

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA**

SÃO PAULO

Laís Barros Demétrio

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada junto à
Coordenadoria Geral de Especialização,
Aperfeiçoamento e Extensão da PUC-SP
(COGEAE), na área de Direito Tributário,
como requisito parcial à aprovação de
Especialista em Direito Tributário, sob a
orientação do Professor Dr. Luciano de
Almeida Pereira.

**SÃO PAULO
2014**

À minha filha Lavínia,
que desde pequena
é a minha fonte de felicidade
e inspiração.

AGRADECIMENTOS

A toda minha família pelo suporte ao longo dos anos, nos momentos bons e principalmente nos difíceis.

A todas as minhas amigas e colegas, que estiveram presentes e contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao meu querido Cogeae, meus professores que tanto me fizeram evoluir como pessoa.

Ao professor Dr. LUCIANO DE ALMEIDA PEREIRA, o meu muito obrigado pelos ensinamentos, paciência e pelas conversas agradáveis.

*“Ninguém construiria
uma fortaleza de pedra,
colocando-lhe portas de
papelão.”*

Geraldo Ataliba

RESUMO

Esse presente trabalho tem como escopo analisar a possibilidade da aplicação do princípio constitucional da proibição do efeito de confisco, mas propriamente o “Princípio da proibição de tributo, com efeito, de confisco”, no direito tributário, artigo 150, IV da Constituição Federal de 1988. Pretende-se demonstrar quando um tributo é confiscatório, à luz do construtivismo lógico-semântico.

Para isso, analisamos os aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária, determinando cada um dos seus critérios no antecedente e conseqüente, reconhecendo o mínimo necessário para a instituição de um tributo, o “mínimo irreduzível do deôntico”.

ABSTRACT

This present work has the objective to analyze the possibility of applying the constitutional principle prohibiting the purpose of confiscation, but properly the "Principle of prohibition of tax in effect confiscation" in tax law, article 150, IV of the Constitution of 1988. it is intended to show when a tax is confiscatory, the light of logical-semantic constructivism.

For this, we analyze aspects of Rule Matrix Tax Incidence, determining each of their criteria in antecedent and consequent, recognizing the minimum necessary for the imposition of a tax, the "irreducible minimum of deontic"

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	9
<u>CAPÍTULO 1 – CONCEITUAÇÕES</u>	11
1.1 Os Princípios como axioma.....	11
1.2 O não-confisco como princípio.....	12
1.3 Destinatários do princípio do não-confisco.....	13
<u>CAPÍTULO 2 – SOBRE O “EFEITO DE CONFISCO”</u>	14
2.1 Conceito jurídico indeterminado	14
2.2 Conceito de confisco.....	15
2.3 Alcance confiscatório.....	17
2.3.1 Tributo como confisco.....	18
2.3.2 O mínimo existencial.....	20
<u>CAPÍTULO 3 – CONCEITUAÇÃO DE SISTEMA</u>	28
<u>CAPÍTULO 4 – A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</u>	30
4.1 O conceito de Regra Matriz de Incidência Tributária.....	30
4.2 O Critério material	31
4.3 O Critério espacial	32
4.4 O Critério temporal.....	33
4.5 Crítica à expressa Fato Gerador.....	33
<u>CAPÍTULO 5 – O CONSEQUENTE</u>	35
5.1 Critério pessoal	35
5.2 Critério quantitativo	37
5.3 O confisco no critério quantitativo.....	38
<u>CONCLUSÃO</u>	40
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	41

INTRODUÇÃO

A nossa Constituição Federal promulgada em 1988 prevê em seu artigo 150, IV, uma importante garantia a todos os administrados em face ao Estado brasileiro, a de que nenhum tributo instituído terá o efeito de confisco.

Assim, a nossa ordem econômica não poderá se financiar às custas dos direitos protegidos pela própria Constituição à todos os contribuintes. Não se pode admitir que o Estado busque o sustento econômico de suas atividades constitucionalmente previstas esvaziando os direitos e garantias individuais. O Estado tem como função promover e defender tais garantias individuais, manter a prestação de seus serviços públicos e proteger o interesse público.

É também objetivo deste trabalho demonstrar as situações em que ocorrem o confisco, quando um tributo assume a característica de confiscatório.

Uma simples interpretação literal do inciso IV do artigo 150 nos leva a pensar que a vedação de confisco se aplica apenas aos tributos individualmente, pois prevê que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

Mas será que o tributo apenas assume a característica confiscatória individualmente? Ou devemos analisa-lo no sistema, como um todo?

Para tanto, é nossa intenção partir dos conceitos pertinentes envolvendo as concepções de princípio, efeito de confisco e sistema.

A realidade é constituída pela linguagem, nela se insere a realidade social, assim, sendo o Direito um objeto do mundo cultural, também será constituído pela linguagem.

Nada obstante, sob forte influência do doutrinador Lourival Vilanova, o ilustre professor Dr. Paulo de Barros Carvalho propôs uma estrutura lógica mínima capaz de verificar a validade de todo o tributo, denominada de Regra Matriz de Incidência Tributária.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma de conduta posta para disciplinar as relações entre o Estado e o contribuinte, “é um mínimo irreduzível do deontológico”, é o mínimo esperado de uma norma para que haja uma relação de cobrança pelo Estado.

E ao final, podemos chegar a uma conclusão.

CAPÍTULO I - CONCEITUAÇÕES

1.1 Os Princípios como axioma

Os princípios são normas de forte valor que influenciam o ordenamento jurídico. O termo princípio possui quatro acepções, a saber: (i) norma jurídica que possui posição privilegiada no sistema que possui valor expressivo; (ii) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites; (iii) valores que estão presentes em normas, mas que possui significado independentemente da norma e (iv) limite objetivo estipulado em norma.

