

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS, ESTRUTURA LÓGICA E CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO

Murillo Sapia Gutier¹

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS, ESTRUTURA LÓGICA E CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO	1
1. Por que a regra-matriz de incidência tributária é indispensável ao estudo do Direito Tributário	1
1.1 O problema do texto legal e a necessidade de um modelo interpretativo	1
1.2 A distinção entre texto normativo, norma em sentido amplo e norma em sentido estrito	2
2. A estrutura lógica da regra-matriz: hipótese e consequência	2
2.1 O juízo hipotético-condicional como forma universal da norma jurídica	2
2.2 Descritor e prescritor: os dois polos da regra-matriz	3
3. Os critérios da hipótese (descritor): o retrato completo do fato tributável	3
3.1 Critério material: o núcleo do fato gerador	3
3.2 Critério espacial: onde o fato deve ocorrer para gerar a obrigação tributária	4
3.3 Critério temporal: o instante em que a obrigação tributária nasce	4
4. Os critérios da consequência (prescritor): a relação jurídica tributária	4
4.1 Critério pessoal: os sujeitos da relação obrigacional	4
4.2 Critério quantitativo: base de cálculo, alíquota e o valor do tributo	5
5. A dispersão legislativa e o trabalho de composição da norma tributária	5
5.1 Por que o jurista precisa "montar" a regra-matriz a partir de fragmentos	5
6. Síntese aplicada: a regra-matriz do ITR como modelo completo	6
? Lógica do tema: Regra-Matriz de Incidência Tributária	7
? Quadro Sinótico - Regra-Matriz de Incidência Tributária	7
? Tabela de Precedentes - STF e STJ sobre Regra-Matriz de Incidência Tributária	8

1. Por que a regra-matriz de incidência tributária é indispensável ao estudo do Direito Tributário

1.1 O problema do texto legal e a necessidade de um modelo interpretativo

Quem se debruça pela primeira vez sobre a legislação tributária percebe rapidamente que as leis não entregam respostas prontas. Os dispositivos que disciplinam um determinado tributo encontram-se dispersos pela Constituição, por leis complementares, por leis ordinárias e por regulamentos - cada qual regulando apenas um fragmento do todo. Diante disso, surge uma pergunta inevitável: como saber, com segurança, se alguém deve pagar um tributo, quando deve pagá-lo, quanto deve e a quem? A resposta a essas perguntas exige um método - e é exatamente esse método que a **regra-matriz de incidência tributária** oferece (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2024).

Desenvolvida pelo jurista Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz é o modelo teórico que permite ao intérprete organizar os fragmentos normativos dispersos pela legislação e construir, a partir deles, a norma jurídica completa que institui o tributo. Trata-se, portanto, de uma **construção científica do jurista**, e não uma norma que o legislador oferece organizada e pronta no texto legal. O

¹ Advogado (OAB/MG 95.546). Mestre em Direito Público pela PUC-MG. Professor de Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário da UniFactus e Unipac-Uberaba. E-mail: murillo@gutier.adv.br

legislador distribui os elementos normativos de forma fragmentada; cabe ao estudioso do Direito Tributário reunir esses fragmentos e montar a estrutura completa da norma (Cf. Carvalho, 2024, p. 266).

A expressão "regra-matriz de incidência tributária" comporta dois sentidos que se complementam: pode designar o próprio modelo teórico de análise - a ferramenta metodológica - ou a norma tributária que resulta da aplicação desse modelo. Em ambas as acepções, a lógica subjacente é a mesma, e o conhecimento do modelo é condição para que o intérprete compreenda, critique e aplique corretamente qualquer tributo do sistema brasileiro (Cf. Pontalti, 2023).

1.2 A distinção entre texto normativo, norma em sentido amplo e norma em sentido estrito

Antes de compreender a estrutura da regra-matriz, é necessário precisar três conceitos que formam a base de todo o raciocínio: **texto normativo**, **norma jurídica em sentido amplo** e **norma jurídica em sentido estrito**. Essa distinção parte de uma constatação simples, mas frequentemente ignorada: as palavras escritas numa lei não falam por si mesmas - elas precisam ser lidas, compreendidas e interpretadas por alguém que conheça o idioma e o sistema em que foram produzidas (Cf. Pontalti, 2023).

O **texto normativo** é o conjunto de dispositivos espalhados pela legislação - os enunciados que se encontram na Constituição, nos Códigos e na legislação esparsa, e que qualquer pessoa pode ler no *vade-mécum* ou no portal do Planalto. Por si só, contudo, o texto é apenas tinta no papel ou pixels na tela: ele não se aplica automaticamente à realidade; precisa ser interpretado. Para ilustrar: se alguém lesse o artigo 4º da Constituição Federal em mandarim - idioma que não domina -, o texto estaria diante de seus olhos, mas seria completamente incompreensível. O problema não estaria na norma, mas na ausência de significado atribuído ao texto (Cf. Pontalti, 2023).

