

A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA *STRICTO SENSU*: ESTUDO SINTÁTICO-SEMÂNTICO

Valterlei Aparecido da Costa

Mestrando em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle da Procuradoria da Fazenda Nacional. Advogado em Curitiba/PR. ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3426-5878>. E.mail: costa.valterlei@gmail.com

RESUMO: O presente artigo tem por escopo analisar as diversas concepções a respeito da estrutura da norma jurídica tributária para, ao final, concluir pela incompletude do modelo apresentado pela doutrina tradicional, apontando, a título de complemento, um critério pessoal na hipótese, além de critérios espacial e temporal na consequência, bem como ajustes no critério quantitativo da consequência para comportar adições, subtrações e compensações.

PALAVRAS-CHAVE: Norma jurídica tributária; Hipótese tributária; Consequência tributária.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Da estrutura do direito. 3 A norma jurídica tributária *stricto sensu*. 4 A norma jurídica tributária e o “fato gerador”. 5 A norma tributária na doutrina. 6 Hipótese tributária: ajustes. 7 Consequência tributária: ajustes. 8 Conclusões. 9 Referências Bibliográficas

I Introdução

Há o mundo. E o mundo pode ser descrito¹. Para tanto, descrever o mundo, precisamos de uma linguagem. No entanto, a linguagem também faz parte do mundo. Logo, a linguagem pode ser descrita. A isso chamamos de metalinguagem².

Há o direito positivo. E o direito positivo está no mundo. Assim, o direito positivo pode ser descrito. No entanto, o direito é linguagem. Logo, há uma metalinguagem que descreve o direito positivo. A isso chamamos de ciência do direito³.

¹ “3.11 Utilizamos o sinal sensível e perceptível (sinal escrito ou sonoro, etc.) da proposição como projeção da situação possível, O método de projeção é pensar o sentido da proposição”. Ludwig Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, p.149.

² “Nas discussões sobre a metodologia da ciência, é costumeiro e proveitoso dividir a linguagem da ciência em duas partes, a linguagem observacional e a linguagem teórica”. Rudolf Carnap, O caráter metodológico dos conceitos teóricos, In: *Coletânea de textos*, p.221 (I).

³ “As proposições ou enunciados nos quais a ciência jurídica descreve estar relações devem, como proposições jurídicas, ser distinguidas das normas jurídicas que são produzidas pelos órgãos jurídicos a fim de por eles serem aplicadas e serem aplicadas e serem observadas pelos destinatários do Direito”. Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p.80 (III.3).

Entre o mundo e a linguagem, há uma vinculação. Ambos comungam da mesma estrutura⁴. De igual modo, o direito positivo e a ciência do direito possuem a mesma estrutura. À linguagem que trata da estrutura que está presente tanto no direito positivo como na ciência do direito, chamamos de teoria geral do direito⁵.

De tudo, conclui-se que fazer ciência do direito é emitir uma linguagem que descreva o direito positivo respeitando uma estrutura que é comum tanto à ciência do direito como ao direito positivo.

2 Da estrutura do direito

Tal qual se pode reduzir o mundo a um único elemento⁶, pode-se reduzir o direito positivo à norma jurídica. Não se está aqui, com isso, tratando da ontologia do mundo nem da essência do jurídico. Contentemo-nos com o convencionalismo⁷. O mundo é simples e o direito, que está no mundo, de igual modo, é simples. Não que o direito não possa ser visto, v.g., como tridimensional⁸. Claro que sim! Também pode ser visto como justiça⁹ ou como meio de dominação de classe¹⁰. Por isso, quando se reduz o direito à norma jurídica, não se nega outras aproximações, apenas se tenta atingir um maior grau de precisão por meio de uma determinação específica do objeto. O que chamamos de

⁴ “4.03 [...]. A proposição comunica-nos uma situação; deve, pois, estar essencialmente vinculada à situação. E o vínculo é precisamente ser figuração lógica dela”. Ludwig Wittgenstein, *Tractatus logico-philosophicus*, p.149 (itálico consta do original).

⁵ “Nada dizem de específico, porque as formas lógicas são estruturas compostas de variáveis e de constantes, isto é, de símbolos substituíveis por quaisquer objetos de um domínio qualquer, de símbolos que exercem funções operatórias definidas, fixas, invariáveis”. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p.47 (l.7).

⁶ “Julga Demócrito que a natureza das coisas eternas consiste em pequenas substâncias, infinitas em quantidade, e para elas propõe um local, distinto delas e infinito em extensão. E chama o lugar pelos nomes de ‘vazio’, ‘nada’ e ‘infinito’; e cada uma das substâncias ele chama ‘coisa’, ‘sólido’ e ‘ser’”. Simplício, *Comentários a sobre os céus*, 294.30-325.22. Jonathan Barnes, *Filósofos pré-socráticos*, p.290-291 (III.21).

⁷ “O convencionalista se dá por satisfeito com a simplicidade relativa do conteúdo empírico de uma teoria, não vendo necessidade de conceder um *status* elevado à teoria propriamente dita [...]”. Christopher Ray, *Tempo, espaço e filosofia*, p.128 (4) (itálico consta do original).

⁸ “[...] na teoria tridimensional do direito, tal como a conceituo, o *valor* é o elemento de mediação dialética entre *fato* e *norma*, sendo ele mesmo a expressão de um desenvolvimento histórico no plano das estimativas”. Miguel Reale, *Teoria tridimensional do direito*, p.153 (III) (itálicos constam do original).

⁹ “O jurista dedica-se a desvelar o que é justo nas relações sociais, na sociedade; é, por assim dizer, o *técnico da justiça*, o que sabe do justo e do injusto”. Javier Hervada, *O que é o direito? A moderna resposta do realismo jurídico: uma introdução ao direito*, p.10 (II.2) (itálicos constam do original)

¹⁰ “A ordem jurídica, diz Marx, deve ser entendida com base nas relações de propriedade concretamente existentes. A expressão coerciva de um Estado – comandos, regras, injunções, decretos administrativos – não pode ser outra coisa além da vontade da classe dominante elevada à condição de direito, mesmo que seu conteúdo consista em preservar as condições de funcionamento em vigência no sistema econômico”. Wayne Morrison, *Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo*, p.313 (10).

redução. E como consequência desse pensamento, direito como norma, temos a posição de que uma entidade multifacetada é reduzida a um enfoque delimitado.

Num mundo reducionista, o direito seria um conjunto de normas e todas as normas jurídicas seriam iguais (na estrutura). A isso chamamos de homogeneidade sintática, na qual não haveria uma distinção forte entre princípios e regras¹¹. E, por estrutura, queremos aqui dizer “[...] conjunto de elementos [...] e uma ou mais operações [...]”¹². Logo, a estrutura da norma jurídica é a forma de ligação, por meio de operadores, de seus elementos. Se usarmos uma idiosincrasia semiótica, diremos que estamos no plano sintático, da sintaxe. Essa forma de ligação é o que podemos chamar de “[...] regras de formação, que determinam as combinações independentes permissíveis de membros do conjunto [...]”¹³.

