

JONATAS MONTEIRO DOURADO

**HERMENÊUTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO APLICADO A
REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

FACULDADE DE DIREITO DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

São Paulo

2010

JONATAS MONTEIRO DOURADO

HERMENÊUTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO APLICADO A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão de curso no Programa de Especialização em Direito Tributário da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, visando a obtenção de título de especialista.

FACULDADE DE DIREITO DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

São Paulo

2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter aberto os caminhos e me ajudado em todos os momentos que pensei ser impossível concluir esta etapa de minha vida.

Agradeço aos meus amigos e colegas de sala que sempre me apoiaram e acreditavam em meus ideais e prontamente me auxiliavam em momentos de dificuldades.

Agradeço ao Professor Julio Cesar Pereira, que sempre me incentivou a acreditar em meu potencial e pelas inúmeras orientações não somente nos trabalhos mas na vida como um todo, sempre compreensivo e atencioso nos fortes debates em sala de aula.

Enfim, agradeço a família em especial minha saudosa mãe que sempre me incentivou aos estudos e este trabalho dedico a ela, pois foi a causa de eu chegar até aqui e acredito que futuramente irei escrever o mesmo agradecimento na dissertação de Mestrado e tese de Doutorado, ela foi um exemplo e seus ensinamentos foram a maior riqueza que tive.

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
ABSTRACT	6
INTRODUÇÃO	7
1 SISTEMA JURÍDICO	9
2 FONTES TRIBUTÁRIAS SOB O PRISMA SISTÊMICO.....	13
3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
4 HERMENÊUTICA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA INSERIDA NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	20
5 APLICAÇÃO NO MUNDO FENOMÊNICO	21
CONCLUSÃO.....	24
REFERÊNCIAS	25

RESUMO

Este trabalho inicia-se em avaliar o direito tributário e sua colocação no sistema jurídico tributário baseado nos meios práticos estabelecendo o liame entre a regra-matriz de incidência tributária e o ordenamento jurídico tributário, traduzindo em linguagem simples: a quem se aplica identificando os sujeitos da relação posicionando-os de forma lógica e estrutural, o devedor e a prestação devida ao ente público. Com isso teremos a transparência da importância da regra-matriz e veremos que seus princípios axiológicos poderão servir em diversos ramos do direito. Partindo dessa premissa, conseguimos aplicar no mundo fenomênico exemplificado nas Contribuições de Melhoria, onde teremos de forma objetiva a demonstração essencial da regra-matriz atuando de forma eficaz, possibilitando ao exegeta o mapeamento e a identificação de todos os critérios inerentes ao tributo.

ABSTRACT

This study begins assessing the tax law and its placement in the legal system, based on the practical means of establishing the link between the original tax rules incidence and the tributary law method. It means: who is responsible for identifying the subjects for placing them in a logical and structural manner, the debtor and the price he owes to the State. This way, we'll have the importance of the transparency regarding the original rule and see that their axiological principles may serve in various branches of law. From this assumption, we can apply it on the phenomenal world exemplified on Improvement Contributions, where we'll have the essential demonstration of the original rule acting properly, allowing the scholar to identify all the criteria inherent in the duties.

INTRODUÇÃO

Esta monografia tem como escopo o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária dentro Sistema Jurídico Tributário.

O estudo realizado fará uma busca da hermenêutica do Sistema e a importância da aplicação dos critérios da regra matriz para que possa ser observada a função desta identificação na aplicação do direito positivo tributário.

Traçaremos um liame entre as fontes tributárias criadas pelo sistema jurídico tributário até que se chegue a um conceito de norma jurídica e sua validade dentro do ordenamento jurídico.

Posto isso, vemos que a regra matriz tem uma função essencial para que esta norma válida dentro do ordenamento seja aplicada de forma organizada, pois conseguiremos identificar uma norma geral e abstrata sob o prisma hipotético narrado na regra matriz, e por conseqüente teremos a norma geral que será transformada em norma individual e concreta identificada a partir destes critérios.

Em seus modais a regra matriz esta no patamar de identificação da norma jurídica onde se poderão diferenciar os eventos dos fatos concretos, e dentro do plano sistêmico jurídico tributário ela atinge o mínimo irreduzível do deontico, preenchendo os requisitos mínimos para a interpretação da norma jurídica.

Com este estudo teremos um entendimento do sentido e alcance da regra matriz dentro do sistema jurídico tributário e sua atuação para elucidar a finalidade para qual foi criada e não a simples análise crítica de sua forma técnica criada pelo exegeta.

O Cientista do direito em sua descrição jurídica atingiu com base no texto bruto do prescritor normativo que havia a necessidade de não só identificar como se cria as normas e sob qual fundamento estão amparadas, mas sim a forma de identificar a quem seria aplicado, ou seja, “o alvo normativo” qual seria o objeto atacado e quem seria o responsável em atingir esse “alvo”, entretanto ele só poderá cumprir estas funções com o mecanismo correto.

