

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

**CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A  
DELIMITAÇÃO DA REGRA MATRIZ COMO RESTRIÇÃO AO PODER  
ESTATAL**

**CONSTITUTIONALIZATION OF TAX LAW AND THE DELIMITATION  
OF THE MATRIX RULE AS A RESTRICTION ON STATE POWER**

**JUSSARA MARIA MORENO JACINTHO**

Doutora em Direito Constitucional, pela PUC/SP (2003). Mestre em Direito da Cidade pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (1996). Especialista em Direito Civil pela FGV/RJ. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Sergipe (1988). Professora do Mestrado em Direito da UFS (Prodir), assim como do mestrado profissional em Administração Pública - Rede Profiap. E-mail: [j.jacinto50@gmail.com](mailto:j.jacinto50@gmail.com). CV: <http://lattes.cnpq.br/2598497735567955>. Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0002-4717-1208>

**JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ**

Mestranda em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/BA. Graduada em Direito pela UNIT. Ex-Membro titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal - CARF. Ex-Membro titular do Conselho de Contribuintes da Secretaria da Fazenda do Estado de Sergipe. Advogada em Sergipe. E-mail: [juliana@carvalhocruz.adv.br](mailto:juliana@carvalhocruz.adv.br). CV: <http://lattes.cnpq.br/3214360052189705>. Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0001-5425-2148>

**RESUMO**

O presente trabalho objetiva analisar a constitucionalização do Direito Tributário e as consequentes restrições impostas ao poder do Estado de tributar. Para tanto, foi

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

necessário fazer um breve histórico do Direito Tributário nas Constituições do Brasil iniciando pelo Texto Constitucional de 1946, por ter introduzido alterações substanciais na estrutura econômica do país o que ensejou mudanças na tributação com a finalidade de fomentar a arrecadação, até a Constituição de 1988 cujas normas não só asseguraram recursos para efetivar os objetivos da República, como também, fixaram limites ao poder estatal mediante delimitação da norma tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Constitucionalização. Tributário. Regra Matriz. Limites

**ABSTRACT**

This paper aims to analyze the constitutionalization of tax law and the consequent restrictions imposed on the state's power to tax. It was necessary to make a brief history of tax law in the constitutions of Brazil starting with the Text of 1946, for having introduced substantial changes in the economy which led to changes in taxation with the objective of fostering tax collection, up to the constitution 1988 whose rules ensured resources to implement the objectives of the Republic, but also set limits on the state's power to tax by delimiting the tax rule.

**KEYWORDS:** Constitutionalization. Tax. Matrix law. Limits

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe analisar a constitucionalização do direito tributário e sua repercussão no ordenamento jurídico ao longo dos anos.

Em 1946, a necessidade de fomentar a economia exigiu do Brasil uma atuação mais ativa o que gerou o incremento de gastos nas políticas desenvolvimentistas. Isto posto, foi indispensável aumentar a receita e isso provocou uma atenção maior às normas tributárias no intuito de incrementar a arrecadação.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Até então a relação jurídico-tributária era estabelecida através de normas esparsas, sem qualquer sistematização e garantias para o sujeito passivo. Nesta época, as normas Constitucionais estavam associadas à organização do Estado (normas programáticas) em seu inescapável processo político e orgânico.

Na fase de redemocratização do Estado, o Direito Tributário ganhou novos contornos na Constituição de 1988. As normas constitucionais passaram a retratar a preocupação em dispor sobre direitos fundamentais que garantissem uma legislação mais justa, peculiar de um regime democrático. O Direito Tributário não visava apenas a arrecadação. Em razão disso, a regra matriz de incidência tributária foi delineada pela nova ordem como forma de limitar o poder estatal de tributar, com isso, garantir um equilíbrio na relação entre Estado e sujeito passivo.

O artigo está subdividido em três tópicos. O primeiro deles faz um relato sobre o Direito Tributário nas Constituições de 1946 e 1967, ressaltando as Emendas Constitucionais nº 18/1965 e 1/1969. O segundo tópico traz as mudanças ocorridas com a nova ordem constitucional de 1988 cujas normas submeteram o Direito Tributário de modo que sua compreensão não ficou restrita a custear as despesas do Estado, mas também à proteção do sujeito passivo. No terceiro, foi analisada a construção sistemática do tributo mediante análise dos critérios da regra matriz de incidência tributária fixados pelo Texto Supremo como forma de impor limites ao poder de tributar.

O método de pesquisa é o qualitativo, com a revisão da literatura sobre o tema. A hipótese de trabalho ressalta a importância da constitucionalização do Direito Tributário como forma de impedir a imposição de uma obrigação tributária arbitrária. Além da revisão da literatura mencionada, serão utilizados os métodos de interpretação já consagrados pela doutrina.