Uma das regras de formação mais famosas do direito é aquela que resulta na estrutura kelseniana. A norma jurídica completa seria formada pela norma primária e a norma secundária¹⁴.

¹¹ A homogeneidade das normas jurídicas vem sendo renegada: “Aqui, regras e princípios serão reunidos sob o conceito de norma. Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deontológicas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípio é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas”. Robert Alexy, **Teoria dos direitos fundamentais**, p. 87. Ao menos desde que HART expôs: “Dworkin é credor de grande reconhecimento por ter mostrado e ilustrado a importância desses princípios e o respectivo papel no raciocínio jurídico, e, com certeza, eu cometi um sério erro ao não ter acentuado a eficácia não conclusiva deles”. Herbert Hart, Pós-escrito, **O conceito de direito**, p.325. De nossa parte, só podemos dizer quanto a essa questão, de serem os princípios diferentes das regras de um ponto de vista estrutural, que “As modas filosóficas mudam com o tempo (ainda que não tão rápido como outras modas), e a atmosfera filosófica de hoje em dia é diferente da que reinava trinta anos atrás. Tudo o que posso dizer em minha defesa é: o fato de que uma teoria esteja em moda não é garantia de que seja a melhor teoria, nem também de que seja uma boa teoria”. Eugenio Bulygin, Raz e a teoria do direito. Comentários sobre “Pode haver uma teoria do direito?” de Joseph Raz, In: Joseph Raz, Robert Alexy e Eugenio Bulygin, **Uma discussão sobre a teoria do direito**, p.119.

¹² José Ferrater Mora, **Dicionário de filosofia**, p.233-234.

¹³ Charles Morris, **Fundamentos da teoria dos signos**, p.28 (III.1) (itálicos constam do original).

¹⁴ Inicialmente KELSEN atribuía o adjetivo “primária” (primär) à norma que contém a sanção, sendo a que traz a conduta que a evita tratada de “secundária” (sekundär): “[...] en el supuesto de que se produzca la conducta contraria se ha de llevar a efecto el acto coactivo. Esta es la norma jurídica em su forma primaria. Por tanto, la norma que establece la conducta que evita el acto coactivo solo puede valer como norma secundaria”. Hans Kelsen, **Teoria pura del derecho**, p.60 (III.14.b). Posição que sofreu justa crítica, pois: “O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso do da teoria kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas ‘primária’ e ‘secundária’ não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico”. Lourival Vilanova, **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**, p. 105-106 (V.1). Em obra publicada postumamente, ao menos na tradução brasileira, houve mudança do austríaco (Hans Kelsen nasceu em Praga, ainda sob a vigência do Império Austro-Húngaro) em relação ao tema, passando a ser “secundária” a norma sancionatória: “O muito que se divulgou no mundo com referência à norma primária e à secundária também não mais corresponde à última opinião de Kelsen. Ele modificou, radicalmente, o seu entendimento sobre a qualificação de duas normas que se interligam num núcleo de um preceito: uma descrevendo a conduta devida e a outra fixando a consequência jurídica da infringência. A segunda norma, Kelsen qualificara primária e a primeira, secundária. No presente tratado, porém, retificou seu antigo modo de pensar: a primeira, hoje, em terminologia kelseniana, é a norma primária e a segunda, a norma secundária”. José Florentino Duarte, Palavras do tradutor, In: Hans Kelsen, **Teoria geral das normas**, p. IX. Digo “ao menos na tradução brasileira” porque já se levantou a seguinte objeção, mesmo que com o friso de que não houve alteração de conteúdo: “Há pequena diferença entre os textos das traduções inglesa e brasileira, na parte final, que, no entanto, não lhe afeta o conteúdo. É que na edição brasileira está escrito ... ‘e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado’, e enquanto na tradução inglesa [General theory of norms, tradução de Michel Hartney] se faz menção a ‘capítulo anterior’”. Marcos Bernardes de Mello, **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, p.65. A passagem, traduzida por José Florentino Duarte, é: “[...] precisa-

COSSIO foi no mesmo sentido, mas as nomeando de endonorma e perinorma¹⁵. Assim, a norma jurídica apresenta uma estrutura bimembre, o que, desdobrando-se, resulta numa estrutura (bi) bimembre já que cada uma das normas, a primária e a secundária, são formadas por uma hipótese e consequência¹⁶. Afinal, na linha kelseniana, todas as normas jurídicas são hipotéticas¹⁷. Resta então concatenar as normas primárias às secundárias. É sempre tentador unir tais normas, formando a norma jurídica completa por meio do conectivo conjuntivo (.)¹⁸. No entanto, se assim procedermos teremos grandes dificuldades para explicar o cumprimento espontâneo da norma jurídica. Visando, então, a evitar isso, vamos aqui, neste trabalho, adotar uma posição mais fraca, ou seja, aquela que une as normas primárias e secundárias por meio de uma disjunção inclusiva (v)¹⁹⁻²⁰.

Em curta síntese, pode-se concluir, num mundo reducionista e convencional, que a estrutura completa de toda e qualquer norma jurídica é: se dado certo fato, então deve ser determinada conduta, ou não sendo a conduta devida, então deve ser a sanção.

se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária — e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado”. Hans Kelsen, **Teoria geral das normas**, p.181 (35). Que podemos ratificar, tradução de Hugo Carlos Delory Jacobs, com: “[...] se tiene que caracterizar la primeira como norma primaria y la segunda como norma secundaria — y no a inversa, como fue formulado por mí em las argumentaciones precedentes”. Hans Kelsen, **Teoría general de las normas**, p.148. E uma consulta ao original também mostra o acerto do tradutor brasileiro: “[...] muß man die erste als primäre und die zweite als sekundäre Norm bezeichnen — und nicht umgekehrt wie dies von mi rim Vorhergehenden formuliert wurde”. Hans Kelsen, **Allgemeine theorie der normen**, p.115. Ao que nos parece, não há nenhum equivo de tradução, tendo KELSEN mudado o nome das normas, passando a denominar a que possui a sanção de secundária, sem que com isso relegasse a importância da sanção. Não há o porquê se imaginar que a mudança de nome implicou uma mudança em sua concepção do direito. Não devemos ir tão longe.

¹⁵ “Lo más notable de esta estructura normativa es que se encuentra dividida en dos miembros por la conjunción o. La Teoría egológica ha denominado endonorma al primer miembro y perinorma al segundo. La prestación es lo que debe ser según la endonorma, pero según la perinorma es la sanción lo que debe ser”. Carlos Cossio, **Teoría de la verdad jurídica**, p.122 (IV.2).