Queremos destacar este afo entre o texto de lei e a norma jurídica identificada pela regra matriz como fruto hermenêutico.

O trabalho apresenta objetividade em seus temas, com fulcro em alcançar uma leitura proveitosa e mostrar que os mecanismos do cientista e o do poder legiferante não são perfeitos existem muitas situações interpretativas não amparadas por este instituto, todavia poderíamos até dizer que seria falha do sistema ou, com data vênua, falhas nos apontamentos da regra matriz em alguns institutos jurídicos tributários, por exemplo, nos casos de imunidades, isenções e benefícios concedidos aos contribuintes, todavia este estudo visa trazer os benefícios gerados pela regra matriz não excluindo a sua órbita, pois ela está inserida no sistema jurídico tributário.

.

1 SISTEMA JURÍDICO

Antes de tratarmos do sistema jurídico é necessário abordar e entender a hermenêutica semântica da palavra sistema. Trazendo uma ideologia de sistema temos que analisar um mínimo de compreensão pelos sujeitos destinatários que lhe garanta uma condição sistêmica conforme entende Paulo de Barros Carvalho¹.

Trazendo a idéia de compreensão podemos definir o sistema como a formação de objetos proporcionado a finalidade de se vincular sob um princípio uníssono por partes ligadas a um vetor ordinário. Tendo elementos ligados e aglutinados entre si ante uma referência determinada, alcançando assim um entendimento matricial de sistema. Paulo de Barros Carvalho² em sua obra menciona Tércio Sampaio Ferras Jr. *identificando como repertório ao conjunto de elementos, e de estrutura ao complexo das relações que entre eles se estabelecem*.

Não obstante, conseguimos extrair no campo científico as classificações dos sistemas baseado na obra de Marcelo Neves³ que prevê divisões em sistemas reais ou empíricos e sistemas proposicionais. Os reais ou empíricos, que não são aceitos por Paulo de Barros Carvalho em razão dos modelos propostos em sua obra, são compreendidos por objetos do mundo fenomênico e social, e os proposicionais se estendem a esfera da linguagem.

Dentre a classificação proposta temos duas subespécies: proposicionais nomológicos e nomempíricos. A primeira se refere onde as partes componentes são entidades ideais (fórmulas proposicionais); não possuem denotação existencial, partindo de axiomas e desenvolvendo-se mediante operações lógico-dedutivas, já o segundo é subdividido que se compõe por hipóteses descritivas, aplicado ao caso dos sistemas enunciados científicos ou de proposições prescritivas, como acontece com os sistemas que se dirigem à conduta social, para alterá-la (sistema das regras morais, jurídicas, religiosas, etc).

Isto posto, temos uma ideologia que a hermenêutica do sistema traz um sentido inerente a vida de determinado instituto tornando-o capaz de assumir um ciclo de vivência

1 CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*: 19ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007; p. 137

² Ibid., p. 138

³ NEVES, Marcelo, *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, Saraiva, 1988, p.4.

alcançando seus objetivos através de seu núcleo (ex. sistema solar o sol como núcleo da vida do nosso universo) obtendo um alcance de produzir efeitos na realidade fazendo com que o sistema seja uma maneira utilitária e eficaz para sua referência determinada (ex. alcance do sol é aquecer os planetas e trazer equilíbrio e as estações solares regulando a vida e o ciclo sistêmico).

Não podemos tratar de sistema sem mencionar a valiosa teoria de Niklas Luhmann que faz menção a um sistema que se auto regula e cria seus próprios mecanismos para introduzir institutos que se fazem necessários atendendo a realidade ou retirá-los quando não forem mais coerentes ou apresentar vícios e anomalia não sendo mais necessários, e essa teoria conhecida como Sistema Autopoiético.

Faremos um mergulho raso pela teoria luhmanniana pois será alvo de pesquisas de estudos futuros e como ponto de partida Luhmann preconiza que o sistema e o ambiente se diferenciam, pois o primeiro está sob a ótica interna e o segundo na externa, este era seu objeto de estudo não adotando a forma isolada. Porém para fazermos essa análise e necessário se ater a três obstáculos epistemológicos para melhor compreensão dessa teoria. O primeiro destaca-se a sociedade que é constituída de pessoas e relação de pessoas na qual é constituída por meio de comunicação; já o segundo diz que as sociedades têm fronteiras territoriais ou políticas, mesmo que elas sejam compostas apenas por comunicação não podendo ser limitada dentro de um espaço; o terceiro consiste na separação entre o sujeito e o objeto.

Adiante, para Luhmann existem quatro sistemas: não-vivos, vivos, psíquicos e sociais. Faremos menção somente do sistema social composto pela comunicação, onde assevera que o ambiente irrita o sistema levando-o a auto-produzir-se, com isso teremos o fenômeno da “autopoiese” do grego “*auto*” quer dizer “mesmo” e “*poien*” significa “produzir”, destarte, Luhmann, importou este conceito da biologia elaborado por Maturana e Varela.

