

# REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEGURANÇA JURÍDICA

## MATRIX RULE OF TAX INCIDENCE AND LEGAL CERTAINTY

Octavio Campos Fischer<sup>1</sup> – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5066-8186>

### Resumo

Trata-se de estudar a importância da Regra-Matriz de Incidência Tributária na sua função de instrumento de realização da segurança jurídica. Este se configura como um importante direito fundamental para a modernidade nas relações tributárias. Portanto, o que se pretende demonstrar é a necessidade de resgatar a preocupação teórica que se deve ter com a Regra-Matriz de Incidência Tributária, que uma parcela da doutrina relegou a um segundo plano.

**Palavras-chave:** Segurança Jurídica; Direitos Fundamentais; Regra-Matriz de Incidência Tributária;

### Abstract

This paper aims to study the importance of the Tax Matrix Rule of Incidence in its function as an instrument for achieving legal certainty. This is an important fundamental right for modernity in tax relations. Therefore, what it is intended to demonstrate is the need to recover the theoretical concern that must be had with the Matrix of Tax Incidence Rule, which a part of the doctrine relegated to a second plane.

**Keywords:** Legal Certainty; Fundamental Rights; Matrix Rule of Tax Incidence;

## I INTRODUÇÃO

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 – mas superando-a – da *Escola Glorificadora do Fato Gerador*, ganhou grande impulso na pena magistral do jurista Paulo de Barros Carvalho, já na década de 1970<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Mestre e Doutor em Direito do Estado pela UFPR, Professor de Direito do Programa de Mestrado do UniBrasil.

<sup>2</sup> Ver o precursor estudo: **Teoria da norma tributária**. São Paulo: RT, 1974.

Ao longo das três décadas seguintes, essa teorização mostrou-se dominante, com vários debates e aplicações aos tributos em espécies. Paulo Caliendo bem destaca sua importância:

*O modelo de análise mais sofisticado de uma norma jurídica completa em nosso sistema foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho, que superou em muito os modelos de análise anteriores que se assentavam no estudo do antecedente da norma (fato gerador, suporte fático ou hipótese de incidência) ou no consequente da norma (base de cálculo). Este propôs o estudo completo da norma jurídica, denominando-a de Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Este modelo é perfeitamente adequado ao nosso modelo constitucional, que prevê a incidência sob um regime de severas limitações à constituição de obrigações tributárias<sup>3</sup>.*

Percebe-se, em uma reconstrução histórica, 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 para o 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<sup>4</sup>. 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 à época 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, em 2003, foi publicado um importante estudo, com o título “**A Escola Glorificadora da Finalidade**”<sup>5</sup>, como uma forma

<sup>3</sup> Estudo das normas tributárias. **Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, n. 35, p. 289, 2015.

<sup>4</sup> São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>5</sup> FISCHER, Octavio Campos. A Escola Glorificadora da Finalidade: Contribuições e Reforma Tributária. **Revista CEJ/Conselho da Justiça Federal (CJF)**. Brasília, CJF, v. 7, n. 22, p. 35-40, set. 2003. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/562/742>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

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 se olharmos para a legislação das contribuições na década de 1990 do século passado e compararmos com a sua atual legislação, veremos que nossos 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.

Ficamos, porém, extremamente preocupados com o que pode nos 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, tentaremos resgatar um pouco da importância da RMIT e vamos aplicá-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.

## **II SEGURANÇA JURÍDICA ATRAVÉS DA REGR-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 função axiológica desse instituto.

Essa ponderação que fazemos nasceu de uma indagação: por que durante tanto tempo a doutrina se preocupou em estudar a norma de conduta 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<sup>6</sup>. 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 compactuamos com a visão da segurança jurídica enquanto valor autônomo, não conectada com a ideia de justiça<sup>7</sup>. 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*”<sup>8,9</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*

<sup>6</sup> **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 75-77.

<sup>7</sup> RAMÍREZ, Federico Arcos. **La seguridad jurídica:** una teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000. p. 28.

<sup>8</sup> Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e segurança jurídica:** estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 16.

<sup>9</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’*” (**La seguridad jurídica**. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994. p. 10).

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.

### III A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

#### 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”<sup>10</sup>.

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*”<sup>11</sup>.

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 acorrido 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<sup>12</sup>.

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**.

<sup>10</sup> Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 66.

<sup>11</sup> Introdução ao pensamento jurídico. 3. ed. Tradução de João B. Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977. p. 43.

<sup>12</sup> Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 75.

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**<sup>13</sup>.

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”<sup>14</sup>, 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<sup>15</sup>.

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*<sup>16</sup>.

## **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

<sup>13</sup> **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005. p. 169.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 172.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 173-4.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 156.

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<sup>17</sup>. Ademais, o aspecto pessoal da hipótese seria relevante, também, para explicar alguns institutos do Direito Tributário, como é o caso da **substituição tributária**<sup>18</sup>.