¹⁶ “No interior de cada proposição, temos antecedentes (hipóteses) e consequências (teses), que Kelsen chama pressupostos e consequências”. Lourival Vilanova, **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**, p.106 (V.2).

¹⁷ “As normas jurídicas gerais têm a forma de enunciados hipotéticos. [...]. Uma norma jurídica individual também pode ter essa forma hipotética. [...]. Existem, porém, normas jurídicas individuais que não têm caráter hipotético”. Hans Kelsen, **Teoria geral do direito e do estado**, p.54 (I.C.c). Posteriormente, na 2ª edição da Teoria Pura do Direito, Kelsen vai explicitar que por normas gerais, nisso está “[...] incluindo as normas gerais de omissão [...]”. Hans Kelsen, **Teoria pura do direito**, p.112 (III.12). Já quanto à norma individual categórica, Kelsen dá a entender, no de publicação póstuma Teoria geral das normas, que ela é categórica apenas na aparência, pois a hipótese, e sua ocorrência, seria pressuposta: “Se a norma jurídica individual da decisão judicial é categoricamente formulada, então é porque a autoridade que fixa a norma pressupõe os fatos reais da condição: que *pode* ser cumprida ou infringida”. Hans Kelsen, **Teoria geral das normas**, p.26 (5) (itálico consta do original).

¹⁸ “[...] existem uma conexão necessária entre o valor de verdade de uma conjunção e os valores de verdade dos seus conjuntivos. Uma conjunção é verdadeira se ambos os seus conjuntivos forem verdadeiros; no caso contrário, é falsa”. Irving Copi, **Introdução à lógica**, p.227 (II.8.II).

¹⁹ “Uma disjunção débil só é falsa no caso de ambos os disjuntivos serem falsos”. Irving Copi, **Introdução à lógica**, p.230 (II.8.II).

²⁰ COSSIO adotou a posição de que a norma jurídica se satisfaz apenas com a ocorrência da conduta prescrita na norma que não contém a sanção: “La norma completa resulta, por lo tanto, um juicio lógicamente disyuntivo”. Carlos Cossio, **Teoría de la verdad jurídica**, p.122 (IV.2). No mesmo sentido, foi a lição de VILANOVA: “O esquema da norma jurídica toma a forma ‘deve ser que se H, então C’, ou ‘D (H→C)’. Abrangendo a norma primária e a norma secundária [nossa norma eventual], temos ‘D [(H→C) v (não-C→E)]’”. Lourival Vilanova, **Causalidade e relação no direito**, p.94 (II.12).

3 A norma jurídica tributária *stricto sensu*

A posição reducionista de mundo nos trouxe ao ponto em que tributo não pode ser outra coisa a não ser uma norma jurídica²¹. Novamente uma entidade multifacetada é reduzida a um enfoque delimitado. E como norma jurídica vai apresentar uma e mesma estrutura. Entretanto, há necessidade de uma carga semântica para que uma norma jurídica se diferencie das outras e possa ser chamada de tributária. Sintaticamente não haveria uma ciência do direito tributário²². Sendo assim, é o conteúdo da norma jurídica, seu aspecto semântico, quem dá a feição de tributo e não sua forma. Entretanto, antes de passarmos propriamente para o tributo, enquanto certa e específica conduta, podemos realizar um corte com fins de simplificação do nosso estudo. Limitar-nos-emos à parte da norma jurídica que apenas prescreve a conduta devida que especificaremos como tributária, sem aqui tratarmos das consequências de seu descumprimento²³.

A norma jurídica prescreve uma conduta (ação ou omissão) como consequência de uma dada situação. Mas se queremos a norma jurídica tributária, então não é qualquer conduta que se prescreve, e sim a de se levar dinheiro²⁴. Tem-se, portanto, a consequência da norma jurídica tributária encontrada por meio de uma delimitação semântica: deve-se dar dinheiro a alguém²⁵. Falta, então, descrever a situação que uma vez ocorrida, deve implicar esse dever. Com já afastamos a norma jurídica completa e ficamos apenas com a parte que não contém a sanção, a situação que a norma jurídica descreve como gatilho para a obrigação de dar, de que aqui tratamos, não pode ser um ilícito²⁶.

²¹ Como adeptos da posição de que tributo é norma jurídica, podemos, exemplificativamente, citar: — “[...] tributo é norma jurídica, ao menos no que tange à sua configuração estática”. Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p.99. — “Tributo é a norma jurídica geral, não autônoma, que estabelece uma prestação pecuniária ao Estado, como conseqüente da ocorrência de um fato lícito”²¹. Américo Lacombe, **Obrigação tributária**, p. 110. — “O conhecimento do tributo passa necessariamente pelo conhecimento da norma, pois, afinal, **tributo é norma**”. José Roberto Vieira, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p.70 (negritos constam do original).

²² “[...] o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p.15 (l.6).

²³ Nessa linha: “A norma tributária por excelência é a endonorma tributária [...]”. Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.42.

²⁴ Há aqueles que entendem ser possíveis prestações jurídicas tributárias *in natura* e *in labore*, tais como, a desapropriação, a requisição de bens ou serviços e o serviço militar: “O *objeto* da prestação é que poderá variar segundo o critério da Política Fiscal; esta poderá escolher (mediante criação de regra jurídica) em lugar do dinheiro, um outro bem (ex.: imóvel) ou um serviço pessoal”. Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.633.

²⁵ Quem é esse alguém? “O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física”. Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p.311.

²⁶ “Não se conclua, por isso, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito. [...]. Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isso quer dizer que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um *fato gerador* de tributo pode ocorrer em circunstância ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo

Quando se causa dano, igualmente, pode surgir o dever de levar dinheiro, mas, outrossim, não se trata de tributo, e sim de indenização²⁷. Sabemos, então, num primeiro momento, o que tributo (norma jurídica tributária) não é: *não é multa e não é indenização*.

Há ainda uma outra coisa que tributo não é: *não é ato de vontade*²⁸. Essa situação, entretanto, apesar de ser apresentada pela doutrina junto com os outros dois não, é diferente, pois aqui a delimitação não é mais semântica. Como as normas jurídicas são postas no mundo é algo determinado pelas normas de competência. E dentro desse como, há a especificação de quem, como que conteúdo e observando que forma, criará a norma jurídica. Logo, se o tributo decorre da lei, não significa que é lei. Estar-se-ia confundindo a origem da coisa com o que a coisa é. Sem embargos, para fins de simplificação, vamos pôr no mesmo horizonte que tributo não é *contrato*.