A **norma jurídica em sentido amplo** é o significado que o intérprete atribui, de forma isolada, a cada palavra ou expressão do texto. Ao ler "trânsito em julgado" no §3º do artigo 537 do CPC, o intérprete extrai o conceito de uma decisão insuscetível de recurso. Ao ler "multa", compreende tratar-se de uma sanção pecuniária. Cada significado isolado extraído de um termo do texto é uma norma em sentido amplo - etapa necessária, mas insuficiente, para que se chegue à norma capaz de reger um caso concreto (Cf. Pontalti, 2023).

A **norma jurídica em sentido estrito**, por sua vez, é o significado construído de forma completa, expresso numa proposição hipotética-condicional: "*Se acontecer X, deve ser Y.*" É a norma que se coloca à disposição do operador do Direito para solucionar casos concretos ou hipotéticos. Ela é geral e abstrata - diferente da norma de aplicação, que é individual e concreta, dirigida a um sujeito determinado. *Exemplo*: "Se um condômino vender sua parte a estranhos, deve ser permitido ao condômino preterido haver para si a parte vendida" - conforme o artigo 504 do Código Civil. **A regra-matriz de incidência tributária é, precisamente, a norma jurídica em sentido estrito do Direito Tributário** (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2024, p. 264).

2. A estrutura lógica da regra-matriz: hipótese e consequência

2.1 O juízo hipotético-condicional como forma universal da norma jurídica

Toda norma jurídica, independentemente do ramo do Direito a que pertença - tributário, penal, civil ou administrativo -, possui uma estrutura lógica invariável: a de um **juízo hipotético-condicional**. Isso significa que toda norma conecta um antecedente (hipótese) a um consequente (consequência) por meio de um operador lógico. No campo do Direito, esse operador não é a causalidade natural - como nas leis da física, em que a causa produz o efeito de forma necessária e automática -, mas sim o **dever-ser**: a imputação jurídico-normativa (Cf. Carvalho, 2024, p. 264).

Na norma jurídica, portanto, a lógica é: "*Se A ocorrer no mundo dos fatos, então deve-ser B.*" Esse "deve-ser" - denominado **cópula deôntica** - é o traço que distingue o Direito das leis naturais e que confere à norma o seu caráter prescritivo. O Direito não descreve a realidade como ela é; ele prescreve como ela deve ser. A regra-matriz de incidência tributária segue exatamente essa estrutura: uma

hipótese descreve abstratamente o fato que, ao ocorrer, deverá produzir determinada consequência jurídica (Cf. Carvalho, 2024, p. 264).

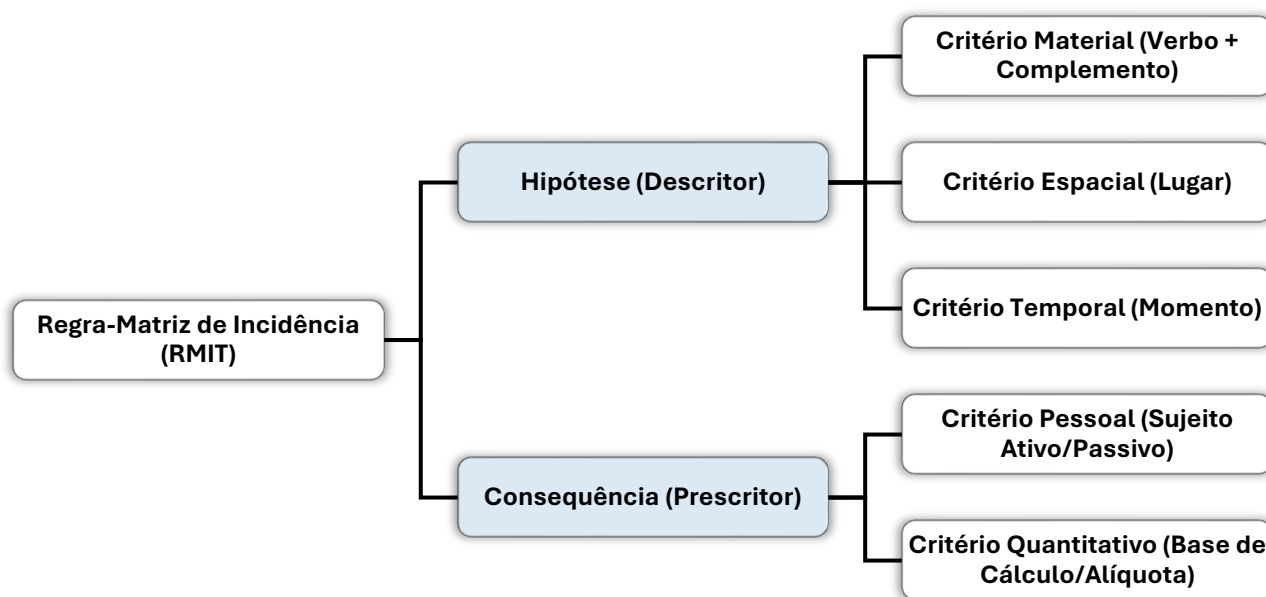
Exemplo prático: imagine que a lei preveja, na hipótese, o fato de alguém industrializar produtos. Se esse fato ocorrer no mundo real e for relatado em linguagem jurídica competente, a consequência se instala: aquele sujeito deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado. A hipótese descreve o fato; a consequência prescreve a relação jurídica obrigacional que dele decorre.