O ilustre Professor Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua princípio jurídico em suas famosas palavras:

“Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.”¹

Assim, conclui-se que princípio também é norma jurídica, mas não se restringe a tal classificação. Ele é considerado, além de norma jurídica, um valor ou um limite objetivo que orienta a aplicação do direito.

Os valores se diferenciam dos limites objetivos em razão de tais elementos: bipolaridade (os valores são contrapostos), implicação (um valor positivo se contrapõe a um valor negativo), referibilidade (tomada de posição sobre alguma coisa), preferibilidade, incomensurabilidade (não são medidos), tendência à graduação hierárquica (se apresentam em ordem escalonada), objetividade, historicidade, inexauribilidade e atributividade.

¹ *MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 53.*

Os limites objetivos voltam a realizar valores, de forma indireta, mediata. Impõem diretrizes a serem percorridas para que novas normas ingressem no sistema. Os valores são intangíveis, fazem parte da mente humana.

O não-confisco pode ser classificado como um princípio, como tal, opera para estabelecer valores, conforme será explanado a diante.

1.2 O não-confisco como princípio

Conforme exposto, definimos o tributo com efeito de confisco como princípio, assim, podemos classifica-lo como princípio constitucional tributário expresso e conexo aos direitos fundamentais.

É um princípio constitucional tributário expresso, pois é previsto de forma literal pela Lei Pátria. A atual Constituição Federal é pioneira por prever este princípio expressamente.

Mesmo que não existisse enquanto princípio constitucional, a Doutrina já o entendia como princípio implícito derivado dos princípios da segurança jurídica e do direito de propriedade.²

Para alguns doutrinadores o princípio do não confisco pode ser substituído pelo princípio da capacidade contributiva. Este preceito vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher, para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. Sempre que a natureza do tributo permitir, este deverá respeitar a capacidade econômica do contribuinte. O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - 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, identificar,

² ICHIHARA, Yoshiki. *Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio do não confisco passou a ser previsto expressamente pela Constituição Federal, o que significa uma grande evolução em favor das garantias dadas ao contribuinte em um Estado Democrático de Direito.

Por fim, é um princípio conexo aos direitos fundamentais por ser seu escudo no meio tributário, funcionando como garantidor do mínimo existencial.³

1.3 Destinatários do princípio do não-confisco

A nossa Lei Maior proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a utilização do tributo com efeito de confisco, assim, nasce uma norma, um princípio.

Assim, é norma cujo primeiro destinatário não são precisamente as pessoas jurídicas de direito público interno, mas sim o legislador infraconstitucional vinculados a elas e que tenha competência para criar ou majorar tributo. Nas palavras de Castilho: “E isso também é mais do que lógico, pois se em nosso ordenamento jurídico somente é permitido exigir ou aumentar tributo por meio de lei, somente a lei poderia criar um tributo que pudesse ser confiscatório”.⁴

O Poder Judiciário é outro destinatário, como intérprete natural das normas e aplicador da Lei, o não-confisco também se volta a ele.

³ Sobre o mínimo existencial, v. Capítulo 2, subseção 2.3.

⁴ Apud CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios Constitucionais Tributários*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2006. p. 125.

CAPÍTULO 2 – SOBRE O “EFEITO DE CONFISCO”

2.1 Conceito jurídico indeterminado

Ao tratar de do tema do “efeito de confisco”, cumpre esclarecer que se está diante do que a Doutrina denomina de “conceito jurídico indeterminado”.

Trata-se de conceitos presentes em dadas normas e que possuem uma margem interpretativa bastante ampla, o que resultar, não raro, em empecilhos à sua aplicação prática.

Ressalte-se que, para Eros Grau, “não há conceitos jurídicos indeterminados, mas tão-somente conceitos jurídicos cujos termos são indeterminados.” Dada a devida vênia, discordamos de tal posicionamento.⁵

Diversamente, nos alinhamos à posição de Celso Antônio Bandeira de Mello, tal qual sintetizada por Horvath:

“... a imprecisão e fluidez se inserem no próprio conceito, que, nem sempre, é determinado. As palavras, *contrario sensu*, designam com precisão o objeto a que se reportam e cujos limites podem ser imprecisos. Caso houvesse imprecisão nos vocábulos, a solução seria substituí-los por outros, eliminando a vaguidade”.⁶

O problema está em delimitar o alcance do conceito “efeito de confisco”. Em dadas situações, pode-se notar facilmente a ocorrência de confisco, havendo outras em que é igualmente evidente a não confiscatoriedade de uma exação fiscal. O problema está precisamente no que Horvath chama de “zona cinzenta” ou “zona de penumbra”.⁷

Para elucidar a discussão, o autor se vale do seguinte exemplo:

⁵ GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas* Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. p. 34.

⁶ *Ibid.*, p. 34.

⁷ *Ibid.*, p. 35.

“Há situações em que todos (leia-se: a imensa maioria dos *homens médios – este, outro conceito indeterminado*) dirão se uma pessoa é gorda ou magra, sem muito esforço para tanto. Por exemplo, à pergunta sobre se alguém que pese 250 quilos é gorda ou magra, provavelmente todos responderão pela primeira alternativa. Da mesma forma, se fizermos a mesma pergunta com relação a um adulto, de estatura média, que pese 45 quilos, muito provavelmente todos responderão que se trata de alguém magro. Agora, ao indagar sobre se alguém, também de mediana estatura, com 80 quilos é gordo ou magro, ter-se-á que muitos dirão tratar-se de pessoa gorda, outros, magra, outros, ainda, nem magra, nem gorda. Então, como ficamos?”⁸

Nota-se, assim, que a terceira hipótese descrita acima caracteriza o que se denomina de “zona cinzenta”. No que se refere à resposta à pergunta formulada, aplicada a conceitos jurídicos, nos posicionamos com este doutrinador. Entendemos que os conceitos indeterminados não podem constituir obstáculo para a aplicação concreta da norma que o contém, cabendo ao juiz dar a sua dimensão em cada caso.

