

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: UMA INTRODUÇÃO

Robson Maia Lins

Graduação pela UFRN. Mestre e Doutor
em Direito Tributário pela PUC-SP.
Professor nos cursos de graduação,
especialização, mestrado e doutorado
em Direito da PUC-SP e do IBET. Advogado.

RESUMO

Neste trabalho exponho em linhas gerais a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, desenvolvida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, a partir das categorias do Constructivismo Lógico-Semântico. Esta técnica de compreensão dos textos legislativos tem se mostrado muito valiosa para os estudiosos do direito tributário, do Brasil e do Exterior, e também em outros campos do direito. Seu bom êxito deve-se, em grande parte, aos expressivos ganhos analíticos que seu emprego propicia no estudo de diferentes tipos normativos.

Palavras-chave: Teoria da Norma Jurídica; Regra-matriz de Incidência Tributária; Constructivismo Lógico-Semântico.

1 Introdução e objetivos

Neste trabalho pretendo fazer uma apresentação da teoria da regra-matriz de incidência tributária, concebida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho e considerada entre os estudiosos do direito tributário hodierno como uma das mais valiosas contribuições para o desenvolvimento deste campo no Brasil e no exterior.

As bases teóricas dessa técnica de interpretação do direito têm sido estudadas também por pesquisadores de outros ramos jurídicos e inspirado a elaboração de muitos trabalhos no direito penal, administrativo, trabalhista etc., especialmente nos cursos de especialização, mestrado e doutorado do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-SP.

Para bem cumprir o papel de introduzir essa teoria em meio às restrições de espaço que o formato desse artigo comporta, dividirei o tema em três blocos: no *primeiro* deles exponho as duas premissas mais importantes para o desenvolvimento da teoria da regra-matriz de incidência tributária; no *segundo* deles, pretendo chamar atenção para sua natureza de *técnica científica*, explicando aí o porquê de sua ampla utilização não apenas no Brasil, mas também no exterior e, em certa medida, o porquê de ela servir de base para estudos em outras áreas do direito; o *terceiro* bloco é dedicado à exposição dos componentes da regra-matriz, seus critérios, e como eles podem ser vislumbrados no estudo das normas que tratam da incidência de tributos.

2 Pressupostos para elaborar a regra-matriz de incidência tributária

1.1 A Norma Jurídica e a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen

O alicerce da regra-matriz de incidência tributária encontra-se no setor da Teoria Geral do Direito que se ocupa do estudo das normas jurídicas. Não quero, com isso, dizer do setor que se encarrega de certas normas aplicadas, como o direito penal brasileiro, ou o direito civil espanhol, mas tratar daqueles estudos que se pretendem ainda mais gerais: que cuidam de responder à pergunta “que é uma norma?”, antes mesmo de se preocupar com “quais são as normas de um ordenamento jurídico X”.

Sobre esse problema, muitos estudos foram produzidos, mas é fundamental a contribuição de Hans Kelsen (2008) com sua Teoria Pura do Direito. Muitas vezes mal interpretado por vários autores hodiernos, é inegável



que a obra citada constitui o primeiro esforço no sentido de construir um método científico que fosse autêntica e puramente jurídico. O cuidado na demarcação do objeto, colocando a norma jurídica no centro das atenções e erigindo barreiras para evitar a confusão metodológica com outros ramos do conhecimento (em especial os que muito se aproximam do direito, como a economia, a sociologia, a psicologia etc.) são características que marcam a formação de toda e qualquer ciência, como diz Karl Popper (2010).

A opção de Kelsen foi examinar o direito a partir da norma e limitar-se a ela. Não porque considerasse irrelevantes as pressões econômicas na formação de um ordenamento, ou o exame de como os dados históricos e políticos influenciam a forma que o direito assume num dado momento, mas porque uma ciência jurídica carece de um traço comum para que possa identificar o seu objeto, mesmo em meio a tanta variação, sem confundi-lo com o objeto dos cuidados de nenhuma outra ciência. E assim fez Kelsen ao afirmar que “*ter normas*” é o traço comum a todo e qualquer ordenamento jurídico, tal como o “*ter vida*” é o traço comum a todos os organismos que são estudados pela Biologia, por exemplo.