2.2 Descritor e prescritor: os dois polos da regra-matriz

A regra-matriz é formada por dois grandes blocos estruturais. O primeiro é a **hipótese** - também chamada de antecedente, suposto ou, na terminologia de Paulo de Barros Carvalho, **descritor**. O segundo é a **consequência** - também denominada mandamento, estatuição ou **prescritor**. Esses dois polos são ligados pela cópula deôntica (Cf. Carvalho, 2024, p. 264-265; Pontalti, 2023).

O **descritor** contém a previsão normativa de um fato da realidade social que, uma vez concretizado e relatado em linguagem jurídica competente, desencadeará os efeitos prescritos na consequência. Embora se utilize a palavra "descrição", é importante ter claro que esse descritor integra a linguagem prescritiva do direito positivo - o que significa que ele não se submete a valores de verdade ou falsidade como no mundo fático, mas sim de **validade ou invalidade** (Cf. Carvalho, 2024, p. 264-265).

O **prescritor**, por sua vez, estabelece a relação jurídica tributária que se instaura quando o fato previsto na hipótese efetivamente ocorre. É no prescritor que se encontram os dados que permitem saber quem deve pagar, a quem se deve pagar e quanto se deve pagar. A articulação lógica entre descritor e prescritor constitui o núcleo essencial de cada tributo - e é exatamente esse núcleo que a regra-matriz organiza e torna visível para o intérprete (Cf. Carvalho, 2024, p. 265; Pontalti, 2023).



3. Os critérios da hipótese (descritor): o retrato completo do fato tributável

3.1 Critério material: o núcleo do fato gerador

O **critério material** é o elemento central da hipótese de incidência. Ele é formado pela combinação de um **verbo** e de um **complemento**, que juntos descrevem o comportamento humano ou o estado de coisas que a lei elege como fato tributável. A abstração que caracteriza esse critério exige que, ao identificá-lo, o intérprete faça uma suspensão provisória do tempo e do espaço em que a

conduta ocorre - esses elementos serão tratados pelos outros dois critérios do descritor (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2024, p. 265).

Alguns exemplos de critérios materiais tipicamente identificados na doutrina: *auferir renda* (Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF); *importar produtos estrangeiros* (Imposto de Importação - II); *industrializar produtos* (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI); *ser proprietário de bem imóvel rural* (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR). Em cada caso, o verbo indica a ação ou o estado, e o complemento delimita o objeto sobre o qual recai essa ação (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2008). *Exemplo (ITR)*: o critério material pode ser enunciado como "**ser proprietário, enfeiteuta ou possuidor a qualquer título de bem imóvel rural**". O verbo é "ser" e o complemento especifica as qualidades que configuram o fato tributável.

3.2 Critério espacial: onde o fato deve ocorrer para gerar a obrigação tributária

O **critério espacial** delimita o local em que a conduta descrita no critério material precisa ocorrer para que a norma tributária incida. Esse critério pode estar indicado de forma explícita no texto da lei ou pode ser extraído implicitamente, a partir do sistema em que a norma se insere. A doutrina classifica o critério espacial em quatro modalidades, conforme a amplitude do território abrangido (Cf. Pontalti, 2023; Tomazini de Carvalho, 2009).

A primeira modalidade é a **pontual**, quando o critério espacial é bastante específico - por exemplo, a incidência de uma taxa pela utilização de um serviço prestado numa repartição pública determinada. A segunda é a **regional**, quando o local é delimitado, mas abrange uma área geográfica mais ampla - por exemplo, "ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do município" (IPTU). A terceira é a **territorial**, quando a incidência alcança todo o âmbito de vigência da lei, como é o caso do IPI, que tributa a industrialização em qualquer ponto do território nacional. A quarta é a **universal**, quando o critério espacial ultrapassa as fronteiras do próprio território da norma - como ocorre no IRPF, que tributa rendas auferidas no exterior por residentes no Brasil (Cf. Pontalti, 2023; Tomazini de Carvalho, 2009).