Tal dimensão concreta pode ser dada, ainda, por outro destinatário da vedação ao confisco, qual seja, o legislador infraconstitucional. Na mesma linha, Cassone assinala que a questão poderia ser resolvida por meio de Lei Complementar, uma vez se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar.⁹

2.2 Conceito de confisco

Impõe-se, em seguida, proceder à árdua tarefa de delimitação do conceito de confisco, princípio este de difícil configuração,¹⁰ como atenta Paulo de Barros Carvalho

“A ideia de confisco não tem em si mesmo essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do artigo 150, IV, da Constituição da República. Aquilo que para alguns tem efeito confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária.”

⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. p. 36.

⁹ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 240.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo, Noeses, 2008. p. 300.

No âmbito doutrinário, muitos são os conceitos de confisco encontrados, que variam, ademais, conforme o subsistema jurídico estudado (ex. penal, tributário).

Genericamente e em termos amplos, pode-se conceituar confisco como a expropriação do administrado por parte do Estado, sem a correspondente indenização.

Na perspectiva do Direito Penal, De Plácido e Silva conceitua confisco da seguinte forma:

“*Confisco*: ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o *confisco* indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do *erário público*.

(...)

Ele é, em verdade, o ato de *adjudicação dos bens* ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.”¹¹

Assinale-se que o confisco sempre tem natureza de pena. Ainda sem reportar ao Direito Tributário em si, trata-se de punição admitida somente de maneira excepcional na Constituição atual, visto caracterizar-se como demasiadamente gravosa.

Nesse sentido, estabelece o artigo 5º, XXIV da Constituição:

“a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

É admitida em apenas dois casos:

1) Art. 5º, XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

¹¹ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Apud MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição e 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 109.

b) perda de bens;

2) Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

Transferindo tal raciocínio ao Direito Tributário, recorra-se à definição de “tributo” constante do Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 3º determina:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (grifo nosso)

Da leitura da definição aí contida, é de hialina clareza que um tributo nunca pode ser usado como meio para se realizar confisco, sob pena de sua total descaracterização.

Cumpre sublinhar, ainda, que o “confisco pela tributação é indireto”.¹²

2.3 Alcance confiscatório

Neste esforço de conceituação do denominado “efeito confiscatório”, impõe-se analisar tal conceito sob a ótica constitucional tributária.

Para tanto, deve-se estudar o modo pelo qual um tributo se desvirtua em confisco e como estabelecer parâmetros para apurar o alcance confiscatório, utilizando-

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 238

se, em ambos os casos, da correlação que outros princípios constitucionais, tributários ou não, mantêm com o princípio da vedação de efeito de confisco ao tributo.

2.3.1 Tributo como confisco

Como indicado, para que um tributo passe a ter efeito de confisco, deve ele ser desvirtuado. Surgem então as seguintes indagações: a partir de que ponto isto ocorre? O que ele deve violar para que isto ocorra?

Segundo expoentes da Doutrina mais clássica, haveria uma resposta simples e direta a tais questionamentos, a saber, quando a tributação ofende o direito à propriedade. Nas palavras de José Maurício Conti: “O tributo tem efeito de confisco quando é tal forma oneroso ao contribuinte que importa em violação do seu direito de propriedade.”¹³

Tal ideia encontra-se tão enraizada na Doutrina mais clássica que alguns chegam a afirmar que o não-confisco seria mesmo um subprincípio do direito de propriedade, ou ainda mera reiteração deste.¹⁴

Induvidosamente, estes dois princípios dialogam entre si; entretanto, não compartilhamos da visão acima assinalada. Diversamente, entendemos que se trata de princípios independentes entre si, não havendo relação de derivação entre um e outro.

Nessa linha, o direito à propriedade, especialmente depois de sua nova caracterização na Constituição atual, com a mitigação de seu caráter absoluto operada pelo princípio da função social da propriedade, serve ao não-confisco somente como um dos parâmetros necessários para a sua correta aplicação.

Ainda sobre o direito de propriedade, é preciso expandi-lo para além da concepção básica de “patrimônio”. Nesse sentido, Diva Malerbi afirma que, além do patrimônio, também a renda pode ser atingida pelo confisco.¹⁵

¹³ CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário – interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Del Rey e Oliveira Mendes, 1997.

¹⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. p. 139.

Surge, então, a seguinte indagação: será que o confisco (sanção patrimonial) somente ocorre quando a propriedade do contribuinte está total ou altamente esgarçada?

A resposta parece ser negativa. Ao conjugarmos o direito à propriedade ao direito de liberdade (lembrando que a renda também constitui patrimônio), surgem os princípios da livre iniciativa (art. 1º, IV, CF/88), da liberdade de exercício de profissão (art. 5º, XIII, CF/88) e do livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, CF/88).

Entendemos que se um tributo ou conjunto de tributos for oneroso o suficiente para sufocar qualquer um destes subprincípios constitucionais, ainda que não haja dano patrimonial significativo, verifica-se a ocorrência do confisco, vedada pela Constituição.¹⁶

É possível ir além na caracterização de tributo confiscatório, tomando-se como base a ideia do mínimo vital. Com os avanços da Constituição no sentido de fazer prevalecer o primado da dignidade da pessoa humana, a Doutrina evoluiu para criar a tese da conservação do *mínimo vital*. Acerca desta questão, afirma Cassiano Menke:

“O gozo da existência digna depende da presença de algumas condições para que o direito tenha eficácia mínima ao seu titular. Trata-se de uma pauta *básica* de bens que deve não só ser prestada aos indivíduos, mas, antes disso, que precisa ser protegida contra intervenções estatais. Parte dessas condições foi explicitamente trazida no bojo do art. 7º, IV, da CF, o qual arrola os bens que exteriorizam as necessidades vitais *básicas*, individuais e familiares. São eles: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Note-se que família foi textualmente referida como instituição objeto de proteção, o que se vê reforçado pela disposição do §7º do art. 226, também da CF. Além desses bens, outros igualmente previstos na Constituição compõem o rol daqueles que são básicos e indispensáveis à existência digna. Trata-se do livre acesso à justiça (art. 5º, XXXV, da CF), da

¹⁵ Ibid., p. 139.

