



## **REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU**

### *MATRIX RULE OF TAX INCIDENCE – LEGAL CERTAINTY AND THE BASIS FOR CALCULATION OF THE IPTU*

---

#### **Octavio Campos Fischer**

É Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1993). Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Desde julho de 2013) Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (1999) Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (2002). É professor de Direito Tributário do Mestrado, da Especialização e da Graduação nas Faculdades Integradas do Brasil (Unibrasil).

#### **Marcos Augusto Maliska**

Mestre (2000) e Doutor (2003) em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Paraná, com estudos de doutoramento (Doutorado Sandwich) na Ludwig Maximilians Universität, em Munique, Alemanha (2002-2003). Realizou Pós-doutorado no Instituto Max Planck de Direito Público de Heidelberg, Alemanha (2010-2012). Professor Adjunto de Direito Constitucional do Programa de Mestrado em Direito do UniBrasil Centro Universitário, em Curitiba. Procurador Federal.

#### **Resumo**

O presente trabalho objetiva estudar a importância da Regra Matriz de Incidência Tributária enquanto instrumento de realização da segurança jurídica. Nesse contexto, buscou-se analisar um problema bastante atual e relevante, os limites na fixação legal da base de cálculo do IPTU, no intuito de proteger aquele direito fundamental.

**Palavras-Chave:** Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana. Base de Cálculo. Segurança Jurídica. Direitos Fundamentais. Regra-Matriz de Incidência Tributária.

#### **Abstract**

This paper aims to study the importance of the Matrix Rule of Tax Incidence as an instrument to realize legal certainty. In this context, it is verified a very actual and relevant problem that is the limits that norms are submitted to set the basis for calculation the IPTU (Real Estate Property Taxes) in order to protect that fundamental right.

**Key-words:** Real Estate Property Taxes. Basis for Calculation. Legal Certainty. Fundamental Rights. Matrix Rule of Tax Incidence.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O estudo do tema Regra Matriz de Incidência Tributária tornou-se um marco teórico na formação da doutrina nacional tributária. Sua evolução, partindo dos primórdios do que se convencionou chamar de Escola Glorificadora do Fato Gerador, ganhou grande impulso na pena magistral do jurista Paulo de Barros Carvalho, já na década de 1970.

Ao longo das três décadas seguintes, essa teorização mostrou-se dominante, com vários debates e aplicações aos tributos em espécies. Percebe-se, em uma reconstrução história, que sua preocupação dogmática envolvia a definição dos limites da imposição fiscal; até onde o legislador poderia ir na definição do fato tributável e da obrigação tributária. Para a doutrina que se consolidou nesse período, não se entendia relevante ao direito tributário questões para além do mundo jurídico e, mesmo nele, questões relativas à finalidade e à destinação dos tributos.

Ao final da década de 1990, em contrapartida, foi lançado um primoroso trabalho, com o título “Contribuições: uma figura ‘sui generis’”, de autoria de Marco Aurélio Greco, que foi responsável por produzir um verdadeiro choque nas concepções até então enraizadas. Dentre elas, justamente a de que a destinação e a finalidade não seriam elementos importantes para a configuração jurídica de alguns tributos.

Até então, a doutrina dominante defendia que tais elementos estavam fora do direito tributário (inclusive, mas não exclusivamente, por força do art. 4º do CTN). Mas, Marco Aurélio demonstrou, à luz da Constituição de 1988, que referidos elementos seriam inerentes à natureza de tributos como as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (ainda que o próprio autor suscitasse dúvidas quanto à sua natureza tributária).

O fato é que as lições de Marco Aurélio Greco promoveram uma gradual e forte guinada por parte da doutrina, que passou a prestigiar a finalidade e a destinação dos tributos. Percebemos que, aos poucos, a teoria da regra-matriz foi sendo deixada de lado, como se fosse algo a ser superado, como se fosse algo ultrapassado, como se tivesse lido equivocadamente o ordenamento jurídico pátrio.

Porém, passamos para outro extremo. Para alguns autores, tudo passou a ser finalidade e destinação (apesar de não ser isto o que defendia Marco Aurélio Greco).

Tanto assim, que, pouco tempo depois, chegou-se a falar em “A Escola Glorificadora da Finalidade” [FISCHER, 2003], como uma forma de tentar chamar a

atenção para a doutrina não cair no extremo oposto do que se tinha antes da teoria da regra-matriz de incidência tributária (a supracitada “A Escola Glorificadora do Fato Gerador”).

De lá para cá, porém, dois fatos marcaram a teoria do direito tributário indelevelmente:

1º) Poucos foram os estudos desenvolvidos em torno da regra-matriz de incidência tributária na última década, sem que, em contrapartida houvesse um estudo capaz de demonstrar que sua importância estivesse superada;

2º) O excessivo apego à finalidade e à destinação, sem os devidos balanceamentos e ponderações, promoveu um efeito indesejado na conduta do poder público: um aumento desenfreado no uso das contribuições especiais.

Perceba-se que, até meados da década de 1990, o grande temor dos contribuintes – notadamente as pessoas jurídicas – eram as mudanças ao apagar das luzes de cada ano em relação à legislação dos impostos. Aos poucos, porém, o governo federal foi dando maior ênfase à tributação das contribuições; seja porque o art. 149 da CF/88 possui uma configuração bem mais aberta do que aquela prevista para os impostos (pois os arts. 153, 155 e 156 da CF/88 estabelecem os fatos que podem ser tributos, o que não ocorre com as contribuições, a não ser excepcionalmente, como no caso do art. 195 da CF/88); seja porque sua justificação perante a sociedade repousa em valores mais sensíveis e com maior apelo social (saúde, assistência social etc.); seja porque a União não precisa repartir o produto de sua arrecadação com os demais entes federativos e, por fim, seja porque sua arrecadação é mais significativa do que aquela propiciada pelos demais tributos.

