

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**JONATHAN BARROS VITA**

**LIZIANE ANGELOTTI MEIRA**

**ANTÔNIO DE MOURA BORGES**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-438-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade.

4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



# XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: “DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

**A RELAÇÃO ENTRE REGRA DE RECONHECIMENTO E A REGRA MATRIZ DE  
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE ENVOLVENDO HERBERT HART E  
PAULO DE BARROS CARVALHO**

**THE RELATION BETWEEN THE RECOGNITION RULE AND THE TAX  
INCIDENCE MATRIX RULE: AN ANALYSIS INVOLVING HERBERT HART AND  
PAULO DE BARROS CARVALHO**

**Eduardo Silveira Frade <sup>1</sup>  
Juselder Cordeiro Da Mata <sup>2</sup>**

**Resumo**

Adotando como hipótese a teoria de Herbert Lionel Adolphus Hart, que descreve o direito como compreendendo uma união de regras primárias e secundárias, o presente artigo propõe-se a evidenciar este marco teórico, investigando-o no que concerne às regras secundárias, também denominadas de regras de reconhecimento, investigando-as para, então, analisar a regra matriz de incidência tributária tal qual evidenciada no construtivismo lógico-semântico desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, com fim de compreender uma possível relação existe entre ambos modelos teóricos. Utiliza-se, portanto, de uma metodologia dialética, demonstrando aspectos de proximidade entre as teorias tratadas, onde uma colabora com a outra.

**Palavras-chave:** Regra de reconhecimento, Regra matriz de incidência tributária, Hart, Paulo de Barros Carvalho, Construtivismo lógico-semântico

**Abstract/Resumen/Résumé**

Adopting as a hypotheses the Herbert Lionel Adolphus Hart theory, which describes the law as a union of primary and secondary rules, the present paper porpoises the evidence of this theory, researching it on concerning of the secondary rules, also denominated recognition rules, investigating the to, so, analyse the tax incidence matrix rule as presented on the logic-semantic constructivism develop by Paulo de Barros Carvalho, in order to understand a possible relation between both theories. A dialectic methodology is used, showing the proximity between the theories threaten, once one collaborates with de other.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Recognition rule, Tax incidence matrix rule, Hart, Paulo de Barros Carvalho, Semantic logic constructivism

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos, com ênfase em Direito Tributário. Pós graduando *latu sensu* em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Advogado

<sup>2</sup> Especialista em Direito Tributário pelo IEC/PUC-MG . Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Professor. Advogado. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.

## 1 – INTRODUÇÃO

É nítida a influência do positivismo jurídico no construtivismo lógico-semântico, nomenclaturada dada pelo próprio Paulo de Barros Carvalho à sua teoria. Em diversas passagens de suas obras, o autor traz citações de renomados autores positivistas clássicos como Hans Kelsen.

Contudo, outro autor positivista destacado em menor medida nas obras de Paulo de Barros Carvalho é Herbert Lionel Adolphus Hart, não obstante sua teoria possa servir de fundamento para a construção do Construtivismo Lógico-Semântico.

O presente estudo propõe-se a realizar análise crítica dos pontos de conjugação da regra matriz de incidência tributária em sua estrutura lógica semântica (antecedente e consequente), para demonstrar se seria nela despontada a regra de reconhecimento, conforme as inspirações interpretativas da teoria de Herbert Lionel Adolphus Hart, bem como em qual momento da estrutura normativa do deôntico ocorria sua manifestação.

Utiliza-se como marco teórico a teoria jurídica de Hart, cujo fundamento de compreensão do direito assenta-se na existência de regras hábeis a definirem e regerem o direito, quis sejam: as regras primárias, ou de obrigação e; as regras secundárias ou de reconhecimento.

Supletivamente são tecidos esforços sobre o Construtivismo Lógico-Semântico, tal qual oriundo de Paulo de Barro Carvalho, mormente no que tange à Regra Matriz de Incidência Tributária, para analisar se, em sua estrutura lógico semântica, é possível encontrar evidencias das ditas regras secundárias ou reconhecimento, que corroborem com a sua expressão enquanto teoria de compreensão tanto da Teoria Geral do Direito como do Direito Tributário, compreendido pelo próprio autor como um recorte de linguagem dentro do próprio Direito Positivo.

Elucidando um pouco mais as premissas seguidas neste estudo, destaca-se que, para Hart, as regras primárias servem como instrumentos orientadores das condutas dos indivíduos, enquanto as regras secundárias atribuem poderes à determinadas autoridades, sejam entes de direito público ou privado, dedicados à criação e alteração de deveres ou obrigações, estabelecendo, assim, precisos critérios de validade, bem como capazes de alterar ou introduzir novas regras primárias.

