

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

ANE ELIZE DEONARA MÜLLER FOLADOR

**A IMPRECISÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DA INSERÇÃO DUM CRITÉRIO
PESSOAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA**

**CURITIBA
2015**

ANE ELIZE DEONARA MÜLLER FOLADOR

**A IMPRECIÇÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DA INSERÇÃO DUM CRITÉRIO
PESSOAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA**

**Monografia submetida ao Curso de Especialização em
Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários – IBET, como requisito parcial à obtenção de
título de Especialista em Direito Tributário.**

**CURITIBA
2015**

RESUMO

A presente pesquisa visa a examinar o rico instituto da regra-matriz de incidência tributária, incluindo seus critérios intranormativos. Nesse sentido, faz-se também necessário o exame de enunciados prescritivos, especialmente, do Código Tributário Nacional, que, aparentemente, exigiriam uma reestruturação da regra-matriz de incidência tributária, com uma suposta adequação da hipótese de incidência a novos regimes de sujeição passiva. Outrossim, pretende analisar a proposta doutrinária de inserção de um critério pessoal na hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária à luz da técnica e da precisão científica que devem permear a atuação do intérprete.

Palavras-chave: regra-matriz de incidência tributária, hipótese tributária, conseqüente normativo, critério pessoal.

SUMÁRIO

RESUMO	03
1 INTRODUÇÃO	05
2 NORMA JURÍDICA	07
2.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO	09
2.2 CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS	10
3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	12
3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	12
3.1.1 Critério Material	13
3.1.2 Critério Temporal	13
3.1.3 Critério Espacial	14
3.2 CONSEQUENTE NORMATIVO.....	14
3.2.1 Critério Pessoal.....	15
3.2.2 Critério Quantitativo.....	16
4 A IMPRECISÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DA INSERÇÃO DUM CRITÉRIO PESSOAL NO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	18
4.1 O PROBLEMA	18
4.2 A PROPOSTA DE PARTE DA DOCTRINA	20
4.3 ANÁLISE TÉCNICO-CIENTÍFICA	21
5 CONCLUSÃO	25
BIBLIOGRAFIA	27

1 INTRODUÇÃO

O estudo científico do Direito Tributário perpassa, indubitavelmente, por um escrutínio da regra-matriz de incidência de tributária. Apesar do uso do termo 'regra', trata-se de uma norma jurídica, fruto do labor do cientista do Direito. Este, a partir de vários enunciados prescritivos de Direito Positivo, formará um juízo hipotético condicional, noutras palavras, conjugará diversas proposições jurídicas unidas pelo operador deôntico, dever-ser, formando-se, assim, a norma jurídica.

Isso se dá pelo fato de que o Direito, enquanto instrumento de pacificação social, ordena e regula o comportamento intersubjetivo dos indivíduos componentes de uma sociedade, estipulando, assim, o 'dever-ser' que permeará suas condutas, inclusive, na seara tributária.

Nesta senda, compreende-se a regra-matriz de incidência tributária como a norma padrão do fenômeno da incidência, ou seja, é a norma jurídica tributária que apontará todos os dados essenciais à exação tributária. Ela é composta por um antecedente normativo, ou comumente conhecido por hipótese de incidência tributária, isso porque descreve um fato hipotético de possível ocorrência no mundo fenomênico. Para tanto a hipótese possui três critérios: um critério material constituído por um verbo pessoal, transitivo, infinitivo e um complemento condicionados no tempo (critério temporal) e espaço (critério espacial).

A hipótese de incidência une-se ao consequente normativo, outra parte da regra-matriz de incidência, por um operador deôntico interproposicional neutro, visto que tal elo se dá entre duas proposições sem que se façam presentes quaisquer dos modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório).

Por sua vez, ao consequente normativo cabe a prescrição duma relação jurídico-tributária que se instaurará caso ocorra o fato jurídico tributário descrito no antecedente normativo. Logo, o consequente compõe-se de dois critérios: o critério pessoal, ou seja, sujeito ativo, titular de um direito subjetivo em face do sujeito passivo, o qual possui um dever jurídico de prestar o objeto da obrigação tributária, ou liame relacional, ao sujeito passivo.

Ocorre que por algumas vezes, terceiros acabam assumindo o dever jurídico de prestar o referido objeto ao sujeito ativo, traduzindo-se nos casos de responsabilidade, substituição e sucessão tributária, sendo que nesses casos, parte da doutrina tem defendido a inserção de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária.

Cumpra analisar tal proposta doutrinária à luz da Ciência do Direito, a fim de se verificar a precisão técnico-científica da mesma, bem como se a referida proposta se coaduna à estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

2 A NORMA JURÍDICA

Um dos institutos basilares do estudo do direito é a norma jurídica. Embora muitos a tenham como o texto produzido pelo legislador, cumpre ressaltar que a norma jurídica apresenta qualificação técnico-científica complexa. Ela não é algo pronto e acabado, pelo contrário, é uma construção feita pelo intérprete, tratado no presente trabalho enquanto cientista do direito.