Assim, é o ato lícito e o dever de levar dinheiro ao *fiscum*, concatenados por lei, que recebem o epíteto de tributo. De forma ainda mais precisa, tributo é uma parte da norma jurídica completa, o significado cujo significante somente pode ser a lei, que tem como hipótese uma conduta lícita e como consequência um dever de levar dinheiro a alguém. Essa é a norma jurídica tributária por excelência, em volta da qual as outras se organizam. Em suma, estamos a falar da norma jurídica tributária em sentido estrito²⁹.

4 A norma jurídica tributária e o “fato gerador”

Uma vez exposto o que é tributo, deveríamos continuar com o estudo sintático-semântico da norma jurídica tributária, enfocando como se estruturam sua hipótese e consequência. No entanto, vemos necessidade antes de recapitularmos um clássico ensinamento da nossa doutrina: a situação descrita na norma jurídica não se confunde com ocorrência dessa situação³⁰.

irrelevantes do ponto de vista tributário”. Hugo de Brito Machado, Arts. 3º a 5º, In: **Comentários ao código tributário nacional**, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), vol. I, p.27 (itálico consta no original).

²⁷ “[...] não configura tributo aquela cobrança de valores destinados a recompor o patrimônio público lesado em decorrência de certa atividade, ainda que lícita, pois a responsabilidade pode ser objetiva ou quase objetiva nas hipóteses previstas em lei ou na Constituição”. Misabel Derzi, Nota de atualização, In: Aliomar Baleeiro, **Direito tributário brasileiro**, p.36.

²⁸ Para quem acredita que a lei possui vontade, tributo seria uma manifestação de vontade da lei: “Assim como para o nascimento da obrigação de Direito Privado é essencial a manifestação de vontade das partes (obrigação *ex voluntate*), para o nascimento da obrigação tributária é essencial a manifestação da vontade da lei (obrigação *ex lege*)”. Ruy Barbosa Nogueira, **Curso de direito tributário**, p.146 (itálicos constam do original).

²⁹ “[...] nada mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais”. Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 252 (itálicos constam do original).

³⁰ Nem todos concordam com a separação: “[...] temos observado que não existe uma distinção entre a relação subjetiva abstrata e a relação obrigatória concreta, que não existe um dever tributário distinto da concreta obrigação tributária: o dever tributário não se determina num primeiro momento abstratamente em virtude do momento de vinculação com o sujeito

Uma coisa é a norma jurídica que descreve um evento e prescreve uma conduta, ligando as partes por meio do deôntico. Outra, bem diferente, é a ocorrência no mundo do ser daquilo que a norma jurídica descreve³¹. Os planos não se confundem e não ter em conta tal distinção pode provocar problemas de grande monta, como o de se utilizar a expressão “fato gerador” para o abstrato e para o concreto, sem qualquer distinção³². Além do mais, a ambiguidade não é o único problema, pois a expressão “fato gerador” é ainda infeliz ao traduzir um ideia de que o dever de conduta seria gerado pelo fato³³.

Claro que a ambiguidade apontada — um termo se referir tanto à situação abstrata, prevista na norma jurídica, como à efetiva ocorrência da situação descrita abstratamente — não é uma exclusividade do direito tributário³⁴. Entretanto, por ter se tornando uma “entidade onipresente”, houve a necessidade de um maior combate ao uso da expressão “fato gerador” no direito tributário. E, no nosso entender, o ponto de inflexão, a Batalha de Poitiers, é o grande-pequeno livro de ATALIBA, no qual não só apontou que a expressão “fato gerador” estava ligada a dois significados distintos, como também propôs nomes para evitar tal situação³⁵:

ativo, para concretizar-se num segundo tempo em uma obrigação tributária enquanto se verifique o pressuposto de fato”. Dino Jarach, **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo, p.94-95.

³¹ Também não se confundem a conduta devida com a sua prática de fato pelo sujeito.

³² Ao que parece, foi essa falta de clareza que levou ao que podemos chamar de glorificação do fato gerador: “Neste ensaio de teoria geral de direito tributário material toda análise ocorre, então, tendo como centro o pressuposto de fato da obrigação tributária, o fato imponible. Trata-se de uma glorificação do pressuposto [...]”. Dino Jarach, **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo, p.98. FALCÃO também é bem incisivo: “O fato gerador é um conceito fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário”. Amílcar Falcão, **Fato gerador da obrigação tributária**, p.31. Entretanto, o mesmo FALCÃO procura se afastar do que qualifica de “exagero”, mas, ao fim e ao cabo, acaba por confirma a importância do “fato gerador”: “Sem incidir no exagero de afirmativa tão radical [não passa toda a teoria do direito tributário de um desenvolvimento da própria teoria do fato gerador], pode dizer-se, entretanto, que inúmeros conceitos de institutos de que se ocupa aquela disciplina têm como ponto de partida a noção mesma de fato gerador [...]”. Amílcar Falcão, **Fato gerador da obrigação tributária**, p.32.

³³ O próprio termo “geração” causa estranha, pois seu significado filosófico é, “Segundo Aristóteles, ‘a mudança que vai do não-ser ao ser do sujeito, segundo a contradição’: a passagem da negação da coisa a coisa”. Nicola Abbagnano, **Dicionário de filosofia**, verbete “geração”, p.484. Assim, dizer o que gera a obrigação tributária causa certo embaraço em razão do significado que se quer dar a “gerar”. De todo modo, uma das críticas mais fortes à expressão é aquela de BECKER, para quem “[...] o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual”. Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.318. Entretanto, o próprio FALCÃO, apesar de usar e consagrar ainda mais uma expressão que já era famosa, tinha em conta a existência de dificuldades: “É certo que também tal expressão é passível de crítica. Em especial, o qualificativo de gerador contém uma impropriedade. Não é o fato gerador quem cria, quem digamos assim, gera a obrigação. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei”. Amílcar Falcão, **Fato gerador da obrigação tributária**, p.29.

³⁴ “A palavra alemã *Tatsbestand*, que, ao pé da letra, significa ‘situação dos fatos’ ou ‘estado das coisas’, e que os italianos traduzem por *fattispecie*, indica, pois, não o fato bruto, mas sim o ‘tipo de fato’ ou o ‘fato-tipo’ previsto na norma de direito como pressuposto lógico da incidência do preceito ou dispositivo”. Miguel Reale, **O direito como experiência**, p. 205.

³⁵ BECKER já havia chamado a atenção para a dualidade, mas foi infeliz com a escolha dos novos nomes ao tentar desfazê-la, como se percebe nessa passagem: “A *mesma* regra jurídica não pode incidir, mais de uma vez, sobre a sua hipótese incidência *realizada*”. Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.322 (itálicos constam do original). Afinal, uma previsão que já ocorreu não é mais uma hipótese. De todo modo, a melhor doutrina atual acolheu os ensinamentos e estabelece de força incisiva a distinção entre os planos: “Esclareçamos, de início, nosso repúdio à locução ‘fato gerador’, consagrada pelo legislador nacional, por sua equivocidade flagrante, já que alude simultaneamente a duas realidades inconfundíveis: a descrição hipotética do fato (uma abstração) e o próprio evento material (algo concreto)”. José

[...] sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência³⁶⁻³⁷.