## **2 O DIREITO TRIBUTÁRIO NAS CONSTITUIÇÕES DE 1946 E 1967**

A lei complementar tributária que rege atualmente todas as relações entre particulares e fisco foi instituída em 25 de outubro de 1966, quando em vigor a

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Neste período, referida Constituição introduziu alterações substanciais na estrutura econômica nacional tendo em vista o início de um processo de desenvolvimento industrial sustentado (VARSANO, 1996, p. 5). Era preciso alavancar recursos para investir na infraestrutura nacional com o intuito de fomentar uma política de exportações e desenvolvimento regional, ao tempo que possibilitasse a tributação da atividade produtiva de forma mais racional .

Na pesquisa realizada por Ricardo Varsano para o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (1996, p. 12), restou constatado que o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico.

O apoio à industrialização gerou uma despesa muito maior do que a receita arrecadada. Para se ter uma ideia, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, foi elevada a 11% a partir de 1957, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB (VARSANO, 1996, p. 7).

A despeito da Constituição de 1946 já dispor de algumas normas relacionadas a garantia do contribuinte, a exemplo do artigo 202<sup>1</sup>, na parte das *Disposições Gerais*, estabelecendo a graduação da exigência do tributo conforme a capacidade econômica do contribuinte (princípio da capacidade econômica), a política tributária continuava obsoleta ao priorizar a arrecadação.

De maneira muito singela, havia algumas limitações ao poder de tributar. A leitura dos artigos 17, 19 §5º e 32 da Constituição de 1946 demonstra a importância do federalismo como meio de proteção dos contribuintes. À União era vedado decretar tributos que não fossem uniformes em todo o território nacional, ou que importassem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado (artigo 17). Além disso, o imposto sobre vendas seria uniforme, sem distinção de precedência ou destino (artigo 19 §5º) e os Estados, Municípios e Distrito

---

<sup>1</sup> Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Federal não poderiam estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza (artigo 32).

Apesar disso, a carga tributária continuava aumentando para suprir as despesas do Estado e as garantias fundamentais do contribuinte permaneciam insuficientes.

Em 1965 a política tributária passou a ser sistematizada de forma autônoma por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965<sup>2</sup>. Até então a política tributária era disposta na Constituição de 1946 por artigos soltos, não havia um Título próprio.

Após quase um ano, mais precisamente em 25 de outubro de 1966, foi instituída a Lei nº 5.172/66, regulamentada pelo Decreto-lei nº 82 de 26 de dezembro de 1966, assinado pelo Presidente Humberto de Alencar Castello Branco, em meio ao Golpe de 1964, dispendo sobre o sistema tributário nacional.

Em 24 de janeiro de 1967, com a promulgação da nova Constituição, o sistema tributário foi incorporado ao Texto Constitucional e sua construção foi pautada sobre três gêneros de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além disso, foram especificadas as regras de competências de cada ente tributante e individualizadas a parcela de poder de cada ente da Federação.

Porém, o autoritarismo do regime militar não permitiu que o sistema tributário avançasse em proteção aos cidadãos. Mesmo após a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, não havia interesse em limitar o poder estatal e a finalidade da política tributária visava exclusivamente custear as despesas públicas. Isto posto, o direito tributário, embora sistematizado, estava totalmente vinculado às Finanças Públicas priorizando a arrecadação. Não havia segurança jurídica!

Sem embargo da disposição contida no artigo 18, §1º da Emenda Constitucional nº 1/1969 conferindo à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais de direito tributário de modo a regular as limitações

---

<sup>2</sup> Emenda Constitucional nº 18/1965: “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; II - cobrar impôsto sôbre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV - cobrar impostos sôbre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos ..., observados os requisitos fixados em lei complementar;...”

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

constitucionais do poder de tributar, a interpretação dada pela ordem constitucional era tão literal que não chegava a efetivar os limites ali prescritos.

Na linha tradicional dos juristas tributários, a norma era interpretada conforme simples arranjo textual. Neste sentido, comenta Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 201) que a formação ortodoxa dos tributaristas à época permitia que sua compreensão respeitasse todas as cláusulas, à letra, sem vislumbrar o cabimento de quaisquer outras ponderações alheias às estruturas linguísticas do comando, encetando um processo hermenêutico de cunho estritamente literal.

Não é difícil entender a forma como o direito tributário era “interpretado”<sup>3</sup> e legislado no contexto das Constituições anteriores a 1988. Nas lições de Rodrigo Kaufmann (2011, p. 148), o Brasil é herdeiro atrasado do período do Estado Liberal, vivido na Europa, no início do século XIX, por isso, saber “direito” é saber “direito privado”. Nesta época, a Constituição era concebida como uma ordenação normativo-sistemática da comunidade política, ou seja, o fundamento de validade do direito posto, portanto, ao Judiciário cabia apenas aplicar o direito material por intermédio do processo lógico-dedutivo de subsunção do fato à norma, sempre vinculado ao sentido literal da norma (MAULAZ, 2010, p. 3-4).

A interpretação da norma tributária era objetiva e as normas constitucionais não tinham uma supremacia material potencializada.