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<sup>19</sup>, 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<sup>20</sup>.

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*”. 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*”. 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)<sup>21</sup>.

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<sup>22</sup>.

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.

### c) Questões terminológicas

<sup>17</sup> **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: RT, 1982. p. 91. 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 configurarlo, por determinados sujetos enumerados por la ley*” (La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, n. 31, p. 102-103, jan./mar. 1985).

<sup>18</sup> **Teoria geral do tributo**. *Op. cit.*, p. 92.

<sup>19</sup> **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. p. 49.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 51-2.

<sup>21</sup> **Teoria geral do tributo**. *Op. cit.*, p. 93-5.

<sup>22</sup> **O imposto sobre serviços na Constituição**. *Op. cit.*, p. 53.

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*”<sup>23</sup>. 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<sup>24</sup>. 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<sup>25</sup>.

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<sup>26</sup>, seguido por Sacha Calmon N. Coelho<sup>27</sup> e Misabel de A. Derzi<sup>28</sup>, preferiu falar em aspectos da hipótese de incidência. Paulo de Barros<sup>29</sup>, 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<sup>30</sup>. 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 condu-*

---

<sup>23</sup> Apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 159-60.

<sup>24</sup> **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 288.

<sup>25</sup> **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 160-1; **Teoria da norma da tributária**. Op. cit., p. 74.

<sup>26</sup> **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 69 e ss.

<sup>27</sup> **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Op. cit., p. 91.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha C. Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 220.

<sup>29</sup> **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 167 e 190.

<sup>30</sup> **O imposto sobre serviços na Constituição**. Op. cit., p. 46.



ta”<sup>31</sup>. 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.

#### **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, isto sim, ferramentas conceituais de que se serve o cientista 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<sup>32</sup>. 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<sup>33</sup>. 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<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 53.

<sup>32</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, p. 62.

<sup>33</sup> A norma jurídica, aqui, é vista como um **juízo hipotético**, em que, como ensina José Roberto Vieira, “...se vincula certa consequência à realização condicional de um acontecimento, sendo que a previsão hipotética do evento e a consequência estão conectadas pelo princípio do dever-ser.... (...) Denomina-se também tal vinculação, no mundo do Direito, como ‘imputação’ (HANS KELSEN) ou como ‘causalidade jurídica’” (PONTES DE MIRANDA; LOURIVAL VILANOVA) (*Ibidem*, p. 57).

<sup>34</sup> A árdua tarefa de expor o pensamento de um autor da envergadura de Paulo de Barros é sempre suscetível de pequenos deslizes. Assim, por exemplo, J. A. Lima Gonçalves incorreu em equívoco ao

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*”<sup>35</sup>, 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 aceção 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)*”<sup>36</sup>.

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**<sup>37</sup>, 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...*”<sup>38</sup>.

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 406/1968). No entanto, esta **hipótese 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*”<sup>39</sup>.

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

---

enunciar que o critério material para Paulo de Barros Carvalho seria a própria **descrição objetiva do fato (A isonomia na norma tributária)**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 35).

<sup>35</sup> **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 169.

<sup>36</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI**. Op. cit., p. 63.

<sup>37</sup> **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 172.

<sup>38</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI**. Op. cit., p. 64. As menções à expressão *direito subjetivo* feitas ao longo do presente texto, incluindo aquelas decorrentes da citação do pensamento de outros autores, como ocorre nesta situação, devem ser vistas com um pouco de cautela, em virtude do que será escrito, em capítulo posterior, a respeito do *mandamento*.

<sup>39</sup> **Teoria geral do tributo**. Op. cit., p. 91.

José Roberto Vieira<sup>40</sup>, 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<sup>41</sup>. A Constituição Federal de 1988 traçou de modo rígido a competência tributária de cada um desses entes. Todavia, esta aptidão para criar tributos<sup>42</sup> 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**<sup>43</sup>.

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.

---

<sup>40</sup> **A regra-matriz de incidência do IPI.** *Op. cit.*, p. 60.

<sup>41</sup> Aos Territórios, a Constituição de 1988 não outorgou competência tributária. Dispõe o art. 147 da Carta Magna, que à União, em Território Federal, incumbem os impostos estaduais e, também, os municipais, se o mesmo não for dividido em Municípios.

<sup>42</sup> É o conceito de competência tributária apresentado por Roque A. Carrazza (**Curso de direito constitucional tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 266).

<sup>43</sup> **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 92 e ss.

A **base de cálculo** é uma grandeza localizada na consequência que dá a exata dimensão da hipótese tributária<sup>44</sup>. Sua importância é tal que se ousa afirmar ser impossível estar ausente em um tributo perante o sistema jurídico pátrio<sup>45</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**<sup>46</sup>. E Misabel Derzi adicionou uma outra função: **a de permitir determinar a capacidade contributiva**<sup>47</sup>.