Para conseguir lidar com um conceito de norma jurídica que fosse o mesmo para todo e qualquer ordenamento, Kelsen voltou-se à estrutura da norma jurídica. Trata-se de opção metodológica que o levou a construir uma teoria predominantemente *formal* do direito. Essa visão é, com efeito, redutora do fenômeno jurídico, mas é uma redução “estratégica”, para que se possa compreender esse objeto mais complexo a partir de uma base sólida e uniforme. Se pararmos para pensar o que têm em comum as normas jurídicas de todos os vários ordenamentos que existem (e também os que já existiram), certamente não encontraremos uniformidade nem no plano do conteúdo, nem mesmo nos efeitos históricos por eles desencadeados. A genialidade de Kelsen foi apurar que toda norma pode ser descrita mediante uma proposição logicamente denominada “*juízo hipotético-condicional*”. É essa a forma lógica que serve de suporte para toda e qualquer ordem, comando, diretriz, regra, e assim também acontece com a norma jurídica. Essa uniformidade é o que se convencionou chamar “*homogeneidade das normas jurídicas*”.

A norma jurídica, portanto, em qualquer ordenamento, tem sempre essa mesma *forma* que é revestida com o *conteúdo* que os sujeitos competentes, em certas condições de tempos e espaço (que, por óbvio, variam), *decidem* implementar. Ainda que não concordemos os valores prestigiados por um certo ordenamento, como o do Brasil escravista, por exemplo, é certo que havia uma norma jurídica que *permitia* a escravidão; de outro lado, hoje existe



no ordenamento jurídico, uma norma que *proíbe* a escravidão. Vê-se, com um exemplo simples assim, que não poderia ser o conteúdo que diz o que é um dado para a ciência jurídica, pois este varia.

Muitos seguiram a linha inaugurada por Kelsen, construindo uma teoria formal do direito, assentada em conhecimentos de lógica, como foi o caso de Georg Von Wrigt (1963) e, entre nossos compatriotas, vale destacar o pernambucano Lourival Vilanova (2005). A concepção teórica da regra-matriz de incidência tributária carrega muito desses estudos de Teoria do Direito, em especial a premissa inaugurada por Kelsen e aperfeiçoada por Lourival Vilanova de que as normas jurídicas têm uma mesma estrutura lógica que se repete, através dos tempos e dos ordenamentos.

2.2 O Direito é *Texto*

Uma segunda premissa chave para bem compreender a regra-matriz de incidência tributária é a noção de que o direito é texto. Para melhor explicar tal ponto de vista, lembrar aqui um exemplo de Gregorio Robles, teórico espanhol fundador da Teoria Comunicacional do Direito: imaginemos o Código Civil espanhol. Se por alguma operação técnica conseguíssemos suprimir todas as palavras deste código, que restaria? Além de um volume de papel, do barbante da encadernação, da cola que prende os cadernos na lombada, do papelão com que se fez a capa... nada restaria e, certamente, ninguém cometeria a sandice de dizer que ali está o Código Civil espanhol (2005, p. 38).

A consciência desse aspecto do objeto jurídico é o que justifica o uso de uma série de instrumentos desenvolvidos pelos teóricos da linguagem e da semiótica (teoria geral dos signos) para entender essa linguagem com a qual são feitos os textos jurídicos, reconhecendo seus três níveis: (i) o *formal* ou *lógico*, seu plano dos (ii) *conteúdos* e, ainda, seu aspecto (iii) *pragmático* ou *funcional*. Esses níveis não se contrapõem, mas se sobrepõem para formar um texto qualquer. Assim também acontece com os textos jurídicos.

A teoria de Kelsen, sobre a qual falamos há pouco, destaca-se pela análise de um desses planos: o formal; apresentando deficiências nos demais. Isso, no entanto, não descredencia sua teoria, apenas chama atenção para que o cientista do direito não se limite ao aspecto lógico, lembrando-se da importância de inquirir sobre os dois outros planos: o semântico e



o pragmático¹. Daí a riqueza que os estudos complementares de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho assumem na conformação de uma escola de pensamento que é hoje conhecida pelo nome *Constructivismo Lógico-Semântico*.