Obviamente, o cientista do direito fará uso dos textos emanados pelo legislador, ou enunciados prescritivos, isto é, “usados na função pragmática de prescrever condutas”.¹ Sem dúvida, o labor do Poder Legislativo centra-se na disciplina das relações jurídicas intersubjetivas numa dada sociedade, com seu devido recorte no tempo e espaço, daí se entender o direito enquanto um instrumento de pacificação social, cujo objetivo é primordialmente ordenar a vida social Cf. CARVALHO, 2010 p. 349. Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros acrescenta que “o direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento social, nos mais diferentes setores de atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos” (CARVALHO, 2010 p. 47).

De fato, o vasto mundo extrajurídico é composto pelos mais diversificados eventos, porém, alguns desses são trazidos ao mundo jurídico, e vertidos, assim, em fatos, por meio de enunciados prescritivos, na medida em que são reputados relevantes pelo legislador, ou seja, passíveis de disciplina e regulação. Desta feita, os enunciados prescritivos veiculam prescrições de determinada conduta esperada dos cidadãos que compõe dada sociedade, razão pela qual se adota a abordagem que compreende o Direito “como algo que necessariamente se manifesta em linguagem prescritiva, inserido numa realidade recortada em textos que cumprem as mais diversas funções”.²

Por outro lado, incumbe à Ciência do Direito analisar tais enunciados prescritivos, conjuntamente, descrevendo o objeto em estudo, elaborando proposições jurídicas, ou seja, “expedindo proposições declarativas que nos permitem conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente”.³

Daí dizer-se que a Ciência do Direito desempenha função de metalinguagem, na medida em que versa a respeito de uma linguagem, qual seja, a linguagem do Direito Positivo, conforme positivado e prescrito no ordenamento jurídico Cf. VALLE, 2010, p. 26. Destarte, é o intérprete,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, p. 129.

² Ibid, p. 127.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 47.

ou cientista do Direito, que construirá significações a partir dos enunciados prescritivos, as quais serão articuladamente compostas para produzir mensagens com completude acerca do sentido deôntico-jurídico, Cf. CARVALHO, 2011, p. 128. Como se vê, a norma jurídica pode ser traduzida como “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.⁴ Não resta dúvidas de que a norma jurídica é, deveras, fruto de um processo complexo, ou de uma construção. Ao mencionar o entendimento de Eros Grau, Paulo de Barros consigna que:

A atividade interpretativa é um processo intelectual, pelo qual, partindo-se de fórmulas linguísticas contidas nos atos normativos (textos, enunciados, preceitos, disposições), alcançamos a determinação de seu conteúdo normativo.⁵

Tratando do deôntico, o referido doutrinador acrescenta que:

A teoria da norma de que falo há de cingir-se à manifestação do deôntico, em sua unidade monádica, no seu arcabouço lógico, mas também em sua projeção semântica e em sua dimensão pragmática, examinando a norma por dentro, num enfoque intranormativo, e por fora, numa tomada extranormativa, norma com norma, na sua multiplicidade finita, porém indeterminada.⁶

Fala-se em deôntico vez que o Direito se preocupa com o dever-ser, elemento este que se fará intrinsecamente presente na construção das normas jurídicas, na medida em que sua estrutura basilar pode ser vertida em “Se o antecedente então deve-ser o consequente”. Do exposto, percebe-se que o Direito trabalha com fatos hipotéticos de possível ocorrência, prescrevendo uma consequência normativa caso o fato antes previsto ocorra, de fato, no mundo extrajurídico.

Nesse sentido, Paulo de Barros resume:

A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um dever-ser neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas “proibido”,

⁴ Ibid, p. 129.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, p. 130.

⁶ Ibid, p. 127.

“permitido” e “obrigatório”. “Se o antecedente, então deve-ser o consequente”. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva.⁷

Indubitavelmente, será necessário tratar do operador deôntico em pormenores, bem como abordar demais peculiaridades da norma jurídica passíveis de escrutínio, o que será feito após uma breve análise do histórico da norma jurídica, que confrontará a própria noção da função prescritiva do direito.

2.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO

Um dos doutrinadores que compõe o alicerce do estudo da norma jurídica é o teórico do Direito Hans Kelsen. Pautando-se pelo critério da explicitude, Kelsen considerava como explícita a norma sancionatória e implícita a norma de comportamento, por isso reputava a norma que veiculava uma sanção enquanto primária e a norma que veiculava o comportamento desejado enquanto secundária. Tal critério pode ser facilmente percebido por meio de um exemplo extraído do ordenamento jurídico brasileiro.

O Decreto-Lei nº. 2.848/1940, ou o Código Penal, prevê no art. 121 o tipo penal de homicídio simples, consignando a pena de seis a vinte anos à conduta “matar alguém”. A conduta desejada pelo legislador, ou seja, de se abster de matar alguém, é implícita, ao passo que a conduta indesejável e, logo, reprimida pelo Direito, resta explícita.