¹⁶ Nesse sentido, já decidiu o STF:

DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa.

(RE 413782, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03 PP-00618 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308 RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176 RDDT n. 120, 2005, p. 222)

manutenção da integridade física, da preservação da intimidade contra a divulgação de dados a terceiros que não à Fazenda Pública, da liberdade de trabalho, dentre outros.”¹⁷

Caso ocorra excessiva majoração ou criação de tributos que implique em retirar do contribuinte quaisquer desses componentes do mínimo vital, também restará configurada a tributação confiscatória.

Também partidário dessa tese, Roque Carrazza, afirma:

“Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o *mínimo vital* a que estamos aludindo.

Entendemos, outrossim, que a ab-abrupta e excessiva majoração de sua base de cálculo, a ponto de dar ao contribuinte a impressão de que está sendo sancionado, agride o *princípio da não-confiscatoriedade*, porque trará sérias repercussões em seu orçamento familiar (caso da pessoa física) ou em suas atividades e patrimônio (caso da pessoa jurídica), que levarão considerável tempo para serem neutralizadas.”^{18 19}

2.3. O mínimo existencial

Entendemos, aqui, que padrões quantitativos para a observância do não-confisco podem ser definidos tanto pelo legislador infraconstitucional quanto pelo Poder Judiciário.

¹⁷ MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 105.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 111.

¹⁹ Neste sentido, decisão do STF: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).” (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

Cumpra observar, contudo, em qualquer caso, deve haver obediência a três princípios essenciais: a proporcionalidade, a razoabilidade e a capacidade contributiva.

No mesmo sentido, afirma Ricardo Lobo Torres:

“A imunidade contra os *tributos confiscatórios* está em simetria com a do *mínimo existencial*, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.

Sendo o princípio de não-confisco uma cláusula aberta, depende a sua interpretação dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade. Só a equilibrada ponderação judicial pode eliminar a tensão com a capacidade contributiva. O STJ já declarou a inconstitucionalidade da taxa judiciária fixada por lei estadual sem limite máximo.”²⁰²¹

Acrescente-se, ainda, a transcrição da Ementa da vetusta jurisprudência do STF.

TAXA JUDICIÁRIA. TAXA JUDICIÁRIA E TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. ESSA NATUREZA JURÍDICA NÃO FOI ALTERADA COM A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 7/77. SE A TAXA JUDICIÁRIA, POR EXCESSIVA, CRIAR OBSTACULO CAPAZ DE IMPOSSIBILITAR A MUITOS A OBTENÇÃO DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, E ELA INCONSTITUCIONAL, POR OFENSA AO DISPOSTO NA PARTE INICIAL DO PAR-4. DO ARTIGO 153 DA CONSTITUIÇÃO. REPRESENTAÇÃO JULGADA PROCEDENTE EM PARTE, PARA DECLARAR-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DAS EXPRESSÕES "DOS PROCURADORES DO ESTADO NOS CASOS PREVISTOS NESTE CAPITULO, BEM COMO SOBRE TODOS OS ATOS EXTRA-JUDICIAIS PRATICADOS POR TABELIAES, OFICIAIS DE REGISTROS PUBLICOS, DE DISTRIBUIÇÃO E DE PROTESTOS DE TITULOS, DAS SERVENTIAS

²⁰TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no direito tributário*. Texto apresentado no I Congresso Internacional de Direito Tributário, promovido em 12 a 15 de agosto de 1998 pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, e incluído na coletânea dos textos apresentados a esse Congresso, intitulada *Justiça Tributária*. Publicada pela OAB/ES e pelo SINDIFISCAL pp. 700 e 701.

²¹ (Rp 1077, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 28/03/1984, DJ 28-09-1984 PP-15955 EMENT VOL-01351-01 PP-00018 RTJ VOL-00112-01 PP-00034)

OFICIALIZADAS OU NÃO" E "OU PELOS SERVENTUARIOS, CONFORME PREVISTO NESTE ARTIGO" DO CAPUT DO ARTIGO 112; DOS PARAGRAFOS 1., 2. E 3. DESSE MESMO ARTIGO 112; DO INCISO VIII DO ARTIGO 114; DO ARTIGO 118 E DE SEUS PARAGRAFOS; DO ARTIGO 123; DO ARTIGO 124; DO ARTIGO 125 E DE SEUS PARAGRAFOS; DO ARTIGO 129; DOS INCISOS I E III, E DAS EXPRESSÕES "OU CONFESSADA EM PEDIDO JA EXISTENTE" DO INCISO II, TODOS DO ARTIGO 130; DO ARTIGO 133; DO ARTIGO 134, CAPUT E INCISOS; TODOS ELES NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 383, DE 4 DE DEZEMBRO DE 1980, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, A QUAL ALTEROU A QUE VINHA DO DECRETO- LEI 403, DE 28 DE DEZEMBRO DE 1978 E DA LEI 289, DE 5 DE DEZEMBRO DE 1979, QUE JA HAVIAM MODIFICADO O DECRETO- LEI 5, DE 15 DE MARÇO DE 1975, DO MESMO ESTADO; E E INCONSTITUCIONAL, POR FIM, O ARTIGO 3. DA PROPRIA LEI 383, DE 4 DE DEZEMBRO DE 1980, ACIMA REFERIDA.