Busca-se, pois, a partir da interpretação filosófica de Hart, encontrar fundamentos que lhe permitam subsidiar a regra matriz de incidência tributária, com vistas a investigar em qual momento da estrutura lógica da norma, seja na hipótese (descriptor) ou na consequência (prescritor), manifesta-se o poder de autoridade das regras secundárias e em que medida se daria essa relação, notadamente entre o indivíduo e a norma jurídica.

Restringir-se-á nesta pesquisa apenas o modelo teórico proposto por Hart em relação às regras primária e, principalmente, secundária, para a compreensão do Construtivismo Lógico-Semântico somente no que tange à regra matriz de incidência tributária partir dessa metodologia dialética, o que não reduz a projeção do estudo, pelo contrário, robustecendo-o na medida em que permite um olhar mais conciso e detalhado em apenas alguns aspectos das obras destes autores.

## **2 – O DIREITO COMO CONJUNTO DE REGRAS: UMA ANÁLISE DA TEORIA DE HART**

A filosofia, ao criar modelos teóricos que vislumbrem compreender o mundo empírico, no que tange à sua vertente jurídica, inexoravelmente cria manifestações deontológicas projetando uma realidade tal qual deveria ser firmada pelo direito. Contudo, de outra mão, também atua sobre o mundo do ontológico, abstraindo-se uma teoria que o compreenda tal qual o mesmo se evidencia.

É sobre esse segundo papel da filosofia que o Herbert Lionel Adolphus Hart, doravante simplesmente Hart, concentrou seus esforços. O Professor da Universidade de Oxford, em escritos publicados posteriormente ao seu falecimento, por alunos que se fizeram por ele influenciados, deixa claro que teria originalmente escrito tendo em mente seus leitores, estudantes ingleses ainda não licenciados” (Hart,2007 p.299). Contudo, a repercussão de seu trabalho tomou projeções que transcenderam o âmbito da sala de aula e de seus alunos, chegando a outros espaços e países e, com isso, ganhando admirados e críticos, o que demonstra o conteúdo e respaldo de sua doutrina, afinal, esforços para comentar sua obra, ou mesmo critica-la, não surgiriam se a mesma não fosse de grande relevância acadêmica.

Em que pese diversas críticas levantadas – o que, como afirmado anteriormente, só reforça a robustez dos argumentos levantados por Hart – não se pode olvidar que os escritos do autor contribuíram robustamente à Filosofia do Direito, mormente à vertente positivista da mesma, com aproximação inclusivista da moral em sua construção lógica, pois não dissocia Direito e Moral, esclarecendo que, em determinados momentos, estas podem convergir quando,

para conferir eficácia na solução de casos difíceis, se faria necessária a análise com base em preceitos morais - também denominados pelo autor como zona de penumbra em que a lei não possa ser aplicada isoladamente – melhor solucionando a demanda em contendo, posto não ser a lei tal qual positivada, não ser possível de corresponder aos anseios sociais, de sorte a se fazer necessária a utilização da moral de forma supletiva.

Cerne da construção da teoria do Direito desenvolvida por Hart dá-se na constatação de duas espécies distintas de regras que tanto atuam na construção como na determinação do direito em sociedade, quais sejam estas (i) regras primárias ou de obrigação e (ii) regras secundárias ou de reconhecimento, sendo o Direito, portanto, compreendido como um conjunto de regras.

Maior ênfase dos nossos esforços dirige-se às regras secundárias ou de reconhecimento -uma vez que enxergamos que estas são capazes de influenciar ou corroborar na construção do Construtivismo Lógico Semântico, em especial no que tange à Regra Matriz de Incidência Tributária – todavia, se faz necessário que, para a compreensão das regras secundárias passemos a tratar do Direito como um conjunto de regras, sendo necessário, para tanto, a compreensão das regras primárias ou de obrigação.

Marco teórico da teoria proposta por Hart são os escritos de John Austin (1998) que, em apertada síntese, compreendia o Direito como oriundo de ordens coercitivas advindas do soberano. Na visão de Hart, todavia, tal concepção não fora capaz de reproduzir alguns dos aspectos salientes de um sistema jurídico (HART, 2007, p.89).

Tecendo ponderações sobre a teoria de Austin, Hart esclarece que há leis que diferem de ordens e, embora sendo pautadas em ameaças de um sujeito em relação a outrem, também que se aplicam àquele que as criou, diferentemente do que comumente ocorre com as ordens advindas do soberano, cuja obrigatoriedade de observância recai sobre terceiros e não sobre si próprio.

Hart também aponta que há regras que conferem poderes jurídicos para um determinado sujeito ou corpo de indivíduos, dotando-lhes da autoridade necessária para que possam legislar, julgar ou alterar relações jurídicas já previamente estabelecidas. Estas regras, por sua vez, seriam aplicadas à toda sociedade e não somente restritivamente àqueles que as convencionaram.

Para além das regras convencionais, destinadas à regular as relações privadas, Hart reconhece a existência de duas espécies de regras legitimadoras do Direito em uma dada sociedade, quais sejam: as regras primárias ou de obrigação e as regras secundárias ou de

reconhecimento. Aponta assim que “as regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes públicos ou privados” (Hart, 2007 p.91).