Dessa forma, na primeira edição da obra *Teoria Pura do Direito*, de 1934, Kelsen formula que:

A norma que estatui o comportamento que evita a correção, almejado pelo ordenamento jurídico, tem o significado de norma jurídica apenas sob o pressuposto de que com ela se deve dizer – numa forma reduzida por comodidade de apresentação – o que somente a proposição normativa declara completa e corretamente: que um ato de coerção deve ocorrer como consequência da condição do comportamento contrário. Essa é a norma jurídica na sua forma primária.⁸

De maneira enfática, leciona que:

⁷ Ibid, p. 131.

⁸ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**, p. 336, nota 38.

qualquer fim social pode ser perseguido da forma mais específica para o direito, ou seja, por meio da ligação de um comportamento dos indivíduos tido como nocivo à sociedade a um ato de coerção visto por eles como um mal.⁹

Contudo, na obra póstuma de Kelsen “Teoria Geral das Normas”, a ordem das normas primária e secundária é invertida, passando a ser a norma primária a que veicula um comportamento e a secundária a que veicula uma sanção, em virtude do descumprimento da norma de comportamento Cf. VALLE, 2010, p. 70.

Sem dúvida o Direito veicula sanções, sem as quais a eficácia de seus preceitos restaria mitigada. No entanto, a função de maior destaque do direito é a de prescrição do comportamento das pessoas em suas relações intersubjetivas, assumindo, em verdade, o outrora mencionado papel de instrumento de pacificação social.

Dessa forma, acolhendo o último entendimento de Hans Kelsen, entende-se que a norma jurídica primária descreve um comportamento, ao passo que a norma secundária prescreve uma sanção aplicável em caso de descumprimento da norma primária. Ponderado o breve histórico da norma jurídica, algumas características do instituto merecem exame.

2.2 CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS

Como outrora visto, a norma jurídica pode ser definida enquanto um juízo hipotético condicional, ao passo que vincula uma consequência a uma hipótese, esta descrevendo um fato hipoteticamente determinável (Princípio da Imputação ou Causalidade Jurídica) de possível ocorrência, aquela prescrevendo a relação jurídica que se instaurará com a ocorrência do fato no mundo social, Cf. VALLE, 2010, p. 66.

Nas palavras de Paula de Barros:

A proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social. (...) Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.¹⁰

⁹ Ibid., p. 336, nota 38.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, p. 132 e 133.

Salta aos olhos, portanto, a estrutura da norma jurídica, ou seja, uma hipótese, ou antecedente normativo, que descreverá um fato de possível ocorrência, situado conforme coordenadas de tempo e espaço, e um conseqüente normativo que prescreverá uma relação jurídica instaurada entre dois sujeitos vinculados por um dado objeto, frisando-se que tal relação jurídica se estabelecerá em ocorrendo o fato jurídico descrito na hipótese.

Em verdade, a relação jurídica, conforme a Teoria Geral do Direito, é exatamente “o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.¹¹

Em resumo, o elo que une o antecedente normativo e o conseqüente normativo pode ser chamado de operador deôntico interproposicional neutro, pois une duas proposições, formadas, cada qual, a partir de diversos enunciados prescritivos, porém, sem assumir a feição de um dos modais deônticos (proibido, permitido e obrigatório). Ademais, o vínculo que une os sujeitos componentes na relação jurídica prescrita no conseqüente normativo é o operador deôntico intraproposicional modalizado, porque se encontra dentro duma proposição (conseqüente normativo) e assumira um dos modais deônticos supramencionados.

De fato, apesar da norma ter de veicular uma mensagem jurídica com sentido completo, tal completude é momentânea, visto que a unidade deverá dispor tão-somente do mínimo indispensável para transmitir a comunicação prescritiva. Tal ensino será novamente lembrado e, melhor abordado, quando da análise da proposta de alguns doutrinadores em inserir um critério pessoal no antecedente normativo.

¹¹ Ibid, p. 134.

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A construção das normas jurídicas no Direito Tributário se dá de forma única e singular. Isso porque a regra-matriz de incidência tributária permite a análise de qualquer tributo, dados os seus critérios técnicos e específicos. Sem adentrar na seara da incidência, por questões de economicidade, analisar-se-á a estrutura básica da referida norma.

Nesta toada, a Professora Aurora Tomazini de Carvalho menciona que:

Chamamos de “regra-matriz de incidência” as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas (...). Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contrato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência” porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.¹²

Assim sendo, cumpre consignar que a regra-matriz de incidência tributária, como visto, a norma modelo padrão, compõe-se de duas partes: a hipótese de incidência tributária e o conseqüente normativo, unidos por um operador deôntico interproposicional neutro (dever-ser neutro). Ao passo que a hipótese de incidência ocupa-se em descrever um fato jurídico tributário, ou seja, um fato de possível ocorrência que exprima signo presuntivo de riqueza, o conseqüente normativo ocupa-se em prescrever a relação jurídica tributária que nascerá da ocorrência, no plano concreto, do fato jurídico tributário. Ademais, por se tratar de uma relação jurídica, tem-se um sujeito ativo, detentor de um direito subjetivo à uma prestação e um sujeito passivo, a quem incumbe o dever jurídico de prestar o objeto da obrigação tributária, unidos por um modal deôntico intraproposicional, por estar localizado dentro da proposição do conseqüente normativo, e modalizado, reportando-se aos modais deônticos proibido, permitido e obrigatório. Ressalte-se que tanto o direito subjetivo quanto o dever jurídico centram-se num objeto, o qual será o centro da relação jurídica tributária estabelecida, o *debitum* tributário.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**, p. 378 e 380.