No mesmo sentido:

“A norma inscrita no art. 67 da Constituição - que consagra o postulado da irrepetibilidade dos projetos rejeitados na mesma sessão legislativa - não impede o Presidente da República de submeter, à apreciação do Congresso Nacional, reunido em convocação extraordinária (CF, art. 57, § 6º, II), projeto de lei versando, total ou parcialmente, a mesma matéria que constituiu objeto de medida provisória rejeitada pelo Parlamento, em sessão legislativa realizada no ano anterior. - O Presidente da República, no entanto, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes e de transgressão à integridade da ordem democrática, não pode valer-se de medida provisória para disciplinar matéria que já tenha sido objeto de projeto de lei anteriormente rejeitado na mesma sessão legislativa (RTJ 166/890, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI). Também pelas mesmas razões, o Chefe do Poder Executivo da União não pode reeditar medida provisória que veicule matéria constante de outra medida provisória anteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional (RTJ 146/707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO). RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE - INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA - POSSIBILIDADE. - Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes.

- O ordenamento constitucional brasileiro - ressalvada a hipótese prevista no art. 195, § 4º, da Constituição - não submeteu, ao domínio normativo da lei complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política. - Tratando-se de contribuição incidente sobre servidores públicos federais em atividade - a cujo respeito existe expressa previsão inscrita no art. 40, caput, e § 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98 - revela-se legítima a disciplinação do tema mediante simples lei ordinária. As contribuições de seguridade social - inclusive aquelas que incidem sobre os servidores públicos federais em atividade -, embora sujeitas, como qualquer tributo, às normas gerais estabelecidas na lei complementar a que se refere o art. 146, III, da Constituição, não dependem, para o específico efeito de sua instituição, da edição de nova lei complementar, eis que, precisamente por não se qualificarem como impostos, torna-se inexigível, quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que alude o art. 146, III, a, segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Precedente: RTJ 143/313-314. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO. - A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98. DEBATES PARLAMENTARES E INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO. - O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou

a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. Doutrina. - O registro histórico dos debates parlamentares, em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98 (PEC nº 33/95), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, relativamente aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição de seguridade social - foi conscientemente excluída do texto, por iniciativa dos próprios Líderes dos Partidos Políticos que dão sustentação parlamentar ao Governo, na Câmara dos Deputados (Comunicado Parlamentar publicado no Diário da Câmara dos Deputados, p. 04110, edição de 12/2/98). O destaque supressivo, patrocinado por esses Líderes partidários, excluiu, do Substitutivo aprovado pelo Senado Federal (PEC nº 33/95), a cláusula destinada a introduzir, no texto da Constituição, a necessária previsão de cobrança, aos pensionistas e aos servidores inativos, da contribuição de seguridade social. O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE. - Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO. - A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes. A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É OPOSTÍVEL À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE. - A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos - a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 - RTJ 149/654)

-, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos - (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 - RTJ 109/244 - RTJ 147/921, 925.

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921).

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição

constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas

consequências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política. A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.”

CAPÍTULO 3 – CONCEITUAÇÃO DE SISTEMA

Neste ponto, é importante delimitar o conceito de “sistema” a ser adotado no presente trabalho.

Assim como o vocábulo “princípio”, os vocábulos “sistema” e “sistema jurídico” são também polissêmicos. No campo da ciência do direito, porém, tais termos tem significado mais restrito, consoante assinala balizada doutrina.

No campo das ciências em geral (dentre as quais inclui-se a jurídica), sistema não é um objeto de estudo. Trata-se, antes, de um método analítico, uma forma de ver o objeto de estudo da ciência em questão (no caso do Direito, o ordenamento jurídico). Nessa linha, “sistema jurídico” seria o resultado da sistematização do ordenamento jurídico. Nas palavras de Aarnio: “Para nós, *o ordenamento jurídico é tal como o apresenta a sistematização, porque um sistema jurídico – enquanto resultado da atividade de sistematização – é como uma ‘lente’ através da qual temos que ver necessariamente o ordenamento jurídico*”.²²

Nesse aspecto, sistematização seria tomar o objeto de estudo (ordenamento jurídico) sob a ótica de uma organização que o ordena e orienta em um mesmo sentido. Nesse sentido, explica Tércio Sampaio Ferraz:

“Um ordenamento, cuja relação de pertinência é importante para identificar a norma válida, além de ser um *conjunto de elementos* normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um *conjunto de regras* que determinam as relações entre os elementos. Note-se bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; mas estes elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; esta disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto destas regras e das relações por elas estabelecidas é a *estrutura*. O conjunto dos elementos é apenas o *repertório*. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estruturas) e de

²² AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable*. Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. p. 13.

elementos (repertório) nela pensamos como um *sistema*. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório.”²³

Nessa linha, afirma Elizabeth Nazar Carrazza:

“... não basta, portanto, um amontoado de elementos, para que haja um sistema jurídico. Para tanto, é necessário, também, que estes elementos componham o todo, tendo em único objetivo, um único ponto de referência. Só haverá sistema normativo quando houver um conjunto de normas interligadas e coordenadas entre si, formando um todo orgânico.”²⁴

Em suma:

“El ordenamiento es el texto que resulta del lenguaje creativo de las autoridades, que son plurales y muchas veces sin contacto entre sí. Es un texto sometido a la ‘motorización’ y a la prisa. Su lenguaje es deficiente y precisa de una reelaboración que ponga el material diverso em un orden acabado. Esto es precisamente el sistema, la construcción del ordenamiento en ‘lenguaje’ cinetífico. Los juristas no son ‘descriptores’ de la realidad del derecho, sino ‘constructores creativos’ de la misma. El lenguaje del derecho es el lenguaje de los juristas.”²⁵

A concretização de um método sistemático depende, ainda, de elementos que unifiquem o repertório em torno de si para que ele tenha um sentido comum. No caso dos sistemas jurídicos, tais elementos são os princípios.