Para BECKER (1972, p. 60), o órgão judiciário cabia analisar a estrutura lógica da regra jurídica, investigar os fatos acontecidos a fim de saber se houve (ou não) a realização da hipótese de incidência, constatar a incidência infalível (automática) da regra jurídica sobre sua hipótese realizada, constatar e analisar as consequências (os efeitos jurídicos) daquela incidência e, por fim, constatar se houve (ou não) respeitabilidade àqueles efeitos jurídicos.

As normas constitucionais no período compreendido entre 1946 a 1969 buscavam dispor do Direito Tributário para o fim de incrementar a arrecadação. Malgrado a existência de prescrição de algumas garantias a favor dos cidadãos, além de não terem sido suficientes para equacionar a relação existente entre eles e o

---

<sup>3</sup> A tarefa do Judiciário ficava restrita a um procedimento mecânico de aplicar o direito positivado, sem maiores compreensões exegéticas.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Estado, a interpretação literal não estabelecia os limites adequados ao poder de tributar.

Com a queda da ditadura militar, que vigorou no período de 1964 a 1985, o Brasil passou por um novo processo de redemocratização resultando, em 05 de outubro de 1988, na promulgação da atual Constituição da República Federativa do Brasil pela Assembleia Nacional Constituinte, promovendo, de maneira bem sucedida, a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário para um Estado Democrático de Direito (BARROSO, 2005, p.4).

A partir de então, a objetividade na aplicação da norma do direito posto é afastada em prol da formação de uma hermenêutica constitucional alinhada a um novo modelo de Constituição dotada de uma sistemática principiológica.

### **3 DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Após a Segunda Guerra Mundial, na segunda metade do século XX, a Constituição ganhou força normativa<sup>4</sup> com carga valorativa e irradiou efeito para todo o ordenamento jurídico.

Inicialmente, essa mudança ocorreu na Alemanha, no regime da Lei Fundamental de 1949 (Constituição Alemã). O sistema jurídico passou a proteger determinados direitos e valores em prol da satisfação de uma sociedade.

Nas lições de Luís Roberto Barroso (2005, p.20) o Tribunal Constitucional Alemão promoveu uma “revolução de ideias”, especialmente no direito civil, impondo uma interpretação de normas conforme a Constituição, a exemplo, atender ao princípio da igualdade entre homens e mulheres, reconhecer direitos do ex-cônjuge após o divórcio, reconheceu a igualdade entre os filhos legítimos e naturais.

---

<sup>4</sup> Expressão indicada por Konrad Hesse na obra *A força normativa da Constituição* a qual expõe os pontos fracos da teoria dos fatores de poder de Ferdinand Lassalle. Segundo, Hesse, as normas constitucionais não podem somente prever relações fáticas, devendo prescrever condutas. Não fosse assim, as Constituições somente serviriam para justificar o poder dominante em determinada época. E essa não é a função da Carta Magna de um país. ao defender a força das normas constitucionais perante o ordenamento jurídico brasileiro.



**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Em um segundo plano, as mudanças atingiram a Itália. Não obstante a Constituição tenha entrado em vigor em 1º de janeiro de 1948, somente na década de 60 o processo de constitucionalização do Direito foi iniciado, sendo concretizado por volta de 1970. Em 1956 foi instalada a Corte Constitucional italiana para o fim de exercer o controle de constitucionalidade inserido no ordenamento jurídico pela disposição constitucional transitória nº VII. Nesse período as normas e os princípios eram direcionados apenas ao legislador, deixando de fora o Judiciário.

Por anos consecutivos a reconstitucionalização foi ocupando cada país da Europa. Em 1958 foi a vez da França que seguiu para Portugal (1976) e, depois, a Espanha (1978).

No Brasil, ela foi introduzida pela Constituição Federal de 1988, denominada “Constituição Cidadã”, suas normas passaram a servir de parâmetro de validade a todas as demais espécies normativas impondo uma ordem interna jurídica e uma harmonia e independência entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. A norma constitucional passou a orientar o legislador infraconstitucional a cumprir as diretrizes estabelecidas pelo constituinte.

Pode-se dizer que a Constituição Federal de 1988 deitou raízes e passou a estruturar a vida do país em diversas dimensões, da política à economia, dos direitos individuais e coletivos às políticas públicas, do funcionalismo às finanças públicas, dentre inúmeras outras (ARANTES; COUTO, 2019, p. 14).

Destaca o professor Renato Lopes Becho (2000, p. 28) que a supremacia da Constituição Republicana dentro do ordenamento jurídico positivo é permanente a toda a produção legislativa, de quaisquer corpos legislativos que se encontram a ela submetidos. Nesta linha, firmou a premissa de que a Constituição limita a competência dos legisladores infraconstitucionais. Por referência constitucional tem-se que toda a sistemática principiológica ínsita ao texto constitucional que, mesmo não estipulando preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto, oferece uma orientação para situar o legislador dentro do arcabouço básico fixado pelo constituinte.

Mediante a positivação de determinados princípios, na qualidade de expressões de valores e necessidades consensualmente reconhecidos pela comunidade histórica e espacialmente situada, o Poder Constituinte e da própria



**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Constituição transformaram em autêntica “reserva de justiça” a legitimação da ordem jurídica estatal (SARLET, 2015, p. 61).