A unidade da forma e seu estudo, no entanto, mostra-se um bom ponto de partida, tal como a estrutura de uma frase qualquer da língua portuguesa aparece como um requisito para que possamos interpretá-la bem. De fato, a sequência de palavras “*não livro grande o é*”, por não se adequar às estruturas usuais da língua portuguesa, não diz o mesmo que “*o livro não é grande*”. A estrutura aparece como uma condição necessária, um *prius*, para que a frase tenha sentido. Assim também no direito: sem que o texto jurídico seja revestido de uma estrutura normativa básica, nenhuma ordem ele conseguirá dar e não logrará cumprir seu propósito de reger uma sociedade e implementar os valores mais caros a um povo.

Lembrar que o direito é texto significa reconhecer nele a presença de estruturas, de formas lógicas, de uma *sintaxe* em suas normas. Mas é também recordar que existe algo mais para além dessa forma, sem o qual as ordens não têm sentido ou são incapazes de cumprir sua função de regular condutas entre os homens.

3 A regra-matriz de incidência tributária é uma norma?

Para dizer de modo bem simples, a regra-matriz de incidência tributária é uma *fórmula*, que expõe a estrutura de uma norma jurídica que cuida da incidência dos tributos. Justamente porque é uma fórmula, não carrega os sentidos, nem dá ordens: é apenas um arranjo lógico com variáveis que devem ser preenchidas com conteúdos que a experiência jurídica apresenta.

Se fizemos um paralelo com a física, a regra-matriz de incidência tributária está para um tributo tal como a fórmula da 2ª Lei de Newton ($F = m \cdot a$) está para uma força qualquer. Assim como a fórmula não é a força propriamente

¹ Lourival Vilanova, em seu livro “Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo”, reiteradamente adverte para os riscos do logicismo, essa atitude de limitar-se ao aspecto lógico no estudo de um tema pertencente aos domínios da cultura. É uma parte do estudo e, como tal, é importante, mas não completa.



dita, não é aquele objeto do mundo físico, mas um modo de reduzir os muitos dados de um problema para poder representar e estudar essa força específica, a regra-matriz de incidência tributária é um modo de tomar todo um conjunto de leis que tratam de um dado tributo e organizá-lo numa estrutura mais simples e inteligível, facilitando seu estudo e compreensão.

A regra-matriz de incidência tributária, portanto, não é, em si, uma norma, mas um modo para construir o sentido de normas, como expõe Aurora Tomazini de Carvalho, in verbis: “A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica.” (2015, p.382).

E tal como a mesma fórmula da física pode ser usada para tratar problemas com variáveis diferentes, assim também no direito se pode usar a fórmula da regra-matriz de incidência tributária para estudar tributos bem distintos, como o Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) etc. e também tributos de outras épocas, como o Imposto do Selo, e até de outros países, como se registra com o emprego da regra-matriz de incidência tributária em vários trabalhos desenvolvidos na Itália, Espanha, França, Estados Unidos, Argentina, Peru, Colômbia, Chile, dentre outros.

4 Os critérios da regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula composta de cinco variáveis que formam os seus *critérios*, todos eles devem ser preenchidos com conteúdos dos textos legais para que possamos entender um comando jurídico. Que falte um e ficará comprometida a clareza quanto ao que se prescreve no ordenamento jurídico ante uma dada situação e, consequentemente, inviabilizado fica o trabalho de aplicar a norma jurídica tributária.