Para Paulo de Barros Carvalho, a teoria luhmanniana consagrou o direito um sistema autopoiético de segundo grau, adquirindo uma autonomia em razão do sistema autopoiético geral, que é a sociedade. Acrescenta também que este sistema autopoiético é auto-reprodutivo, onde seus elementos, seus processos e suas estruturas são construídos a partir do próprio sistema e não por influência de outros.

Luhmann entendia que as unidades dos sistemas sociais não configuram pessoas, mas atos de comunicação, estendendo este conceito ao direito seriam atos de comunicação os atos jurídicos.

Celso Campilongo⁴, também citado por Paulo de Barros Carvalho⁵, trata do esclarecimento das colocações luhmannianas, onde o direito promove a “*generalização congruente das expectativas normativas*”. Posto isso, temos a ideologia jurídica sistêmica, sendo que o código binário (licito/ilícito) envolvendo a realidade jurídica que através da comunicação, eivados de linguagem, se auto-reproduzem criando um subsistema: o direito, que absorve estas informações pertinentes a sua matéria, onde restará seus critérios metodológicos de formação de normas.

Tratando do sistema no aspecto jurídico, visa regular as ações sociais, atingindo não só um equilíbrio dessas ações, mas compor os conflitos existentes na mesma realidade. Com isso, o direito não é só ordem, ele também se constrói *no* e vive *do* conflito. Neste ponto inclui-se a possibilidade do direito também engendrar desordem e conflito⁶, nessa linha de raciocínio Luhmann aponta o direito como um dos principais fatores de integração social, mas também aponta seu papel desintegrador.

Nesse sentido Gunther Teubner⁷, afirma que o sistema jurídico é autopoiético de segundo grau, *autonomizando-se em face da Sociedade, enquanto sistema autopoiético de primeiro grau, graças a constituição auto-referencial dos seus próprios componentes sistêmicos e à articulação destes num hiperciclo*.

Assim, o sistema jurídico se restringe sintaticamente fazendo uma combinação extremamente importante aplicada a nossa realidade que é identificada através da hermenêutica deste tema. Desta forma, a operacionalização do direito dentro do sistema jurídico se dá pela combinação dos três modais: permitido, proibido e obrigatório.

⁴ CAMPILONGO, Celso Fernandes, *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo, Max Limonad, 2002, p. 19

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 2007, p. 148

⁶ ARNAUD, André-Jean; DULCE, Maria José Fariñas. *Introdução à análise sociológica dos sistemas jurídicos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. Cf. p. 144 e seg.

⁷ TEUBNER, Gunther, *O direito como sistema autopoiético*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 31.

Não obstante dessas colocações, temos a importância de identificar dentro do sistema, o sistema jurídico acompanhado do complexo arquétipo conceitual e seus detalhes; temos a realidade social por intermédio da comunicação fazendo um liame com sua auto formação e seus próprios mecanismos aplicando a uma formação própria de normas, que servirão para regular a vida social.

Portanto, o sistema jurídico tem a função específica de basicamente, distinguir o legal do ilegal, o lícito do ilícito, ou seja, na linha de comunicações da sociedade, o direito se especifica na produção de um tipo particular de comunicação que procura garantir expectativas de comportamentos assentadas em normas jurídicas.

Com intuito de fazermos um estudo organizado a partir da explanação do sistema jurídico identificaremos seus passos de formação e a importância de cada instituto jurídico dentro deste sistema autopoietico detendo suas funções que juntos o tornam efetivo.

Falar em sistema jurídico autopoietico seria a priori uma metodologia filosófica jurídica, mas neste trabalho queremos alcançar não só a partícula filosófica, mas também o sentido material abarcando os institutos jurídicos que fazem parte deste sistema tornando-o eficaz para a realidade social.

A problemática que existe dentro do sistema jurídico autopoietico segundo Luhmann, é como manter sua ordem interna e sua auto-conservação e, ao mesmo tempo, significar ou dar sentido às influências do seu meio.

O sistema jurídico também se diferencia de seu meio, porém opera nesse mesmo meio por influência dele. Essas relações não se traduzem como normativas, porém como uma produção de sentido dos ruídos provocados pelo ambiente no sistema jurídico que este codifica e transforma em operações próprias, isto é, normatividade.

A identificação do sistema jurídico é de suma importância para o cientista do direito, que exerce seu papel fundamental descrevendo as leis, identificando mecanismos de interpretação destas proposições normativas bem como sua posição na realidade social não excluindo sua formação e posição dentro deste sistema jurídico.

Para tanto, dentro das classificações do exegeta, há de se ressaltar que o sistema autopoietico prevê seus mecanismos de auto-criação, bem como seus meios de excluir determinada matéria quando passam a ser inócuas para o sistema. Isso consagra as formas que o sistema jurídico prevê para a criação de seus mecanismos reguladores, prevendo as fontes para sua formação de normas através de seus veículos introdutores, que trataremos à seguir.