Não é à toa que, no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 consta que após reunião em Assembleia Nacional Constituinte foi instituído um Estado Democrático destinado a assegurar a ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, além do exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida com a solução pacífica das controvérsias.

A submissão das normas infraconstitucionais à Constituição Republicana garantiu sua pertinência ao sistema de direito positivado. Era preciso interpretar as normas constitucionais com vistas a extrair o sentido de algo que seja reconhecido como direito, com a finalidade de solucionar um problema real. O Texto Maior passou a ser o ponto de partida fundamental para a interpretação de quaisquer normas inseridas no ordenamento jurídico brasileiro.

Esse alerta pode parecer uma trivialidade, mas para Oscar Vieira (2017, 9.48) é importante deixar claro que por mais sofisticadas que sejam as teorias contemporâneas de interpretação e por mais vínculo que ocorra entre a teoria constitucional e a teoria da política e da moral, até mesmo com a teoria econômica, se o ponto de partida não for a Constituição estar-se-á tratando de uma outra atividade que não de interpretação jurídica.

Na nova Constituição os princípios revestiram-se de força normativa e passaram a servir de base de sustentação para toda a legislação infraconstitucional, integrando o sistema jurídico brasileiro. Nos ensina Eros Grau (2017, p. 160) que o Direito não é mero agregado de normas, mas um conjunto dotado de coerência e unidade que repousa sobre os seus princípios os quais são elementos internos ao sistema apresentando-se como normas jurídicas e como critério dominante para a interpretação da Constituição.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Esse fenômeno ficou conhecido como a *filtragem constitucional*<sup>5</sup>. Toda ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição de modo a realizar os valores nela consagrados.

Ao ilustrar a estrutura escalonada da ordem jurídica, Hans Kelsen (1999, p. 155) afirmou que a ordem jurídica é formada por um sistema de normas jurídicas escalonadas em diferentes camadas ou níveis de norma jurídicas. Entretanto, a sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma se apoiar sobre outra norma.

Embora o positivismo de Kelsen não aborde amplamente a nova hermenêutica pautada na constitucionalização de 1988, seu ponto de vista ascende a soberania da Carta Republicana auxiliando na compreensão do processo de filtragem constitucional.

No que concerne ao Direito Tributário, o seu sistema foi positivado na Constituição de 1988 ao longo do Título VI do Capítulo I. Os artigos 145 a 162 e artigos 194 e 195 (trata das contribuições e seguridade social) passaram a regular a cobrança de tributos com base em princípios e limites fixados para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo, a partir de então, parâmetro de validade e vetor de interpretação da Lei nº 5.172/66 (atual Código Tributário Nacional - CTN) que, por força do disposto no art. 146 do Texto Supremo, foi recepcionada como lei complementar em decorrência da disposição expressa no artigo 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>6</sup>.

A relação jurídica estabelecida pela norma tributária (lei complementar) fica condicionada aos parâmetros fixados na norma superior (Carta Republicana de 1988) a qual delimita o conteúdo da regra matriz de incidência dos tributos.

O processo lógico-dedutivo da subsunção do fato à norma já não é o método mais indicado para solucionar o caso. A nova interpretação exige muito mais do que

---

<sup>5</sup> Expressão mencionada por J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira na obra *Fundamentos da Constituição*, 1991.

<sup>6</sup> ADCT, Artigo 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969,... § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

apenas uma análise dos fatos para aferir a realização da hipótese de incidência. Ao aplicar a norma infraconstitucional, deve empreender esforços para alcançar à realização dos fins constitucionais.

A Constituição de 1988 ao ampliar o rol de tributos, criando, por exemplo, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, interferiu ainda mais no patrimônio do contribuinte. Em compensação, trouxe em seu bojo a definição da hipótese de incidência da exação e contemplou os direitos fundamentais do sujeito responsável pelo adimplemento da obrigação tributária de sorte a permitir uma relação jurídico-tributária mais justa.

Mesmo os impostos não discriminados de forma específica pela Constituição de 1988, a exemplo das taxas, contribuições de melhoria e impostos de caráter residual, o legislador não é autorizado a instituí-los de forma deliberada. Se assim proceder, deverá observar os princípios inseridos no novo sistema tributário, como tal, princípio da capacidade contributiva, do não-confisco, da não-cumulatividade, da legalidade (mediante lei complementar), e outros.

Nesse sentido, BECHO (2000, p. 73-74) enfatiza a importância da delimitação da hipótese de incidência do tributo para evitar uma maior liberdade do legislador ao estruturar o tributo conforme sua conveniência. Assim, no imposto sobre a renda, de competência da União, o legislador fica vinculado ao critério material prescrito na Constituição; no imposto de caráter residual, embora a norma constitucional não defina qual seja o critério, não significa que o legislador tenha liberdade para instituir a bel-prazer. A instituição do tributo estará vinculada à obediência aos princípios gerais e as limitações ao poder de tributar que irão auxiliar, normativamente, a escolha do legislador dentro do que for constitucionalmente autorizado.