Exemplo prático comparativo: no IPTU, o critério espacial é a zona urbana do município - critério regional. No IPI, é o território nacional - critério territorial. No IRPF, alcança rendimentos de qualquer origem, inclusive do exterior - critério universal. No ITR, o critério espacial é a zona rural - também regional, pois é nessa faixa geográfica que alguém deve ser proprietário de imóvel para que a norma incida.

3.3 Critério temporal: o instante em que a obrigação tributária nasce

O **critério temporal** indica o momento em que se considera configurado o fato jurídico tributário - ou seja, o instante preciso em que a situação descrita no critério material é juridicamente relevante para fins de tributação e, conseqüentemente, para o surgimento da obrigação de pagar o tributo. Em algumas hipóteses, como nas que descrevem situações duradouras, a fixação expressa do critério temporal pelo legislador é absolutamente indispensável (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2012).

Exemplo prático: "ser proprietário de imóvel urbano" é uma situação que persiste no tempo - a pessoa pode ser proprietária durante doze meses seguidos. Por isso, a lei precisa estabelecer expressamente em que momento essa situação é juridicamente relevante para fins do IPTU. A resposta é o **dia 1º de janeiro** de cada ano - um marco temporal fixo e preciso, que converte a situação permanente em fato tributável definido no tempo. O mesmo vale para o ITR: o artigo 1º da Lei 9.393/1996 fixa o **dia 1º de janeiro** como critério temporal. Em outros tributos, como o IRPF, o critério temporal pode ser extraído implicitamente do próprio critério material (Cf. Pontalti, 2023).

4. Os critérios da consequência (prescritor): a relação jurídica tributária

4.1 Critério pessoal: os sujeitos da relação obrigacional

O **critério pessoal** é o elemento da consequência que identifica os dois polos da relação jurídica tributária: o **sujeito ativo** e o **sujeito passivo**. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo público de exigir a prestação tributária - em regra, o ente fazendário (União, Estado, Distrito Federal ou Município). O sujeito passivo é aquele que se encontra na contingência de cumprir a obrigação - em geral, o contribuinte ou o responsável tributário, conforme a lei determinar (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2010).

Exemplo (ITR): o sujeito ativo é a **União Federal**, titular do direito de exigir o tributo. Os sujeitos passivos são os proprietários, enfiteutas e possuidores a qualquer título de imóveis rurais. *Exemplo (IPTU):* o sujeito ativo é a **Fazenda Municipal**, e o sujeito passivo é o proprietário do imóvel urbano. A identificação precisa de ambos os polos é fundamental para que a relação jurídica tributária se estabeleça de forma legítima e eficaz (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2024, p. 265).

4.2 Critério quantitativo: base de cálculo, alíquota e o valor do tributo

O **critério quantitativo** é o elemento da consequência que permite apurar o montante da prestação tributária devida. Ele é formado por dois componentes indissociáveis: a **base de cálculo** e a **alíquota**. A base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual a alíquota incide; a alíquota é o percentual ou o valor fixo aplicado sobre essa grandeza para se chegar ao valor do tributo (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2008).

A **base de cálculo** desempenha três funções simultâneas que Paulo de Barros Carvalho identifica com precisão. A função **mensuradora** consiste em medir as proporções reais do fato tributável - por exemplo, o valor da renda auferida mede o fato "auferir renda". A função **objetiva** consiste em compor a determinação do valor da dívida tributária: ao ser multiplicada pela alíquota, a base indica quanto o contribuinte deve. A função **comparativa** é a mais relevante do ponto de vista do controle de constitucionalidade: ao ser confrontada com o critério material, a base de cálculo pode **confirmá-lo** (quando é compatível com o fato descrito), **infirmá-lo** (quando incompatível com esse fato, revelando um tributo inconstitucional disfarçado) ou simplesmente **afirmá-lo** (quando contribui para precisar o fato sem contradizê-lo) (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2008).

Essa função comparativa é um poderoso instrumento de controle. *Exemplo:* se um município instituísse uma "taxa de licença de publicidade" e fixasse como base de cálculo o **lucro do estabelecimento**, essa base não mediria o custo da fiscalização realizada pelo poder público - a base **infirmaria** o critério material de uma taxa e revelaria que se trata, na verdade, de um imposto inconstitucional criado sob denominação falsa. As **alíquotas**, por sua vez, podem ser de dois tipos: **específicas**, quando têm valor fixo multiplicado por uma unidade prevista em lei (ex.: R\$ 1,50 por metro linear); ou *ad valorem*, quando correspondem a um percentual aplicado sobre a base de cálculo (ex.: 18% sobre o valor do produto) (Cf. Pontalti, 2023).