Há a descrição de um evento que ainda não se deu e há posteriormente a efetiva realização no mundo do ser do evento descrito. Estamos diante de dois significados diferentes, razão pela qual devemos nomeá-los diversamente. Entretanto, não vamos utilizar os nomes sugeridos por ATALIBA, hipótese de incidência tributária e fato imponible, mas, por mera questão de estipulação, ficaremos com aqueles dados por CARVALHO, quais sejam, hipótese tributária e fato jurídico tributário³⁸.

5 A norma tributária na doutrina

Reduzimos o direito à norma jurídica. A norma jurídica, por sua vez, de forma analítica, nós a decompos: dado o evento, então deve ser a conduta; ou não sendo a conduta devida, então deve ser a sanção. E para o estudo tributário, fizemos um corte, limitando-nos à primeira parte. Assim, de posse de uma estrutura minimalista, passamos a saturar os categoremas, expondo que evento é a descrição de uma situação lícita e que conduta devida é a de levar dinheiro. Por fim, avalizamos que para o direito tributário brasileiro, o suporte físico na qual esse fragmento de norma jurídica se manifestará é a lei. Aqui está, portanto, o resultado do nosso trabalho até o momento. Já quanto ao próximo passo, devemos aprofundar a análise da estrutura da norma jurídica tributária, mas antes há a necessidade de algumas palavras sobre a doutrina que versa sobre o tema.

Decano no estudo da estrutura da norma tributária em sentido estrito, BECKER entende que a hipótese é formada por um núcleo, que é único, e por um ou mais elementos adjetivos que devem ocorrer, possíveis de demarcação, portanto, num determinado lugar e tempo. Assim,

Roberto Vieira, Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana ente os tributos, In: Eurico de Santi *et al.* (Coord.), **Tributação das empresas**: curso de especialização, p.177.

³⁶ Geraldo Ataliba, **Hipótese de incidência tributária**, p.54.

³⁷ A posição ATALIBA, apesar de ter-se firmado, também sofreu críticas: “Em princípio, ‘fato imponible’ seria aquele fato que ‘estaria sujeito à imposição tributária’, por isso ‘imponible’, isto é, passível de imposição. Não é, propriamente, o que ocorre. Apenas surge o fato e a incidência acontece, automática e infalível, fazendo desabrochar relação jurídica caracterizada por uma prestação de dar. Não existe o fato e a incidência anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, em concomitância com seu nascimento, já assumiu na plenitude as virtudes de sua juridicidade [sic]”. Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p.123.

³⁸ “[...] preferimos chamar o fato acontecido no campo da realidade física de ‘fato jurídico tributário’, reservando à descrição legal o nome de ‘hipótese tributária’ ou ‘suposto tributário’”. Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p.123. Já CARRAZZA vale-se das expressões fato gerador *in abstracto* e fato gerador *in concreto*: “A base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência do tributo (fato gerador *in abstracto*) assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible (fato gerador *in concreto*)”. Roque Antonio Carrazza, **Curso de direito constitucional tributário**, p.226 (itálicos constam do original).

A dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único *núcleo* de um ou mais *elementos adjetivos* e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas *coordenadas de tempo e lugar*³⁹.

E prossegue ensinando que o núcleo é a parte mais importante da hipótese. Mas a tão conhecida precisão do gaúcho também — raras vezes, é verdade — falha. BECKER afirma que o núcleo da hipótese é a base de cálculo⁴⁰. No entanto, como se tratará mais adiante, a base de cálculo pertence à consequência da norma tributária e não a sua hipótese. Em relação ao elemento (s) adjetivo (s), também possui ele sua importância, pois — se é o núcleo quem dá o gênero — a espécie tributária é obtida a partir dele⁴¹. E das várias possibilidades de elementos adjetivos, uma está sempre presente: “Este *elemento adjetivo* sempre constante é o que liga a hipótese de incidência a alguém”⁴². Por fim, a hipótese, ao fixar núcleo e elemento (s) adjetivo (s), estabelece quando e onde eles devem se dar. Temos, então, as coordenadas de tempo e espaço⁴³.

Já quanto à consequência da norma jurídica, que BECKER chama de “relação jurídica”, é composta de dois polos: o positivo e o negativo. Sabemos que “A pessoa que se encontra no pólo negativo, assume a posição jurídica de *sujeito passivo* na relação jurídica. A pessoa que tomar lugar no pólo positivo, assume a posição jurídica de *sujeito ativo*”⁴⁴. Esses sujeitos estão ligados, tendo o sujeito ativo direito à prestação e o sujeito passivo o dever de prestá-la. Com efeito, “A relação jurídica é entre pessoas, isto é, entre entidades capazes de ter direito, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções”⁴⁵. Por sua vez, a prestação jurídica é um fazer ou não fazer, pois “[...] *nunca é o bem* (dinheiro, móvel ou imóvel, etc.) [...]”⁴⁶. Isso porque um dar ou não dar é sempre um fazer ou não fazer.

³⁹ Alfredo Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.329 (itálicos constam do original).

⁴⁰ “*Núcleo* – Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. [...] [...] é o núcleo que confere o *gênero jurídico* ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a *base de cálculo*”. Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.329 (itálicos constam do original).

⁴¹ “*Elementos Adjetivos* – No conteúdo da hipótese de incidência, além do núcleo, existem ainda um ou mais elementos das mais diversas naturezas que *adjetivam* o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especialização. O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as *espécies* jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidas por elementos adjetivos”. Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.330 (itálicos constam do original).

⁴² Alfredo Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.331 (itálicos constam do original).

⁴³ “Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. [...]. As *coordenadas de lugar* podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares [...]. As *coordenadas de tempo* podem condicionar o acontecimento do núcleo e elementos adjetivos à *contemporaneidade* [...]. Ou a *sucessividade* [...]. Ou a *sucessividade dentro de prazo* [...]”. Alfredo Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.333 (itálicos constam do original).

⁴⁴ Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.340.

⁴⁵ Pontes de Miranda, **Tratado de direito privado**, Tomo I, p.169.

⁴⁶ Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.347 (itálico consta no original).

“Distingue-se a prestação do seu *objeto*. A prestação é o *facere* ou *non facere*. O *objeto* da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito”⁴⁷.

Em linhas gerais, esse é o entendimento do grande BECKER sobre a norma jurídica tributária. E como pioneiro, fez um trabalho excepcional, que mudou a forma de se ler o direito tributário. Mas, em sua ardente paixão pela defesa da importância da base de cálculo dos tributos, cometeu o grave erro de localizá-la no núcleo da hipótese, em vez de devidamente a assentar na consequência, como meio de encontrar o objeto da prestação jurídica.

