

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à *Universidad Autónoma de Madrid* pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em direito. Sócio do Costa & Costa Advocacia em Curitiba/PR.

**TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO:
UM ESTUDO NORMATIVO SOBRE
TRIBUTAÇÃO, COMPETÊNCIA E LANÇAMENTO**

2024

editora e livraria

NOESES

PREFÁCIO

Incontáveis são os modos de aproximar-se a criatura humana de um objeto qualquer, bem como inúmeras são as perspectivas de enfoque temático à sua disposição, no momento que antecede o próprio ato do conhecimento. Mas, algo se torna, logo, inevitável: a decisão sobre o corte metodológico que irá empreender. E, no que tange ao sistema nomoempírico do direito positivo, o processo cognoscente não é diverso. Impõe-se a mesma postura por parte do agente. Assim, ao observarmos o sistema jurídico, esse imperativo se afirma de maneira persistente, porquanto o observador vê-se diante de posições alternativas, cada qual com seus peculiares instrumentos de investigação, abrindo caminho às cogitações da Sociologia Jurídica, da Ética do Direito, da História das Instituições Jurídicas, da Política do Direito, da Antropologia Cultural do Direito e, entre muitas outras, da Dogmática Jurídica. Daí por que, ao surpreendermos o fenômeno existencial de um dado ordenamento de direito posto, somos imediatamente compelidos a eleger um ângulo de observação, abandonando diferentes posturas crítico-descriptivas.

Essas considerações, penso eu, caem bem ao Prefácio desta obra. O trabalho que hoje se transforma em livro é marcado pela uniformidade na apreciação do objeto, bem como pela rigorosa demarcação do campo sobre o qual haverá de desenvolver-se a proposta expositiva do Autor, jurista de

intensa experiência no trato de questões jurídicas. Nesse sentido, deixa bem claro sua proposta: investigar o direito positivo historicamente dado (aquele vigente no Brasil), dirigindo o foco atencional para um domínio específico – a sistemática do “tributo” – possibilitando, dessa maneira, levantar os elementos necessários ao conhecimento do modo como se articulam e como funcionam as prescrições normativas que instituem tributos (por ele denominadas “normas de tributação”), as regras que as fundamentam (“normas de competência tributária”) e, finalmente, os preceitos que resultam da sua aplicação (“normas de lançamento tributário”).

No quadro das perspectivas de aproximação, tendo em vista o estudo do objeto “direito” há, como já assinalei, espaço para a escolha de várias formas de estratégia cognoscente. O Autor, contudo, adota uma estratégia peculiar: à proposta epistemológica de isolar o dado jurídico, identificando-lhe as normas, acresceu a verificação de que tais entidades, embora se apresentem no mesmo esquema lógico (homogeneidade lógica), oferecem flagrante heterogeneidade de conteúdo (heterogeneidade semântica). Do quanto foi exposto, decorre a necessidade de recortá-lo, metodologicamente, para que fiquem separadas as porções do direito posto atinentes à tributação.

Segue-se a isso o esforço de identificar os predicados que uma norma deve ter para ser qualificada como “norma de tributação” ou “regra-matriz de incidência tributária”, para usar a terminologia que costumo empregar nos textos de minha autoria. Concepção dessa ordem propicia uma análise estática desse fenômeno (nomoestática), surpreendendo essas unidades normativas num determinado instante para indagar sobre seu conteúdo de significativo.

Nesse ritmo de investigação, o Autor apresenta suas inquietações movido pelo interesse de percorrer o domínio semântico dos eixos paradigmáticos, construindo e reconstruindo a “norma de tributação” nos seus constantes movimentos de acomodação (nomodinâmica); enfatiza seu caráter de “norma fundada”, levando em conta o vínculo com a norma

de competência que lhe serve de suporte de validade (“norma fundante”), sempre atento à sua condição hierárquica.

Ao refletir sobre esses aspectos, Valterlei põe em evidência a importância e magnitude das normas gerais e abstratas estatuidoras das diretrizes a partir das quais serão produzidas as “normas de tributação”, examinando, com o devido rigor, o conteúdo desses preceitos de competência. No entanto, considerando que o momento decisivo da ordem jurídica, na linha de obtenção de seus objetivos socioculturais, passa a ocupar-se da marcha do processo de posituação e com o surgimento das normas individuais e concretas, o Autor volta suas atenções também para as “normas de lançamento” de modo que fique determinado seu conteúdo e função.