Esmiuçando as regras primárias, também denominadas de regras de obrigação, Hart traça a distinção entre ser obrigado e ter obrigação. Ao ser obrigado, as atitudes tomadas dão-se levando em consideração a consequência advinda na desobediência, ainda que a preferência de ação pessoal seja diversa daquela efetivamente tomada. Exemplificando, Hart apresenta o caso de um assaltante armado que exige que a vítima lhe entregue dinheiro. Ainda que a intenção daquele que sofre o assalto não seja entregar qualquer pecúnia ao assaltante, estando este armado a vítima ignora sua vontade particular e cede à investida daquele que a abordou, cedendo à exigência daquele, sob o medo de ter sua integridade física abalada.

Sobre ter obrigação, Hart fornece o exemplo de um sujeito que deve apresentar-se ao serviço militar compulsoriamente (no caso brasileiro homem com 18 anos de idade). Para ele ter obrigação “é basicamente independente da questão sobre se a pessoa de facto se apresentou ou não a prestar o serviço”, ou seja, quando se tem a obrigação, esta subsiste, ainda que descumprida.

Em outras palavras, ao ser obrigado, o sujeito age diferentemente de sua vontade particular em obediência ao interesse de outrem, porquanto quando se tem a obrigação há um dever não oponível por um sujeito externo que não a própria regra. Sobre ter a obrigação é que se verificariam as regras primária, pois

quando existem regras, os desvios delas não são simples fundamentos para a previsão de que se seguirão reações hostis ou de que os tribunais aplicarão sanções aos que violem, mas são também a razão ou justificação para tal reação e para a aplicação de sanções (Hart, 2007 p.94).

Sob o fundamento de se ter a obrigação depreende-se que desta relação é que surgiria o poder do Estado para aplicar sanções diante dos seus desvios, alicerce para o desenvolvimento do modelo de regras primário.

Nas regras de obrigação não cabe juízo acerca das motivações dos particulares sobre obedece-las ou não, são estas de observância obrigatória por toda a sociedade à elas submetida, ainda que não haja alguém diretamente coagindo a agir conforme o mandamento. O atendimento e a observância parte do próprio sujeito, todavia, sendo passível a aplicação de sanções das autoridades face a não observância delas, porém nem sempre havendo o sancionamento podendo divergir, pois, da predição de que seja provável que os sujeitos sofram diante a sua desobediência.

É o caso, por exemplo, das regras de etiqueta. Assim como ocorre com as regras emanadas de autoridade, espera-se que elas sejam socialmente respeitadas, contudo não havendo previsão de sanção face o seu não cumprimento.

As regras primárias pairam sobre a noção de se ter a obrigação posto que sobre elas emerge uma expectativa de observância tal qual um dever, ainda que não haja sancionamento previsto.

Contudo, as regras primárias também se apoiam na noção de ser obrigado. Nas obrigações de natureza penal ou tributária, por exemplo, ainda que o indivíduo a elas sujeito tenha interesse pessoal pelo seu não cumprimento, as observa, pois seu juízo valorativo subjetivo julga que mais as vale atender face a possibilidade de reprimenda estatal.

As regras de obrigação, portanto, podem existir tanto em relação da expectativa (dever) de observância por parte da sociedade – noção de ter obrigação - como também compelindo o sujeito a elas submetido a agir diferentemente de sua vontade – mais compactuando-se com “ser obrigado”.

É claro que podem existir circunstâncias em que a sujeição de sanções por parte do Estado não seja fator limitante das condutas dos indivíduos, à exemplo de uma mãe que, diante da morte do filho, busca vingança, vindo a matar o assassino daquele, não considerando a possibilidade sancionatória do Estado como limitante de sua conduta. Em situações como essa estar-se-ia, pois, nas ditas zona de penumbra do direito, face a dificuldade e especificidade do caso, cabendo ao julgador a discricionariedade valorativa que lhe é inerente, inclusive valendo-se de princípios jurídicos que julgue apresentar melhor solução para o caso em concreto.<sup>1</sup>

Portanto, as regras de obrigação poderiam subsistir em face da noção de ser obrigado, contudo, bastaria o entendimento que se tenha obrigação para que se verifique os requisitos de observância de forma autônoma, enquanto dever subjetivo.

Neste norte, as regras primárias servem como orientadores e determinantes das condutas dos sujeitos. Subsistem como regras por estarem apoiadas em pressão social, o que, contudo, não implica em necessário juízo sobre a interiorização de sentimentos de compulsão ou pressão.

---

<sup>1</sup> Imperioso destacar que, na visão de Hart, princípios não tem força de regra determinante de conduta e somente podem ser utilizados na ausência desta previsão para solucionar os conflitos que, face a ausência de regra própria positivada, estariam inexoravelmente na dita zona de penumbra do direito, compreendido enquanto ordenamento positivo.