Neste trabalho, estuda-se o subsistema jurídico constitucional tributário, do qual um dos elementos orientadores é o princípio da vedação ao confisco por meio da tributação.

²³ FERRAZ, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1990.

²⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. p. 12.

²⁵ ROBLES, Gregorio. *El derecho como texto (cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho)*. Apud HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. p. 14.

CAPÍTULO 4 – A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1 O conceito de Regra Matriz de Incidência Tributária

A norma tributária em sentido estrito é a norma que define a incidência do tributo, ou seja, a incidência fiscal. Ela é formada por um juízo hipotético condicional, representada pela hipótese, descritor ou antecedente, somado a um conseqüente, prescritor ou mandamento.

É, portanto, diferente da norma tributária em sentido amplo, que é qualquer significação de enunciado no direito positivo.

A hipótese é a previsão de um fato, já o conseqüente prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se forma, onde e quando aconteceu o fato que deu origem à tributação.

A hipótese prevê um fato e o conseqüente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento provoca, assim, utilizamos os termos descritor e prescritor, aquele para indicar o antecedente e este para designar o seu conseqüente.

Na hipótese temos um critério material, formado pelo verbo mais o seu complemento, condicionado no tempo, que se chama critério temporal, e ocorrido em um determinado espaço, que é o critério espacial.

No conseqüente ou prescritor, encontramos um critério pessoal, que é formado pelo sujeito ativo e o sujeito passivo; base de cálculo e alíquota estão presentes no critério quantitativo.

A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é uma estrutura lógica mínima capaz de verificar a validade de todo o tributo, é um mínimo irreduzível do deôntico, ou seja, é o mínimo esperado de uma norma para que haja uma relação de cobrança pelo Estado.

É utilizado o mínimo para compor a regra-matriz, somente o suficiente, diminuirmos ao máximo os critérios da RMIT para facilitar a sua aplicação, assim, é mais fácil a sua compreensão e visualização. Se retirarmos apenas um dos seus critérios ela se desmancha.

4.2. O Critério Material

Os critérios da hipótese ou antecedente são o critério material, espacial e temporal.

A hipótese é construída pela vontade do legislador, que valoriza os fatos da realidade social e os qualifica como fatos jurídicos.

O critério material é identificador do fato no enunciado hipotético, consiste em uma referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas.

É necessário visualizar o critério material isolado das coordenadas de espaço e de tempo, pode ser difícil enxergar essa individualização, mas é possível, e somente individualizando os critérios que nós vamos chegar a uma visão plena da hipótese normativa.

É o que nos ensina o professor Dr. Paulo de Barros Carvalho:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’ etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguindo de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).”¹

O critério material é a conduta praticada pelo contribuinte, é a “*descrição objetiva do fato*”, é formado por um verbo mais um complemento, sua função é encontrar o fato imponível.

É dada uma importância ao verbo da hipótese, pois não podemos utilizá-los os da classe dos impessoais, por exemplo, o verbo haver, tampouco aqueles sem sujeito, como chover, o que comprometeria o critério material.

Para termos uma descrição normativa completa de um fato, o comportamento de uma pessoa é representado por um verbo mais um complemento, somado a condições espaciais e temporais.

Assim, o critério temporal demonstra o exato momento que nasce os efeitos da obrigação tributária, bem como os dados que relativos ao lugar, critério espacial, determinam a competência do ente impositivo.

4.3 O Critério Espacial

As regras jurídicas na maioria das vezes não trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, às vezes, nada mencionam, sendo implícitos os indícios que nos permitem encontrar onde nascer à relação obrigacional.

Existem poucas normas jurídicas que preveem expressamente os locais em que o fato deve ocorrer, é o caso do Imposto de Importação, que prevê as repartições alfandegárias como seu critério espacial.

Já o IPTU ou ITR não preveem um rol limitado, não há locais exclusivos, prevê áreas, regiões, intervalos territoriais, que podem ocorrer o evento. Desta forma, o IPTU incide somente sobre os bens imóveis situados nos limites do perímetro urbano do Município.

Por fim, os demais tributos não falam de pontos particularmente determinados, ou regiões demarcadas, a norma irá incidir dentro da sua eficácia, não importando o local em que o fato ocorreu.

Portanto, o critério espacial representa uma destas 3 formas compositivas:

(i) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;

(ii) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; e

(iii) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Assim, os tributos que versam o comércio exterior, por exemplo, os Impostos de Importação e Exportação, representam a primeira composição. Os tributos que incidem sobre bens imóveis, como o ITR e IPTU, fazem parte do segundo item. Já todos os demais estariam incluídos na terceira espécie.

Não podemos esquecer que o campo de vigência da lei não se confunde com o critério espacial das normas tributárias.

4.4 O Critério Temporal

O critério temporal consiste em determinar o tempo em que ocorreu o fato jurídico tributário, sua função é identificar o exato momento do fato imponible.

O critério temporal tem a sua importância, pois abre aos sujeitos da relação jurídica tributária o exato momento da existência de seus direitos e seus deveres.

O nosso legislador erroneamente fala em fato gerador do imposto quando está se referindo ao critério temporal da hipótese de incidência.

Quando falamos em um dado instante, em uma hora, seja uma fração de tempo, utilizamos uma unidade de tempo, mesmo que representada por uma situação que sirva de referência.

É necessário distinguir o tempo no fato e o tempo do fato, para podermos contar o prazo decadencial e prescricional.

O “tempo no fato” consiste no tempo que ocorreu o fato, o fato aconteceu e se resvalou no tempo, não vamos nunca mais ter o contato com o tempo no fato, porque ele aconteceu e quem estava presente viu, quem não estava presente não viu.

O “tempo do fato” é o tempo que o fato é enunciado, é o tempo que o fato se torna jurídico.