2 FONTES TRIBUTÁRIAS SOB O PRISMA SISTÊMICO

Primeiramente precisamos entender o que significa o vocábulo fontes, que ao nosso entendimento é de onde emana determinada coisa ou objeto, e podemos chamar de onde origina sua nascente, entretanto ela só surge quando provocada, um exemplo natural seria uma fonte de água que teria sua nascente emanada de uma rocha, que para água sair esta teria que ter sofrido um impacto ou ser ferida. Um exemplo que poderíamos utilizar seria de Moisés no deserto, como narra a Bíblia no livro de Gênesis, onde o povo de Israel perecia por muita sede, e estando ele em uma situação difícil e sem saída recorre a Deus que o orienta a tocar na rocha, e ao fazê-lo, dela começa emanar água, saciando a sede do povo.

Por este entendimento temos como fonte a origem substancial de determinada coisa no mundo fenomênico provocada por um agente competente, sob a égide de um sistema criado com uma referencia determinada, aplicando dentro deste complexo a forma de criação de todos os sustentáculos deste sistema.

Trazendo esta conceituação para o direito temos um entendimento objetivo que fontes do direito se refere a órgãos habilitados pelo sistema aptos a produzirem normas, respeitando determinado processo, entretanto como leciona Paulo de Barros Carvalho⁸ sobre as fontes afirmando que “*regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma (...)*”. Esta outra norma que trata o Paulo de Barros Carvalho é chamada de veículo introdutor de normas.

Sob esse prisma não há duvidas da amplitude semântica de fontes e sua importância dentro do sistema jurídico tributário, trazendo eventos do mundo fenomênico social,

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 2007, p. 47,48

regulados por regras onde se prevêem normas que serão introduzidas no ordenamento regulando as atividades e comportamentos tanto do agente tributante como do contribuinte.

Essa ideologia semântica abre grande possibilidade para várias significações, porém não faremos menção de todas, segundo Eurico Marcos Diniz Santi⁹, essas significações estão no bojo do fundamento de validade de uma ordem jurídica e também norma jurídica de competência, que regerá a produção de outras normas jurídicas.

Dentre estas afirmações existem fontes materiais e formais do direito, que em breves palavras podemos afirmar que na primeira estão ligadas aos fatos da realidade social que, descritas hipoteticamente nos supostos normativo, tem o condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto (enunciação dos fatos jurídicos), ex.: Costumes, analogia, princípios gerais de direito público, de direito tributário e equidade, já na segunda serão normas que introduzem regras no sistema, ex.: Constituição Federal.

Através desta divisão podemos agora mencionar os instrumentos introdutórios destas normas no sistema, que são entendidos por instrumentos introdutórios primários e secundários. Os instrumentos primários são as leis em sentido lato e os estatutos normativos que têm vigor de lei e são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico: Lei Constitucional; Lei Complementar; Lei Ordinária; Lei Delegada; Medidas Provisórias; Decreto Legislativo e Resoluções.

Já os instrumentos secundários são normas que por si só não possuem força vinculante capaz de alterar estruturas do mundo jurídico-positivo, estando subordinados as leis: Decreto Regulamentar; Instruções ministeriais; Circulares; Portarias; Ordens de serviço e Outros atos normativos de autoridades administrativas:

O prisma de atuação dentro do sistema é de suma importância, pois sem as fontes tributárias não poderíamos falar em mecanismos de criação de normas jurídicas para a composição do sistema, seria ineficaz falarmos dele sem seus mecanismos que o tornam aptos a ser reconhecido como jurídico, ademais, não poderíamos dizer sistema, pois não teriam elementos aglutinados para sua composição e reconhecimento, isto é, seria vazio, em razão de seus elementos não estarem ligados para seu funcionamento eficaz.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 50

Passaremos a entender a norma jurídica dentro da realidade sistêmica tributária, uma vez que, o sistema só será reconhecido por seus mecanismos pautados em uma referência, dentre as fontes que consagram os meios lícitos de criação normativa dentro do sistema, alcançaremos a significação e validade da norma jurídica.

Norma Jurídica é a significação que se obtém a partir da leitura do texto do texto do direito positivo que aparecem em forma de enunciados, que por sua vez produz na mente do leitor sua compreensão e aplicabilidade. Portanto, para que se tenha a ideal compreensão da norma, seu sentido e aplicabilidade dentro de um suporte físico, o texto contendo sua significação, prescrevendo seus enunciados, teremos a presença do mínimo irreduzível do deôntico, que trataremos no próximo tópico, onde para se ter o sentido devidamente compreendido pelo destinatário, deve se revestir de um *quantum* de estrutura formal que possibilitará a mensagem do direito.

Seus signos, bem explorados por Paulo de Barros Carvalho¹⁰ que adotou a linha de pensamento de E. Husserl, onde o signo está focado no suporte físico, a significação e o significado, utilizando da linguagem por ele destacada, podemos dizer que: “*toda linguagem, com conjunto sígnico que é, oferece três ângulos de análise (...)*”. Esses ângulos citados estão no plano do suporte físico utilizando um substrato material, produzindo uma formação de compreensão mental do texto, que esta no plano da significação e os significados relacionados aos objetos ajustados a sua representatividade. De uma forma rasa podemos dizer que o texto está contido no plano do suporte físico com base concreta e material para lançar representação mental na consciência humana (significação de forma sintática) juntamente criando relação semântica com os objetos e sua representatividade no plano dos significados.