Outro que deu grande contribuição para o estudo da norma jurídica tributária foi ATALIBA que pregou ser a estrutura da norma jurídica tributária igual a de qualquer outra norma jurídica, mas acabou seguindo por um caminho um pouco distinto em relação à posição adotada neste trabalho — a de que a norma jurídica apresenta uma estrutura sintática (bi) bimembre — ao analiticamente decompor a norma jurídica em três partes, a saber, a hipótese, o mandamento e a sanção⁴⁸. Fato que não passou despercebido a CARVALHO:

[...] afastamos desde já a possibilidade de juntas a esses dois elementos – hipótese ou supostos e consequência – um terceiro, que seria a sanção, posto que adotamos a aludida dicotomia das regras jurídicas e, com isso, a norma sancionadora seria precisamente outra regra, com hipótese e consequência próprias⁴⁹.

De todo modo, prosseguiu aquele que foi um dos mais renomados professores da PUC/SP, limitando o estudo tributário, em seu sentido estrito, à hipótese e ao mandamento:

Os critérios para cabal desempenho desse trabalho estão na lei: na hipótese de incidência e no mandamento. Na hipótese de incidência, a indicação do sujeito ativo e dos critérios para determinação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva mensurável do aspecto material (base impositiva) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota – inserida no mandamento – à base calculada, obtém-se, em cada caso, o *quantum* devido, objeto da obrigação, nascida do fato impositivo⁵⁰.

Afirmações que precipitaram, não sem razão, uma chuva torrencial de críticas. O desequilíbrio entre os componentes da hipótese e do mandamento é patente. Todo o foco é dado à

⁴⁷ Alfredo Augusto Becker, **Teoria geral do direito tributário**, p.347 (itálico consta no original).

⁴⁸ “Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide. Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas”. Geraldo Ataliba, **Hipótese de incidência tributária**, p.42.

⁴⁹ Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p. 18.

⁵⁰ Geraldo Ataliba, **Hipótese de incidência tributária**, p.119.

hipótese⁵¹. Não se deve ter medo de especular que isso decorre de ter ATALIBA transmutado para a hipótese a glorificação existente em torno do fato gerador. Mas há muitos méritos em ATALIBA que, ao contrário de BECKER, corretamente separou o aspecto material da base de cálculo. Com efeito, o núcleo da hipótese não é mais a base de cálculo. Mas, após a promoção da separação, equivocou-se ao assentar a base de cálculo, pois a localizou ao lado do aspecto material, na hipótese, deixando apenas a alíquota no mandamento. Com a devida vênia, tal formatação não procede:

Estão [...] na consequência, a alíquota e a base de cálculo, que determinam o conteúdo do dever-ser. Não procede, assim, a afirmação de Geraldo Ataliba, no sentido de que a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência⁵².

Mas a confusão não para por aí. Afirma ATALIBA que na hipótese de incidência encontra-se o aspecto pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo)⁵³. Sem maiores preocupações, poderia se dizer que a assertiva é exata. Mas uma olhadela mais apurada põe a nu o equívoco. Uma coisa é quem deve praticar a situação descrita na lei para que a incidência ocorra; outra coisa, totalmente diferente, é quem deve levar a outrem o dinheiro. Distinção que passou despercebida ao professor da PUC/SP, mas não a COELHO:

[...] o dever e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o 'aspecto pessoal' servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno⁵⁴.

Tanto BECKER quanto ATALIBA merecem aplausos por seus esforços em traçar a estrutura da norma jurídica tributária. Mas isso não impede que se reconheça os defeitos dessa empreitada. O bastão, então, foi passado a CARVALHO que deu novo vigor ao estudo por meio do que

⁵¹ COELHO cita CARVALHO como aquele que primeiro apontou o dedo para a falta de harmonia entre a hipótese e a consequência na teoria de ATALIBA: “[...] credite-se ao Professor Paulo de Barros Carvalho o mérito de ter chamado a atenção da tributarística brasileira, quicá latina, para a importância do ‘mandamento’ da norma na mecânica de sua aplicação à vida, com seu notável *A Teoria da Norma Tributária*”. Sacha Calmon Navarro Coelho, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p.111 (itálicos constam do original). E o faz com razão: “Verdadeiramente melancólico o papel que se atribui à consequência das endonormas tributárias, enquanto se reserva à hipótese a virtude de conter os dados essenciais, os elementos definidores dessa classe de fenômenos jurídicos”. Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p.112-113. Dando de volta a palavra a COELHO: “A melhor doutrina, contudo, vem se equivocando no estudo e na descrição da norma tributária. Toda ênfase é posta na *hipótese de incidência* (fato gerador *abstrato*); nela são alojados elementos estruturais que estão, em verdade, nas consequências das normas (*mandamentos*)”. Sacha Calmon Navarro Coelho, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p.101 (itálicos constam do original).

⁵² América Lacombe, **Obrigação tributária**, p.49.

⁵³ “O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.” Geraldo Ataliba, **Hipótese de incidência tributária**, p.80.

⁵⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p.96.

chamou de regra-matriz de incidência⁵⁵. Assim, a norma jurídica tributária em sentido estrito apresenta a feição bimembre, com hipótese e consequência. Na hipótese, há descrição de um fato, na consequência, existe a prescrição da relação jurídica. Até aqui nada de diferente das formulações anteriores. A questão ganha relevo quando há o destrinchamento de seus critérios. Na hipótese, encontra-se um critério material, temporal e espacial. Na consequência, um critério pessoal e um critério quantitativo:

[...] tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. 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 (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)⁵⁶.

CARVALHO foi muito feliz na distribuição dos critérios entre a hipótese e a consequência. Houve o correto equilíbrio, pois não tratou o autor com preferência qualquer das partes. Assim, não é nenhum exagero dizer que “Está é, talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária”⁵⁷. Após as devidas abstrações lógicas, temos:

$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$. Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; e “.” é o conectivo conjuntor. “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o consequente normativo, onde “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é alíquota⁵⁸.

Sem embargo, há reparos a fazer, tanto na hipótese quanto na consequência da norma jurídica tributária dada por nossa doutrina.

⁵⁵ No brilhante Teoria da Norma Tributária, datado de 1974, é que surge a teoria da regra-matriz de incidência, mas sem que o autor ainda lhe desse esse nome. Ademais, seja por modéstia, seja por acanhamento, não foi visionário o autor sobre o impacto da obra no direito tributário: “Esse modo de enxergar a regra jurídica tributária não pretende ser original e sabemos não tratar-se (sic) de posição da qual possam advir consequências práticas sensíveis”. Paulo de Barros Carvalho, **Teoria da norma tributária**, p.115. No entanto, para vermos a importância da obra, basta lembrarmos que: “Atualmente, aproxima-se de uma centena a quantidade de obras que promoveram a aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária a fim de definir a natureza dos tributos brasileiros”. Clarice von Oertzen de Araujo, Prefácio à 5ª ed., In: **Teoria da norma tributária**, Paulo de Barros Carvalho, p.13.