As regras primárias ou de obrigação, além de carregarem o conteúdo semântico de observância, insta destacar que este seria assegurado por via da pressão social, que confere autoridade às próprias regras primárias;

Contudo, o processo de construção de regras é estático, uma vez que a positivação decorre de um procedimento específico já previamente estabelecido, enquanto a construção de padrões sociais (base sob as quais erguem-se as regras) é dinâmico. Desta feita, pode existir uma única regra prevendo diferentes padrões sociais de conduta que, por sua vez, podem ser regulados por mais de uma regra. Neste sentido, é plenamente factível a existência de conflitos de regras primárias, os quais, para serem solucionados, demandam a necessidade de outro tipo de regras, quais sejam: as regras secundárias.

Uma vez que surgem para solucionar o conflito existente entre regras primárias, as regras secundárias surgem dotadas de um pressuposto de autoridade. Na esteira do que dispõe Hart (2007, p. 102) as regras de um grupo não formam um sistema, senão padrões separados, a não ser que haja um ente dotados de autoridade, capaz de unificá-las sob um único prisma e solucionando eventuais conflitos entre regras primárias

Baseada na autoridade que possuem, as regras secundárias são responsáveis pelo estabelecimento de critérios supremos de validade, capazes, inclusive, de alterar ou introduzir novas regras primárias.

Cuidam também na definição de critérios de alteração das regras primárias, evidenciando critérios destinados a resolução de conflitos. Estabelecem, portanto, as regras secundárias os precedimentos por meio dos quais se solucionará eventual problemática acerca das regras primárias, atuando assim para conferir confiança e coerência às decisões judiciais, para tanto cuidando, inclusive, da definição da jurisdição de sua competência enquanto autoridade julgadora.

Em outras palavras, a função das regras secundárias - ou de reconhecimento - é, estabelecer critérios de identificação, alteração e julgamento das regras primárias, estabelecendo os padrões por meio dos quais se observa a validade e eficácia destas. Portanto “podemos dizer que uma regra é válida quando ela satisfaz todos os critérios facultados pela regra de reconhecimento” (HART. 2007, p. 114).

Ademais, as regras secundárias têm caráter “bifronte, que visa tanto a obediência pelos cidadãos comuns como a aceitação pelos funcionários das regras secundárias como padrões críticos comuns de comportamento oficial” (HART, 2007, p. 128), sendo, portanto, sua observância posta à todo o campo social, seja de funcionários públicos ou de cidadãos comuns.

Hart aponta, pois, que a observância das regras secundárias por juízes ou demais funcionários públicos não deve ater-se à juízo valorativo, mas sim devendo ser tomadas e encaradas como padrões de comportamento oficial, não levando-se em considerações eventuais desvios ou lapsos destas.

A regra de reconhecimento, desta feita, subsistiria como uma prática complexa, na medida em que perpassariam diversos campos de atuação das regras primárias, devendo ser observada de forma robusta pelos tribunais, funcionários públicos ou demais cidadãos, que identificam o direito como um conjunto de regras que, caso conflitantes, devam ser resolvidas por uma determinada autoridade.

Hart adverte que a regra de reconhecimento nem sempre será expressa,

na maioria dos casos a regra de reconhecimento não é enunciada, mas a sua existência manifesta-se de modo como as regras concretas são identificadas, tanto pelos tribunais ou outros funcionários, como pelos particulares ou seus consultores” (2007,p. 113)

A existência das regras de reconhecimento, portanto, se daria no campo cognitivo, de forma abstracional, mas que conferiria unidade à todo o sistema jurídico, papel semelhante desempenhado pela norma hipotética fundamental de Hans Kelsen.

Contudo, diferentemente daquela, a regra de reconhecimento não existiria como única no sistema jurídico, mas coexistindo com outras regras de reconhecimento, capazes de dirimir conflitos outros e que em análise conjunta, atuariam interligando-se e conferindo unidade a todo o sistema jurídico, conferindo-lhe a coesão necessária, ainda que podendo existir de forma autônoma.

A eficácia das regras secundárias enquanto resolutive de conflitos das regras primárias, todavia, está condicionada à sua aceitação pelos tribunais, funcionários públicos ou estudiosos do direito, pois ela existe com base numa constatação de sua existência empírica, ainda que existente tão somente como uma abstração, mas que tais autoridades e pensamento confirmam validade de seus critérios.

Portanto, para cumprir o seu papel - de identificação, alteração e julgamento com base nas regras primárias – as regras secundárias devem ser socialmente aceitas e acatadas como critérios de fundamentação das decisões e conclusões daquelas que sobre elas se debruçam, sobretudo pelos funcionários públicos de poder decisional.

Ademais, frisa-se, podem coexistir diversas regras de reconhecimento cuja interligação representa unifica todo o sistema jurídico. De sorte que podem vir a somar-se, quando a opção por uma não rejeitar outra.