A **alíquota**, se imprescindível à base de cálculo, não poderá faltar na estrutura da regra-matriz<sup>48</sup>. 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 art. 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”<sup>49</sup>.

## IV CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se falar em tributação, nos dias atuais, não se pode deixar de lado o problema da segurança jurídica. Este valor constitucional é concretizado não apenas em nível normativo, mas também administrativo e judicial, através dos quais se constrói a semântica da norma jurídica.

---

<sup>44</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha C. Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, p. 256. A doutrina é farta em conceituações desse fator. Valdir de Oliveira Rocha (**Determinação do montante do tributo**: quantificação, fixação e avaliação. 2. ed. São Paulo: Dialética, p. 101 e ss.) traz à tona o pensamento de vários autores.

<sup>45</sup> A tese da **tributação fixa**, muito divulgada pela praticidade que enseja no cálculo do objeto da prestação tributária, é admitida por Sacha Calmon (**Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Op. cit., p. 94). Todavia, entende-se que a sua adoção somente colabora para a degradação de inúmeros princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva. Paulo de Barros foi um dos primeiros a tecer críticas. Do mesmo modo, pode-se verificar isto em José Roberto Vieira (**A regra-matriz de incidência do IPI**. Op. cit., p. 67) e Marçal Justen filho (**O imposto sobre serviços na Constituição**. Op. cit., p. 164 e ss.).

<sup>46</sup> **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 228 e ss.

<sup>47</sup> **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Op. cit., p. 255.

<sup>48</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**. Op. cit., p. 68.

<sup>49</sup> **Determinação do montante do tributo**: quantificação, fixação e avaliação. Op. cit., p. 149.

É dizer que o conteúdo da norma jurídica não é um dado, pronto e acabado, mas que depende da sua **interpretação**, seja pela Administração Pública, seja pelo Poder Judiciário.

Mas, sem dúvida que, mesmo em um momento histórico de grandes mudanças e incertezas, o princípio da legalidade não pode ser descurado. Pelo contrário, deve ser fortalecido.

Deve-se empreender uma defesa vigorosa da legalidade nas suas três principais dimensões: a da constitucionalidade, da legalidade em sentido estrito e da legalidade administrativa. Só assim será possível manter hígidos os pilares da segurança jurídica.

Quando se fala em legalidade, no sentido de constitucionalidade, está a se referir à necessidade de que as leis tributárias infraconstitucionais observem a constituição. Exemplo, de nada adianta um Estado da Federação editar a melhor lei sobre o Imposto de Grandes Fortunas se a mesma não possui autorização constitucional.

Em lado oposto, de nada adianta termos uma estruturação normativa de acordo com a Constituição, se a cobrança do tributo, realizada pela Administração Pública, não tiver respaldo em lei (legalidade administrativa – art. 37 da CF/1988). Não pode, por exemplo, um tributo ser cobrado através de meios vexatórios (crime de excesso de exação – art. 316, § 1º do Código Penal).

Mas, principalmente, o princípio da legalidade tributária possui uma dimensão central que é a da reserva de lei ou legalidade em sentido estrito, prevista no art. 150, I da CF/1988.

A construção doutrinária em torno desse princípio remonta à década da Magna Carta de 1215, mas, no Brasil, seu desenvolvimento mais vigoroso se deu a partir do momento em que se criou a categoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (sem descurar dos antecedentes teóricos, acima mencionados).

O que se procurou desenvolver no presente trabalho foi demonstrar a importância de tal instituto para a configuração da segurança jurídica.

É possível dizer que quanto maior for o rigor na definição da RMIT de cada um dos tributos maior será a segurança jurídica, especificamente porque maior será a estabilidade, cognoscibilidade e previsibilidade em relação aos atos do poder público na tributação e também porque menos espaço de configuração normativa restará a esse.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALIENDO, Paulo. Estudo das normas tributárias. **Nomos – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, n. 35, 2015.

CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: RT, 1974.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005.

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

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**. 3. ed. Tradução de João B. Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977.

FISCHER, Octavio Campos. A Escola Glorificadora da Finalidade: Contribuições e Reforma Tributária. **Revista CEJ / Conselho da Justiça Federal (CJF)**. Brasília, CJF, v. 7, n. 22, p. 35-40, set., 2003. Disponível em:

<<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/562/742>>.

Acesso em: 13 abr. 2018.

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

GONÇALVES, J. A. Lima. **A isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

PÉREZ LUÑO, Antônio-Enrique. **La seguridad jurídica**. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

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

SHAW, José Luís. La clasificacion de los hechos generadores tributarios en funcion de sua aspecto temporal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo RT, n. 31, jan./mar. 1985.

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: Fórum, 2004.

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

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1992.