⁵⁶ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p.253.

⁵⁷ Sacha Calmon Navarro Coêlho, **Teoria geral da interpretação e da exoneração tributária**, p.95.

⁵⁸ Paulo de Barros Carvalho, A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, In: Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.) **Curso de direito tributário e finanças públicas**, p.524-525.

6 Hipótese tributária: ajustes

A hipótese tributária traz em seu bojo um critério material, mas como o que faz é recortar o mundo, então também isola uma porção do contínuo espaço-temporal. Assim, há a conduta humana que se pode localizar no espaço e especificar no tempo. Entretanto, não contém a regra-matriz aquele que praticará a conduta. Entretanto, não há um porquê de se ignorar quem a pratica. Por essa visão, então lacunosa a posição apresentada. Ponto mais do que bem lembrado por COÊLHO:

[...] ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um *aspecto pessoal*. É que o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’ ou ‘fazer’) está sempre ligado *a uma pessoa*, e, às vezes, os tributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*⁵⁹.

Outro que se rebelou contra a estruturação da norma jurídica tributária proposta por CARVALHO foi JUSTEN FILHO:

Levando em consideração especialmente que o núcleo da hipótese (aspecto material) consiste na indicação do comportamento de alguém, comprova-se estar o modelo incompleto, já que a representação ideal de uma conduta histórica não se exaure no fornecimento das circunstâncias material, espacial e temporal. Faz-se indispensável, além disso, indicar o *sujeito* da conduta que objetivamente materializa o fato tributário⁶⁰.

Mas o antagonismo das posições não deve ser analisado na versão 0 ou 1, tudo ou nada, sim ou não. Não há dúvidas de que a conduta descrita deve ser praticada por alguém. “A questão é se este dado tem relevância suficiente para ser elevado à categoria de critério da hipótese de incidência tributária”⁶¹. Afinal, ao tratar da estrutura da norma jurídica tributária, “[...] não razoaria versar elementos episódicos, quando o objetivo é surpreender o arcabouço essencial da norma jurídica tributária, seu mínimo irreduzível ou sua unidade monádica”⁶². Entretanto, uma afirmação sobre uma suposta irrelevância de um critério na hipótese não pode determinar a estrutura da norma em si. Importante ou não, a questão é: ele está ou não presente? Para respondermos tal pergunta, basta lembrarmos da seguinte ordem: quem; faz o quê; quando; e onde. Há, portanto, um quem. Assim, “[...] o

⁵⁹ Sacha Calmon Navarro Coêlho, **Teoria geral da interpretação e da exoneração tributária**, p.95-96 (itálicos constam do original).

⁶⁰ Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.47 (itálico consta do original).

⁶¹ José Roberto Vieira, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p.64.

⁶² Paulo de Barros Carvalho, **A regra-matriz do ICM**, p.146.

aspecto subjetivo [...] não pode passar despercebido na análise e confirmação da concretização daquela hipótese⁶³. Afinal,

[...] o âmbito de validade pessoal nas normas gerais existe: ela vale, genericamente, para todos os que praticam o fato previsto no verbo do critério material, - objeto da ação humana. Pode-se até ocultá-lo, para fins de simplificação de análise, pois [...] em grande parte das vezes, ele não é relevante na análise da norma de incidência tributária⁶⁴.

E um exemplo de caso em que o critério pessoal faz-se indispensável, dá-nos JUSTEN FILHO:

Na maior parte dos casos do Direito Positivo, é dispensado critério pessoal expresso. Contudo, há aqueles em que é essencial à ocorrência do fato impositivo uma determinada qualidade ou condição subjetiva. No campo dos tributos não-vinculados, isto é mais raro. O exemplo claro de necessário critério pessoal expresso é o do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, ICMS – em cuja hipótese encontram-se situações fáticas vinculadas à profissionalidade⁶⁵.

Conclui-se assim que a hipótese tributária é formada pelos critérios pessoal, material, temporal e espacial.

7 Consequência tributária: ajustes

A principal celeuma sobre a composição da consequência da norma jurídica tributária encontra-se no critério quantitativo⁶⁶, que para CARVALHO é formado exclusivamente por base de cálculo e alíquota⁶⁷. Uma vez ocorrido o fato jurídico previsto, surge o dever de pagar, que é calculado num “[...] determinado percentual (alíquota), aplicado sobre a base tributável”⁶⁸. Mas isso é tudo? A resposta é um rotundo não, pois “No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é

⁶³ Luís Eduardo Schoueri, **Direito tributário**, p.535.

⁶⁴ Carlos Renato Cunha, **O SIMPLES nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade**, p.105.

⁶⁵ Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.51.

⁶⁶ “A determinação objetiva consiste na imposição de uma conduta, devida pelo sujeito passivo em benefício do ativo. Repelimos, aqui, a alusão de Barros Carvalho ao vocabulário ‘quantitativo’. Reputamos que a norma determina o objeto da relação jurídica – não uma quantia. [...]. Sendo o objeto da relação jurídica uma conduta, a utilização do vocabulário *quantitativo* materializa terminologia inadequada cientificamente”. Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.53 (itálicos constam do original).

⁶⁷ “Há de vir [o critério quantitativo] sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota [...]”. Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p.338.

⁶⁸ José Souto Maior Borges, **Lançamento tributário**, p.147.

forçoso convir que o Professor Paulo de Barros Carvalho deixou desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito)⁶⁹. E, ao menos, duas razões podem ser apontadas:

A uma, porque tributos há que sequer base de cálculo e alíquota possuem. [...]. A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para quantificação do dever tributário o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do quantum debeatur⁷⁰.

Questão à parte os tributos fixos, não há como negar que a consequência da norma tributária, ao prescrever o dever de levar dinheiro, deve determinar como calcular o montante a ser pago. Em alguns casos, base de cálculo e alíquota podem ser suficientes, bastar *per se*, mas nem sempre é assim, pois em muitos casos temos adições, subtrações e compensações. Claro que sempre se pode alegar que “[...] adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo⁷¹”. No entanto, na verdade, as adições e subtrações não são nem posteriores nem anteriores. Apenas estão, geralmente, previstas em outros dispositivos de lei. Ao se formar a norma jurídica tributária, são elas lógica e juridicamente simultâneas à base de cálculo. Não há um porquê de se isolar a base de cálculo na consequência e dizer que os acréscimos e subtrações encontram-se em outra norma jurídica. Se eles determinam o *quantum* a pagar, então pertencem à prescrição normativa.