Insta destacar que, diferentemente do que defende Ronald Myles Dworkin (1999), as regras de reconhecimento não seriam tão somente um teste de pedigree, pois não seria tão somente um critério conferidor de validade das decisões, mas, como assenta Hart em seu pós escrito, as regras secundárias servem para “fornecer testes relacionados não com o conteúdo factual das leis e sim com a sua conformidade com valores ou com princípios morais essenciais” (HART, 2007, p. 320).

Assim, não somente as regras secundárias não excluiriam a moral, como servem como fundamento decisional e não somente como um teste de validade ou de “qualidade” como aponta a tese do teste de pedigree defendida por Dworkin (1999)

Ademais, considerando Hart que estes valores e princípios morais se verificariam como mutáveis em relação ao tempo e à comunidade em que se estivesse inserida, não precisando ser a regra de reconhecimento necessariamente o único critério de verificação e de validade das decisões de modo que possam coexistir várias regras de reconhecimento simultaneamente.

Contudo, conforme se demonstrará, é a partir da identificação de determinados critérios, sejam valorativos ou factuais, é que se verifica a existência de uma obrigação por parte do jurisdicionado. Por sua vez, estes elementos analisados em sua conjectura é que compreenderiam critérios por meio dos quais se sustentariam regras de reconhecimento.

Destarte, ainda que certa margem interpretativa possa servir na identificação do Direito em sentido amplo, por parte dos juízes, para a identificação de uma regra de obrigação à qual estão submetidos todos os jurisdicionados, ainda se perfaz necessária uma regra de reconhecimento capaz de mensurar critérios factuais de obrigação, posto que é a partir deste estabelecimento que exsurge a obrigação face aos jurisdicionados.

### **3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO MANIFESTAÇÃO DA REGRA DE RECONHECIMENTO: UMA ANÁLISE A PARTIR DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO**

O construtivismo lógico semântico tem, sustenta-se na lógica deôntica enquanto modelo de construção normativa, de tal sorte que a norma passa a ser identificada da seguinte forma:  $D(H \rightarrow C)$ , onde D é um *dever ser*, H corresponde à *hipótese* e C, por sua vez, a uma *consequência*, construindo-se, pois, semanticamente da seguinte forma: *deve ser* que, ocorrendo a *hipótese* haverá um *consequência*.

Tendo como pressuposto a lógica-semântica afirmada, o professor Paulo de Barros Carvalho passa a construir a regra matriz de incidência tributária, destacando elementos, presentes na norma, que comporão para uma melhor análise do âmbito de incidência da norma e de sua construção enquanto estrutura lógica e abstrata presente no consciente do indivíduo que as interpreta.

Na construção da estrutura normativa, no modelo lógico já tratado, há de se atentar aos âmbitos da hipótese (ou *descriptor*) e da consequência (*prescriptor*), posto que o primeiro elemento contempla um antecedente normativo, descrevendo um fato ou uma circunstância de fato por meio dos quais se ensejará a prescrição de uma consequência e seus efeitos jurídicos na medida em que ocorre a concretude do fato. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

*a norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obster-se o vulto abstrato da regra matriz é mister isolar as proposições em si, como forma de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se considera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. (BARROS, Paulo, 2009, p. 262).*

A hipótese, nos termos concebidos pelo professor, está descreve o fato *in abstrato*, enquanto a consequência prescreve uma conduta do indivíduo, vinculada a uma relação jurídica na tônica obrigacional.

Desta construção percebe-se uma certa influência do conteúdo previsto pela regra de reconhecimento, na medida em que a estrutura lógico-semântico vincula o indivíduo a norma, função também exercida pela regra de reconhecimento, na medida em que também prescreve, com base numa norma *in abstrato*, um modo de agir do indivíduo.

Esmiuçando a análise, não custa recordar as funções dadas pelos tipos de regras na teoria proposta por Hart. Para o filósofo as regras primárias prescrevem o comportamento dos indivíduos no que diz respeito a ações que envolvem movimento ou condutas humanas, já as regras do secundárias ou de reconhecimento, disciplinam os atos que culminam na criação a alteração de deveres ou obrigações, conforme se observa:

*as regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados. As regras do primeiro tipo dizem respeito a acções que envolvem movimento ou mudanças físicas; as regras do segundo tipo tornam possíveis actos que conduzem não só a movimento ou mudanças físicos, mas à criação ou alteração de deveres ou obrigações. (HART, 2007, p.91).*

A regra matriz de incidência da norma, em sua vertente tributária (inobstante também poder ser aplicada à qualquer seara da Ciência do Direito), compreende o estabelecimento de critérios de identificação de elementos em abstratos, contidos tanto na hipótese como na consequência, que são capazes de servir tanto na construção normativa do intérprete, como servem às autoridades na criação ou alteração de deveres ou obrigações, funcionando, portanto, com a mesma finalidade designada pela regra de reconhecimento.