3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como visto, a hipótese de incidência, ou o antecedente normativo, descreve um fato jurídico tributário de possível ocorrência. Tal fato é eleito pelo legislador e se encontrará nos enunciados prescritivos de direito. Ocorre que para se referir a um fato que seja de interesse ao sistema tributário, é preciso delimitar tal fato no tempo e no espaço.

Logo, a compreensão da hipótese de incidência tributária urge o exame de seus três critérios: material, temporal e espacial.

3.1.1 Critério Material

O critério material do antecedente normativo é também chamado de núcleo da hipótese de incidência tributária, isso porque ele veicula o comportamento de pessoa, sejam elas física ou jurídicas, que nada mais é do que o fato a ser descrito, Cf. CARVALHO, 2010, p. 320. Logicamente, a descrição de referido comportamento dar-se-á por meio de um verbo e um complemento, minudenciando, um verbo pessoal, pois a conduta descrita há de ser praticada, necessariamente por uma pessoa, e transitivo, pois como visto o complemento faz parte do fato a ser descrito.

A título exemplificativo, tem-se que o critério material do imposto de renda pessoa física é “auferir renda”, ou seja, um fato descrito por um verbo e seu complemento. Todavia, tal critério é insuficiente para delimitar o fato de interesse à administração tributária, pois lhe carece coordenadas de tempo e espaço. Sem dúvida, não há como imaginar a conduta duma pessoa independente de um lugar ou sem qualquer delimitação temporal.

Daf a hipótese de incidência ser também composta pelos critérios temporal e espacial. Cf. CARVALHO, 2010, p. 322.

3.1.2 Critério Temporal

O critério temporal resume-se ao momento em que se considera o fato descrito na hipótese como consumado. Isso se torna evidente na medida em que a relação prescrita no

consequente normativo, centrada numa prestação jurídica, só existirá após o fato descrito no consequente ter sido consumado.¹³

Aurora Tomazini de Carvalho ainda identifica duas funções do critério temporal:

(i) uma direta, que é identificar, com exatidão o preciso momento em que acontece o evento relevante para o direito; (ii) outra indireta, que é, a partir da identificação do momento de ocorrência do evento, determinar as regras vigentes a serem aplicadas.¹⁴

Consigne-se que o critério temporal indica um marco na linha cronológica e não um lapso temporal como alguns entendem, classificando os fatos jurídicos tributários como instantâneos, continuados e complexivos. Procurando-se ater aos preceitos da lógica e da linguística, entende-se que todos os fatos jurídico-tributários são instantâneos.¹⁵

3.1.3 Critério Espacial

Por fim, concluindo o exame dos critérios que compõe a hipótese de incidência tributária, passa-se à análise do critério espacial, o qual pode ser explicado como o lugar onde deve ocorrer o fato para fazer surgir o laço obrigacional. A coordenada de espaço pode ser veiculada pelo legislador de modo explícito num enunciado prescritivo ou implícito. De qualquer maneira, “haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo”.¹⁶

Dessa forma, completa-se o antecedente normativo, responsável por descrever um fato jurídico de possível ocorrência (critério matéria) determinado no tempo e no espaço. Note-se que, até o momento, a análise foi genérica, na medida em que se descreveu um fato jurídico passível de ocorrência no mundo extrajurídico. A situação é diversa quanto ao suposto normativo.

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**, p. 402.

¹⁴ *Ibid*, 403.

¹⁵ *Ibid*, 403.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 323.

3.2 CONSEQUENTE NORMATIVO

Ao passo em que o antecedente normativo é genérico, descrevendo um fato a ser praticado por alguém num dado tempo e espaço, o consequente normativo prescreve uma relação jurídica tributária individualizada que se instala de maneira automática com a concretização do fato, unindo, assim, dois sujeitos por meio dum objeto, a própria prestação jurídica.

De acordo com a lição de Paulo de Barros, o prescritor:

nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.¹⁷

De fato, na medida em que os critérios da hipótese de incidência tributária identificam um fato, os critérios do consequente normativo prescrevem o vínculo relacional entre dois ou mais sujeitos no tocante a uma prestação.¹⁸ Os sujeitos são denominados ativo e passivo, unidos por um operador deôntico intraproposicional modalizado (permitido, proibido, obrigatório), sendo que o sujeito ativo é titular do direito subjetivo à prestação, enquanto o sujeito passivo possui o dever jurídico de prestar o objeto substancial do direito subjetivo daquele, Cf. VALLE, 2010, p. 75.

