

operacionalização do cumprimento das obrigações pelos substitutos suficientemente apontados por lei. A incompletude da norma legal não pode dar margem para que se admita a integração normativa por ato infralegal em matéria de substituição tributária, sob pena de se instaurar o arbítrio.

Arrematou a relatora aduzindo que o Decreto sequer se ateuve aos limites da previsão legal, pois inovou ao colocar como substituta empresa que não é comercializadora de energia perante os consumidores livres. O Decreto colocou na posição de substituta tributária empresa que não realiza a comercialização da energia sujeita à contratação livre, fora da cadeia econômica de tal operação, criando uma espécie de substituição tributária inconstitucional, já que não é dado ao Decreto, na omissão do legislador, criar hipótese de substituição tributária.

Concluiu a ministra que o vício formal, calcado na insuficiência do instrumento legislativo necessário para disciplinar a matéria, é fundamento que, por si só, apontaria para o reconhecimento da inconstitucionalidade do decreto, razão pela qual deu por prejudicados os demais argumentos, ainda que consistentes, para julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade para reconhecer a inconstitucionalidade do Decreto do Estado de São Paulo 54.177/2009 na parte em que alterou a redação do art. 425, I, b, e dos §§ 2º e 3º no que pertinente à hipótese da referida alínea b, por violação aos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição.

### **3.2. Recurso Extraordinário 838.284 Santa Catarina (tema 829)**

#### **3.2.1. Apresentação do caso concreto**

O precedente que será analisado foi julgado pelo pleno do STF e representa o marco decisório acerca da aplicação do princípio da legalidade, tendo em vista que foi no julgamento dessa ADI que se fixou a tese de repercussão geral de que “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.”

Feitas essas considerações, passemos à análise do caso.

O ministro iniciou o seu voto traçando uma retrospectiva breve sobre o tratamento da matéria relativa às taxas decorrente da anotação de responsabilidade técnica. No entanto, ates disso, afirmou que, a partir da década de cinquenta, observou que diversas leis passaram a autorizar a fixação por atos infralegais de uma variedade de taxas em favor vários conselhos de fiscalização, sem que houvesse a prescrição de um teto legal ou mesmo homogeneidade de

tratamento – ora a fixação do valor da exação era confiada a conselhos federais, ora a conselhos regionais, ora a decreto do Poder Executivo.

Especificamente quanto ao conselho de Engenharia e Arquitetura, lembrou que com a edição da Lei nº 4.242/63 foi incluída nas suas atribuições a de “fixar e alterar as anuidades, emolumentos e taxas dos profissionais das firmas, que lhes estejam jurisdicionadas”. Com base nesse diploma, resoluções foram confeccionadas pelo citado conselho prevendo a cobrança de valor, sob a nomenclatura de emolumento ou de taxa, decorrente de despesas de expediente para “anotação de responsabilidade técnica. No entanto, após a edição da Lei nº 5.194/66, houve a previsão, dentre as atribuições do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, a de “fixar e alterar as anuidades, emolumentos e taxas a pagar pelos profissionais e pessoas jurídicas referidos no Ed. extra 63”. Como ocorrido em momento anterior, resoluções foram editadas prevendo a cobrança de emolumentos ou de taxas para anotação de responsabilidade técnica.

A mesma lei confere ao órgão a competência tributária para fixar, por ato infralegal, os “valores das taxas da ART ad referendum do Ministro do Trabalho”. Destacou que já houve o enfrentamento acerca da constitucionalidade da matéria pelo STF no ARE 748.445/SC que decidiu pela inconstitucionalidade da taxa cobrada pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia em virtude do exercício do poder de polícia decorrente da chamada “ART”, por afronta ao princípio da reserva legal em matéria tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição, sob o fundamento de que art. 1º da Lei nº 6.496/77 impôs às partes contratantes um dever legal, tendo-se, no caso, uma obrigação legal marcada pela nota da compulsoriedade, do mesmo modo o dever de Anotação de Responsabilidade Técnica constitui nítido exercício do poder de polícia realizado pelo Conselho Federal de Engenharia Arquitetura e Agronomia CONFEA, de forma que a remuneração dessa atividade provém da cobrança da instituição de taxa cuja criação deve ser realizada com observância do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição.

Segundo o relator, a discursão se renova agora com a análise da Lei nº 6.994/82, a qual também delega às entidades descritas a competência para fixar os valores das taxas correspondentes a seus serviços e atos indispensáveis ao exercício da profissão, e estabelece, no parágrafo único do art. 2º, a possibilidade de tais entidades fixarem às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), “observado o limite máximo de 5 MVR”.

Pondera que, embora o tribunal a quo tenha considerado constitucional a exigência da taxa (o que fez por considerar que havia parâmetros e elementos suficientemente delimitados

na lei), o legislador não fixou nenhum limite ou parâmetro, de modo que é importante perquirir se a fixação de valor máximo em lei formal denotaria uma legalidade suficiente para atender o art. 19, I, da Constituição Federal de 1969 e o art. 150, I, da atual Constituição Federal. A discussão colocada, portanto, é saber qual é o tipo e o grau de legalidade que satisfazem essa exigência, especialmente no tocante à espécie tributária taxa.