Partindo do pressuposto de que as normas jurídicas tributárias têm sempre a mesma estrutura hipotética-condicional, o Prof. Paulo de Barros Carvalho assim enuncia os componentes da regra-matriz de incidência tributária, dando um exemplo com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência



prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), 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 conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (2015, p.239)

Representados num esquema lógico, os critérios da regra-matriz de incidência tributária têm a seguinte disposição:

$$D \{ [Cm (v . c) . Ct . Ce] [Cp (Sa . Sp) . Cq (bc . al)] \}$$

Em que: *D* representa a cópula deôntica; *Cm* é o critério material, composto por um verbo *v* e um complemento *c*; *Ct* é o critério temporal; *Ce* é o critério espacial; *Cp* significa o critério pessoal, formado pela indicação de um sujeito ativo *Sa* e um sujeito passivo *Sp*; *Cq* é o critério quantitativo integrado por uma base de cálculo e uma alíquota.

Para que se possa ter melhor noção do potencial analítico dessa fórmula, convém examinar cada um desses critérios com mais vagar.

4.1 Hipótese tributária

A hipótese, explica-nos Lourival Vilanova (2005), é sempre a descrição de um fato, daí chamar-se também muitas vezes de *descritor*. Seu papel é estipular qual comportamento precisa ser identificado para que possa instalar a relação jurídica resultante da incidência da norma, ou seja, qual a condição para impor sobre os sujeitos envolvidos os direitos e deveres que pretende o direito implementar. Em outras palavras, diz *quê*, *quando* e *onde* se devem procurar as condições para justificar a aplicação de uma norma jurídica.

No caso dos tributos, esse pedaço da norma jurídica também se costuma denominar “*fato gerador*”, como se observa, por exemplo, no art.



114 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim define: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Os critérios que compõem a hipótese da regra-matriz de incidência tributária são três: *material*, *espacial* e *temporal*, a identificação de cada um deles em meio ao texto legislado comporta uma série de observações e abre um leque extenso de possibilidades para a pesquisa jurídica.

4.1.1 Critério material

Sempre composto pela cópula de um verbo e um complemento, o critério material da regra-matriz de incidência tributária serve ao propósito de especificar *qual o comportamento* que precisa ser realizado pelo agente para dar ensejo à incidência do tributo.

A identificação do critério material deve ecoar diretamente as faixas de competência delimitadas na Constituição. Assim, quando o legislador federal exercita a competência que lhe foi conferida para criar o imposto sobre a renda, não pode escolher critério material diverso de *auferir renda*, não apenas porque *renda* é o complemento expressamente previsto na Carta (art. 153, III), mas também porque a escolha do verbo que o acompanha deve ser orientada pelo *princípio da capacidade contributiva* (art. 145, §1º, da Constituição), que restringe a escolha legislativa apenas a *signos presuntivos de riqueza*, não sendo constitucional, por exemplo, tributar a *perda da renda*, apenas o seu *ganho*.

Para além da pesquisa nos textos das leis que cuidam da instituição da cobrança por enunciados que, literalmente, indiquem o verbo e o respectivo complemento, é possível isolar o critério material de um tributo também na “implicitude” da legislação, apoiando-se na necessária ligação que deve haver entre ele e a base de cálculo do tributo. Com efeito, Alfredo Augusto Becker já dizia que a base de cálculo é núcleo da norma tributária² e, de fato, dentre as funções que ela desempenha³, está a função *comparativa*: que lhe permite

² “Na composição da hipótese de incidência, há um fato que desempenha a função de núcleo e, por exclusão, todos os demais fatos exercem a função de elementos adjetivos. Na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para base de cálculo.” (BECKER, 2013. p.281.)

³ Segundo Paulo de Barros Carvalho (2005) são três: (i) *objetivar* a matéria que está sendo tributada; (ii) *mensurar* a intensidade com que o sujeito pratica o fato descrito



afirmar o critério material ali onde ele estiver oculto, *confirmar* quando, uma vez expresso, ele coincida com a matéria mensurada na base de cálculo ou, ainda, *infirmá-lo* quando houver disparidade entre o critério material expresso e aquele posto na base de cálculo do tributo.