Exemplo (ITR): a base de cálculo é o **Valor da Terra Nua Tributável - VTN**, e as alíquotas variam entre **0,03% e 20%**, conforme o tamanho do imóvel e o grau de utilização - mecanismo que incentiva a exploração produtiva da terra e penaliza a ociosidade. *Exemplo (IPTU):* a base de cálculo é o **valor venal do imóvel** e a alíquota pode ser, exemplificativamente, de 1%, de modo que a Fazenda Municipal fica investida do direito de exigir do proprietário 1% do valor venal do bem (Cf. Pontalti, 2023; Carvalho, 2024, p. 265-266).

5. A dispersão legislativa e o trabalho de composição da norma tributária

5.1 Por que o jurista precisa "montar" a regra-matriz a partir de fragmentos

Um aspecto de enorme importância prática, destacado por Paulo de Barros Carvalho, é que as leis não apresentam as normas jurídicas de forma organizada e sistemática. Os preceitos que compõem a regra-matriz de incidência de um tributo encontram-se, em regra, **dispersos** ao longo de múltiplos diplomas legislativos, sem qualquer arranjo lógico prévio. Isso obriga o jurista a realizar um trabalhoso processo de composição: localizar os dispositivos relevantes, isolar os dados normativos, encaixá-los na estrutura lógica adequada e, ao final, construir o arquétipo completo da norma tributária (Cf. Carvalho, 2024, p. 266).

Exemplo: para montar a regra-matriz do ICMS, o jurista precisa consultar a Constituição Federal (art. 155, II), a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), a legislação estadual de cada unidade federativa, os regulamentos estaduais e, eventualmente, convênios do CONFAZ. Nenhum desses

diplomas, isoladamente, contém a regra-matriz completa - é preciso reunir os fragmentos e compor o todo. O resultado desse esforço construtivo é sempre um **juízo hipotético**, cujos componentes se associam pelo vínculo da imputação deôntica (dever-ser) (Cf. Carvalho, 2024, p. 266).

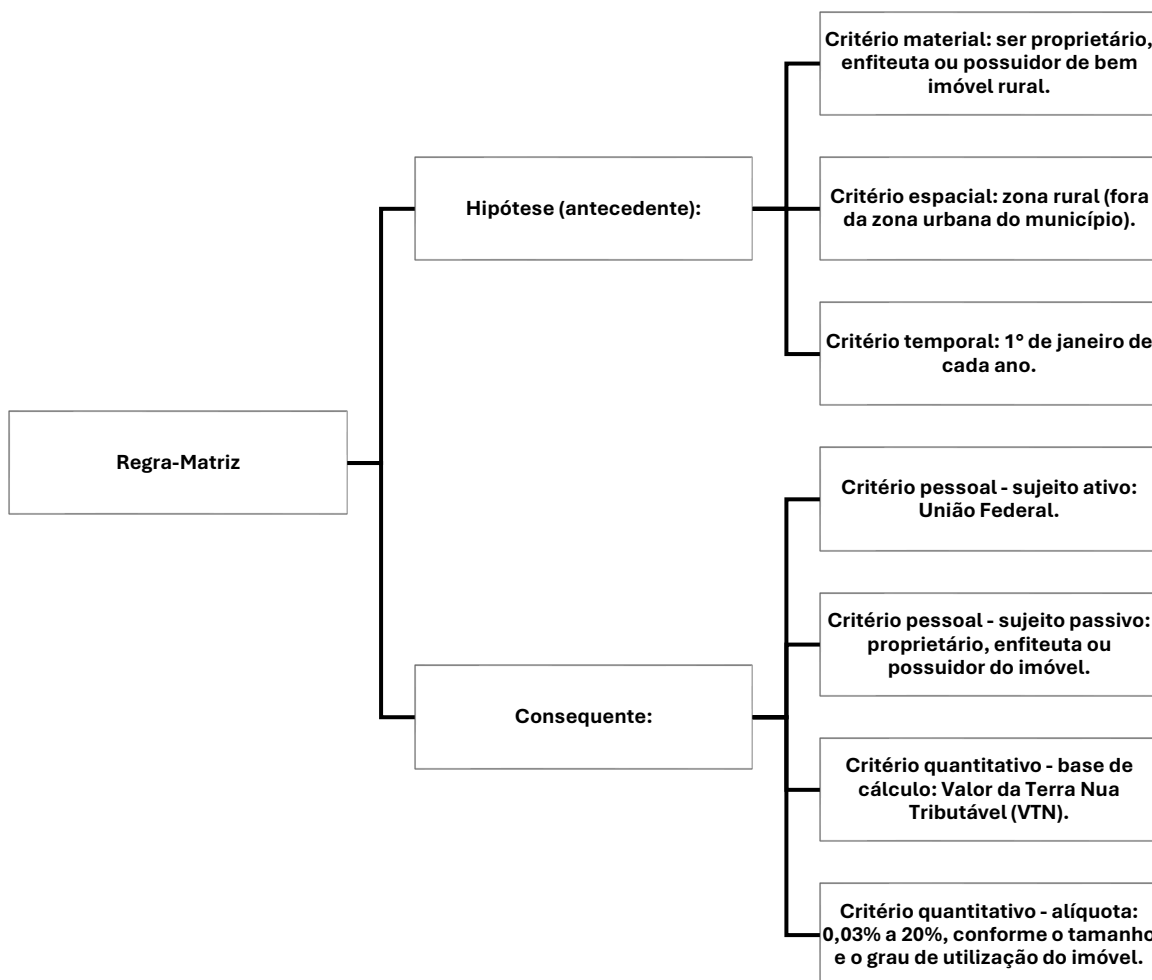
Todas as demais regras que compõem a disciplina de determinado tributo - como as relativas ao lançamento, ao recolhimento, aos deveres instrumentais e à fiscalização -, por não tratarem diretamente do fenômeno da incidência, permanecem sob a rubrica de **normas tributárias em sentido amplo**. Somente a norma que descreve o fato tributável e prescreve a relação jurídica correspondente é a **norma tributária em sentido estrito** - sinônimo de regra-matriz de incidência (Cf. Carvalho, 2024, p. 266).