Então, é possível dizer que “éramos felizes e não sabíamos”, porque voltados os olhos para a legislação das contribuições na década de 90 do século passado e comparar-se com a sua atual legislação, ver-se-á que os temores estão, agora, em tais tributos: o atual, o verdadeiro e o mais festivo “carnaval tributário”, bem poderia dizer Alfredo Augusto Becker, se ainda fosse vivo.

É de se ficar, porém, extremamente preocupado com o que pode reservar o futuro, com o que será da legislação das contribuições em mais vinte anos, se nenhuma medida racional for tomada.

Um primeiro passo para tentar racionalizar o direito positivo tributário talvez esteja na revalorização da teoria da RMIT.

Aqui, tentar-se-á resgatar um pouco da importância da RMIT e aplica-la ao IPTU, especificamente ao problema crescente em torno de sua base de cálculo.

Mas, antes, será necessário mencionar a importância da RMIT para a segurança jurídica. Isso porque tal princípio tem estreita relação com o problema dos limites na definição daquela. Não se pode admitir, como será demonstrado abaixo, que exista liberdade para a fixação da base de cálculo dos tributos, especialmente daqueles que a Constituição estabeleceu os seus contornos básicos. Do contrário, a segurança jurídica restará afetada.

## **2. SEGURANÇA JURÍDICA ATRAVÉS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Os estudos desenvolvidos sobre a RMIT, normalmente, debruçaram-se sobre sua estrutura e validade, mas deixaram de lado um aspecto tão importante quanto: a sua função axiológica.

Essa ponderação que fazemos nasceu de uma indagação: por que durante tanto tempo a doutrina se preocupou em estudar a norma que cria e estrutura o tributo? A resposta, em nosso entender, está não só na delimitação da atuação do Fisco, mas, antes de tudo, na realização da segurança jurídica.

No direito tributário, há uma atenção especial da doutrina para com o princípio da segurança jurídica. Sua concretização aparece de forma mais clara nas normas da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c” e art. 195, §4º), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da legalidade (art. 150, I); o chamado “tripé da segurança jurídica”. Para além disto, a observância desta exige alguns pressupostos mínimos, como ensina César García Novoa: (a) existência de normas jurídicas, (b) que as normas jurídicas sejam prévias aos fatos por elas regulados, (c) que esta existência prévia seja conhecida dos destinatários das normas e (d) que esta existência seja regular, no sentido de que a norma tenha pretensão de definitividade [2000, p. 75-77]. Mais. Podemos dizer que a segurança não se compactua com o excesso normativo e exige, ainda, leis claras e compreensíveis pelo homem médio.

De outro lado, também não podemos imaginar uma tributação justa que não se baseie na segurança jurídica, de forma que esta é sentida, igualmente, na moralidade, na boa-fé, no princípio da capacidade contributiva, na isonomia, na proibição de confisco e em outros princípios concretizadores da justiça fiscal.

Nesse sentido, não se compactua com a visão da segurança jurídica enquanto valor autônomo, não conectada com a ideia de justiça [RAMÍREZ, 2000, p. 28]. Em um Estado Democrático de Direito, uma ordem jurídica legítima somente deve realizar segurança jurídica em conexão com a justiça. Afinal, como bem lembra José Afonso da Silva, “Direito seguro nem sempre é direito justo. A história está repleta de exemplos de ordenamentos positivos injustos, como foi o nazi-fascista e outros sistemas autoritários, tal o regime militar brasileiro, que continha o máximo de segurança por meio de uma ordem jurídica excepcional voltada para a sua própria garantia, sem consideração alguma para com o princípio da justiça. (...) Assim, a segurança legítima do direito é apenas aquela que signifique garantia contra a arbitrariedade e contra as injustiças” [2004, p. 16]<sup>1</sup>.

Nesse ponto é importante reconhecer que a defesa do que tradicionalmente se chama de tipicidade tributária é, antes de tudo, uma defesa da segurança jurídica, em prol de estabilidade, transparência e, enfim, isonomia na tributação. Quanto maior for o rigor no desenho da regra-matriz de incidência tributária, maior será a segurança jurídica e, portanto, a garantia de igualdade, pois se evitará o quanto for possível considerações valorativas da Administração Pública na aplicação da lei tributária.

É certo que alguns modernos doutrinadores sustentam que é impossível manter a visão tradicional de legalidade, enquanto ideia de uma lei que possa selecionar rigorosamente modelos de fatos a serem tributados. Mas, daí a aceitar que se utilize cada vez mais de conceitos abertos e indeterminados, sob o argumento de que os fatos são difíceis de serem apropriados pela linguagem, vai uma distância muito grande. Deve-se buscar o rigor na linguagem, para garantir segurança e igualdade na criação e na aplicação do direito, a não ser que, em determinadas situações isto não seja possível.

Perceba-se, então, que o presente estudo não toma a Regra-Matriz de Incidência apenas como um instrumento de leitura do ordenamento jurídico. Essa é uma concepção fraca. A Regra-Matriz de Incidência Tributária pode ser muito maior do que isso.

O que se defende, no presente artigo, é que a construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma teoria que deve servir de suporte para a proteção dos

---

<sup>1</sup> Como bem assinala Antônio-Enrique Pérez Luño: “O princípio da segurança jurídica, também, tem servido para encobrir numerosas agressões à liberdade, através das tão conhecidas “medidas de segurança” [1994, p. 10].

direitos fundamentais dos contribuintes, de modo a conformar e limitar a atividade tributária.