Diante do exposto, é de hialina clareza que os critérios da hipótese normativa tributária se relacionam, todo fato é relacional.

4.5 Crítica à expressão Fato Gerador

A expressão “fato gerador” é muito criticada, pois é acompanhada de um vício gravíssimo, uma vez que indica a um só tempo duas realidades verdadeiramente distintas: (i) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; (ii) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato aplicado.

Assim, o “fato gerador” menciona tanto a previsão legal do fato, quanto os fatos jurídicos, causando uma confusão no uso do seu termo.

O ilustre doutrinador Geraldo Ataliba propôs a adoção de *hipótese de incidência* para indicar a descrição contida na lei, e *fato imponible* para representar a ocorrência do fato jurídico.

Há quem defenda o uso da expressão “fato gerador” sob o fraco argumento de que é a fórmula escolhida pelo legislador, e devemos persistir no seu uso, o que não se pode aceitar, principalmente nos estudos de Direito Tributário.

CAPÍTULO 5 – O CONSEQUENTE

5.1 O Critério Pessoal

Vimos que a hipótese é a previsão de um fato, já o consequente prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se forma, ou seja, o consequente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento provoca.

No consequente encontramos o critério pessoal, que demonstra quem são os sujeitos da relação jurídica tributária, sua função é determinar quem é o sujeito ativo e passivo, ou seja, o credor e devedor.

Temos também o critério quantitativo, que determina qual o valor a ser pago pelo sujeito passivo, trata-se da base de cálculo e da alíquota, a sua função é definir a quantia a ser paga pelo contribuinte, exprimindo o valor pecuniário da dívida.

Primeiramente vamos tratar do critério pessoal, começando pelo sujeito ativo, o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. No direito tributário brasileiro não encontramos óbice do sujeito ativo ser uma pessoa física, ou seja, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, e física.

Nada obstante, isso pode acontecer no caso da pessoa desempenhar, em determinado momento, atividade exclusiva e de inegável interesse público.

Ocorre que o artigo 119 do Código Tributário Nacional prescreve que *sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*. Devemos considerar esse artigo letra morta no nosso sistema de direito positivo.

Outro sujeito da relação jurídica tributária é o sujeito passivo, que pode ser pessoa física ou jurídica, pública ou privada, titular do dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária nos nexos obrigacionais.

Nas relações que veiculam meros deveres instrumentais, o sujeito passivo é insuscetível de avaliação patrimonial.

O artigo 121, p. u., do Código Tributário Nacional prevê que o sujeito passivo pode ser: *I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e II – responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*.

A sujeição passiva direta ocorre quando o próprio sujeito que foi o responsável pela ocorrência do fato jurídico tributário é o mesmo que figurará no polo passivo da relação jurídico tributária.

Já a sujeição passiva indireta ocorre quando um terceiro que não foi o responsável pela ocorrência do fato jurídico tributário figurará no polo passivo da relação jurídico tributária. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: a) transferência ocorre quando o dever de quitar a obrigação tributária passa de um sujeito a outro por meio da solidariedade, quando há mais de um devedor na relação jurídico tributária; sucessão, quando o sujeito passivo falece e o dever de quitar a obrigação tributária é transferida para os sucessores; e quando ocorre a responsabilidade onde o sujeito que realizou o fato jurídico tributário não tem personalidade jurídica de direito privado e um terceiro se torna responsável pela obrigação; b) a substituição.

Conforme as lições de Rubens Gomes de Sousa, a substituição acontece quando *“uma disposição expressa de lei define que a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”* O substituto tem que ter uma relação indireta com o fato.

A substituição conforme explicado acima existe mediante disposição expressa em lei e o substituto tem que ter uma relação indireta com o fato jurídico tributário. A solidariedade, de acordo com o art. 124 do CTN, ocorre quando há mais de um devedor no polo passivo da relação jurídico tributária e os benefícios e ônus, quando ocorrerem, serão comuns a todos os devedores. Por fim, a responsabilidade ocorre quando o tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato jurídico tributável, o responsável, que não reveste a condição de contribuinte, e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei (art. 121, II, do CTN).

Assim, à título de exemplo, o responsável pelo recolhimento do tributo no IRRF é substituto, pois esse é o responsável determinado por Lei Ordinária, substituindo o destinatário final da renda na relação jurídico tributária. A sujeição passiva indireta depende de norma legal expressa e válida para surtir efeito no direito tributário.

5.2 O Critério Quantitativo

O critério quantitativo é o grupo de informações que o intérprete do direito obtém da leitura dos textos de lei, que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo. Encontramos explicitamente a conjugação de dois elementos: base de cálculo e alíquota.

Uma das funções da base de cálculo *é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador*. Sendo necessário outro complemento que é a alíquota, e da junção de ambos resulta o valor do débito tributário.

A base de cálculo é uma exigência constitucional obrigatória, assim, a alíquota, que com ela se relaciona, também torna-se indispensável.

Por fim, o critério quantitativo é de suma importância, pois determina o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar.

5.3 A valoração da base de cálculo

A doutrina clássica do direito tributário parece dar uma importância à base de cálculo, sendo ela fundamental para a mensuração do fato tributário. Foi o professor Dr. Paulo de Barros Carvalho que, no entanto, sistematizou com maior precisão as funções que desempenha.

Pode-se dizer que a base de cálculo: (i) mensura o critério material da hipótese de incidência da norma tributária; (ii) compara a riqueza que será tributada com a hipótese de incidência descrita pelo legislador, podendo confirmá-la, afirmá-la ou infirmá-la; e (iii) se agrega à alíquota para compor o débito tributário a ser liquidado pelo sujeito passivo.