Posto isso, podemos dizer que Suporte físico – é entendido como palavra falada (ondas sonoras) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel) onde será escrito o texto; Significado – tratará da existência concreta ou imaginária relacionada ao objeto que será seu significado e a Significação – será a suscitação de nossa mente uma noção, idéia ou conceito de algo.

Nesta coordenação axiológica, a norma jurídica tributária para ser validada dentro do sistema jurídico tributário deverá obedecer ao regramento instituído pelo sistema que será

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário- Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva, 2007, p. 17

aplicado através das fontes jurídicas tributárias, que a partir desse será identificada como norma válida dentro do sistema.

Nesse sentido, podemos aduzir que ao afirmar que norma “N” é válida, ela faz parte de sistema “S”, ou seja, a norma “N” tem um condão de pertinência de suas proposições normativas vinculadas ao sistema do direito posto. Esta validade se traduz como atributo que qualifica a norma jurídica que desde sua formação está condicionada com as regras sob um dos prismas da significação das fontes de direito entendida pelo fundamento de validade de uma ordem jurídica que cria uma norma jurídica de competência que regula a produção de outras.

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Tratar da regra matriz de incidência tributária seria um universo de assuntos e posicionamentos, mas traremos breves conceitos e de uma forma razoável o tema será descrito para se alcançar a proposta deste trabalho que versa sobre a importância deste instituto no sistema jurídico tributário.

A regra-matriz de incidência tributária é o núcleo de uma norma jurídica tributária, definindo, de tal forma, a incidência fiscal através da normatização de uma obrigação (principal) de alguém pagar tributo. Portanto, esta é a norma de conduta que institui um tributo, ou seja, que faz surgir no ordenamento jurídico à obrigação tributária e, com isso, possibilita a sua exigência pelo sujeito ativo. Ainda podemos dizer que a regra-matriz de incidência tributária é a norma (como produto da hermenêutica) que prescreve os elementos necessários à da incidência tributária, em termos axiológicos é “o mínimo irreduzível de manifestação do deontico”, sendo, desta forma, a definição básica do “*dever-ser*” absoluto tributário.

A relevância da regra-matriz está justamente no fato desta ser o mínimo irreduzível da manifestação do deontico: sem a conformação de todos os seus critérios, não haverá incidência tributária e muito menos poderá haver exigência do tributo, pois estes são

elementos mínimos para compreensão, ou seja, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹¹: *É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um “quantum” de estrutura formal.*

Sua funcionalidade é um marco jurídico tributário, desta forma, da análise do conceito de regra-matriz de incidência e a função do descritor (hipótese) e do prescritor (conseqüente) da norma, encontramos a cátedra operativa e prática dos esquemas descritos, qual seja, o campo de incidência para criar a relação jurídico-tributária.

A Regra-matriz tem como objetivo formar uma norma jurídica tributária, ou seja, ela cria uma incidência fiscal e normatiza certa obrigação principal. O ponto nuclear da regra-matriz é que se caracteriza como um mecanismo jurídico de instituição de tributos, que possibilita sua exigência dentro do sistema jurídico tributário.

A regra-matriz como mínimo irreduzível da manifestação do deôntico, em que o intérprete se vale dos enunciados prescritivos para a formação da norma jurídica, traz a significação normativa para seu leitor. Realizando esta etapa como marco inicial, é importante destacar que sem a subsunção dos fatos à norma, não há de se falar em relação jurídico-tributária, condição necessária para identificar os direitos e deveres dos sujeitos a ela submissos.

Sob essas condições temos que entender que há diferenças entre o evento e fato e o fato jurídico tributário, que é de grande relevância para identificação da implicação de validade analítica do tributo para que sejam atingidos pela regra-matriz. O evento é um acontecimento possível na sociedade, presenciado ou não por alguém, que fica apenas no mundo do ser. O fato trata-se do evento relatado em linguagem competente, e por fim o fato jurídico tributário será o relato em linguagem competente, do acontecimento descrito na hipótese da regra-matriz, ou seja, o fator hipotético previsto na norma tributária.

Portanto, temos que mencionar o liame da narrativa deste fato e a implicação tributária, desde que esteja previsto esse fato na hipótese tributária, com isso a assertiva de

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário- Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo, Saraiva, 2007 p. 20

Lourival Vilanova¹², conclui-se que a hipótese traz todos os elementos identificadores do evento que, ocorrido no mundo social, possa ser relatado em linguagem competente e introduzido no mundo do Direito, tornando-se a este pertencente, e que também assevera Geraldo Ataliba¹³ que a hipótese de incidência trata-se de uma descrição legal de um fato, sendo esta uma “*formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato*”. O fato é “jurídico” por ter sido introduzido no mundo do Direito pelas provas produzidas quanto à sua efetiva ocorrência, sendo, assim, capaz de irradiar efeitos jurídicos, e é “tributário” porque sua eficácia está atrelada à instituição do tributo. Com isso a fenomenologia da incidência tributária está na subsunção do fato à descrição da hipótese, dando azo à formação da relação jurídica e de seus efeitos previstos no conseqüente, que passaremos a tratar a seguir.