Perceba-se que o Poder Legislativo não pode criar a Rega-Matriz que bem entender. Se o fizer, poderá incorrer em vício de inconstitucionalidade. Bem por isso, estamos a falar em exigência constitucional de observância dos parâmetros lógicos da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, sob pena de se ferir o princípio da segurança jurídica, porque então poder-se-ia chegar ao absurdo de concluir que o Legislador é livre para fixar a Regra-Matriz, já que esta é apenas uma simples teoria para “ler” ou descrever o ordenamento jurídico.

### **3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

#### **3.a) O Pensamento de Paulo de Barros Carvalho**

A despeito da excelência das muitas contribuições passadas (Ataliba, Jarach, Becker, dentre outros), foi com as lições de Paulo de Barros Carvalho que o estudo da estrutura da norma jurídica tributária alcançou um patamar de excelência inigualável. O autor não poupou esforços para revelar os estranhos rumos da doutrina do Direito do Tributário que concentrava todas as atenções no antecedente (hipótese), “...para dele extrair dados e elementos que tivessem a virtude de descrever e justificar todas as construções tributárias possíveis e imagináveis” [1972, p. 66].

Procurou demonstrar que na norma jurídica tributária, ao contrário do que pensavam os glorificadores do fato gerador, há determinados critérios que não se encontram na hipótese. Desenvolveu-se uma proposta de revalorização de toda a norma jurídica tributária para preservar a sua integridade, procurando deixar para a hipótese somente os critérios que servem de identificação do fato jurídico tributário e lançando para a consequência os critérios de identificação da relação jurídica, tal como já sustentava a melhor doutrina estrangeira, a exemplo de Karl Engisch: “Pertence...à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser..., e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser” [1977, p. 43].

Assim, como regra de conduta que são, as regras matrizes de incidência possuem uma hipótese, onde se encontra a previsão de um fato lícito, que não acordo

de vontades, e uma consequência, com a prescrição de determinada relação jurídica, onde determinada pessoa estará obrigada a pagar certa quantia de dinheiro ao Estado, ou a quem lhe fizer as vezes.

Ainda, para Paulo de Barros, tanto uma (hipótese) quanto a outra (consequência) possuem referências a critérios que possibilitam identificar, de um lado, o fato jurídico previsto normativamente e, de outro, a relação jurídica, instaurada pela ocorrência daquele fato.

É importante notar que este seccionamento de ambos os segmentos da regra-matriz de incidência é feito no plano lógico, uma vez que cada um constitui unidade inseparável do outro, isto é, são conceitualmente unitários, tal como qualquer outra categoria jurídica [CARVALHO, 1972, p. 75].

Com tal advertência, Paulo de Barros passou a sustentar que, na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. No mandamento, por consequência, estariam outros dois critérios: o critério quantitativo e o critério pessoal.

O critério material é o núcleo da hipótese tributária. Faz ele referência a um comportamento de pessoas, isolado das categorias de espaço e de tempo. Não é, portanto, a descrição objetiva do fato, pois, caso assim fosse, restaria confundido com toda a hipótese. Ao contrário, resume-se tal critério a portar um verbo, sempre pessoal, e um complemento [CARVALHO, 2005, p. 169].

O critério espacial, por sua vez, é aquele que determina o local onde ocorreu o fato jurídico. Entretanto, ao contrário do que muitos poderiam pensar, não se restringe ele ao âmbito de validade territorial da lei. Há tributos, como é o caso do IR e do ICMS, em que tal ocorre. Todavia, em algumas outras exações, a exemplo do imposto de importação, o critério em exame determina a ocorrência do fato tributário em locais específicos, e há impostos, como o IPTU, cuja previsão se refere a determinadas áreas: a região urbana do município. Assim, ensina o mestre, “...percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas” [CARVALHO, 2005, p. 172], muito embora haja momentos em que coincidam.

Ainda pela hipótese, tem-se o critério temporal, compreendido por Paulo de Barros como sendo o grupo de indicações que possibilitam conhecer o preciso momento em que ocorre o fato descrito na hipótese [CARVALHO, 2005, p. 173-174].

Já no mandamento, polo da norma jurídica que prescreve uma relação jurídica, o citado autor, para identificá-la, entende existir um critério pessoal e um critério quantitativo.

O critério pessoal refere-se ao conjunto de elementos que ajudam a delimitar os sujeitos, ativo e passivo, da relação tributária. Por sua vez, o critério quantitativo é o que leva a determinar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo, por isto, composto pela base de cálculo e pela alíquota.

De modo resumido, o trecho que segue, extraído do Curso de Direito Tributário, talvez seja o que melhor sintetize o pensamento de Paulo de Barros:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos [continua o autor] nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária” [2005, p. 156].

### **3.b) Colaborações posteriores**

Nos estudos elaborados acerca da norma jurídica tributária, muitos foram os autores que buscaram aplicar o pensamento de Paulo de Barros a determinado tipo de tributo. Outros, entretanto, foram além e buscaram contribuir com pesquisas mais aprofundadas. Ressaltamos, aqui, o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho e Marçal Justen Filho. Ambos acrescentaram um aspecto/critério pessoal à hipótese de incidência. Para Sacha Calmon, o fato jurídico tributário está sempre ligado a uma pessoa “...e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência”, como ocorria com o antigo ICM [1982, p. 91]<sup>2</sup>. Ademais, o aspecto pessoal da hipótese seria relevante, também, para explicar

---

<sup>2</sup> Esta concepção foi trazida do pensamento de José Luís Shaw, jurista uruguaio, que, tratando do IVA, asseverou que muitas vezes o “fato gerador” possui “...aunque no siempre - un aspecto subjetivo que condiciona su configuración. (...) Es lo que ocurre, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado donde las operaciones de circulación de bienes y prestación de servicios deben ser realizadas, para



alguns institutos do Direito Tributário, como é o caso da substituição tributária [1982, p. 92].