Como exemplo fático citamos o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. O fato gerador da norma, ou seu critério material de incidência, compreendido pela construção semântica de verbo acrescido do complemento, evidencia um “*prestar serviços*” no âmbito do descritor da norma. Por sua vez, efetivando-se tal conduta, exsurge uma relação jurídica, um *dever ser* (conectivo deôntico) de *pagamento do imposto sobre serviço*, adimplindo a obrigação prescrita na norma quando se materializa seu consequente.

Adequando tal ação à linguagem jurídica advinda dos escritos de Hart poderia-se dizer que: o prestar serviços e o consequente dever de pagar imposto sobre serviços seria uma obrigação do contribuinte que praticasse a conduta descrita. Desta sorte, emergindo uma regra primária ou de obrigação face àquele que atuar consorte à descrição da norma.

Por outra mão, caso o pagamento não se perfaça, há o surgimento de uma conduta socialmente reprovável, face a expectativa de comportamento frustrada. Desta senda se originará uma outra norma, cuja essência é a criação de deveres e obrigações relativas à sanção oriunda do eventual descumprimento, de sorte que, esta norma surgida em um segundo momento, face ao não cumprimento da regra primária, criaria um eventual dever de obrigação, notadamente envolvendo a aplicação de multas pelo não cumprimento da primeira. Portanto, haveria a criação de uma norma secundária, destinada a regular o não cumprimento da norma primária do dever de pagar o imposto sobre serviços.

Portanto, haveria como regra primária o dever de pagamento de tributos e, uma regra secundária que criaria uma outra obrigação face o não atendimento da regra de obrigação, conforme a linguagem da teoria de Hart.

Para Geraldo Ataliba (2003, p.26) a hipótese da norma compreenderia aspectos subjetivo e objetivo. O primeiro determinando o comportamento do indivíduo sujeito ao âmbito de incidência da norma, enquanto o segundo compreenderia as circunstâncias -ele cita tempo, modo, lugar, quantidade, qualidade - em que o mandamento incidirá para reger o comportamento do destinatário da norma.

Insta, ainda, tecer uma observação acerca da distinção entre lei científica e lei jurídica, consonante definido por Alfredo Augusto Becker (2010), diferença que assiste ao âmbito do ser e do dever ser, pois a lei científica propõe a comprovação da existência de um fato, já a lei jurídica busca evidenciar a regra de conduta “*principio rector de conduta*”. Nos termos do autor:

a lei jurídica (a regra jurídica) não é um fim em si mesma (não é uma realidade metafísica existindo em si e por si), mas um instrumento que torna possível a convivência social, nos moldes desejados pelo Estado. A regra jurídica é diferente das regras que enunciam um saber (lei científica) e são um fim, em si mesmas, como conhecimento de verdade (de realidade: o SER).

As leis jurídicas (regras jurídicas) não são comparáveis às leis da natureza (regras científicas); a natureza não “obedece” à lei científica como o indivíduo humano “obedece” à lei jurídica. (BECKER, 2010, p.58)

Destarte, dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, conclui-se que a lei jurídica ou regra jurídica se amolda num *dever ser*, na qual se perfaz a normatividade como regramento de conduta, hábil a reger as obrigações constituídas.

A distinção traçada, pode, também, valer-se de termos diversos para explicar a diferença entre lei – tratados por Paulo de Barros Carvalho como enunciados prescritivos - e norma, conforme se depreende:

uma coisa são *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas. (CARVALHO, 2013, p. 129).

Desta feita, o construtivismo lógico-semântico, trabalha com a noção de norma enquanto produto cognitivo daquele que sobre os enunciados prescritivos se debruça. Dito em outras palavras, a norma seria produto do juízo do interprete do direito positivado.

No que tange ao modelo abstrato de imposição normativa, Alfredo Becker (2010, p. 59) cita a interpretação de Kelsen no tocante à norma jurídica hipotética, como sendo esta, um juízo hipotético (solução preestabelecida) que contempla a imposição de consequências que seriam por si, os efeitos jurídicos a determinadas condições previstas na hipótese de incidência.

Contudo, para debruçarmos acerca da evidencia da regra de reconhecimento no âmbito da regra matriz de incidência tributária se faz imperiosa a análise da prescritor da norma, ou seja do consequente, posto que a regra matriz de incidência tributária analise os dois aspetos ao estabelecer seus elementos estruturantes.

A regra matriz de incidência tributária, nos molde proposto por Paulo de Barros Carvalho, a partir da análise conjunta de hipótese e consequência identifica, na norma, os

seguintes elementos: (i) critério material; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal; (iv) critério pessoal e (v) critério quantitativo, sendo os três primeiros previstos na hipótese, enquanto os últimos em seu consequente, conforme evidencia:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), deparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da norma padrão de incidência tributária. (CARVALHO, 2009 p.263)

É consabido que a relação jurídica tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, ou seja, a materialização da hipótese de incidência tributária projetada no mundo fenomênico, originando o cunho obrigacional na qual está emergido sujeito passivo, contribuinte, no cumprimento dos deveres impostos pela lei.