Antes de abordar os critérios da regra-matriz é mister apresentar de forma concisa a sua classificação, que pode ser entendida como (i) norma de estrutura ou de comportamento segundo o pensamento de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, as normas de conduta seriam aquelas que instituem as regras-matrizes de incidência tributária, os deveres instrumentais, por exemplo, e as normas de estrutura seriam aquelas que delineiam a permissão para instituir tributos. Podem ser também classificadas como (ii) primária ou secundária onde a norma primária prevê no seu antecedente, o tributo, já como norma secundária em seu conseqüente prevê a sanção no caso do descumprimento da norma. Em tempo podem ser dispositiva ou sancionatória, neste caso a regra-matriz também será classificada como (iii) dispositiva por apresentar dentro do antecedente as hipóteses tributárias e por fim, (iv) geral e abstrata ou individual e concreta, onde, será geral e abstrata por se tratar de uma norma jurídica aplicada a todos ou determinadas classes sociais, só poderá haver norma individual e concreta quando for qualificado o sujeito passivo da obrigação, determinado pela sentença jurisdicional.

Passando por estas considerações classificatórias identificaremos os critérios norteadores da regra-matriz, porém cabe ressaltar que o papel do descritor (hipótese) da regra-matriz é identificar os critérios que delimitam e reconhecem um fato e o prescritor componente do conseqüente da regra-matriz, tem como papel identificar os critérios referentes à relação jurídica, cuja formação se inicia a partir do momento em que se verifica a ocorrência do fato previsto no descritor da norma.

¹² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência*. São Paulo, Malheiros, 1992, p. 53

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário e método*. São Paulo, Noeses, 2009.

O antecedente normativo prevê os critérios que norteiam o tributo e identificam o fato jurídico tributário, da seguinte forma:

- **Critério material:** define o comportamento da pessoa física ou jurídica, expresso por núcleo verbal e condicionado às circunstâncias de espaço e tempo;
- **Critério espacial:** determina o lugar que ocorre o fato típico, ou seja, em quais áreas limites que o fenômeno deve ocorrer geograficamente ou, genericamente, onde qualquer fato ocorrido no território deve ser considerado. Não se confundido com o campo de validade da lei;
- **Critério temporal:** composto das indicações da regra sobre a definição do preciso instante da ocorrência do fato, o que acarretará a formação da relação jurídica entre o credor e o devedor do tributo.

Já o conseqüente normativo identifica os critérios norteadores da relação jurídico-tributária do modo seguinte:

- **Critério pessoal:** identifica os sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária);
- **Critério quantitativo:** define o objeto da prestação (o *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, representado pela base de cálculo e alíquota).

Posto isso, podemos concluir que a regra-matriz exerce uma função essencial para o direito tributário trazendo com seus critérios um juízo axiológico de significação da norma tributária identificando o fato se é ou não tributável e, partindo desse ponto, instaurando o nexu tributário através da relação jurídica tributária, sendo ela a norma instituidora do tributo.

4 HERMENÊUTICA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA INSERIDA NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

A regra-matriz de incidência, como apontamos no item anterior, nos gera uma significação através de seus critérios para identificar o tributo, com isso podemos interpretá-la como um mecanismo primordial para o operador do direito, que fará desse meio uma forma mais elucidativa para absorver os seus parâmetros legais.

Nessa produção de normas a hermenêutica avança pelos lapsos temporais onde a sociedade exhibe uma realidade diversa e essa interpretação e produção legiferante tenta acompanhá-la, com isso, o sistema também se adequa nessa dimensão fenomênica social, gerando uma forma prescritiva coerente representando assim um grande desafio ao exegeta ao desempenhar seu papel descritivo das normas. A regra-matriz não difere disso da azo ao interprete juízos axiológicos para classificar os tributos onde se terá a partir de seus enunciados apresentados pela regra-matriz estrutura lógico-sintática, assim defendida por Paulo de Barros Carvalho¹⁵, fazendo uma menção genérica de seus acontecimentos factuais ligados aos seus critérios compositivos, sejam eles, material, espacial e temporal, não afastando a conduta que é regulada através de seu consequente normativo, por seus critérios pessoal – indicando o sujeito ativo e passivo, bem como seu critério quantitativo, onde é definido sua base de cálculo e alíquota. Todos esses elementos virão expressos nos enunciados legais, não admitindo sua retirada por previsões de hierarquia inferior.