Por sua vez, Marçal Justen Filho entende que, realmente, não se pode cogitar de um critério pessoal na hipótese tal como queria Geraldo Ataliba. A relação jurídica encontra-se no mandamento e, lá, estarão todos os seus elementos, inclusive o sujeito passivo. Todavia, na hipótese, Marçal Justen Filho vê um critério pessoal indicativo do sujeito que praticou o fato nela descrito, porque não há, no discurso normativo, uma oração sem sujeito [1985, p. 49], sendo que a omissão legal em relação a esse critério não implica sua inexistência. Trata-se, em verdade, de uma questão de técnica legislativa, como ocorre, no mais das vezes, com o critério espacial. Mas, há casos, porém, em que se faz necessária a expressa previsão legal desse critério pessoal da hipótese, a exemplo do antigo ICM e, também, dos tributos vinculados [1985, p. 41-42].

Em relação ao mandamento, Sacha Calmon pronuncia-se no sentido de que, além da base de cálculo, da alíquota, dos sujeitos ativo e passivo, outros critérios podem ser encontrados, "...todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo" [1982, p. 93]. Ora, há tributos, a exemplo do IR e do ICMS, em que a quantificação é tão complexa que exige o concurso de outros elementos, "...sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o valor da prestação devida pelo sujeito passivo" [1982, p. 94]. No ICMS, não bastaria a verificação do valor da base calculada e a aplicação da alíquota, eis que, por determinação constitucional, o montante a ser pago pelo sujeito passivo somente resultará da obediência ao princípio da não-cumulatividade. Por outro lado, há casos de tributos que sequer apresentam base de cálculo e alíquota (as taxas, frequentemente) [1982, p. 95].

Marçal Justen Filho entende, por sua vez, que a consequência possui determinações subjetiva e objetiva. A primeira refere-se aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária e a segunda não só à base de cálculo e à alíquota, como também ao momento e ao local em que a conduta exigida deverá realizar-se [1985, p. 53].

---

configurarlo, por determinados sujetos enumerados por la ley" (La clasificacion de los hechos generadores tributarios en funcion de sua aspecto temporal. [1985, p. 102-103].

Afora essas ponderações, os citados autores concordam que a melhor construção teórica sobre a norma jurídica tributária de incidência continua a ser de Paulo de Barros Carvalho.

### **3.c) Questões terminológicas**

A atenção dos estudiosos do Direito Tributário sempre esteve muito voltada para um correto tratamento da linguagem. Trata-se, como ensina Bobbio, não de simples questão estética, mas de "...exigência fundamental para construir qualquer ciência" [Apud CARVALHO, 2005, p. 159-160]. Vê-se, então, que a doutrina, preocupada com essa lição, tem procurado analisar o Direito Positivo de tal sorte que no discurso legislativo não possam sobrar quaisquer (ou pouquíssimas) imprecisões terminológicas. No campo da regra matriz de incidência tributária existem algumas que precisam ser expostas.

Desde Amílcar Falcão atribui-se a Gaston Jèze a utilização de uma das expressões mais criticadas de toda a ciência do Direito Tributário: fato gerador. Atualmente, porém, após as colaborações de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo De Barros, dentre outros, raras são as obras jurídicas nas quais perdura a utilização da mesma. De fato, não há como negar que fato gerador, tal como vinha sendo utilizado, não gera nada além de confusão intelectual, como dizia Becker [1998, 288]. Sim, porque tanto serve para exprimir a descrição abstrata de um fato, contida no texto legislativo, como também para referir-se ao próprio fato, situado na realidade, que, uma vez ocorrido e se perfeitamente encaixado naquela descrição normativa, faz nascer a relação jurídica tributária.

A melhor doutrina, diante disso, vem mantendo separadas essas duas realidades (a normativa e a fática). Discordam alguns autores em relação à melhor expressão para cada uma delas e, aqui, entende-se e concorda-se com esta preocupação, visto que, além de não se poder utilizar a mesma expressão para duas entidades jurídicas distintas, deve-se sempre procurar aquelas expressões que, à luz da melhor ciência, sirvam para representá-las. Por isto, tem-se como corretas as críticas levadas a efeito por Paulo de Barros em relação às construções anteriores, com o que se procura adotar as expressões por ele cunhadas: fato jurídico tributário, para o fato acontecido na realidade e hipótese tributária, para a descrição legislativa desse fato [2005, p. 160-161].

Outra questão terminológica levada ao palco dos debates científicos refere-se à composição da estrutura da regra-matriz de incidência tributária por aspectos ou critérios. Geraldo Ataliba [1995, p. 69 e ss.], seguido por Sacha Calmon N. Coelho [1982, p. 91] e Misabel de A. Derzi [p. 1982, p. 220], preferiu falar em aspectos da hipótese de incidência. Paulo de Barros [2005, p. 167], por sua vez, passou a adotar critérios, que do conceito legislativo podem ser extraídos tanto para identificar o fato descrito na hipótese como a relação jurídica prescrita no mandamento. Marçal Justen Filho, no entanto, apresentou críticas contundentes no que pertine à adoção de critérios para o mandamento, visto que se este é prescritor de uma relação o certo seria falar em determinações [1985, p. 46]. Ademais, este autor paranaense entende que a norma não teria apenas a função de determinar uma quantia, mas antes de determinar a própria conduta de dar, de fazer ou de não fazer do sujeito passivo. E a “particularidade de a norma tributária sempre conter dados acerca do valor a ser entregue ao Estado não torna a estrutura da norma tributária diversa daquela de todas as normas de conduta” [1982, p. 53]. Deste modo, Marçal Justen Filho defende que o vocábulo quantitativo deve ser substituído pelo vocábulo objetiva, de tal sorte que o mandamento possui determinações subjetiva e objetiva.

