

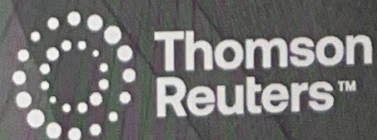
REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO

RDTC

ANO 9 • 42 • JULHO-SETEMBRO • 2024

COORDENAÇÃO:
PAULO DE BARROS CARVALHO

Revista
dos Tribunais



JUBILEU DA "TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA", DE PAULO DE BARROS CARVALHO

JUBILEE OF "TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA", BY PAULO DE BARROS CARVALHO

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e 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 e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais da OAB/PR. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Revisor de periódicos. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em direito.

valterlei@costaadvocacia.com.br

*Ào seu amigo e ilustre jurista -
Valterlei da Costa - com meus afecionamentos e
a sempre crescente admiração intelectual.*
ÁREA DO DIREITO: Tributário
SP, 22/09/24 *Reverência e abraço do Vm. Danuelli*

RESUMO: Trata o presente artigo do livro *Teoria da norma tributária*, de Paulo de Barros Carvalho, o qual, publicado em 1974, agora comemora 50 anos, sendo trabalho originalíssimo que divide o direito tributário em antes e depois. De início, deve-se frisar que foi em tal obra, pela primeira vez e de forma bem demarcada, que se precedeu os estudos tributários de uma parte geral construída segundo a teoria do direito. Ademais, não se pode olvidar que foi nela registrada, igualmente, a primordial ideia de que tributo deveria ser compreendido como norma jurídica e, como tal, investigado. Por fim, mais do que justo ressaltar que, mesmo sem ainda empregar a expressão que passaria a ser conhecida de todo tributarista, é onde formam lançadas as bases da teoria da "regra-matriz de incidência tributária", a qual decompõe o tributo em critérios, dispostos na hipótese e consequência da norma tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Paulo de Barros Carvalho – Teoria da norma tributária – 1ª edição – 50 anos.

ABSTRACT: The present article discusses the book *Teoria da Norma Tributária* by Paulo de Barros Carvalho, which, published in 1974, is now celebrating its 50th anniversary. This highly original work marks a clear division in tax law, distinguishing between the periods before and after its publication. Initially, it should be emphasized that that work was the first to systematically precede tax studies with a general part constructed according to legal theory. Furthermore, it cannot be overlooked that it also introduced the fundamental idea that taxes should be understood as legal norms and, as such, should be investigated. Finally, it is only fair to highlight that, even though it did not yet use the expression that would become well-known among tax professionals, it laid the groundwork for the theory of the "tax incidence matrix rule", which breaks down taxes into criteria outlined in the hypothesis and consequence of the tax norm.

KEYWORDS: Paulo de Barros Carvalho – Tax norm theory – 1st edition – 50 years.

“Este livro [...] é o resultado de suas [de Paulo de Barros Carvalho] longas e profundas meditações sobre temas capitulares da Teoria Geral do Direito, aplicadas ao nosso setor, o Direito Tributário. [...] E nesse sentido é um eco da conclamação formulada por Alfredo Augusto Becker, em 1963, com o seu magnífico *Teoria Geral do Direito Tributário*”¹.

“A norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana.”²

“[...] foi em Paulo de Barros Carvalho que a estrutura da norma tributária encontrou sua mais precisa e sofisticada elaboração.”³

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A obra. 2.1. Alguns conceitos de teoria geral do direito. 2.2. Aplicação dos conceitos fundamentais da teoria geral do direito ao estudo do direito tributário. 3. Regra-matriz de incidência tributária. 4. Conclusão. 5. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Por evidente, não podemos viver sem o especialista, mas isso não significa que, vez ou outra, dele não desdenhemos. Creio que nosso sentimento não é diferente daquele experimentado por Zaratustra ao encontrar o “Consciencioso do espírito” coberto de hircúneas, que, ao ser indagado se era um estudioso das sanguessugas, respondeu: “[...] isto seria uma enormidade, como poderia eu me atrever a tanto? Aquilo em que sou mestre e conhecedor é o *cérebro* da sanguessuga: esse é o *meu mundo*”⁴. De fato, pessoas que sabem muito uma coisa, muitas vezes, transmitem-nos a sensação de que somente conhecem aquilo. E no direito isso não é diferente:

1. ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 13-14 (esclarecemos entre colchetes).
2. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982. p. 89.
3. VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. In: DE SANTI, Eurico; ZILVETI, Fernando; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação das empresas: curso de especialização*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 172.
4. NIETZSCHE, Friedrich. *Assim falou Zaratustra: um livro para todos e para ninguém*. Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 237. Um fato interessante é que como a sanguessuga, ao longo de seu corpo, tem 32 grupos de neurônios, não deixam de estar certos os que apontam, então, que ela possui 32 cérebros, o que aumenta, e muito, o campo de estudo do “Consciencioso do espírito”.