Na esteira do construtivismo lógico-semântico faz-se imperioso tecer uma breve e sintética crítica à formulação semântica da expressão fato gerador, pois um fato é uma manifestação no mundo do ser, algo empiricamente constatável e que, *per si*, não gera consequências jurídicas, sendo estas advindas da estrutura de linguagem que dispõe o Direito que constrói consequência no mundo da linguagem jurídica advindas da constatação empírica do fato retratado. Por esta razão, julgamos ser preferível a expressão de critério material da regra matriz de incidência tributária, pois a partir dele se conectam os demais elementos normativos contidos na hipótese e na consequência, função idêntica à desempenhada pelo fato gerador, sendo que ambos, formados sintaticamente pelo verbo e seu complemento, inauguram o acontecimento fatural em linguagem jurídica tributária.

Em que pese a crítica, há de se destacar que a regra matriz de incidência tributária, no âmbito do prescritor da norma, cuida no estabelecimento de critérios material, espacial e temporal da obrigação contida na norma, ao passo que no descritor há a presença dos critérios pessoal e quantitativo no consequente da norma.

Sobre o modo de operação lógico da regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho adverte:

quanto ao procedimento lógico, duas novamente serão as operações: subsunção do fato concreto à classe de fatos descrita na hipótese e relação de causalidade jurídica entre o fato concreto e o efeito previsto no consequente, por força da implicação normativa. (CARVALHO, 2015, p.141).

Detalhando melhor essa construção, tomou-se a liberdade de adaptar a formulação jurídica do Professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 263), apresentando os critérios da regra matriz de incidência tributária em relação ao IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, conforme se observa:

<b>NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA</b>		
<b>HIPÓTESE (Descritor)</b>	1. Critério material	Ser proprietário de bem imóvel
	2. Critério espacial	No perímetro urbano do município de São Paulo
	3. Critério temporal	No dia 1º do ano civil

<b>CONSEQUENCIA (Prescritor)</b>	1. Critério pessoal	a) Sujeito ativo: Fazenda Municipal b) Sujeito passivo: o proprietário do imóvel
	2. Critério quantitativo	a) base de cálculo: o valor venal do bem imóvel b) alíquota: 1%

Esclarecidos os critérios definidores da regra matriz de incidência tributária na esteira do construtivismo lógico-semântico, há se reforçar a relação deste com as regras secundárias ou de reconhecimento, do modelo teórico proposto por Hart.

A regra matriz de incidência tributária pode surgir como critério para definição e constatação de validade das regras jurídicas positivadas, uma vez que seus critérios fornecem elementos por meio dos quais se pode dirimir conflitos entre regras de obrigação. Neste sentido, servem como critério de autoridade para análise da validade da norma.

Portanto, tanto no âmbito do prescritor como no descritor da norma jurídica tributária, além do surgimento da obrigação jurídica, exsurge os critérios de validade, identificação, alteração e julgamento, pois naquele momento da fenomenologia é que o fato social, atrelado, ou não, à uma moral convencional, passa a ser fato jurídico tributário, capaz de ensejar o dever de pagamento de tributos. Assim, a regra matriz de incidência tributária estabelece critérios segundo os quais a norma jurídica tributária encontrará validade.

Outrossim, há de se afirmar que podem coexistir diversas regras de reconhecimento, das quais a regra matriz de incidência tributária pode ser uma delas sem que se despreze outras.

Contudo, para que seja instrumento eficaz, seu reconhecimento pelas autoridades competentes para a análise e julgamento das normas conflitantes devem aceita-las, o que se verifica no Direito brasileiro, consoante se verifica do Recurso Extraordinário 474717 em

trâmite no Supremo Tribunal Federal, Recursos Especiais 872095, 1098981, 858234, dentre diversos outros, que já se valeram da regra matriz de incidência tributária para resolver litígios, restando, portanto, comprovada a aceitação e autoridade que esta construção lógica propõe.

#### 4. CONCLUSÃO

O Construtivismo Lógico-Semântico, ao definir a estrutura deôntica da norma, premissa da Regra Matriz de Incidência Tributária, estabelece que esta seria composta, no plano S3 (das normas jurídicas), através de um momento antecedente, também denominado de descritor e um momento consequente ou descritor, no modelo “se H, deve ser, C”, também passível de esquematização didática da seguinte forma:  $H \rightarrow C$ , ou seja, ocorrida a hipótese, prescreve-se (dever-se; conectivo deôntico) uma consequência.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, na hipótese da norma, ou seja, em seu momento do descritor, haveria o estabelecimento de elementos, os quais denomina de critérios, de ordem material, espacial e temporal, cuja função seria determinar qual o acontecimento do mundo fático seria apto a ensejar o surgimento de uma norma tributária.