6. Síntese aplicada: a regra-matriz do ITR como modelo completo

A título de síntese, a regra-matriz do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) pode ser assim descrita:

- **Hipótese (descriptor):** (i) *critério material* - ser proprietário, enfiteuta ou possuidor a qualquer título de imóvel rural; (ii) *critério espacial* - imóvel situado na zona rural do território nacional; (iii) *critério temporal* - 1º de janeiro de cada exercício.
- **Consequência (prescritor):** (iv) *critério pessoal* - sujeito ativo: União Federal; sujeito passivo: proprietário, enfiteuta ou possuidor do imóvel rural; (v) *critério quantitativo* - base de cálculo: Valor da Terra Nua Tributável (VTN); alíquota: entre 0,03% e 20%, conforme o tamanho e o grau de utilização do imóvel (Lei 9.393/1996).

Esse modelo, quando dominado pelo intérprete, torna-se aplicável a qualquer tributo do sistema tributário brasileiro - bastando substituir os critérios conforme a norma analisada.



- **Lógica do tema: Regra-Matriz de Incidência Tributária**

A regra-matriz de incidência tributária funciona como um **mapa completo e sistemático de qualquer tributo**. Sua utilidade parte de um problema real: a legislação tributária é fragmentada, dispersa e frequentemente de difícil compreensão. Sem um método, o intérprete fica perdido diante de artigos esparsos que, isoladamente, não dizem tudo o que é necessário saber. A regra-matriz resolve esse problema ao oferecer uma estrutura lógica invariável - aplicável a qualquer tributo, de qualquer ente federativo - que organiza as informações em cinco critérios precisos.

A lógica do sistema pode ser compreendida em três camadas. Na **primeira camada** está a distinção entre texto e norma: o texto da lei é apenas o ponto de partida; a norma é o resultado da interpretação. Na **segunda camada** está a estrutura lógica da norma: toda norma tributária é um juízo hipotético-condicional (Se A, deve-ser B), formado por um descritor (hipótese) e um prescritor (consequência). Na **terceira camada** estão os critérios que preenchem esse esquema: três na hipótese (material, espacial e temporal) e dois na consequência (pessoal e quantitativo).

O grande valor prático do modelo está na função comparativa da base de cálculo: ela age como um "detector" de tributos inconstitucionais. Se a base escolhida pelo legislador não mede as proporções reais do fato descrito no critério material, a inconstitucionalidade pode ser identificada e arguida. Dominar a regra-matriz é, portanto, dominar a linguagem fundamental do Direito Tributário - e, com isso, ter em mãos a ferramenta que permite ler, criticar e aplicar qualquer norma tributária com precisão e segurança.