### **3.d) Entendimento Adotado**

Não há como se discordar desta última lição de Marçal Justen Filho. De fato, o vocábulo objetiva é muito mais adequado para figurar no mandamento da norma tributária, na medida em que, além da base de cálculo e da alíquota, outros são os componentes necessários para bem delinear o objeto da relação jurídica.

No entanto, prefere-se manter a utilização do vocábulo critérios, ao invés de determinações. Não se duvida que a hipótese descreve um fato, enquanto que a consequência prescreve/determina uma certa relação jurídica. Todavia, fala-se em critérios não como se fossem eles entes implícitos na hipótese ou no mandamento. São, isso sim, ferramentas conceituais de que se serve o teórico do direito para conseguir captar, em sua integridade, o fato e a relação previstos na norma jurídica. Por isso, mesmo sabendo que o mandamento prescreve uma relação, entende-se que o cientista tem a seu dispor certos critérios para desenhá-la.

Por outro lado, no atual momento da ciência do direito tributário brasileiro, não há mais como privilegiar a hipótese em detrimento à consequência. Ambos equivalem-se em importância, diz com exatidão José Roberto Vieira [1993, p. 61]. E tal assertiva é

fruto do pensamento de um dos maiores juristas da atualidade: Paulo de Barros Carvalho, que, diagnosticando o estranho rumo que tomava a doutrina brasileira, criticou severamente a atitude de esquecer o mandamento em prol do fato gerador.

Concorda-se, então, em termos gerais, com o pensamento desse ilustre autor: a regra-matriz de incidência tributária prevê a ocorrência de um fato apto a fazer nascer uma relação jurídica, por ela também prescrita abstratamente, na qual uma determinada pessoa vê-se obrigada a levar uma quantia  $x$  de dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo [Vieira, 1993, p. 57]. O operador jurídico, na arquitetura dessa regra e em obediência aos princípios fundamentais do direito tributário, dentre eles o princípio da tipicidade, deve fazer de modo o mais correto possível a subsunção entre o conceito do fato e o conceito da norma, para que reste cumprido integralmente o desígnio constitucional.

Serve-se, para tanto, de determinados critérios. Na hipótese, três são os critérios necessários e suficientes para captar o fato jurídico tributário: (i) o critério material; (ii) o critério espacial e (iii) o critério temporal.

O critério material refere-se a um comportamento de pessoas, abstraindo-se as categorias de tempo e espaço. É formado, em essência, por um verbo (pessoal) e um complemento, a exemplo de: “adquirir renda”, “ser proprietário de imóvel rural”. É importante notar que não se pode designá-lo por descrição objetiva do fato, uma vez que, em assim fazendo, estar-se-ia confundindo tal critério com o todo, que é a própria hipótese tributária.

Paulo de Barros leciona, então, que não se pode utilizar jamais verbos impessoais ou sem sujeitos: “É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predição incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento” [2005, p. 169], o qual, segundo José Roberto Vieira, pode ser “...um objeto direto ou indireto; afastando-se, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais - quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na acepção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc) e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo)” [1993, p. 63].

Por outro lado, o fato jurídico jamais ocorre sem estar delimitado por algumas condicionantes, a saber, a temporal e a espacial. O critério espacial delimita, então, o

lugar em que deve ocorrer o fato para que possa ser considerado como fato jurídico tributário provocador da relação jurídica tributária.

Nesse particular, é salutar a advertência de Paulo de Barros, no sentido de que não deve ser confundido o critério espacial com o âmbito espacial de eficácia de uma lei. São entidades ontologicamente distintas [2005, p. 172], uma vez que há casos em que o critério espacial não equivale àquele, como foi exposto acima.

O critério temporal é, a sua vez, aquele que fixa o exato momento em que ocorre o fato jurídico tributário, sendo definido, na pena sem concessões de José Roberto Vieira, como "... o preciso instante em que despontam o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo..." [1993, p. 64].

É comum, porém, a doutrina e a legislação brasileiras confundir este critério com o critério material, v.g., o famoso caso do ICMS, cujo fato gerador é tido como a saída da mercadoria do estabelecimento (art. 1º, inc. I do DL 406/68). No entanto, esta hipérbole viciosa, de que fala o citado mestre, não deve lograr acolhida entre os bons cultores da ciência do direito tributário.

Por outro lado, sobre a inserção de um critério pessoal na hipótese, necessitam-se reflexões mais profundas. Poder-se-ia dizer que o mesmo se faz presente naqueles tributos em que, a exemplo do antigo ICM, há expressa previsão normativa de determinados sujeitos, sem os quais a norma jurídica tributária não poderia incidir. Neste sentido, sustenta Sacha Calmon que, "Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a pessoa promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado" [1982, p. 91].

No entanto, discorda-se de tal posicionamento. A análise da norma tributária levada a efeito no presente estudo toma por pressuposto a ideia de que, como conceito que é, goza ela de integridade lógica, sendo uma unidade indivisível, no dizer abalizado de José Roberto Vieira [1993, p. 60], de sorte que, muito embora possa sofrer um seccionamento para fins didáticos, a sua incidência não é seccionada: não incide primeiro a hipótese, para depois incidir a consequência.

Se, todavia, isto ocorresse, aí sim seria possível sustentar a existência de um critério pessoal na hipótese de incidência. Entretanto, realizado o fato jurídico tributário, a incidência da norma tributária verifica-se de modo unitário - como um todo - sem que se possa falar em uma possível cronologia existente entre a hipótese e a

consequência. Por conseguinte, a existência de um critério pessoal na hipótese não é um pressuposto para a incidência das regras-matrizes de determinados tributos.