Tece algumas considerações sobre a legalidade, iniciando com a advertência de que, em que pese seja princípio informador do Estado de direito, o seu conteúdo é incerto e genérico e carece de definição clara. Faz um apanhado histórico acerca da evolução do princípio, explicando que a corrente tradicional sempre apregou a legalidade absoluta no direito tributário, exigindo da lei o tratamento, com elevado grau de precisão e profundidade, de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, no entanto alerta que tal realidade é incompatível com a dinâmica do mundo atual, que seria incapaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

Utiliza os ensinamentos do Professor Ricardo Lobo para afirmar que o conceito de legalidade vem passando por mudanças e vem sendo flexibilizado por meio da utilização de cláusulas gerais o que é corroborado por Klaus Tipke, mas alerta que a maioria dos conceitos abertos, sua maior ou menor abertura, depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica. De modo que, no tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, refere que elas podem ter um grau de indeterminação, por força da ausência de exauriente (e minuciosa) definição legal dos serviços compreendidos.

Para o ministro deve haver uma maior abertura dos tipos tributários quando se estiver diante de uma taxa, contribuição parafiscal ou de um imposto extrafiscal, já que, nessas situações, sempre há uma atividade estatal subjacente, o que acabaria deixando ao regulamento uma carga maior de cognição da realidade, especialmente em matéria técnica. A ortodoxa legalidade tributária fechada, absoluta e exauriente deve ser rechaçada, tendo em vista a complexidade da sociedade hodierna e a necessidade de a legislação tributária “adaptar-se à realidade em constante transformação”.

Fundamenta, ainda, o uso em lei de conceitos classificatórios, de modelos e de padrões graduáveis para conferir eficiência no exercício da competência tributária em nome da praticabilidade tributária, a qual tem por objetivo, dentre outros, otimizar a função legislativa, pois, segundo a perspectiva atual do sistema jurídico, o Poder Público está subordinado à lei tanto quanto ao Direito, donde se extrai a ideia da necessidade de o aspecto garantista da

legalidade se adequar aos fins almejados pelo Estado, bem como a outros princípios e valores fundamentais.

Na visão do ministro, as taxas são tributos orientados pelo princípio da justiça comutativa que traria consequência para a tecnicidade da fixação dela. A primeira, no plano do fato gerador, é que é necessário que o Estado tenha competência administrativa para realizar a fiscalização e que efetivamente realize as atividades fiscalizatórias por meio de órgãos administrativos em funcionamento. A segunda consequência, no plano da base de cálculo ou da quantificação da taxa, é que deve haver uma proporção razoável com os custos dessa atuação do Estado.

Contudo destaca a necessidade de se guardar a razoabilidade na formulação do aspecto quantitativo da exação, especialmente em razão da impossibilidade da mensuração exata da atuação estatal frente a cada contribuinte, reafirmando que montante cobrado, diferentemente do que acontece com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal, devendo haver uma razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal que lhe dá suporte. Essa ideia possibilita a existência de uma certa margem de arbítrio na fixação do valor da taxa, arbítrio que seria limitado nos casos em que o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência é complementado por ato normativo infralegal. Isso porque a razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir. Foram os fundamentos que utilizou para concluir que o diálogo realizado entre a lei e o regulamento é mecanismo que, no caso, visa otimizar a justiça comutativa, negando provimento ao recurso e fixando a seguinte tese: “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

### **Conclusões parciais**

O princípio da legalidade é enxergado como baliza normativa de (quase) todas as decisões tomadas pelo STF, no entanto se observa uma aparente incoerência decisória, já que, ora se permite a flexibilização, ora se reafirma o caráter inflexível do princípio.

Contudo, a aparente incoerência, embora às vezes não detenha justificativa tão pautada no direito, já que a solução adotada poderá ser influenciada pelo quanto o instituto que se busca julgar é mais ou menos extrafiscal, decorre da aplicação da legalidade ora como regra, ora como princípio, ora como postulado normativo.

A constatação feita pode levar a um estado de insegurança jurídica, pois determinados setores, por ter uma dinâmica maior e exigir uma atuação mais direta do poder executivo (seja por deter mais condições técnicas de auxiliar, seja por ser o responsável por fiscalizar, regular), experimentarão a aplicação da legalidade de maneira diversa, o que representa uma quebra de isonomia.

A despeito de, nos casos analisados, serem institutos do direito tributário diferente, quase todos, ou a maioria, detinha previsão de que apenas a lei poderia estabelecer determinadas balizas, no entanto a atribuição de valor a esse comando foi feita de maneira diversa, considerando outros fatores (exógenos ou não) que modificaram as conclusões chegadas.

Em que pese a isonomia deva ser enxergada em ponderação com diversos outros valores (inclusive com os valores constitucionais que permitem a discriminação), a existência de soluções diversas para casos em que há o mesmo problema, mas que muda apenas os atores e o cenário representam um enfraquecimento do estado de direito.

## **REFERÊNCIAS**

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro brasileiro / Marcus Abraham. – 5. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição / J.J. Gomes Canotilho. Imprensa: Coimbra, Almedina, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. LUSTOZA, Helton Kramer. GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. Ed. 6ª. Salvador: juspodvm, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Controle de Constitucionalidade: teoria e prática. 9. Ed. Rev. Ampl. e Atual. – Salvador: JusPODIVM, 2017.

DERZI, Misabel. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, notas de atualização, p.227. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DWORKIN, Ronald. Justiça para Ouriços. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012. p. 333-425.

ELALI, André de Souza Dantas. Imunidade tributária. São Paulo: MP, 2004. Tributação, justiça e liberdade: em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2004.

ELALI, André de Souza Dantas. Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

ELALI, André de Souza Dantas. O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional / André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código tributário nacional / Hugo de Brito Machado. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. – São Paulo, SP: IBDT, 2021.