- **Quadro Sinótico - Regra-Matriz de Incidência Tributária**

Tema	Explicação
Regra-matriz - Conceito	Modelo teórico desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho que permite ao intérprete organizar os fragmentos normativos dispersos na legislação e construir a norma tributária completa. É sinônimo de norma tributária em sentido estrito e de norma-padrão de incidência.
Construção científica	A regra-matriz não é elaborada pelo legislador de forma sistemática. Cabe ao jurista reunir os dispositivos dispersos em diferentes diplomas legais e compor, a partir deles, o arquétipo completo da norma.
Texto normativo	Conjunto de enunciados espalhados pela Constituição, Códigos e legislação esparsa. É o ponto de partida da interpretação, mas não é a norma - é apenas a matéria-prima que o intérprete utiliza para construí-la.
Norma em sentido amplo	Significado atribuído de forma isolada a cada palavra ou expressão do texto. É uma etapa necessária, mas insuficiente, para a construção da norma capaz de reger um caso concreto.
Norma em sentido estrito	Significado completo, vertido em proposição hipotético-condicional: "Se X, deve-ser Y." É geral e abstrata, diferente da norma individual e concreta de aplicação. A regra-matriz tributária é essa norma.
Juízo hipotético-condicional	Estrutura lógica universal de toda norma jurídica: um antecedente (hipótese) conectado a um conseqüente (consequência) pela cópula deôntica (dever-ser).
Cópula deôntica (dever-ser)	Operador lógico que conecta hipótese e consequência, expressando a imputação jurídico-normativa. Diferencia-se do princípio da causalidade das leis naturais, pois o Direito não descreve a realidade - ele a prescreve.
Hipótese (descritor)	Primeiro bloco da regra-matriz. Descreve, em termos abstratos, o fato cuja ocorrência desencadeará a relação jurídica tributária. Integra a linguagem prescritiva do Direito, sujeitando-se a valores de validade ou invalidade - não de verdade ou falsidade. Composta de três critérios: material, espacial e temporal.
Critério material	Núcleo essencial da hipótese. Formado por verbo + complemento, descreve o comportamento humano ou o estado de coisas eleito como fato tributável.

	Exemplos: <i>auferir renda</i> (IRPF), <i>industrializar produtos</i> (IPI), <i>ser proprietário de imóvel</i> (IPTU/ITR). Por abstração, desconsidera tempo e espaço.
Critério espacial - pontual	O local de incidência é bastante específico, delimitado com precisão geográfica. Exemplo: utilização de serviço prestado em repartição pública determinada.
Critério espacial - regional	O local, embora delimitado, abrange uma área geográfica mais ampla. Exemplo: zona urbana do município (IPTU) ou zona rural (ITR).
Critério espacial - territorial	O critério espacial coincide com o âmbito de vigência da lei. Exemplo: qualquer ponto do território nacional (IPI).
Critério espacial - universal	O critério espacial ultrapassa o próprio território da norma. Exemplo: rendas auferidas no exterior por residentes no Brasil (IRPF).
Critério temporal	Indica o momento em que o fato jurídico tributário se considera ocorrido. Em situações duradouras, como "ser proprietário", é indispensável que o legislador o fixe expressamente. Exemplos: 1º de janeiro de cada ano (IPTU e ITR).
Consequência (prescritor)	Segundo bloco da regra-matriz. Prescreve a relação jurídica tributária que se instaura quando o fato descrito na hipótese efetivamente ocorre. Composta de dois critérios: pessoal e quantitativo.
Critério pessoal	Identifica os dois polos da relação jurídica: o sujeito ativo (credor - titular do direito de exigir o tributo) e o sujeito passivo (devedor - obrigado ao cumprimento da prestação).
Critério quantitativo	Dimensiona economicamente o tributo. É composto pela base de cálculo (grandeza econômica mensurada) e pela alíquota (percentual ou valor fixo aplicado sobre a base).
Base de cálculo - função mensuradora	Mede as proporções reais do fato tributável. Exemplo: o valor da renda auferida mede o fato "auferir renda".
Base de cálculo - função objetiva	Compõe a determinação do valor da dívida tributária. Multiplicada pela alíquota, indica quanto o contribuinte deve pagar.
Base de cálculo - função comparativa	Confrontada com o critério material, pode confirmá-lo (compatível com o fato descrito), infirmá-lo (incompatível - indício de tributo inconstitucional) ou afirmá-lo. É a função mais relevante para o controle de constitucionalidade.
Alíquota específica	Valor fixo multiplicado por uma unidade prevista em lei. Exemplo: R\$ 1,50 por metro linear de calçada.
Alíquota ad valorem	Percentual fixado em lei e aplicado sobre a base de cálculo. Exemplo: 18% sobre o valor do produto industrializado.
Norma tributária em sentido amplo	Abrange todas as normas que disciplinam um tributo, mas que não tratam diretamente da incidência - como as relativas ao lançamento, recolhimento, deveres instrumentais e fiscalização.
Dispersão legislativa	Característica do direito positivo pela qual os elementos da regra-matriz encontram-se espalhados em diferentes diplomas legais, exigindo do jurista um trabalhoso processo de composição e reconstrução normativa.
Aplicação prática	O modelo da regra-matriz facilita o estudo dos tributos, organiza a interpretação da legislação e permite verificar a compatibilidade da norma tributária com a Constituição Federal.