Então, por esta via de raciocínio, quanto aos “critérios da hipótese”, segue-se o pensamento abalizado de Paulo de Barros.

No mandamento, de outro modo, tem-se os critérios subjetivo e objetivo. O primeiro refere-se à determinação dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária, enquanto que o segundo traça não apenas a base de cálculo e a alíquota, como, também, o local e o prazo para a realização da prestação devida pelo sujeito passivo. Isto é, delinea a própria conduta em sua compostura integral.

O sujeito ativo, no mais das vezes, é a própria pessoa política instituidora do tributo: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A Constituição Federal de 1988 traçou de modo rígido a competência tributária de cada um desses entes. Todavia, esta aptidão/habilitação constitucional para criar tributos não se confunde com a chamada capacidade tributária ativa, que é a aptidão, conferida por lei, para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.

No polo passivo, as desavenças doutrinárias e jurisprudenciais são ainda maiores. Não bastasse isto, o Código Tributário Nacional positivou inúmeras imperfeições, que contribuíram ainda mais para tornar o tema tormentoso. Foi necessária a pena do saudoso Rubens Gomes De Souza para dar à luz uma classificação que se tornaria cara para os estudiosos brasileiros.

Logo, no entanto, esteve ela apta a entrar para o rol dos fundamentos óbvios. É que, devido à grande clareza do raciocínio desse mestre, poucos autores tiveram a coragem de contestá-la em terreno tão movediço, como o da sujeição passiva. Assim é que se repete diuturnamente a distinção em sujeitos passivos diretos e sujeitos passivos indiretos, sendo que estes seriam divididos em duas formas: a substituição e a transferência, e esta última, por sua vez, se desdobraria na solidariedade, na sucessão e na responsabilidade [SOUZA, 1981, p. 92 e ss.].

O mandamento da regra-matriz comporta, também, um critério objetivo, que serve para encontrar não só a base de cálculo e a alíquota, como também o prazo e o lugar da realização da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

A base de cálculo é uma grandeza localizada na consequência que dá a exata dimensão da hipótese tributária [DERZI; COELHO, 1982, p. 256]. Sua importância é tal que se ousa afirmar ser impossível estar ausente em um tributo perante o sistema

jurídico pátrio<sup>3</sup>. Paulo de Barros foi, também, pioneiro ao lecionar que a base de cálculo possui três funções bem destacadas: (i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária [2005, p. 228]. E Misabel Derzi adicionou uma outra função: a de permitir determinar a capacidade contributiva [1982, p. 255].

A alíquota, se imprescindível à base de cálculo, não poderá faltar na estrutura da regra-matriz [1993, p. 68]. Combinadas, alíquota e base de cálculo, pode-se alcançar êxito na quantificação do objeto da prestação tributária. Por imperativo constitucional, então, a alíquota também não se ajusta ao regime da tributação fixa, devendo-se apresentar na forma de uma fração ou percentual, que será aplicado sobre o valor da base de cálculo.

A forma e o prazo de pagamento dos tributos, também, devem estar prefixados na lei tributária, sob pena de afronta ao princípio geral da legalidade, previsto no artigo 5º, inc. II da CF/88, na medida em que não se pode estipular um dever a determinada pessoa, sem que o mesmo não esteja previsto em lei. Mas, só por isso, não se pode concluir de imediato e sem maiores reflexões que aqueles dois fatores devem compor a estrutura da regra-matriz de incidência tributária. Uma coisa é a necessidade de previsão legal; outra, é a de considerar tais elementos integrantes da norma tributária em sentido estrito. Optando-se por esta última, há como consequência imediata a observância ao princípio da anterioridade, quando este for exigível. No entanto, registre-se, aqui, a existência de posicionamentos discrepantes deste, como o elaborado por Valdir de Oliveira Rocha, o qual sustenta que “...o prazo de vencimento do tributo não compõe a sua criação”, admitindo “...claramente o poder discricionário da Administração em matéria de estabelecimento de prazo de vencimento de tributo, quando silente a esse respeito a lei” [1992, p. 149].

## **4. A BASE DE CÁLCULO DO IPTU**

### **4.a) Breves Notas sobre Tributação e Federação.**

---

<sup>3</sup> Há que se registrar a crítica doutrinária por alguns respeitados teóricos à tributação fixa. Trata-se de uma técnica de tributação muito divulgada pela praticidade que enseja no cálculo do objeto da prestação tributária e é admitida pelos Tribunais. Todavia, entende-se que a sua adoção somente colabora para a degradação de inúmeros princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva e o da igualdade. Paulo de Barros foi um dos primeiros a tecer críticas. Do mesmo modo, pode-se verificar isto em José Roberto Vieira [1993, p. 67] e Marçal Justen filho [1985, p. 164 e ss.].

Com as considerações acima, é possível ingressar no tema definido para este breve estudo: a base de cálculo do IPTU.

Temos para nós que um dos grandes problemas que enfrenta, de modo geral, a tributação no Brasil é a forma de compreensão do princípio federativo. Em sua boa parte, a doutrina comporta-se como se houvesse apenas um modelo de federação (Estados Unidos) e que, nesses moldes, deve ser interpretada no Brasil.

De outro, também boa parte da doutrina confunde federação com ampla autonomia dos entes federativos, de modo que, ao final, as restrições constitucionais devem ser interpretadas de forma estrita.

Em nosso entender, essas duas visões vêm contribuindo para uma desestruturação da Federação.