Um exemplo interessante dessa habilidade da base de cálculo de infirmar o critério material ocorreria se um município qualquer, a título de “adicional de IPTU”, tributasse os imóveis urbanos alugados não apenas pelo IPTU, mas também cobrando um percentual sobre o aluguel. Ora, ao tomar como base para o cálculo o *valor do aluguel*, está o município em questão tributando um fato diverso daquele “*ser proprietário*”, que é o critério material do IPTU. Estaria ele fazendo incidir o tributo sobre a renda, invadindo esfera de competência que pertence à União.

Examinar com mais atenção o critério material permite perceber que alguns impostos previstos na Constituição escondem, por detrás de um só nome, diferentes normas de incidência. É o exemplo do ICMS: que não incide apenas sobre a hipótese *circular mercadorias*, mas também sobre “*sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (art. 155, II, da Constituição); ou ainda o IPI que, segundo o art. 46 do CTN, incide sobre tais produtos em três situações bem distintas:

[...]

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

4.1.2 Critério temporal

O critério temporal dita o instante em que se deve apurar a ocorrência da conduta descrita no critério material. Pode ser que remeta a uma das etapas do procedimento dessa conduta, como é o caso no ICMS, dos dispositivos que dizem que o “fato gerador ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento” (art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96) ou, ainda, que atue fazendo referência a um dia específico no ano, como no imposto sobre

na hipótese tributária; e (iii) *comparativa* para afirmar, infirmar ou confirmar os enunciados que tratam do critério material nas leis.



a renda é o último instante do último dia de cada ano.

Mesmo diante dos chamados *atos jurídicos continuados*, como é o caso da propriedade de bem imóvel, o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária sempre aponta para um único instante, como o primeiro dia de cada exercício, no caso do IPTU. Os fatos jurídicos tributários, explica-nos o Prof. Paulo de Barros Carvalho, são *sempre* instantâneos:

O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. *Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto.* (2015, p. 334)

4.1.3 Critério espacial

Assim como o critério temporal demarca um instante em que se deve verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, com o critério espacial o que se faz é demarcar a coordenada de espaço que é relevante para a incidência do tributo. Esse critério encontra relação muito próxima com a definição do sujeito ativo da obrigação, como acontece, por exemplo, na determinação do lugar em que incide o Imposto sobre Serviços (ISS) em atividades que ocorrem em mais de um município. Onde tributar um escritório de advocacia de Natal, que tem um cliente em Jardim de Piranhas, mas apresenta apelação para o Tribunal Regional Federal da 5ª Região em Recife e, ainda, interpõe Recurso Extraordinário, em Brasília, contra o acórdão daquele Tribunal? A função do critério espacial é justamente cortar essa complexidade geográfica e reduzindo-a a unidade, como bem apontou Lucas Galvão de Britto (2014) em monografia sobre essa matéria.

4.2 Consequente tributário

Se o antecedente, a hipótese, cuida de descrever as condições necessárias à identificação do fato jurídico tributário, o consequente, por sua



vez, delimita a conduta prescrita, o comando exarado pelo direito, a ordem que se pretende implementar. É no consequente que se diz *quem cobra, o que é cobrado e de quem é cobrado*.

Nesse aspecto, vale notar que o consequente tem sempre os elementos de uma relação jurídica no sentido mais estrito dessa expressão: aquela que vincula dois (ou mais) sujeitos em torno de um liame em que se encontram direitos subjetivos, deveres jurídicos e um objeto prestacional. Os critérios da consequência normativa devem, portanto, identificar as variáveis nessa estrutura que, nas normas tributárias, são duas e montam o *critério pessoal* e o *critério quantitativo*. Cada um deles, porém, subdivide-se: o primeiro em dois elementos, para expor a natureza bilateral da obrigação tributária, requerendo a identificação de duas sujeições, uma *ativa* e outra *passiva*⁴; o segundo também se biparte ao tratar de matéria tributária, pois a apuração dos tributos sempre se dá pela conjugação de uma *alíquota* a uma *base de cálculo*.

4.2.1 Critério pessoal

O critério pessoal é aquele que isola as sujeições da obrigação tributária, fazendo voltar a atenção do estudioso para as condições que as pessoas precisam atender para poder figurar num dos polos da relação, seja como *credor*, seja como *devedor*.