- **Tabela de Precedentes - STF e STJ sobre Regra-Matriz de Incidência Tributária**

Item	Precedente e Ratio Decidendi
1	Súmula Vinculante nº 31 - STF. Tribunal: Supremo Tribunal Federal. Aprovação: Sessão Plenária de 17/02/2010. <i>Ratio decidendi</i> : É inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis. O fundamento direto é a análise do critério material da norma: "locar bens móveis" não é prestação de serviço, pois o locatário não recebe

	nenhum bem imaterial (serviço) - a ele é cedido o uso de uma coisa. Portanto, a base de cálculo não mede proporcionalmente o fato descrito no critério material de uma taxa de serviço, evidenciando que a tributação era inconstitucional. Aplicação direta da função comparativa da base de cálculo.
2	RE 651.703 - STF (Tema 581 da Repercussão Geral). Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 29/09/2016. Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi</i> : O ISS incide sobre operações mistas e sobre atividades de planos de saúde, pois o critério material dessas normas abrange a prestação de serviços em sentido econômico amplo, e não apenas os serviços constantes da lista do Decreto-lei nº 406/1968 em sentido restrito. O STF ampliou o alcance do critério material do ISS, adotando conceito econômico de serviço em substituição ao conceito civilista de "obrigação de fazer".
3	RE 574.706 - STF (Tema 69 da Repercussão Geral - "Tese do Século"). Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 15/03/2017. Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi</i> : O ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Trata-se de aplicação da função mensuradora e da função comparativa da base de cálculo: o critério material do PIS/COFINS é "auferir receita ou faturamento", e o ICMS - que é arrecadado pelo contribuinte para repassar ao Estado - não integra o patrimônio da empresa, não podendo, portanto, ser incluído na grandeza que mede o fato tributável.
4	RE 559.937 - STF (Repercussão Geral). Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 20/03/2013. Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi</i> : São inconstitucionais os §§ 1º e 2º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, que incluíam o valor do ICMS e as próprias contribuições na base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre importação. O STF aplicou a função comparativa da base de cálculo: a grandeza escolhida pelo legislador não media o fato tributável (importar bens ou serviços do exterior), revelando inconstitucionalidade.
5	RE 346.084 - STF . Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 09/11/2005. Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi</i> : O conceito constitucional de "faturamento" - critério material do PIS/COFINS - não pode ser ampliado por lei ordinária para abranger todas as receitas da empresa. A alteração do critério material por diploma legislativo inadequado acarreta inconstitucionalidade. Reforça a importância da exata correspondência entre a base de cálculo e o critério material da norma.
6	RE 167.992 - STF . Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 24/11/1994. Tribunal Pleno. <i>Ratio decidendi</i> : O IOF sobre operações de câmbio tem como critério material "realizar operação de câmbio", e sua base de cálculo deve ser o montante da operação cambial. O STF analisou se a base de cálculo adotada pelo legislador era compatível com o critério material descrito na hipótese, confirmando a constitucionalidade da cobrança.
7	REsp 1.799.069/SP - STJ . Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Julgamento: 08/04/2020. Primeira Seção. <i>Ratio decidendi</i> : No ISS, o critério temporal de incidência nas obrigações de fazer de trato continuado (prestações mensais de serviços) é o momento da conclusão de cada etapa da prestação ou da ocorrência do fato que perfaz o pagamento, e não o momento da celebração do contrato. O STJ precisou o critério temporal da norma de incidência do ISS para serviços contínuos, com impacto direto na contagem do prazo prescricional.
8	REsp 1.111.234/PR - STJ (repetitivo). Relator: Min. Eliana Calmon. Julgamento: 23/09/2009. Primeira Seção. <i>Ratio decidendi</i> : O sujeito passivo do IPTU (critério pessoal da regra-matriz) pode ser tanto o proprietário quanto o possuidor com <i>animus domini</i> , conforme o legislador municipal estabeleça na lei. O STJ reconheceu que o critério pessoal do IPTU admite mais de uma configuração, desde que o sujeito passivo eleito guarde relação direta com o fato tributável descrito no critério material.

Referências (ABNT)

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PONTALTI, Mateus. *Manual de Direito Tributário*. Salvador: Editora Juspodivm, 2023.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. *Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.