Percebe-se que o suposto normativo tratará do elemento subjetivo e quantitativo que compõe a relação jurídica tributária da regra-matriz de incidência tributária.

3.2.1 Critério Pessoal

O critério pessoal identifica os sujeitos que compõe a relação jurídico-tributária prescrita no consequente normativo.

¹⁷ Ibid, p. 348.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**, p. 404.

Primeiramente, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de receber a prestação jurídica tributária. Interessante pontuar que sua identificação é tão-somente normativa, na medida em que as normas de competência tributária veiculadas na Constituição Federal apontam os sujeitos ativos de cada tributo. Logo, poderá ser uma pessoa jurídica pública ou privada, Cf. CARVALHO, 2011, p. 630.

Em segundo lugar, o sujeito passivo é aquele revestido do dever jurídico de prestar o objeto, ou especificamente, pagar o tributo ao sujeito ativo. Neste caso, a identificação do sujeito é normativo-fática, pois analisar apenas a norma não é suficiente para apontar o sujeito passivo, é preciso examinar também o fato jurídico tributário.

Outras ponderações serão feitas em pormenores quando da análise de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional que elegem terceiros, que não praticaram o fato jurídico tributário, ao pagamento da prestação jurídico-tributária.

Estando presentes os sujeitos envolvidos na obrigação jurídico-tributária, cumpre quantificar tal obrigação, ou liame prestacional, o que é feito em critério autônomo.

3.2.2 Critério Quantitativo

Este poderia muito bem ser considerado o núcleo do suposto normativo, na medida em que apontará a conduta que o sujeito passivo deverá adotar em favor do sujeito ativo, Cf. CARVALHO, 2013, p. 413.

Paulo de Barros define o critério quantitativo do consequente das normas tributárias enquanto “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”.¹⁹

O recorte metodológico do presente trabalho se faz em relação, apenas, às normas jurídico-tributárias que instituem tributos, motivo pelo qual se entende que o critério é, de fato, quantitativo, na medida em que o objeto será quantificado. Isso se dará por meio de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Entende-se base de cálculo como

A grandeza instituída na consequência da regra-matriz de incidência tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 391.

no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.²⁰

Muitas são as especificidades que decorrem do estudo da base de cálculo, a exemplo, suas funções de “confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”.²¹ Porém, tais particularidades não serão minudenciadas por questões de objetividade e economicidade.

Como visto, a base de cálculo deve ser congregada à alíquota, a fim de resultar na obrigação jurídico-tributária devida pelo sujeito passivo. Nesta toada, entende-se a alíquota enquanto elemento compositor, usualmente em forma de percentagem, do *quantum debeatur*.²²

Desta feita, foi possível construir uma visão geral acerca da regra-matriz de incidência tributária. Em resumo, ela é composta pela hipótese de incidência tributária a qual é ligada ao consequente normativo por meio de um operador deôntico interproposicional neutro. Nesse sentido, o antecedente normativo é composto pelos critérios material, espacial e temporal, descrevendo um fato de possível ocorrência no mundo social condicionado no tempo e espaço, ao passo que o consequente normativo é composto por um critério pessoal, no qual dois sujeitos estão vinculados por um operador deôntico intraproposicional modalizado pelos possíveis deônticos permitido, proibido e obrigatório, e um critério quantitativo, responsáveis por prescrever a relação jurídico-tributária que se instaurará com a ocorrência do fato jurídico tributário. Ainda que em pormenores atinentes à seara do Direito Tributário, é possível vislumbrar na regra-matriz de incidência tributária a estrutura da norma jurídica “Se o antecedente, então deve ser o consequente”.

²⁰ Ibid, p. 395.

²¹ Ibid, p. 395.

²² Ibid, p. 407.

4 A IMPRECIÇÃO TÉCNICO-CIENTÍFICA DA INSERÇÃO DE UM CRITÉRIO PESSOAL NA HIPÓTESE DE INDICÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1 O PROBLEMA

Até o momento, sabe-se que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele que possui um dever jurídico em face do sujeito passivo. Em pormenores, aquele que ocupa tal posição deve ter relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário descrito na hipótese, deve, de fato, praticá-lo. Porém, nem sempre isso ocorre.

Há casos em que uma terceira pessoa, que guarda relação pessoal e indireta com o fato ou às vezes não guarda qualquer relação com este, passa a ser responsável pelo pagamento da prestação jurídico-tributária. Trata-se do instituto da responsabilidade, no qual um sujeito se torna responsável, mediante disposição de lei (responsável tributário), ou por ter descumprido um dever de cuidado (responsável administrativo), Cf. VALLE, 2010, p. 307.

Acerca dos enunciados prescritivos da Lei nº. 5172/1966, ou Código Tributário Nacional, tem-se o art. 121 do CTN, o qual prevê que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Colacionando o art. 128 do CTN, lê-se:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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.