Nas normas jurídicas tributárias o *sujeito ativo* costuma ser uma das pessoas jurídicas de direito público interno: a União, os Estados, o Distrito Federal ou qualquer um dos Municípios. Isso porque conforme nossa Constituição prescreve, a cada um deles compreende um feixe de atribuições para que possam produzir leis e instituir tributos para custear suas funções e intervenções na comunidade. Ocorre que a atuação direta de um desses

⁴ Mais de uma pessoa pode ocupar uma mesma sujeição, havendo, por exemplo, a solidariedade entre os cônjuges pelo pagamento do IPTU de um imóvel que a ambos pertence a propriedade. Não se trata de duas sujeições com isso, mas de uma mesma, ocupada por duas pessoas. A esse respeito, vale notar a distinção entre pessoa e sujeito que faz Pontes de Miranda: “Rigorosamente, só se devia tratar das pessoas, depois de se tratar dos sujeitos de direito; porque ser pessoa é apenas ter a possibilidade de ser sujeito de direito. Ser sujeito de direito é estar na posição de titular de direito. [...] Se alguém não está em reação de direito não é sujeito de direito: é pessoa; isto é o que pode ser sujeito de direito” (MIRANDA, 1972, p.153)



entes nem sempre é o caminho eleito para que o Estado (no sentido mais amplo da expressão) realize suas finalidades. Muitas vezes, esse agir estatal é desempenhado por outros agentes, como fundações, autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mistas etc. e, assim, em alguns casos, os tributos legalmente instituídos por uma pessoa de direito público não necessariamente colocarão na função de credor esse próprio ente, preferindo que outra entidade ocupe esse lugar e tenha a atribuição de arrecadar os montantes devidos. É a chamada “*para-fiscalidade*”.

Um bom exemplo é a contribuição paga por todos os causídicos à Ordem dos Advogados do Brasil. Trata-se de tributo federal, instituído por Lei da União, mas cobrado por outra pessoa, a própria OAB, que a lei coloca na condição de sujeito ativo.

O que quero chamar atenção com esse apartado é que o sujeito ativo, conquanto muitas vezes o seja, *não necessariamente* será a mesma pessoa que instituiu a lei. Em outras palavras, deve-se separar do ponto de vista do estudo do direito as figuras do sujeito competente e do sujeito ativo na obrigação tributária: são conceitos distintos, ainda que venham apontar para uma mesma pessoa. Ser competente é ter o poder de *fazer lei* a respeito da incidência de tributos, ser sujeito ativo numa obrigação tributária legalmente instituída é ter o *poder de cobrar* (inclusive judicialmente) a prestação do devedor. Mais um exemplo pode ajudar a esclarecer a referida distinção: a Lei nº 11.250/05 autoriza a União a celebrar convênios com Municípios para que estes fiscalizem e arrecadem o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e, nesses casos, para estes devem ser vertidos a integralidade dos recursos. Em tais situações, está o Município a ocupar a sujeição ativa da obrigação de um tributo da competência da União, pois a Lei assim dispõe.

Do outro lado da relação jurídica tributária está o *sujeito passivo*, este que tem o dever jurídico de adimplir o crédito tributário. Nesse ponto, é muito importante dar a devida extensão ao adjetivo jurídico, pois essa é matriz de muitas confusões na doutrina e na jurisprudência.

Quando dizemos que se trata do dever *jurídico*, é para limitar nossa atenção apenas àquele dever que a lei instituidora do tributo tenha determinado, excluindo qualquer outra imposição econômica, contábil ou até mesmo outras disposições de direito privado.

Vamos ao exemplo: no ICMS incidente nas vendas feitas por um supermercado no varejo, o contribuinte, segundo a Lei Complementar nº 87/96, será a pessoa jurídica do supermercado. Se ele repassa o valor do tributo no preço (transmissão econômica), se houver um destaque na nota fiscal que lhe



diga o quanto foi pago de tributo para cada tributo devido (detalhamento contábil), nada disso interfere no dever jurídico que tem o supermercado de pagar o imposto e, conseqüentemente, não retira do Estado o poder de cobrar em juízo *contra o supermercado* e não *contra o consumidor*.