não intercambiamos o civilista pelo penalista nem o administrativista pelo processualista, mas também, se somos cuidadosos com esta palavra, não os denominamos de juristas por melhor que cada um deles seja em sua área. Aliás, é destino de o especialista, com o perdão da redundância, especializar-se, sempre atrás de alguma minudência para demonstrar seu conhecimento, mas, invariavelmente, pesquisa para baixo, em direção ao concreto, nunca para cima, rumo ao abstrato. Só que, para alguns, ser um coletor de informação, e dominar um saber-fazer (*know how*), pode não bastar, como foi o caso de Alfredo Becker:

“[...] descobri que eu era um grande ignorante da Ciência Jurídica e que essa ignorância não seria satisfeita por nenhum dos livros dos Direito Tributário [...] que lotavam minha biblioteca de advogado ‘especializado’ [...]”⁵.

Agora, por não estar só em sua ignorância, poderia ter encontrado consolo, mas, como a insatisfação permaneceu, para dissipá-la, viu-se obrigado a escrever um livro que acabou sendo um divisor de águas no direito tributário, uma verdadeira *Teoria geral do direito tributário*, na medida em que não se refere a nenhum ordenamento em específico, pois analisa o fenômeno jurídico tributário em si, livre de contingências⁶. E a consequência de tudo isso foi que, depois da publicação de seu livro (1963), estava plantada a semente para a relação simbiótica, na espécie comensalismo, que se estabeleceu no Brasil entre o direito tributário e a teoria do direito.

Todavia, os grandes ideais não são aceitos de pronto, sem mais. Por isso, o direito tributário, nos anos 1960, prosseguiu sem ser incomodado, e mesmo quando essa obra magna foi referenciada, apenas o foi em questões pontuais, sem se atentar para sua grandeza, como bem dão mostra duas obras magistrais publicadas à época: Amílcar Falcão, quando da defesa da natureza tributária do empréstimo compulsório, limitou-se a uma nota de rodapé, citando autores que comungavam de seu entendimento, a incluir Becker⁷; Sampaio Dória também não reservou mais do que um pé de página, listando que o gaúcho, tal como ele, entendia que o “fato gerador” do imposto de renda

5. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 27.

6. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 14. Em nota de rodapé, apresenta-se como inspiração de tal posicionamento os livros de Jean Haesaert, *Théorie générale du droit*, e Felix Somló, *Juristische Grundehre*. Já para nossos olhos, é concepção que não deve nada a Hans Kelsen: “A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito positivo – do Direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [2. ed., 1960].

7. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 55.

seria o 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício de apuração do tributo⁸. Deveras, o primeiro trabalho que não se apegou meramente a questões laterais, mas entendeu que havia uma proposta maior em jogo, uma mudança de paradigma, foi o de autoria de Geraldo Ataliba, já nos anos 1970. O hoje clássico *Hipótese de incidência tributária* é, aliás, livro dividido em três partes: noções introdutórias; aspectos da hipótese de incidência tributária; classificação jurídica dos tributos⁹. As duas últimas marcaram de forma indelével o direito tributário, mas, neste artigo, o que nos interessa é sublinhar o primeiro capítulo, o das noções introdutórias, o qual foi redigido apoiando-se em grandes teóricos do direito e, assim, são citados Vilanova, Kelsen, Pontes de Miranda e o próprio Becker. Todavia, apesar de ser uma mudança em relação com os novos tempos, ainda não havia chegado a hora de algo mais profundo.

Foi Paulo de Barros Carvalho quem, pela primeira vez, isolou a temática da teoria do direito, reservando a ela boa parte do trabalho para só depois, em um segundo momento, passar ao estudo do tributo. Com efeito, em 1973, defende tese de doutoramento tendo como orientador o próprio Ataliba, cujo título é *A estrutura lógica da norma jurídica tributária*. A partir dela, pôde publicar no ano seguinte a obra *Teoria da norma tributária*, que agora está a comemorar bodas de ouro¹⁰. E, em linhas bem gerais, sua principal marca foi demonstrar que é possível desenvolver um estudo sobre o direito tributário de cunho original tomando por pressupostos os ensinamentos da teoria do direito. Todavia, que ninguém confunda as coisas, pois não se trata de uma parte geral justaposta à especial, senão da aplicação da parte geral para

8. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: [s.n.], 1968. p. 161.