Como visto, está-se diante dum caso que exige previsão legal, desta vez se excluindo a responsabilidade do contribuinte. Sobre esse dispositivo Zelmo Denari afirma que

de resto, o art. 128 autoriza a lei ordinária a atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, excluindo até a responsabilidade do contribuinte (...) rendendo ensejo à introdução de esquemas impositivos atípicos que dão maior realce à autonomia dogmática do Direito Tributário.²³

Outros dispositivos que suscitam questionamentos são:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se vê o Código Tributário Nacional permitiu que terceiros respondessem igualmente pelo pagamento da obrigação tributária, quando houver disposição de lei expressa nesse sentido, sem terem de se revestir da condição de contribuinte.

Ao considerar o art. 32 do Decreto-Lei n. 37/66, que traz o transportador e o depositário enquanto responsáveis pelo imposto, Renato Lopes Becho sustenta que:

Não nos causa repugnância a caracterização do transporte e o depositário de mercadorias estrangeiras como responsáveis. Pela natureza da ocorrência fática

²³ DENARI, Zelmo. In: **Tratado de direito tributário**, p. 179.

(importação de bens do exterior), nem sempre o contribuinte (constitucional ou legal) estará de posse dos referidos bens.²⁴

Hugo Brito Machado e Hugo Brito Machado Segundo, tratando da substituição tributária enquanto modalidade autônoma, consideram-na:

Atribuição a alguém que não realiza o fato gerador da obrigação tributária, mas que a ele está relacionado, do dever de recolher o tributo. Passam a existir, então, dois contribuintes. O contribuinte substituído, que realiza o fato gerador do tributo, e o contribuinte substituto, que de algum modo se liga ao substituído e, embora não realize o fato gerador do tributo, assume em virtude daquela ligação o dever de fazer o pagamento do tributo por aquele outro devido.²⁵

Dessa forma, cumpre assinalar que grande parte da doutrina considera a responsabilidade tributária como modalidade de sujeição passiva em que não há, via de regra, participação do contribuinte, ou seja, aquele que realiza o fato jurídico tributário. Daí a divergência quanto à necessidade de um critério pessoal na regra-matriz de incidência tributária.

4.2 A PROPOSTA DE PARTE DA DOUTRINA

Prima facie, cumpre consignar o posicionamento de Geraldo Ataliba, o qual não utiliza a expressão critério, mas aspecto, considerando que são aspectos duma mesma realidade, a regra-matriz. Para o doutrinador, “o aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária que o fato impositivo fará nascer”.²⁶

Em relação à temática, Sacha Calmon Navarro Coêlho consigna que:

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado crédito tributário, correspondente ao tributo devido. O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não

²⁴ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**, p. 43.

²⁵ MACHO, Hugo de Brito, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**, p. 255.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 80.

realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.²⁷

Referido autor entende que o CTN permitiu que o responsável tributário assumisse tal condição por substituir aquele que deveria ser o contribuinte, diante dos motivos veiculados por lei, bem como por receber o dever de pagar o tributo, por transferência, diante da impossibilidade do contribuinte satisfazer a prestação.²⁸

Sacha Calmon defende, por fim, que:

O fenômeno da substituição tributária bem demonstra que a pessoa obrigada a pagar o tributo, por expressa determinação do comando da norma, é diferente da que, na hipótese de incidência dessa mesma norma, pratica o fato eleito como jurígeno (o fato gerador). Então é absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno, mormente em se tratando de impostos cujos fatos geradores são fatos atinentes ao estado das pessoas: um ser, estar ou fazer.²⁹

Luís Cesar Souza de Queiroz extrai o critério pessoal do antecedente diretamente da Constituição Federal, a partir das disposições referentes a cada tributo, antecipando o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária. Justifica, ainda, seu posicionamento, aduzindo que o exercício de construir um critério pessoal na regra-matriz de incidência tributária serve para se identificar, com rigor, o critério pessoal do consequente normativo e, assim confirmá-lo, Cf. SANTI, 2009, p. 245.

No caso de Marçal Justen Filho, o raciocínio se dá com base no critério material da hipótese de incidência, especificamente o verbo, que por verter a ação ou estado de um sujeito, impende que o critério pessoal, em alguns casos, deveria estar expresso no texto legal, Cf. VALLE, 2010, p. 117.

Cotejando os posicionamentos apresentados, percebe-se que há uma proposta doutrinária no sentido de incluir um critério pessoal no antecedente normativo. Resta, por ora, analisar a precisão técnica e científica de tal proposta doutrinária.

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 596.

²⁸ *Ibid*, 597.

²⁹ *Idem*.

4.3 ANÁLISE TÉCNICO-CIENTÍFICA

De fato, o verbo que compõe o núcleo da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, critério material, é um verbo pessoal, na medida em que haverá alguém colocando-o em marcha no mundo fenomênico. Porém, não há necessidade de que tal sujeito componha o antecedente normativo. De certa forma, o sistema do direito não admite atividades que não envolvam pessoas para surtirem efeitos jurídicos, Cf. CARVALHO, 2013, p. 390.