Por isso, somente através da força normativa da Constituição é possível proteger as pessoas externas aos fatores de poder (VAINER, 2007, p. 98). Não é por outra razão que o texto constitucional de 1988, ao definir os contornos da regra matriz de incidência tributária impôs limites à intervenção do Estado no patrimônio do cidadão. Daí a importância em analisar mais detalhadamente os critérios inerentes à norma tributária.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

#### **4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO LIMITE AO PODER DO ESTADO DE TRIBUTAR**

O conceito de tributo é o centro da construção sistemática do direito tributário cujos pressupostos foram amplamente tratados pela Constituição Federal de 1988. Sendo assim, pode-se afirmar que o arquétipo da hipótese de incidência galgou ocupar um espaço no Texto Maior restringindo a ação do legislador infraconstitucional na órbita da tributação.

Aduz Geraldo Ataliba (2002, p. 38) que o direito tributário se constrói a partir do conceito de tributo que, por sua vez, é erigido juridicamente, num contexto determinado, informado por princípios que o transcendem, já que de natureza constitucional.

A supremacia da Constituição Federal de 1988 tratou de delinear os contornos das hipóteses de incidência tributária, estabelecendo, com isso, limites ao legislador infraconstitucional por ocasião da instituição da exação. Nenhuma lei (ainda que complementar) pode reduzir ou ampliar a hipótese.

O conteúdo constitucional impede que a tributação ocorra sem qualquer segurança para o sujeito passivo que, sem embargo, se apresenta vulnerável perante a tríplice função assumida pelo Estado (apoderamento) exibindo uma assimetria de força entre ele e o credor-estatal (MARINS, 2009, p. 24-25). Enquanto de um lado da relação jurídico-tributária tem-se o Estado-credor que a um só tempo é criador da lei tributária obrigacional (Estado-legislador), aplicador da lei (Estado-Executor) e julgador dos litígios que envolvem a matéria (Estado-juiz); do outro, o contribuinte, sujeito devedor da obrigação coercitivamente exigida.

Nesta linha, James Marins (2009, p.25) deduz que deste tríplice apoderamento do Estado, e portanto, da Fazenda Pública, exhibe uma assimetria de forças entre credor-estatal e contribuinte e fornece o fundamento para conceituar, sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como condição factual de suscetibilidade do cidadão diante daquelas funções exercidas pelo Estado.

Diferentemente das Constituições anteriores a 1988, a tributação atual se apresenta como fenômeno político e socioeconômico concebido para servir de

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

instrumento ao Estado na busca de receitas para prover seus objetivos fundamentais: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para tanto, foram instituídos novos tributos (empréstimo compulsório e contribuições sociais), ampliando o âmbito de incidência sobre o patrimônio do contribuinte. Contudo, a invasão sobre a liberdade e a propriedade do cidadão foi limitada pela ordem constitucional ao delinear os contornos da regra matriz de incidência restringindo a atuação do legislador infraconstitucional.

A partir de então, coube a lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária<sup>7</sup>, definindo os tributos e suas espécies e estabelecendo normas gerais em matéria de tributação, especialmente, obrigação, lançamento, dentre outros.

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão para destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. O tributo não se limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a apresentação e o consentimento lhe legitimam a imposição (TORRES, 1991, p. 127)

Destarte, os contornos dados pela ordem constitucional à regra matriz tributária impõem uma limitação à atuação do legislador infraconstitucional, ao Administrador Público e, sobretudo, ao Judiciário na solução do caso concreto.

Referida regra tributária é formada por cinco critérios: material, espacial, temporal, qualitativo e quantitativo. Enquanto aqueles três primeiros estão localizados no antecedente, os dois últimos estão dispostos no conseqüente jurídico, ambos ligados pelo modal deôntico “*dever ser*” (expressão que denota uma obrigação).

---

<sup>7</sup> “Constituição Federal. Artigo 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;...”

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

A explicação de cada critério será realizada considerando a divisão do antecedente e do conseqüente jurídico em dois tópicos diferentes, por uma questão didática, para melhor entendimento da delimitação traçada pela regra matriz de incidência ao poder de tributar da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

#### 4.1 ANTECEDENTE JURÍDICO

Pelo critério material deve ser analisado o acontecimento econômico que faz nascer a obrigação de pagar o tributo. É o núcleo (critério material) da norma tributária ocorrido em determinado local (critério espacial) no espaço de tempo (critério temporal). É o “cérebro” e o “coração” da norma tributária<sup>8</sup>.

Nas palavras de Geraldo Ataliba (2002, p. 68) é o fato imponible que determina o nascimento de uma obrigação tributária. Exemplo: renda, patrimônio, produção, consumo de bens, produzir um serviço, etc.

O texto constitucional ao conferir competência para União instituir impostos sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV), não permitir tributar a empresa pela prestação de serviço, porquanto foge à materialidade definida pela ordem suprema (incidência sobre produtos industrializados). Neste caso, a incidência ocorreria pelo ISSQN (imposto sobre serviço de qualquer natureza), tributo de competência dos Municípios conforme artigo 156, inciso III.