A partir da hipótese da fenomenologia da norma, especificamente tributária, é que se daria a existência de uma obrigação tributária, em outras palavras, a partir do momento em que se descreve a hipótese da norma jurídica, preenchendo-se os critérios previstos na regra matriz de incidência tributária, resultaria preenchidos os elementos ensejadores de uma consequência tributária, compreendendo a obrigação de pagar tributo ou alguma obrigação à ele acessória, tendo em vista que se elencaria as premissas cujas quais é possível evidenciar o consequente da norma, a serem preenchidos pelos critério pessoal e quantitativo, de onde se verifica quem deve pagar o tributo e/ou a obrigação a ele acessória em que medida

A partir da teoria de Hart, no âmbito da hipótese e preenchidos seus critérios, haveria o atendimento de uma regra de primeira ordem, pois o atendimento aos critérios previstos na regra matriz de incidência elencaria o critério de autoridade necessário para o surgimento de uma obrigação. Em outras palavras, atendidos os critérios previstos na hipótese haveria a evidência de uma regra de primeira ordem.

Assim, preenchidos os critérios previsto na hipótese da norma, presentes na regra matriz de incidência tributária, restariam atendidos os critérios presentes na regra primária, a partir dos quais seria passível de surgir uma obrigação.

Contudo, não somente as regras de primeira ordem estariam contidas no descritor da norma jurídica tributária, posto que, conforme ensina Hart, se faz necessário o estabelecimento de regras de segunda ordem, ou de reconhecimento, que pressupõem a autoridade, para que o acontecimento factual seja capaz de apresentar efeitos no mundo do ser. Ademais, as regras secundárias, em síntese, seriam normas socialmente derivadas, por meio das quais se estabeleceriam critérios orientadores para o julgamento, alteração e identificação das normas primárias.

A partir da hipótese da norma jurídica tributária, ocorreria, portanto, a identificação do liame obrigacional, também definido por Hart como regra primária. Contudo, quando na identificação dos critérios material, espacial e temporal do descritor, se daria, também, a evidência das regras secundárias ou de reconhecimento, uma vez que esta pressupõe a identificação das normas primárias.

Portanto, a regra de reconhecimento não só permitiria a identificação da regra primária, a partir dos critérios materiais da norma jurídica tributária, como também seria a razão a ser utilizada para solucionar um eventual conflito entre normas jurídicas tributárias, em que comparando-se diferentes regras matriz de tributos distintos, permitiriam evidenciar se haveria, em concreto, um caso de tributação múltipla ou não, sobretudo porque o Código Tributário Nacional, em seu artigo 77, parágrafo único, dispõe que diferentes espécies tributárias (taxas e tributos) não podem apresentar a mesma base de cálculo.

Hart elenca que a regra de reconhecimento deve ter aceitação social para que sirva de critério. Por se tratar de uma construção lógico semântica de cunho técnico, a regra matriz de incidência tributária, há de se destacar que a regra matriz de incidência tributária somente terá sua utilização expoente por meio de profissionais, sobretudo jurídicos, atuantes na seara.

No âmbito doutrinário, diversos são os autores que fazem referência à sua existência, ainda que diverjam enquanto sua construção semântica. Contudo, juristas como Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, Lourival Vilanova além de diversos outros, concordam em relação à sua essência e função, no que tange à identificação da fenomenologia tributária.

Contudo, não é somente no âmbito doutrinário que se verifica a eficácia da regra matriz de incidência tributária. A autoridade judicial máxima brasileira, qual seja o Supremo Tribunal Federal, em sua jurisdição, vale-se da expressão da regra matriz de incidência tributária como fundamento de suas decisões, conforme restou comprovado dos Recursos Extraordinários 474717, bem como também presentes no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, órgão de jurisdição distinta, mas também federal, consoante se observa dos Recursos Especiais 872095, 1098981, 858234, dentre outros.

Desta forma, há de se destacar que a regra matriz de incidência tributária compreende expressão da regra de reconhecimento definida por Hart, na medida em que, no âmbito de seu descritor, estabelece critérios que permitem identificar a regra primária e que, uma vez preenchidos, ensejam a necessária observância por todos os cidadãos, bem como estabelece neste momento da fenologia de construção da norma, os critérios a serem observados quando no julgamento e análise de eficácia das normas primárias, seja individualmente consideradas ou em relação a um eventual conflito, quando o prescritor, em seu critério quantitativo, também poderá ser utilizado.

## **REFERÊNCIAS**

AUSTIN, John. **The Providence of Jurisprudence Determined and the Uses of the Study of Jurisprudence**. Cambridge: Hakett Publishing Company. 1998 – Introduction by H. L. A. Hart

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013

DWORKIN, Ronald M. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

HART, Herbert L.A. **O conceito de Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2007.

\_\_\_\_\_. Pós-escrito. In: **O conceito de Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2007.