Ao tratar dos critérios pessoal e quantitativo do consequente normativo, a Professora Aurora Tomazini de Carvalho elucidou que:

Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a identificação do vínculo jurídico a ser instaurado com a verificação do fato descrito na hipótese. Nada impede, porém, que o legislador indique mais propriedades da relação, como por exemplo, o tempo e o local de sua constituição ou cumprimento, e que o intérprete os utilize na conformação da proposição consequente de sua regra. No entanto, já não estaremos mais falando do conteúdo mínimo necessário para a compreensão da mensagem deontica.³⁰

Em que pese a abordagem de acréscimo de critérios dar-se quanto ao consequente normativo, o mesmo raciocínio é cabível quanto ao antecedente normativo.

Como visto, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma modelo, padrão, e, portanto, veicula os elementos mínimos à identificação e qualificação dum tributo. Noutras palavras, ela veicula os critérios que informaram, minimamente, o fato jurídico tributário a ser descrito e a relação jurídico-tributária a ser prescrita. Isso se dá para que com uma norma padrão, seja possível a análise dos mais diversos e variados tributos. Logo, o acréscimo de informações rompe com o intento técnico-científico da regra-matriz de incidência tributária.

Ainda na esteira do entendimento da Professora Aurora, tem-se que:

O direito, afastando algumas exceções, não se preocupa em dizer quem deve realizar a ação ou se encontrar em certa condição. Seu interesse volta-se para quem vai sofrer os efeitos jurídicos desta ação ou condição. Por isso, o critério pessoal é um atributo próprio do consequente normativo.³¹

³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**, p. 405.

³¹ Ibid, p. 391.

Indubitavelmente, a regra-matriz de incidência tributária possui o conteúdo mínimo necessário da mensagem prescritiva e isso não se fala com ares de impropriedade. Pelo contrário, o fato da regra-matriz possuir tal conteúdo mínimo quer dizer que não lhe falta qualquer critério para descrever o fato jurídico tributário ou prescrever a relação jurídico-tributária, nem possui excessos de critérios, o que a impossibilitaria de ser aplicável a todos os tributos, extirpando-lhe de seu caráter técnico-científico.

Outro argumento que merece destaque é a função de cada pólo da regra-matriz, como outrora mencionado. Foi dito, vez após vez, que a hipótese de incidência tributária descreve um fato hipotético de possível ocorrência no mundo fenomênico. Sua atividade é eminentemente descritiva e sua função recai em delimitar o fato jurídico tributário condicionado no tempo e no espaço. Por outro lado, ao conseqüente normativo incumbe a função de prescrever uma relação jurídico-tributária que se instaurará com a ocorrência do fato descrito na hipótese. Logo, seu escopo é identificar e prescrever os sujeitos e o objeto de tal relação jurídica.

A proposta de inserção de um critério pessoal no antecedente simplesmente rompe com a lógica estrutural e a precisão técnico-científica da regra-matriz de incidência tributária, na medida em que haverá elementos relativos à prescrição da relação jurídico-tributária antes mesmo desta estar prescrita. Ademais, almeja-se conjugar elementos prescritivos num pólo cujo escopo é descritivo. Igualmente, tal proposta fere o próprio operador deôntico interproposicional, na medida em que inverte os critérios na ordem do dever-ser. Não há dúvida de que a estrutura original da norma jurídica é rompida.

Como visto, referida estrutura pode ser vislumbrada na seguinte expressão: “Se o antecedente então deve-ser o conseqüente”. Isso quer dizer que se acontecer o antecedente, então deve-ser instaurado o conseqüente. Com tal proposta, parte do conseqüente estará no antecedente e, então, rompe-se a estrutura normativa.

Não se pode negar que em algumas situações, pessoas que não praticaram o fato jurídico tributário deverão pagar o tributo, objeto da relação jurídico-tributária conforme prescrito no conseqüente. Contudo, tais situações podem muito bem constituir outras normas jurídicas, por exemplo, a norma jurídica de substituição tributária, sem que isso interfira na estrutura lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária.

Nesse sentido, os próprios autores que defendem a inclusão dum critério pessoal na hipótese de incidência admitem que isso se daria em casos pontuais, como o exemplo do instituto da substituição tributária analisado. Ocorre que a regra-matriz, como o próprio termo elucida, trata-se de uma regra, que não deve sofrer mutações que lhe extirpe seu caráter abstrato, geral e universal. Com a alteração da estrutura lógico-científica da regra-matriz, esta não

passará a ser aplicável a todo e qualquer tributo, mas tão-somente a alguns casos particulares que se enquadrariam em sua estrutura extensa. A construção científica dos institutos deve ser feita no sentido de aprimorá-los, torná-los mais precisos e técnicos, e não lhes retirar suas características próprias de construção técnico-científica.

Muito oportuno o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho nesse quesito, pois para ela as situações em que o sujeito passivo tributário deixa de ser responsável pelo pagamento constituem, de fato, relação jurídica obrigacional de cunho sancionatório, sendo cabível, inclusive, o ressarcimento, especificamente do responsável, em face do sujeito passivo tributário, Cf. CARVALHO, 2010, p. 390 e 391.