Nas hipóteses dos tributos não-discriminados pela Constituição Federal cujo legislador teria, a princípio, uma maior liberdade na escolha do critério material, justamente por não haver um maior detalhamento naquela Carta, a hipótese deve ser escolhida observando outros limites ali encartados, a exemplo da proibição do confisco, da capacidade contributiva, da não surpresa, da segurança jurídica, vinculação à finalidade pela qual foi criado o tributo, dentre outros.

Já o critério temporal se refere ao momento de concretização do fato imponible. Nas lições de Geraldo Ataliba (2002, p. 94-95) a lei continente da hipótese de incidência traz a indicação das circunstâncias do tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. Para ele, a lei pode mencionar uma data ou uma

---

<sup>8</sup> Expressões utilizada por Renato Lopes Pecho (2000, p.48).

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

circunstância determinável no tempo. No primeiro caso, Ataliba cita como exemplo o caso dos impostos imobiliários cujo aspecto temporal ocorre na data do registro do título de compra e venda no Cartório de Registro de Imóveis. No segundo caso, o exemplo citado é o do ICMS ao dispor que sua hipótese de incidência é a realização da operação mercantil que enseje a transferência da titularidade. A norma indica como critério temporal o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo. Se a lei assim não determinasse, o momento do fato imponible seria o da data do negócio jurídico.

Vale destacar que o aspecto temporal não se confunde com o momento de aplicação da lei tributária no tempo. Para BECHO (2000, p. 53) se o contribuinte não cumpre seus deveres tributários em determinada época, o fisco poderá aplicar a lei em vigor no momento da ocorrência do fato gerador, mesmo que no período da fiscalização a norma tenha sido revogada.

Sendo assim, o momento da incidência deve ser cautelosamente analisado pelo intérprete para que não seja dissociado do critério material.

No critério espacial é importante detectar a localização do acontecimento da hipótese. Voltando ao caso do ICMS, o aspecto espacial será a localização do estabelecimento do sujeito passivo que vendeu a mercadoria a mercadoria. A Carta Republicana prescreve o critério geral da circunscrição global dos âmbitos das leis tributárias dispondo que a lei federal seja aplicável em todo território; a lei estadual, aplicável nos respectivos Estados e a lei municipal, no âmbito territorial de cada Município (ATALIBA, 2002, p. 105).

O local de tributação do imposto predial e territorial urbana (IPTU) não pode ser outro além daquele onde o imóvel está situado na zona urbana. Neste caso, caberá ao Município onde o imóvel está localizado exigir o pagamento do respectivo imposto.

No Estado de Sergipe há uma discussão interessante perante a Suprema Corte (Recurso Extraordinário nº 480.094/SE) quanto à competência de qual Município seria a administração da zona do Mosqueiro (região do Povoado de Areia Branca). Toda a celeuma ocorreu por causa das novas delimitações dadas aos



**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Municípios de Aracaju e São Cristóvão pelo artigo 37<sup>9</sup>, parágrafo único, dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Sergipe, com redação anterior a Emenda Constitucional Estadual nº 16/1999, o qual incorporou ao Município de Aracaju uma parte territorial (denominada zona do Mosqueiro) pertencente até então ao Município de São Cristóvão.

O processo se encontra sem tramitação desde 31 de agosto de 2012. Todavia, não obstante a discussão judicial ocorra na seara indenizatória, é importante salientar que por ocasião do julgamento daquele recurso os efeitos da decisão repercutirão imprescindivelmente na seara tributária, porquanto estabelecerá qual dos dois Municípios poderá exigir o pagamento dos respectivos tributos municipais. Daí a razão de sua explanação no presente trabalho.

Não há muitos questionamentos sobre o critério espacial da regra matriz de incidência tributária. No entanto, havendo situações duvidosas quanto ao âmbito de aplicação da norma estadual e municipal, nos seus correspondentes tributos, a própria Constituição, ainda que implicitamente, tem o critério para a solução de todas as problemáticas, a exemplo do artigo 155, §1º, incisos I, II, III, VIII e no artigo 156, §2º, inciso II. Neste toar, o imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. No caso dos Municípios, reza a ordem constitucional que o imposto de transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, compete ao Município da situação do bem.

---

<sup>9</sup> “ADCT da Constituição do Estado de Sergipe - Art. 37 - Fica alterada a delimitação do Município de Aracaju com o Município de São Cristóvão a partir do Pontal da barra do rio Vasa-Barris, que passa a ter a seguinte descrição: inicia na foz do rio Vasa-Barris seguindo seu curso até o talvegue do mesmo rio no fundo da Capela Bom Jesus dos Navegantes no povoado Areia Branca; daí em linha reta até o marco do Mondé da Onça na estrada da Cabrita; daí em linha reta ao marco nas cabeceiras do riacho Palame, somente até o ponto em que esta reta corta o rio Poxim. Parágrafo único - Ficam, em consequência, alterados os limites do Município de São Cristóvão com o Município de Aracaju a partir do Mondé da Onça até o talvegue do rio Vasa-Barris no fundo da Capela Bom Jesus dos Navegantes no povoado de Areia Branca; rio Vasa-Barris até sua foz no Oceano Atlântico.”