Primeiro, o modelo brasileiro é peculiar e não tem que ser interpretado à luz de qualquer outro país. Pode-se considerar que a construção da federação no Brasil tenha sofrido influências ao longo de toda sua evolução – especialmente, ao início – mas daí a entender que não tenha um modelo próprio vai uma distância muito grande.

Segundo, a federação brasileira é aquela instituída pela Constituição de 1988, com suas atribuições e, também, com suas restrições à atuação dos entes federativos. Perceba-se que temos uma federação que nasceu do centro para fora e não da periferia para aquele. Isto influenciou a sua modulação, de cunho nitidamente centralizador. Mas, tal característica deve ser vista, também, pelos seus aspectos positivos. Até porque não existe, na teoria federativa, um padrão de descentralização que todos os países (que assumem esse modelo) devem adotar. Há federações menos descentralizadas do que outras, mas que, ainda assim, continuam a ser federações.

No âmbito do direito tributário, a tentativa de interpretar a federação como se nela os entes federativos brasileiros tivessem uma ampla competência tributária ampla resultou em problemas. O mais grave foi de gerar uma sensação de insegurança para o contribuinte bastante grande. É o que se deu, por exemplo, na discussão da lista de serviços e, também, do critério espacial do ISS. Neste último caso, passados quase trinta anos de promulgação da Constituição e quase cinquenta anos do DL 406/68, ainda não sabemos como, ao final, como será definido (definitivamente) o município que tem competência para realizar tal tributação!

Ora, temos um entendimento bastante simples (para não dizer rudimentar) da questão de fundo: a ideia de federação é para o bem estar da



sociedade e não para o regozijo da classe política e da doutrina. Se o modelo federativo adotado vem causando problemas para aquela, gerando insegurança jurídica, é porque o caminho escolhido é equivocado; não importando se foi esse o caminho seguido por algum outro país.

Nesse ponto, a estruturação da base de cálculo do IPTU, também, parece começar a querer sofrer da mesma mazela. Atualmente, diversos municípios espalhados pelo Brasil entendem que está dentro da sua competência tributária a fixação livre daquele elemento da regra matriz de incidência.

É indiscutível que a autonomia municipal é um fundamento importante para o exercício da competência tributária, mas ela deve ser ponderada com o princípio da segurança jurídica.

#### **4.b) Base de Cálculo do IPTU: Valor Venal!**

É do conhecimento comum que, naqueles tributos regidos pela capacidade contributiva, a base de cálculo é elemento de extrema importância para a quantificação do tributo, devendo funcionar como, na expressão de Amílcar Falcão, “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência [*Apud* CARVALHO, 2008, p. 546].

Dito de outro modo, a base de cálculo somente será um elemento válido da estrutura tributária se refletir rigorosamente, se possuir uma estrita relação refletiva para com o critério material da hipótese de incidência.

Não há a possibilidade de manter como válido um tributo cuja base de cálculo reflita economicamente algo diverso da hipótese de incidência. Por isso, a crítica feita ao ISS Fixo, à Contribuição ao PIS de base semestral, dentre outros casos estranhos de tributação.

Portanto, para se saber como pode o ente federativo estruturar a base de cálculo do IPTU, deve-se começar por compreender, primeiramente, a hipótese de incidência desse imposto.

Sobre isso, perceba-se que a doutrina é bastante precisa. Tome-se, aqui, a melhor contribuição ao tema, da lavra de Sacha Calmon Navarro Coelho: o IPTU é um imposto cuja hipótese de incidência tem como fato tributável “o direito real da pessoa e não a coisa” (propriedade em si). É dizer, “o fato gerador do IPTU é o direito de

propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana” [2007, p. 388] e não a propriedade pura e simplesmente.

No entanto, se bem prestarmos a atenção para a legislação infraconstitucional, verificaremos que legislação infraconstitucional não respeitou a necessidade de relação entre base de cálculo e hipótese de incidência.

É de comum conhecimento que o art. 33 do CTN elegeu, genericamente, como base de cálculo do IPTU o “valor venal” do imóvel, sem, no entanto, tecer qualquer tipo de especificação: “Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”.

Já neste ponto entendemos que, à luz do princípio federativo e, ainda, do estipulado no art. 146, III, “a” da CF/88, há uma falha a ser corrigida, pois a lei complementar (CTN), ao simplesmente mencionar o “valor venal” como base de cálculo, sequer chegou próximo de estipular “norma geral” desse instituto. Afinal, juridicamente, não há um conceito de “valor venal”, de modo que simplesmente mencionar tal expressão, por pressupor que se trata de um conceito derivado dos usos e costumes, é afrontar o princípio da legalidade.

É claro que doutrina e jurisprudência tradicionais, sem atentar para o fato de que o costume não pode ser utilizado para preencher conceitos de direito tributário – que implique aumento ou instituição de tributo – aceitou que “valor venal” é o valor de venda, sob condições usuais de mercado.

Agora, se a prescrição do art. 146, III, “a” da CF/88, tem por fim conferir estabilidade e uniformidade de regulação entre os mais de 5.000 municípios (com o intuito de não provocar incertezas e insegurança), não se pode aceitar que o art. 33 do CTN simplesmente diga a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, na medida em que – desconsiderando-se o fato de que o costume não pode criar tributo – isto confere um “cheque em branco” aos municípios.

Mas, ainda que se supere essa crítica, há ainda uma outra que precisa ser mencionada.

Admita-se, então, que é válida a mera estipulação na lei complementar de que a base de cálculo do IPTU é o “valor venal” dos imóveis, pois “todo mundo sabe do que se trata”. Ocorre que, em nosso entender, por mais aceito que isso seja, “valor venal” não pode ser considerado como uma base de cálculo adequada para o IPTU.