Outro exemplo interessante e bem comum no cotidiano pode ser encontrado no aluguel de imóveis. Nesses contratos, é prática usual de mercado estipular que o pagamento do IPTU corre por conta do locatário. Essa disposição, conquanto crie uma relação jurídica de direito privado que autoriza a cobrança pelo locador sobre o locatário do montante devido a título de IPTU, não produz nenhum efeito no sentido de alterar a sujeição passiva tributária, pois o Município, amparado na lei, cobrará judicialmente o tributo do proprietário locador e não do inquilino locatário. É precisamente o comando do art. 123 do CTN: “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Como modo de discernir a figura do *devedor legal* e aquela de quem *financeiramente suporta o ônus*, surgiu na doutrina a distinção entre as figuras dos contribuintes *de direito* e *de fato*. Diz-se *contribuinte de direito* aquele que, previsto nas leis que instituem o tributo, ocupa o lugar de sujeito passivo na regra-matriz de incidência tributária. Já o contribuinte *de fato* é aquele que, por qualquer motivo (como o repasse no preço que faz o supermercado ou a cláusula do contrato de aluguel, nos exemplos acima), factualmente *arca com a despesa financeira* decorrente do imposto.

Outro aspecto relacionado à sujeição passiva são as hipóteses de normas de *responsabilidade tributária*. Responsável, nos dizeres do CTN, em seu art. 121, parágrafo único, II, é todo aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Trata-se de definição um pouco tortuosa, pois se serve de uma cláusula muito geral e outra, que define pela negativa.

Dizer que responsável é aquele que decorre de disposição expressa de lei nada contribui para separá-lo da figura do contribuinte, pois a circunstância de alguém ser contribuinte somente se dá se a lei que institui o tributo investir uma pessoa na sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária. É cláusula excessivamente genérica, que se presta somente a descrever os sujeitos que poderão ser chamados a pagar uma dívida tributária.

A condição seguinte é complicada em função da negativa (“*sem revestir a condição de contribuinte*”), que nos obriga a entender primeiro o



conceito legal de contribuinte para compreender a definição de responsável. Vamos a ele então. Contribuinte, diz o CTN, é a figura legal que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I). A negativa dessa característica, combinada à condição genérica anterior, permite dizer que é responsável todo aquele que (i) mesmo *sem ter relação direta com o fato jurídico tributário* é (ii) *chamado a responder por força de lei*.

As causas que levam alguém a ser considerado responsável são muitas, como demonstra a extensa relação de dispositivos dos arts. 128 e seguintes do Código, nenhuma delas, por definição, envolve a participação direta na situação que causou a incidência do tributo em questão e, portanto, *seu antecedente normativo não é o mesmo da norma que institui o tributo*. Essa observação é importante, pois explica o porquê de a regra-matriz de incidência tributária não estudar a figura do responsável: justamente porque limita sua atenção à norma que institui o tributo, não cuida de outras normas como a da responsabilidade tributária, que tem outro fato jurídico que serve de causa à sua incidência. Assim também ocorre com as inúmeras normas jurídicas que cuidam de instituir deveres instrumentais para ajudar na fiscalização do tributo. A regra-matriz de incidência tributária limita sua atenção a saber do tributo “*em si*”, suspendendo a atenção de todo o mais. Não porque tais outras normas não sejam importantes, muito ao contrário! Trata-se de uma separação estratégica, para conhecer a complexidade do fenômeno jurídico por partes, estudando cada uma das normas envolvidas com o rigor que elas exigem. É certo que, sendo uma norma jurídica naquele sentido de que Kelsen falava, poderíamos trabalhar com a uniformidade lógica das normas e construir uma *regra-matriz da responsabilidade tributária*, mas esta já não seria mais a regra-matriz de incidência tributária *da incidência tributária*.