Com efeito, a inserção da regra-matriz no sistema é clara em razão dela se tornar um meio essencial para que o intérprete a use com a finalidade de se efetivar o que está disposto no texto legal. Ela é inserida no sistema não como uma norma válida, lei ou regramento, mas sim um mecanismo para se identificar o tributo e sua validade através de seus critérios, esse fim axiológico que podemos aceitar a regra-matriz dentro do sistema jurídico tributário, ou até mesmo compreendê-la como um sub-sistema jurídico tributário para os tributos.

¹⁵ Lourival Vilanova, em feliz colocação preconiza que “não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato-de-querer ou de pensar ocorrente no sujeito eminente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota”. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p.16. Norma é uma estrutura lógico-sintática de significação, que conceitua fatos e condutas, representando-os como significações objetivas. A proposição normativa (jurídica ou prescritiva) é sua forma lógica, revelando estrutura hipotética geral ou individual, abstrata ou concreta. *Norma jurídica – proposição jurídica*, p.17.

Podemos afirmar esse pensamento partindo dos planos dos sistemas integrando-os a realidade matiziana sob a referência dos elementos que compõem o tributo através de seus enunciados que serão aptos a produzirem seus efeitos jurídicos partindo desse mecanismo sistêmico. Esses modais ligados a teoria de Hans Kelsen, *dever ser*, nos dão suporte seguindo a respectividade desses planos de linguagem, confirmando nosso posicionamento referencial da regra-matriz onde S_1 é composto pelo conjunto das letras palavras ou frases que formam um texto em sentido estrito, seguindo adiante pelo plano do S_2 apresentado por regras gramaticais de determinado idioma construídas por referências com ligação significativa à sua base material que lhe sustenta, gerando um sentido para o plano de conteúdo dos enunciados prescritivos, já no plano S_3 com base no sentido de seus enunciados prescritivos teremos então a hermenêutica da formação normativa aplicado ao sistema de normas jurídicas e por fim S_4 onde teremos a organização das normas de uma forma escalonada, ligadas por coordenação e subordinação entre estas unidades construídas, criando um conjunto montado e a forma e ordem superior do sistema normativo, desta forma integrando o texto em sentido amplo.

Posto isso, o sentido que vislumbramos após uma rápida análise dos planos semióticos S_1 , S_2 , S_3 e S_4 é que a hermenêutica da regra-matriz inserida no sistema jurídico tributário, partindo desses planos interligados aplicados ao sistema normativo, nos traz a significação dos enunciados sob a égide semiótica tributária, onde o intérprete fará sua leitura e identificação dos seus elementos no texto normativo, pois a regra-matriz não confronta os planos de linguagem, mas sim os auxilia intra-sistema, fazendo com que as normas sejam aplicáveis a realidade social reduzindo sua complexidade se valendo dos modais deônticos.

5 APLICAÇÃO NO MUNDO FENOMÊNICO

Ante o exposto, faremos uma análise nos planos axiológicos do sistema jurídico tributário à aplicação da regra-matriz no plano fenomênico tomando como parâmetro as Contribuições de Melhoria.

Essas contribuições serão tratadas sob o prisma da regra-matriz demonstrando a eficiência deste mecanismo para identificação da aplicação do tributo.

Apresentaremos um breve entendimento das Contribuições de Melhoria fazendo menção de suas características, e o que a diferencia das demais espécies e alguns apontamentos importantes para que seja dado ao leitor a real significação da regra-matriz neste instituto e sua importância como um todo no sistema jurídico tributário.

A Contribuição de Melhoria apresenta características de um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, que, por meio da realização de uma obra pública, acarreta valorização dos imóveis que a circundam. No entanto, pode-se afirmar que é indiretamente referido ao obrigado, em razão de ter como fator exógeno esta valorização do bem, se diferenciando das demais espécies tributárias em razão da obra pública.

Só poderá ser exigida após a conclusão da obra pública, tendo em vista que, só neste momento, será possível verificar se houve valorização ou até desvalorização dos imóveis vizinhos, pois o fator exógeno exigido pelo texto da Constituição Federal é concernente à verificação de aumento do valor de mercado do imóvel vizinho.

Para que dado fato do mundo fenomênico seja passível de tributação por Contribuição de Melhoria, deve-se atentar para a existência de obra pública; valorização de bem imóvel vizinho determinada pela conclusão da obra e Lei Complementar que institua o tributo.

Em observância ao princípio da capacidade contributiva, a contribuição exigida deve ser fixada levando-se em conta o acréscimo patrimonial percebido pelo proprietário do imóvel vizinho à obra pública. Este limite está estabelecido no art. 81 do Código Tributário Nacional, que prevê, ainda, que a soma das contribuições referentes a cada imóvel não poderá ser superior ao custo da obra para o erário público.

Para a cobrança das contribuições de melhoria, a lei estabelece dois limites: o individual, pelo qual o valor exigido não pode ser superior ao da efetiva valorização do imóvel; e o total, pelo qual a soma dos valores exigidos dos proprietários dos imóveis vizinhos não deverá ser superior ao custo da obra.