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Concretizando os critérios antecedentes, a inserção do modal deôntico (“dever ser” – exprime uma obrigação) da norma tributária enseja a análise do conseqüente jurídico, a seguir.

#### 4.2 CONSEQUENTE JURÍDICO

No conseqüente jurídico a regra matriz identifica dois critérios, o quantitativo e o qualitativo. Aquele primeiro é subdividido em base de cálculo e alíquota; enquanto o segundo, é subdividido em sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo) e sujeito passivo (responsável pelo adimplemento da obrigação tributária).

Por se tratar de uma consequência oriunda da realização do antecedente jurídico, os critérios do conseqüente jurídico estão diametralmente vinculados ao critério material.

Neste contexto, a base de cálculo constitui um critério quantitativo fundamental na estrutura da norma tributária por conter a dimensão quantitativa da obrigação pecuniária indicada no elemento nuclear (critério material). Apesar de o texto constitucional não indicar especificamente as bases de cálculo dos tributos, o legislador ordinário não está livre para quantificá-los. A mensuração da base imponível não pode fugir da prescrição imposta pelo aspecto material da hipótese de incidência. Se a cobrança a ser feita pela União está afeta a capacidade de o contribuinte obter renda (imposto de renda), claro que a base imponível não será o valor do serviço prestado cuja incidência está submetida ao imposto sobre serviço (ISSQN).

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo (2018, p. 193), a materialidade de cada tributo, por si só, é suficiente para medir normativamente o “quantum” a ser devido pelo sujeito passivo da obrigação. Isto porque, os atos, fatos, operações, situações e estados – constituidoras das materialidades – contêm ínsitas grandezas econômicas que passam a ser reveladas ou explicitadas pelo editor da norma impositiva.

No que concerne a alíquota, trata-se de critério indicativo de uma parte, fração (pode ser sob a forma percentual), da grandeza contida na base de cálculo. Partindo

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

da premissa segundo a qual a base impositiva está atrelada ao critério material, não por outra razão a alíquota igualmente está associada ao antecedente jurídico.

Interessante notar que a alíquota é o único elemento da regra matriz de incidência tributária que não está identificada na Constituição Federal. Todavia, por ser aplicada em conjunto com a base de cálculo, tal como os demais critérios, não deixa de estabelecer limites ao poder de tributar.

Em relação ao critério qualitativo, ele está relacionado às partes integrantes da relação jurídico tributária. O sujeito ativo, sem maiores discussões, é o responsável pela criação do tributo. A Constituição Federal delimita cada competência a exemplo do artigo 153 (União Federal), artigo 155 (Estados e Distrito Federal) e artigo 156 (Municípios).

De acordo com o artigo 121 do CTN, o sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Pode ser denominado contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O fato gerador é a concretização da hipótese de incidência (antecedente jurídico) prevista abstratamente na regra matriz de incidência tributária. Logo, quando realizada a hipótese, surge o fato gerador e, por conseguinte, nasce a obrigação tributária.

Avulta deste panorama que não há como distanciar o sujeito passivo do núcleo da norma de incidência tributária (antecedente) arrolado na Constituição Federal. Isto porque apesar de Constituição não indicar especificamente o sujeito passivo, ao indicar o critério material de cada exação, impõe limites ao legislador infraconstitucional na escolha do sujeito passivo (CALCINI; CRUZ, 2019, p. 326-353). Por isso, a obrigação de pagar o ISSQN será daquele (sujeito passivo) que efetivamente prestou o serviço (critério material).

Os limites impostos pela Constituição de 1988 asseguram que a cobrança do tributo ocorra em face do sujeito que detenha vínculo com o fato gerador. Afirma Maria Rita Ferragut (2007, p. 14) que se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

espécie de vínculo, o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, por incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto.

Como se vê, a regra matriz de incidência tributária é delimitada pela Constituição Federal como forma de proteger os administrados da força arrecadatória imposta pelo poder estatal que, como dito acima, a um só tempo institui, exige e julga os litígios que envolvem a matéria, resultando em uma relação completamente assimétrica.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho buscou analisar os efeitos da constitucionalização do direito tributário e a importância da delimitação da norma tributária perante a Constituição de 1988 como forma de restringir o poder do Estado de tributar.

O Código Tributário Nacional foi instituído sob o âmbito de vigência da Constituição de 1946. Neste período, a norma constitucional introduziu alterações substanciais na estrutura econômica nacional diante do início do processo de desenvolvimento industrial. A necessidade de investir na infraestrutura nacional ensejou a reformulação do direito tributário com a finalidade de alcançar não só o equilíbrio orçamentário, mas também, impulsionar o crescimento econômico.