4.2.2 Critério quantitativo

Para além de delimitar as pessoas envolvidas na relação obrigacional tributária, o conseqüente tributário determina também o objeto em torno do qual se articula a prestação. No caso de normas que instituem tributos, esse elemento é sempre uma importância “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” (CTN, art. 3º). Essa quantia, por sua vez, deve guardar alguma relação com o fato jurídico descrito na hipótese, que pode ser de proporcionalidade (no IR, por exemplo, paga-se *mais tributo* quanto *maior for a renda auferida*, conforme art. 145, §1º da Constituição) ou de retributividade (numa taxa em



que se remunera um serviço público específico pelo pagamento de um valor que não varia em função da intensidade do uso, de acordo com o art. 77 do CTN).

Para alcançar a expressão financeira do tributo, as normas tributárias articulam duas variáveis: a *base de cálculo* e a *alíquota*. Muitas vezes a *base de cálculo* já constitui um montante em dinheiro, como acontece com as noções de *renda*, *faturamento*, *receita* etc., mas há também um número expressivo de tributos que toma por base imponível um conceito que não se relaciona diretamente com uma expressão monetária, como, por exemplo, *quantidade de passaportes emitidos*, a *metragem quadrada de um terreno* ou qualquer outro elemento quantificável.

À base de cálculo conjuga-se a *alíquota*, que é um expediente matemático que determina o montante devido seja ao traçar um percentual sobre a base de cálculo (como no IR das pessoas físicas, que se aplica uma alíquota percentual de até 27,5% sobre o total dos rendimentos para calcular o tributo devido), seja ao converter em termos monetários a unidade tomada de referência na base de cálculo (em alguns estados, calcula-se o ICMS incidente sobre combustíveis com um valor predeterminado por metro cúbico, por exemplo).

A definição dessa quantia devida é disciplinada por uma série de princípios constitucionais que colocam balizas às exigências fiscais. É assim com os princípios constitucionais da *capacidade contributiva* (art. 145, §1º), da *proibição do confisco* (art. 150, IV), da *legalidade* (art. 150, I), da *uniformidade territorial* (art. 150, II) etc.

5 À guisa de conclusão

A regra-matriz de incidência tributária tem servido de importante amparo aos estudiosos das normas que tratam da incidência dos tributos pois ajudam a organizar textos legislativos esparsos e em constante mutação numa estrutura coesa, simplificada e de fácil compreensão. Ao fazê-lo parte de premissas sólidas de Teoria Geral do Direito e, por isso, mostra-se solução proveitosa para vários problemas que não se limitam ao direito tributário.

O estudo de suas premissas e aplicações, por óbvio, é tarefa que não se pode ter a pretensão de exaurir no breve intervalo de um artigo como este. Mas espero ter demonstrado, ainda que em linhas gerais, que esse modo de arranjo lógico das variáveis que estão no fundo de toda e qualquer norma



jurídica pode ser transposto, com algumas adaptações em seus critérios, para diversas searas do saber jurídico e, dessa maneira, contribuir também para o avanço das pesquisas em outros ramos do direito.

Referências

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

BRITTO, Lucas Galvão de. *O Lugar e o Tributo. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora T. de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015.

GADAMER, Georg. *Verdade e Método*. v.1. São Paulo: Voezes, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária - decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Tributário*. t.1.



Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

POPPER, Karl. *O Problema da Demarcação*. In: *Escritos Escolhidos*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2010.

ROBLES, Gregorio. O que é a Teoria Comunicacional do Direito. In: *O Direito como Texto*. São Paulo: Manole, 2005.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norm and Action*. Londres: Routledge & Kegan Paul, 1963.

MATRIX-RULE THEORY OF TAX INCIDENCE: AN INTRODUCTION

ABSTRACT

In this paper, the Matrix-Rule Theory of Tax Incidence, developed by professor Paulo de Barros Carvalho, is generally exposed from the categories of Logical-semantic Constructivism . This understanding technique of legislation has been very valuable to scholars of the tax law, in Brazil and abroad , and also in other judicial fields . Its success is due largely to significant analytical gains that its operation provides in the study of different normative types.

Keywords: Legal norm theory. Matrix-rule Theory of Tax Incidence. Logical-semantic Constructivism