Ora, ninguém ousaria negar a importância e magnitude do aspecto nomodinâmico do Direito. O ordenamento positivo permanece em estado de incessantes oscilações e ininterruptas acomodações na sequência dos atos ponentes de normas no sistema (posituação), o que provoca o surgimento de novos laços valorativos. Perfeitamente possível, portanto, que o estudioso promova iterativas e imaginárias paralisações, com o fim de tornar possível a análise das relações de fundamentação entre grupamentos de normas, limitando a atividade intelectual a certos núcleos semânticos.

É exatamente aquilo que ele propõe: conjugando as “normas de tributação” com as “normas de competência” e essas com as “normas” de lançamento, faz as devidas aproximações, montando subsistemas de tal forma que, em percursos ascendentes e descendentes, sugestivos de subordinação, chega a sistematizar o fenômeno tributário a ponto de construir uma “teoria trilógica do tributo”.

É preciso dizer que Valterlei transita com naturalidade e vigor pelo mundo das reflexões filosóficas, refletindo naquilo que afirma e deixando espaço para absorver outras ponderações que se façam cabíveis. As premissas são claras e objetivas; os argumentos consistentemente estabelecidos, o

que dá coesão e unidade ao texto. Além disso empreende, com destreza, amplo instrumental teórico, o que lhe permite promover, fecundo encontro entre teoria e prática, ciência e experiência.

O volume compõe-se de 5 (cinco) capítulos, além da Introdução, cada um deles desdobrado em subcapítulos, preparando as conclusões finais que encerram o trabalho e lhe outorgam a indispensável unidade já mencionada. Nos capítulos 2 e 3, o Autor nos recorda e salienta as premissas em que o livro se assenta. O capítulo 4 volta-se para a análise estática da “norma de tributação”, atingindo seu conteúdo e delimitando a estrutura da mensagem. O capítulo 5, por sua vez, circunscreve a referida norma no seu aspecto dinâmico, agora para falar sobre a regra que a fundamenta (norma de competência) e a norma produzida com base nesse preceito (norma de lançamento). O objetivo, repita-se, é sistematizar o feixe de prescrições que disciplinam, direta ou indiretamente, a atividade tributante.

Eis uma contribuição estável, equilibrada, desenvolvida com discernimento e na qual o Autor demonstra, com limpidez, suas construções jurídicas e intelectuais.

É, pois, com imenso prazer que apresento esta obra. Penso que sua leitura atenta trará valiosa colaboração à doutrina jurídica brasileira.

São Paulo, 07 de novembro de 2023.

Paulo de Barros Carvalho

Professor Emérito e Titular da Faculdade de Direito da USP e
da Faculdade de Direito da PUC/SP. Membro Titular da
Academia Brasileira de Filosofia. Presidente do IBET.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	VII
PREFÁCIO.....	XI
1. INTRODUÇÃO	1
2. NORMA JURÍDICA	15
2.1 UMA “TEORIA DE TUDO”	15
2.2 SER E DEVER-SER.....	19
2.3 NORMA.....	25
2.4 NORMA JURÍDICA	33
2.5 HOMOGENEIDADE SINTÁTICA DAS NORMAS JURÍDICAS	38
2.6 FORMALIZAÇÃO DA NORMA JURÍDICA	45
2.7 NORMA E SANÇÃO.....	49
2.8 NORMA PRIMÁRIA E NORMA EVENTUAL .	53
2.9 NORMA DE CONDUTA E NORMA DE COMPE- TÊNCIA.....	61
2.10 INVALIDAÇÃO	67
2.11 APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS	74

TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO

2.12 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS.....	80
2.13 CIÊNCIA DO DIREITO.....	87
2.14 SÍNTESE DO CAPÍTULO	94
3. NORMA TRIBUTÁRIA	97
3.1 PLANO GERAL.....	97
3.2 DEFINIR, CONCEITUAR OU DAR UMA NOÇÃO DE TRIBUTO?	102
3.2.1 A Constituição conceitua e o CTN define tributo?.....	111
3.3 CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO E DO DIREITO	114
3.4 TIPOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	121
3.4.1 A Constituição tipifica e CTN conceitua tributo?.....	128
3.5 TRIBUTO É REGRA REGULATIVA OU É CONSTITUTIVA?.....	136
4. CONCEITO ESTÁTICO DE TRIBUTO: NORMA DE TRIBUTAÇÃO.....	139
4.1 TRIBUTO COMO NORMA PRIMÁRIA	143
4.2 HIPÓTESE DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO	148
4.2.1 Licidade	149
4.2.1.1 <i>Licidade: questão relacional</i>	150
4.2.1.2 <i>Licidade: questão distintiva: multa e indenização</i>	151
4.2.1.3 <i>Licidade: tributação dos fatos ilícitos</i>	154
4.2.2 Abstração.....	158

TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO

4.2.3	Indiferença à volição	162
4.2.4	Descrição abstrata de fato econômico	165
4.2.5	Sujeito, verbo e complemento	172
4.2.6	Tempo e espaço.....	178
4.2.6.1	<i>Tempo</i>	180
4.2.6.2	<i>Espaço</i>	186
4.3	CONSEQUÊNCIA DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO	193
4.3.1	Obrigação de dar	193
4.3.1.1	<i>O que se deve dar</i>	197
4.3.1.2	<i>Quanto se deve dar</i>	201
4.3.2	Quem deve dar a quem.....	210
4.3.2.1	<i>Sujeito ativo</i>	211
4.3.2.2	<i>Sujeito passivo</i>	216
4.3.3	Onde e quando.....	222
4.4	CONCEITO ESTÁTICO DE TRIBUTO	224
5.	CONCEITO DINÂMICO DE TRIBUTO.....	235
5.1	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	238
5.1.1	Hipótese da norma de competência tributária	240
5.1.1.1	<i>Equívocos da doutrina</i>	243
5.1.2	Consequência da norma de competência tributária	246
5.1.2.1	<i>Modalização da conduta devida</i>	247
5.1.2.1.1	<i>Facultatividade</i>	248
5.1.2.1.2	<i>“Ter de”</i>	252
5.1.2.2	<i>Sentido da conduta</i>	254

TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO

5.1.2.2.1	<i>Competência e imunidade</i>	255
5.1.2.2.2	<i>Enumerabilidade e competência residual</i>	258
5.1.2.2.3	<i>Inalterabilidade</i>	260
5.1.2.2.4	<i>Procedimento</i>	264
5.1.2.3	<i>Sujeito</i>	266
5.1.2.3.1	<i>Privatividade</i>	268
5.1.2.3.2	<i>“Indelegabilidade”</i>	272
5.1.2.3.3	<i>Irrenunciabilidade</i>	275
5.1.2.4	<i>Tempo e espaço</i>	277
5.1.2.4.1	<i>“Incaducabilidade”</i>	278
5.1.3	<i>Distinção entre tributo e contrato</i>	279
5.1.4	<i>Conceito dinâmico de tributo: norma de competência</i>	282
5.2	LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	286
5.2.1	<i>Lançamento tributário como norma jurídica</i>	288
5.2.1.1	<i>Ato ou procedimento</i>	289
5.2.1.2	<i>Declaratória ou constitutiva</i>	291
5.2.2	<i>Contingência da norma de lançamento tributário</i>	293
5.2.3	<i>Fiscalização</i>	297
5.2.4	<i>Ordenamentos que exigem lançamento tributário</i>	302
5.2.4.1	<i>Norma de tributação lida como norma de competência</i>	303
5.2.4.2	<i>Obrigação de lançar</i>	306
5.2.4.2.1	<i>Decadência e prescrição</i>	308

TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO

5.2.4.3 <i>Procedimento para lançar</i>	310
5.2.4.4 <i>Sujeitos competentes para lançar</i> ..	311
5.2.4.4.1 <i>Autolançamento</i>	313
5.2.4.4.1.1 <i>Homologação e não homologação</i>	318
5.2.4.4.2 <i>Alolançamento</i>	323
5.2.5 Conceito dinâmico de tributo: norma de lançamento	326
5.3 “NORMA INTRODUTORA” E “NORMA INTRODUZIDA”	329
6. UM, DOIS, TRÊS	333
REFERÊNCIAS	337