O direito tributário foi sistematizado em 1965 com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18/1965. Aproximadamente um ano após, foi instituída a Lei nº 5.172/66, dispendo sobre o sistema tributário nacional. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 incorporou o referido sistema e assim permaneceu mesmo após a Emenda Constitucional nº 1/1969.

Até então o subsistema constitucional tributário não conferia qualquer segurança para a sociedade, porquanto a competência conferida à lei complementar possibilitou a instituição indiscriminada de normas, sem qualquer controle. Não havia uma supremacia material potencializada pela normatividade dos princípios.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

Todavia, após 1988 as normas constitucionais passam a servir de parâmetro de validade a todas as demais espécies normativas impondo uma ordem jurídica interna capaz de orientar o legislador infraconstitucional a cumprir as diretrizes estabelecidas pelo constituinte. Neste contexto, a nova Constituição trouxe uma nova abordagem para o direito tributário. Ele servia não apenas como instrumento de políticas públicas, mas, sobretudo, deveria observar os direitos fundamentais do contribuinte com a finalidade de assegurar uma tributação mais justa, equacionando a relação entre o sujeito ativo (credor) e o passivo (devedor).

O arquétipo da hipótese de incidência galgou ocupar um espaço no Texto Maior restringindo a ação do legislador infraconstitucional na órbita da tributação.

Neste ínterim, a indicação constitucional dos critérios inerentes à regra matriz de incidência tributária (material, espacial e temporal, no antecedente; qualitativo e quantitativo no consequente jurídico) limitou o poder estatal de tributar. Desde então, a política tributária funciona sobre dois pilares: como instrumento de arrecadação e para conferir ao sujeito passivo a proteção de ser cobrado no limite da regra matriz delineada pelo texto constitucional,

## REFERÊNCIAS

ARANTES, R. B.; COUTO, C. G. 1988-2018: Trinta anos de constitucionalização permanente. *In*: FILHO, Naercio Menezes; SOUZA, André Portela. (Orgs). **A Carta – Para Entender a Constituição Brasileira**. São Paulo: Todavia, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. O Triunfo Tardio do Direito Constitucional no Brasil**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 240, abr-jun 2005, pp. 1-42. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>>. Acesso em: 2 jun.2020.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2000.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Congresso Nacional, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 1 jun.2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 1 jun.2020.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 1 jun.2020.

BRASIL. Constituição (1967). **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 out. 1969, retificado em 21 out. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 2 jun.2020.

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. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 1 jun.2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 480.094/SE**. Ministro Relator César Peluso. DJe: 161, divulgado em 15/08/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=82013702&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 jun.2020.

CALCINI, Fábio Pallaretti; CRUZ, Juliana Campos de Carvalho. Responsabilidade Tributária sob o enfoque da Súmula 435 do STJ. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Vol. 03, nº 56, Curitiba, 2019, p.p. 326-353. Disponível em: < <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3580/371371971>>. Acesso em: 20 jun.2020.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra Editora: 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed.. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Gina Gouveia Pires de; NATHALIA, Thaminne; SANTOS NETO, Antônio Beserra dos. Controle de constitucionalidade no brasil e argentina: as origens e influências do controle de constitucionalidade sob uma perspectiva comparada. **Revista Jurídica-UNICURITIBA**, v. 4, n. 49, p. 418 - 439, nov. 2017.

FERRAGUT, Maria Rita: Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. *In*: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 18. ed. atual.. ISBN 978-85-392-0362-8. São Paulo: Malheiros, 2017.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direitos Humanos, Direito Constitucional e Neopragmatismo**. São Paulo: Almedina, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista dos Santos. 6. ed.. São Paulo: Martins Fontes, 1998. Disponível em: <<https://portalconservador.com/livros/Hans-Kelsen-Teoria-Pura-do-Direito.pdf>>. Acesso em: 4 jun.2020.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MAULAZ, Ralph Batista. Os Paradigmas do Estado de Direito. O Estado Liberal, O estado Social (Socialista) e o Estado Democrático de Direito. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2628, 11 set. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17368/os-paradigmas-do-estado-de-direito>>. Acesso em: 4 mai.2020.

MELO, José Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14. ed., rev. e atual.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

OLIVEIRA, Marcella Gomes de; OPUSZKA, Paulo Ricardo. Direito e atividade econômica – uma análise interdisciplinar sobre a intervenção estatal. **Revista Jurídica-UNICURITIBA**, v. 2, n. 35, p. 445-463, nov. 2014.



**Personalidade Acadêmica Homenageada:**  
**Roberto Senise Lisboa** (In memoriam)

---

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VAINER, Bruno Zilberman. A Força Normativa da Constituição como Garantidora da Segurança Jurídica: uma análise das obras de Konrad Hesse e de Ferdinand Lassalle. **Revista Brasileira de Direito Constitucional** – RBDC, n. 10, jul-dez 2007. Disponível em: <<http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/204/197>>. Acesso em: 3 jun.2020.

VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. **IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada** [online], 1996, Texto para Discussão nº 405, ISSN 1415-4765. Disponível em: < [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf)>. Acesso em: 2 jun.2020.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Direitos Fundamentais uma leitura da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.