Urge-se, portanto, que as particularidades dum determinado tributo sejam analisadas em norma jurídico-tributária própria, desta vez, com seus próprios elementos mínimos necessários à mensagem prescritiva, sem romper com a estrutura científica da regra-matriz de incidência tributária.

5 CONCLUSÃO

O Direito Tributário é um dos ramos, sem dúvida, mais intrigantes e laboriosos do Direito Brasileiro vigente. Nesse contexto, o papel do cientista do direito assume importante relevo.

De fato, a legislação tributária é demasiada extensa e o legislador, representante da vontade popular, não está comprometido com os preceitos técnico-científicos do direito, ocupando-se, tão-somente, em prescrever as condutas desejadas dos cidadãos que compõe dada sociedade, regulando as relações intersubjetivas e servindo como um instrumento de pacificação social. Dessa forma, incumbe ao intérprete analisar os enunciados prescritivos veiculados nos textos legais e, a partir desses, elaborar proposições na tentativa de configurar significado aos referidos enunciados, sendo que a partir da conjuntura de proposições jurídicas que for apto a elaborar, surgirá a norma jurídica, cuja estrutura pode ser colocada da seguinte maneira: “Se o antecedente, então deve-ser o consequente”.

Como visto, a norma jurídica, por carecer de um ato da vontade do legislador, irá prever um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, fato este de interesse do legislador, tanto que foi eleito para compor o ordenamento jurídico. Ocorrendo tal fato hipotético, deverá ser instaurada uma relação jurídica, na qual dois sujeitos estão vinculados entre si e atrelados a um objeto, ou seja, o objeto da prestação jurídica. Do exposto, percebe-se que tanto o fato está vinculado à relação jurídica quanto os dois sujeitos estão vinculados ao liame prestacional, um devendo prestar o referido objeto, ao passo que outro reveste-se de titularidade de um direito subjetivo ao objeto, daí dizer-se que o operador deôntico se faz presente entre as proposições antecedente e consequente (dever-ser interproposicional), bem como entre os sujeitos formadores da relação jurídica (dever-ser intraproposicional).

Tal estrutura normativa permanece incólume na regra-matriz de incidência tributária, construção do cientista do direito, especificamente, da seara tributária, a qual pode ser aplicada para análise e exame de qualquer tributo. Na medida em que ela veicula os critérios mínimos e

essenciais à identificação do fato jurídico-tributário e da relação jurídico-tributário, ela torna-se universal, pois aplicável a qualquer tributo, independentemente de suas particularidades.

Assim sendo, a estrutura da regra-matriz de incidência tributária é compreendida como hipótese de incidência tributária, cuja função é descrever um fato hipotético de possível ocorrência, o que o faz com três critérios: o material, composto por verbo pessoal, transitivo e no infinitivo e complemento, o espacial e o temporal. A seu turno, o consequente normativo cumpre a função de prescrever a relação jurídico-tributária, o que o faz por meio do critério pessoal e quantitativo. Percebe-se que tais critérios são autônomos, porém, guardam relação entre si. Por exemplo, o critério material conjugado à base de cálculo aponta à natureza jurídica do tributo. De igual forma, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária guardará relação com o fato descrito na hipótese.

Há, porém, casos excepcionais, em que a pessoa responsável pelo pagamento não guardará relação direta com o fato jurídico-tributário. Para tais casos, parcela doutrina propõe que seja inserido na hipótese de incidência um critério pessoal, que indicará a pessoa sobre quem recairá o dever de pagar o *quantum debeatur*.

Ocorre que tal proposta não se coaduna com a estrutura lógico-semântica da regra-matriz de incidência tributária. O fato desta veicular o conteúdo mínimo à mensagem prescritiva cumpre o propósito de tornar a referida norma universal, na medida em que aplicável ao exame de todo e qualquer tributo. Se outro critério for inserido para sanar eventual particularidade dum tributo, a regra-matriz perderá seu caráter abstrato, geral e universal.

Ademais, o antecedente normativo deve cumprir sua função única de descrever o fato e não de apontar o sujeito responsável pela exação tributária. Inverter a ordem da estrutura normativa fere frontalmente o operador deôntico interproposicional e significará romper com a propriedade técnica e científica da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, ao cientista do direito caberá a proteção da regra-matriz de incidência tributária, a fim de que tal construção jurídico-científica preserve sua abstração, generalidade e universalidade. Quanto aos casos excepcionais, é perfeitamente possível a criação de outras normas jurídicas, de estrutura própria, com seus elementos mínimos de configuração da mensagem descritiva, permitindo uma análise pontual e particular sem ferir um dos institutos basilares do Direito Tributário: a regra-matriz de incidência tributária.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 de set.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>, Acesso em: 23.mar.2015.

BRASIL, Decreto-Lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 07 de dez.1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>, Acesso em: 25.mar.2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord). **Tratado de direito tributário**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (Coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. 413 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.