Na consequência da norma jurídica tributária, há a prescrição de um dever de alguém levar determinada quantia de dinheiro a outrem. Isso é certo. Mas ainda não diz tudo, pois se carece de saber o quando e o onde. Em suma, falta a data e o local de pagamento. Só assim teremos o correto desenho para responder à pergunta: quem deve levar a quem, quanto, quando e onde? Sem isso, ter-se-á uma formação incompleta, com a presença de reticências e espaços.

Em relação à data de pagamento, há muito, desde a regência da Constituição de 1967, é chamada a atenção para sua importância:

[...] pela Constituição, fixar prazo para cumprimento de obrigação pecuniária não é matéria administrativa. É assunto que não comporta discricão. É matéria legal, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do cidadão diante do Estado⁷².

⁶⁹ Sacha Calmon Navarro Coêlho, **Teoria geral da interpretação e da exoneração tributária**, p.99.

⁷⁰ Sacha Calmon Navarro Coêlho, **Teoria geral da interpretação e da exoneração tributária**, p.99 (itálicos constam do original).

⁷¹ José Roberto Vieira, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p.68.

⁷² Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves, Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos, **Revista de direito tributário**, v. 45, p.27.

E esse pensamento sobreviveu ao advento da Constituição de 1988, já que “[...] o princípio da legalidade exig[e] que a lei, além de apontar a *base de cálculo* e a *alíquota* dos tributos, minudenciase o *modo* e o *prazo* de seu recolhimento”⁷³. Assim, o tema tem seu valor para a doutrina.

Entretanto, não queremos aqui, neste artigo, promover um sincretismo entre a legalidade e a estrutura da norma jurídica tributária. Apenas realizamos tais transcrições de grandes autores para mostrar a importância do assunto. De todo modo, um dever dirigido a alguém sem vir acompanhado do quando e do onde deve ser realizado é algo incompleto. Assim,

“[...] a norma tributária determina, além da conduta de pagar e os instrumentos para liquidação do valor a ser pago (base imponible e alíquota ou gravame), outros aspectos da conduta devida. Assim, a determinação sobre o momento em que a conduta exigida deverá efetuar-se e o local em que deverá ocorrer”⁷⁴.

Conclui-se, assim, que a consequência da norma jurídica tributária é formada pelos critérios pessoal (ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), mas não só por eles. O critério quantitativo deve sofrer um ajuste para comportar as adições, subtrações e compensações, bem como ainda deve ser considerada a presença dos critérios espacial e temporal.

8 Conclusões

A norma jurídica tributária é uma estrutura mínima. Disso não decorre que possa ser insuficiente. Assim, não existe razão para mutilá-la, mesmo que com a boa intenção de simplificá-la⁷⁵. Conclui-se, portanto, que a norma jurídica tributária é composta por hipótese e consequência. Na hipótese, há os critérios: pessoal, material, espacial e temporal; já na consequência, encontramos os critérios: pessoal (ativo e passivo), quantitativo (base de cálculo e alíquota), com ajustes para comportar as adições, subtrações e compensações, além dos espacial e temporal.

⁷³ Roque Antonio Carraza, **Curso de direito tributário**, p.236 (itálico consta do original).

⁷⁴ Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.53.

⁷⁵ MARÇAL, que aponta serem incompletos os critérios presentes na consequência, aceita a perda de conteúdo em nome da simplificação: “Preferimos, porém, e mesmo para evitar a construção de um esquema de pouca operacionalidade (por sua tremenda complexidade – até terminológica), restringir-nos à consideração das determinações subjetivas e objetiva (compreendidas nessa a quantitativa, a espacial e a temporal)”. Marçal Justen Filho, **O imposto sobre serviços na constituição**, p.54. Outro, que adota o mesmo entendimento, é VIEIRA: “No que toca ao como, quando e onde pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às quais falta sintonia com a ideia da regra-matriz dos tributos como *arcabouço essencial, mínimo irredutível, unidade monádica*”. José Roberto Vieira, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p.68 (itálicos constam do original).

9 Referências Bibliográficas

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bosi *et al.* 4.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. Prefácio à 5ª edição. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. 5.tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo; LIMA GONÇALVES, J. A. *Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos*. *Revista de direito tributário*, v.45. São Paulo: Revista do Tribunais, 1988, p.24-31.

BARNES, Jonathan Barnes. *Filósofos pré-socráticos*. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BULYGIN, Eugenio. Raz e a teoria do direito. Comentários sobre “pode haver uma teoria do direito?” de Joseph Raz. In: RAZ, Joseph; ALEXY, Robert; Bulygin, Eugenio. **Uma discussão sobre a teoria do direito**. Tradução de Sheila Stolz. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

CARNAP, Rudolf. **Coletânea de textos**. Tradução de Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultura, 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.), **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *A regra-matriz do ICM. Tese de livre docência em direito tributário*. PUC/SP. São Paulo, 1981.

_____. *Curso de direito tributário*. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária** (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COPI, Irving Marmer. **Introdução à lógica**. Tradução de Álvaro Cabral. 2.ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSSIO, Carlos. **Teoría de la verdad jurídica**. Buenos Aires: El foro, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: *BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro*. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DUARTE, José Florentino. *Palavras do tradutor*. In: KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 1986.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2.ed. São Paulo: RT, 1971.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 4.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.

HERVADA, Javier. **O que é o direito?: a moderna resposta do realismo jurídico: uma introdução ao direito**. Tradução de Sandra Marta Dolinsky. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2006.

JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de: Dejalma de Campos. 2.ed. São Paulo: RT, 2004.

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

KELSEN, Hans. **Allgemeine theorie der normen**. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1979.

_____. **Teoría general de las normas**. Traductor: Hugo Carlos Deloy Jacobs. México: Trillas, 1994.

Teoria geral das normas. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 1986.

_____. **Teoría pura del derecho: primeira edición de 1934**. Tradução de Gregorio Robles Morchón y Felix F. Sánchez. Madrid: Trotta, 2011.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo. **Obrigação tributária**. 2.ed. Florianópolis: Obras Jurídicas, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Arts. 3º a 5º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. 1. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.23-41.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORA, José Ferrater. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Roberto Leal Ferreira e Álvaro Cabral. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MORRIS, Charles W. **Fundamentos da teoria dos signos**. Tradução de Milton José Pinto. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

MORRISON, Wayne. **Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2.ed. São Paulo. WMF Martins Fontes, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Atualização de Wilson Rodrigues Alves. 2.ed. Campinas: Bookseller, 2000.

RAY, Christopher. **Tempo, espaço e filosofia**. Tradução de Thelma Médice Nóbrega. Campinas, SP: Papirus, 1993.

REALE, Miguel. **O direito como experiência**. São Paulo: Saraiva, 1968.

_____. **Teoria tridimensional do direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

_____. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação das empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Casualidade e relação no direito**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. Tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3.ed. São Paulo: USP, 2001.