Em suma será essencial obra pública que gere valorização no imóvel, e o limite para cobrança deste tributo não ultrapassará o valor da obra realizada e esta quantia não será superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, em virtude de realização da obra.

Posto isso, faremos uma análise da regra-matriz inserida neste tributo que mostrará de uma forma simplificada a formulação da norma tributária dentro dos seus critérios para que haja sua identificação desde seu fato jurídico tributável, até quem se deve pagar e o *quantum debeat*, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Antecedente

Crítérios	Objeto
Material	Valorização do imóvel por obra pública
Espacial	Imóveis da vizinhança da obra
Temporal	Conclusão da obra

Conseqüente

Crítérios	Objeto
Pessoal	Sujeito ativo: União, Estados, Distrito Federal ou Municípios Sujeito passivo: Proprietário do Imóvel valorizado
Quantitativo	Base de Calculo: Valor referente a valorização do imóvel

Após esta análise, temos por certo, que com o auxílio da regra-matriz de incidência mapeamos o tributo de forma clara e seus critérios mostram o fato jurídico tributário e sua relação jurídico-tributária após sua efetiva ocorrência.

Destacamos este exemplo para demonstrar efetiva atuação da regra-matriz nos tributos que de forma eficaz, traz a sua identificação e qualificação de seus sujeitos e suas relações e por fim trazendo à fenomenologia do direito tributário.

CONCLUSÃO

Temos por certo que a figura da regra-matriz não se findou apenas para os estudos jurídicos apesar de transparecer apenas para o ramo do direito tributário. Partindo de seus princípios construtivos podemos aplicá-la em diversos ramos do direito se não, em nossas rotinas tomando por base os termos axiológicos nos quais vivemos.

Esta análise se fundamenta também na teoria do sistema que para se alcançar os aspectos jurídicos tiveram sua avaliação inicial de estudos filosóficos eivados da biologia.

Muitos foram aqueles que se dedicaram aos estudos luhamannianos para se extrair a essência jurídica sistêmica, pois houve um primeiro passo, portanto a construção da regra-matriz foi um grande avanço de nossos estudos jurídicos na qual demonstramos neste trabalho.

O sistema como um todo apresenta sua autopoiese onde o sistema social nos originou o pensamento da sua organização estrutural jurídica que permite a produção da própria estrutura e todos seus elementos incluindo também meios de sua extinção, porém toda essa teoria foi extraída por Niklas Luhmann do conceito autopoietico elaborado por outros cientistas.

Partindo desta teoria encontramos nosso sistema jurídico tributário que está inserido no sistema jurídico em sentido amplo, ou seja, um subsistema jurídico, e com estas ramificações podemos perceber que não há como limitar um estudo, pois não só no direito, mas existem outras áreas que são aplicadas a teoria do sistema, como por exemplo, nas áreas científicas que estudam o sistema solar e na medicina o sistema digestivo dentre outras.

Por estas razões que encontramos a regra-matriz como ponto chave dentro do sistema jurídico tributário que não se limita apenas para demonstrar sua importância, mas também uma forma eficaz auxiliadora para que se efetive a função legiferante incluída pelo sistema.

Sob égide dos signos a regra-matriz produzirá futuramente impactos positivos ao cientista do direito que aplicará a essência de seus princípios nos demais ramos do direito influenciando também as demais matérias e outras áreas da sociedade.

REFERÊNCIAS

ARNAUD, André-Jean; DULCE, Maria José Fariñas. *Introdução à Análise Sociológica dos Sistemas Jurídicos*. Rio de Janeiro, Renovar, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência*. São Paulo, Malheiros, 1992.

_____. *Sistema Tributário Constitucional Brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1966.

BIDERMAN, Maria Tereza C.. *Teoria lingüística*. São Paulo, Martins Fontes, 2001.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. São Paulo, Max Limonad, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2007.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo, Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo, Max Limonad, 1998.

_____. *Direito Tributário e Método*. São Paulo, Noeses, 2009.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária e Normas Gerais de Direito Tributário*. In *Interpretação no Direito*, coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Saraiva, 1975.

COÊLHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

DINIZ, Maria Helena. *Conceito de Norma Jurídica como Problema de Essência*. São Paulo, Saraiva, 1999.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito Positivo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976.

_____. *Teoria da Norma Jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 2. ed. 1. reimpr. São Paulo, Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no domínio Econômico*. São Paulo, Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação do Direito*. São Paulo, Malheiros, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 3. ed. Coimbra, Américo Amado Ed.

_____. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans e KLUG, Ulrich. *Normas Jurídicas e Análise Lógica*. Rio de Janeiro, Forense, 1984b.

LUHMANN, Niklas. *O Conceito de Sociedade*. In NEVES, C. B.; SAMIOS, E. M. B. (org.). Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas. Porto Alegre: Ed. UFRGS, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2007.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo, Max Limonad, 2001.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. Saraiva, 1988.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo, Max Limonad, 2000.

TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoiético*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Norma Jurídica – Proposição Jurídica*. Revista de Direito Público, n. 61.