Simplesmente, porque tal base de cálculo não reflete adequadamente a hipótese de incidência.

Perceba-se: a hipótese de incidência do IPTU é “ser titular de direito de propriedade”, logo a base de cálculo não pode, em hipótese alguma ser considerado o valor que o bem alcançaria na venda e compra em condições usuais e normais de mercado.

Ora, das duas uma: ou o “valor venal” se trata de uma presumida base de cálculo do ITBI (porque venda não há) ou se trata de uma tributação amplificada da renda (que só pode alcançar o “lucro imobiliário” e só a União pode tributar). Todavia, “valor venal” não reflete o “valor do direito de propriedade”.

Inclusive, a manutenção da ideia do “valor venal”, enquanto valor que se alcançaria em venda em condições usuais de mercado, como sendo a base de cálculo do IPTU, além das ilegalidades acima é um potencial gatilho de injustiça tributária, porque, em determinadas áreas urbanas, com expansão do mercado imobiliário, pode levar à exclusão social daqueles proprietários mais carentes que serão forçados a vender sua propriedade, às vezes por um preço inferior ao de mercado, por não conseguirem arcar com o IPTU.

Não bastasse isto, como admitir que o IPTU tem como base de cálculo o valor de venda, se não há operação de venda e se o proprietário não tem pretensão alguma de vender o imóvel? Inadmissível.

#### **4.c) Legalidade, Proporcionalidade e Planta de Valores**

Um último assunto que apoquento os estudiosos do IPTU diz com o princípio da legalidade e a fixação da Planta Genérica de Valores.

Para alguns defensores de uma maior autonomia municipal, entende-se que não é necessário que a Planta Genérica de Valores seja, ano a ano, estipulada em lei.

Não é nosso entendimento.

Compartilhamos as lições desenvolvidas no Supremo Tribunal Federal, destacando-se importante acórdão, Relator Min. Gilmar Mendes, no qual se fixou que a validade da Planta de Valores está condicionada à sua veiculação por lei:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do

IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido<sup>4</sup>.

Esta questão traz outra, ainda, que é a possibilidade de alteração do valor da Planta Genérica para além dos índices de correção monetária.

Trata-se de assunto delicado e que deve ser interpretado à luz do princípio da razoabilidade. Não se deve admitir que o valor do direito à propriedade (base de cálculo real do IPTU) possa ser alterado, majorado de forma desproporcional, não condizente com a realidade econômica. Admitir o contrário seria o mesmo que admitir que o Imposto de Renda pudesse incidir sobre algo muito superior à renda auferida. Alguns Municípios, porém, sustentam que os aumentos praticados são apenas reajuste de acordo com o valor de mercado do imóvel, decorrente de uma valorização forte do mercado imobiliário. Todavia, aqui, volta-se àquela questão de que a base de cálculo do IPTU não pode ser o valor de venda que se alcançaria em condições usuais de mercado. Isso não é IPTU.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como anunciado acima, buscou-se aqui resgatar a importância do estudo da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária para o desenvolvimento do direito tributário e para o fortalecimento dos direitos fundamentais. Tomou-se como pretexto um importante problema que é o da estrutura normativa do IPTU, notadamente da fixação da sua base de cálculo.

Percebe-se que a atual doutrina já não mais dedica tantos esforços para o estudo da RMIT, quando entendemos ser uma importante categoria pela qual se tem condições de limitar a atuação indevida do legislador e do executivo na disciplina e na cobrança dos tributos.

Com a RMIT, é de se perceber que o legislador não tem liberdade para estipular como bem pretende a estruturação de qualquer tributo. Há que se manter compatibilidade estrutural com a Constituição e compatibilidade entre os elementos normativos da RMIT. Trata-se, aqui, de uma exigência da segurança jurídica. Uma busca incessante para a limitação dos poderes constituídos ao que restou decidido pelo Poder Constituinte.

---

<sup>4</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 648245, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, em 01/08/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-038 Divulg 21-02-2014 Public 24-02-2014.

Por isso, apresentou-se a crítica acima sobre a caracterização do que possa ser considerado o valor venal na estipulação da base de cálculo do IPTU, que não pode ser confundido com o valor de venda do imóvel, porquanto isso descaracterizaria tal tributo. Simplesmente deixar nas mãos do legislador infraconstitucional uma liberdade para disciplinar os tributos implica demasiado risco e perigo para com a segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re 648245, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, em 01/08/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-038 Divulg 21-02-2014 Public 24-02-2014

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: RT, 1972.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário. São Paulo: RT, 2005

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. São Paulo : RT, 1982

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha C. Navarro. Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo : Saraiva, 1982.

ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. trad. João B. Machado, 3ª ed., Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1977

FISCHER, Octavio Campos. A escola glorificadora da finalidade, Contribuições e Reforma Tributária. In: Revista CEJ, nº 22, Brasília: Conselho da Justiça Federal, 2003.

GARCIA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985.

\_\_\_\_\_. Sujeição Passiva Tributária. Belém: CEJUP, 1986.

PEREZ LUÑO, Antônio-Enrique Pérez. La seguridad jurídica. 2ª ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

RAMÍREZ, Federico Arcos. La seguridad jurídica: una teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000

ROCHA, Valdir de Oliveira. Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação. 2ª ed. São Paulo : Dialética.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). Constituição e segurança jurídica: estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.

SHAW, José Luís. La clasificacion de los hechos generadores tributarios en funcion de sua aspecto temporal. In: Revista de Direito Tributário, São Paulo : RT, nº 31, jan.-mar. 1985.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1981.

VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI. Curitiba: Juruá, 1993

Recebido em 21/11/2017  
Aprovado em 27/11/2017  
Received in 21/11/2017  
Approved in 27/11/2017