Embora tenhamos enorme apreço pelas valiosas lições de Geraldo Ataliba, entendemos que a base de cálculo, critério quantitativo da norma tributária, encontra-se em seu conseqüente. Ataliba, em inovador estudo, coloca a base de cálculo como um desdobramento do aspecto material, considerando estar ela na hipótese e não no conseqüente. Parece assistir razão à Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho, que entendem estar a base de cálculo na consequência da norma de tributação.

É de grande importância à base de cálculo, que o próprio legislador constituinte veda a identidade entre as bases de cálculo das taxas e dos impostos (artigo 145, §2º, da

CFRB/88), bem como exige que novos impostos e contribuições sociais (com exceções), possuam base de cálculo diversa dos impostos e contribuições já existentes.

A jurisprudência já se manifestou sobre esse assunto, como exemplo citamos o julgado à seguir que refere-se à Taxa de Licença para Importação, declarada inconstitucional pelo STF, por possuir base de cálculo idêntica à do imposto de importação:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SUFRAMA. TAXA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA À DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS. TAXA SELIC.

[...]

3. O STF reconheceu tratar-se de taxa o valor cobrado pela expedição da guia de importação, e concluiu pela inconstitucionalidade do disposto no art. 1º da Lei 7.690/1988, que deu nova redação ao art. 10 da Lei 2.145/1953, por entender que a base de cálculo do referido tributo confundia-se com a base de cálculo do imposto de importação, o que é vedado pelo disposto no art. 145, §2º, CF/1988. (RE 167.992-PR, rel. ministro Ilmar Galvão, DJ de 10/2/1995)

[...]

7. Apelação da SUFRAMA e remessa oficial a que se nega provimento.²⁶ (grifamos)

Resta claro a importância da base de cálculo na definição da natureza jurídica do tributo cobrado, dada a função que desempenha. Se a base de cálculo não mensurar corretamente o “fato gerador” ou a ele não corresponder, ensejará a declaração de inconstitucionalidade da exação.

5.3 O confisco no critério quantitativo

26 TRF 1ª Região – Oitava Turma. **Apelação nº 2003.32.00.002212-3**. Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso. DJU: 07.12.2012.

O confisco atinge o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, é neste critério que o tributo é aumentado de forma excessiva para o contribuinte.

Podemos elencar cinco critérios para identificação de um tributo confiscatório, que consistem: onerosidade, exagero, extorsão, desproporcionalidade, excessivo valor na cobrança em relação à base de cálculo e a alíquota.

Os nossos legisladores tomam muito cuidado com o critério quantitativo, mais precisamente a base de cálculo, uma vez que ela é o principal fator de mensuração da dívida tributária, um pequeno erro na sua edição pode levar o tributo a ser julgado inconstitucional ou confiscatório, dependendo do grau de constrição do patrimônio do contribuinte.

Por fim, o confisco é encontrado no critério quantitativo, quando à base de cálculo ou a alíquota se mostrarem desproporcionais.

CONCLUSÃO

Conforme foi exposto, apesar dos grandes desafios que envolvem a aplicação do princípio da vedação ao efeito de confisco ao tributo, podemos e devemos defender que este prevalece em nosso sistema jurídico.

Não podemos permitir que uma garantia constitucional de grande relevância para um Estado Democrático de Direito tenha seu conteúdo ignorado, uma vez que protege todos os administrados.

A Regra Matriz de Incidência Tributária é de suma importância para o direito tributário, pois através dela podemos verificar a validade de uma norma preenchendo os seus critérios.

A RMIT é o mínimo esperado de uma norma para que haja uma relação de cobrança pelo Estado, se retirarmos apenas um dos seus critérios ela se desmancha.

Os nossos legisladores tomam muito cuidado com o critério quantitativo, mais precisamente a base de cálculo, uma vez que ela é o principal fator de mensuração da dívida tributária, um pequeno erro na sua edição pode levar o tributo a ser julgado inconstitucional ou confiscatório, dependendo do grau de constrição do patrimônio do contribuinte.

Por fim, podemos aplicar a RMIT em todos os tributos, não só nos vigentes no Estado brasileiro, mas nos tributos de outros países também.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Clarice von Oertzem de. *Semiótica do Direito*. São Paulo. Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008;

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo. Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009;

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011;

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010;

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Maria Celeste C. J. Santos (trad.). Brasília. Editora Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed. São Paulo. Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011;

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário – interpretado pelos tribunais*. Belo Horizonte: Del Rey e Oliveira Mendes, 1997.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios Constitucionais Tributários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ECO, Humberto. *Os limites da interpretação*. São Paulo. Perspectiva, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIHARA, Yoshiki. *Direito Tributário*. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*. João Baptista Machado (trad.). 6. ed. São Paulo. Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo. Max Limonad, 2001.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito Tributário – Sistema Tributário Nacional, Teoria e Prática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *Tratado de direito privado*. 3 ed. São Paulo. RT, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro. Forense, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo, 2005, Noeses.

TÔRRES, heleno Taveira. *Funções das leis complementares no sistema tributário nacional hierarquia de normas: papel do CTN no ordenamento*. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 84, p. 50-69, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, segurança e justiça no direito tributário*. Texto apresentado no I Congresso Internacional de Direito Tributário, promovido em 12 a 15 de agosto de 1998 pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, e incluído na coletânea dos textos apresentados a esse Congresso, intitulada *Justiça Tributária*. Publicada pela OAB/ES e pelo SINDIFISCAL, páginas 679 a 705.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo. Dialética, 2005.

VIEIRA, José Roberto. A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 2003.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo, Noeses, 2005.

_____. Causalidade e relação no direito. São Paulo. Saraiva, 1989.

_____. O problema do objeto da Teoria Geral do Estado. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953.

_____. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). In Revista de Direito Público. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1982, (XV) 61:12-33.

_____. Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1 e 2. São Paulo: IBET, 2001.

www.stf.jus.br

www.stj.jus.br