9. Formalmente, são seis edições de *Hipótese de incidência tributária*: 1ª (1973), 2ª (1975), 3ª (1984) e 4ª (1990), pela Revista dos Tribunais; 5ª (1992) e 6ª (2000) pela Malheiros. Agora, não há diferença entre as três primeiras, ao menos não relevantes. Já na quarta, além da atualização segundo a Constituição de 1988, há muitos complementos, ajustes e exclusões, o que, se não nos permite falar em uma nova obra, ao menos faculta que se chame a atenção para a evolução do pensamento do autor em muitos pontos, tais como o dos conceitos constitucionais e, especialmente, o das contribuições, quando chega a afirmar, diferentemente de tudo que havia sustentado até então, que é sua destinação especial o que fixa seu regime. Por fim, quanto à 5ª e 6ª, não há diferença de conteúdo em relação à 4ª, apenas mudança de editora (e de diagramação).

10. Formalmente, são cinco edições de *Teoria da norma tributária*: 1ª (1974), Lael; 2ª (1981), Revista dos Tribunais; 3ª (1998) e 4ª (2002), Max Limonad; 5ª (2009), Quartier Latin. Agora, se por um lado não há diferença substancial de conteúdo entre elas, e, por isso, neste artigo, demos preferência a *editio princeps*, por outro, não chegam a ser edições *fac-símiles*, havendo pequenas diferenças. Deveras, o que há de novidade são os prefácios: na 1ª, de Geraldo Ataliba; na 2ª, de Héctor Villegas; na 3ª, do próprio Paulo de Barros Carvalho; na 5ª, de Clarice von Oertzen Araujo.

a confecção da especial¹¹. Em verdade, o que houve foi o despertar do sonho dogmático em que se encontrava o estudo do direito tributário, vivendo apartado da teoria do direito como se fosse “autônomo”.

2. A OBRA

Teoria da norma tributária é obra dividida em duas partes seguida de conclusão. Especificamente quanto à conclusão, caso atentemos para o fato de que “conclusão” é uma proposição verdadeira inferida validamente de premissa(s), então mais bem ajustado ao caso seria o termo “síntese”, pois o que se fez foi repisar de forma direta, breve e ordenada o que já se tinha exposto ao longo do livro. Ou seja, ao menos em sentido lógico, não se pode falar em conclusão, pois se optou por uma sintetização das ideias que foram apresentadas ao longo da obra com o intuito de recapitalização e sedimentação. Dito isso, analisemos sua primeira parte, *A norma jurídica: alguns conceitos de teoria geral do direito* e depois a segunda, *Aplicação dos conceitos fundamentais da teoria geral do direito ao estudo do direito tributário*.

2.1. Alguns conceitos de teoria geral do direito

Um trabalho com pretensões científicas, conforme ensina-nos Paulo de Barros Carvalho, deve tomar posição em relações aos conceitos fundamentais e, consequentemente, o primeiro passo dado foi no sentido de identificar que o traço característico e a essência do direito estão na forma específica com que exerce a coação, qual seja, “[...] o emprego da força, com a aplicação em último grau, das penas privativas da liberdade ou por meio da execução forçada”¹². Em desdobramento, analisou a norma jurídica, entendendo que somente as prescrições abstratas poderiam

11. Em algum momento, houve críticas à escola da PUC-SP no sentido de que a parte geral teria se tornado repetitiva e desnecessária e que seria possível, sem prejuízo, iniciar a leitura dos trabalhos pela parte especial. Aqui, seria bom separar as coisas. Realmente, alguns não são capazes de, em seus escritos, aplicar a parte geral à especial, mas isso diz mais do autor do que do método empregado. Outro ponto é que, com o tempo, concepções teóricas difíceis passam a fazer parte do cabedal do estudioso do direito tributário e, assim, foi inevitável a sensação de que se estaria dizendo o óbvio.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 20. O traço apontado como distintivo do direito foi o *tipo de coação*, o que o aproxima do primeiro Hans Kelsen (1934), quem aludia ao “[...] ato coercitivo estatal, isto é, a pena e a execução coercitiva civil ou administrativa”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013 [1. ed., 1934]., p. 89. Todavia, também seria coerente com a posição do autor eleger a *forma de aplicação*, o que o alinharia com Norberto Bobbio: “[...] ‘normas jurídicas’ são aquelas cuja execução é garantida por uma

ser designadas de normas, pois as prescrições concretas ficariam mais bem nominadas de comandos. E a influência para tal tomada de posição, com reconhecimento explícito, foi Norberto Bobbio, havendo, inclusive, transcrições de excertos de *Studi per una teoria generale del diritto*¹³. Todavia, entendemos que uma melhor nomenclatura é conceber norma como gênero, deixando comando para uma espécie sua, em vez de tomar norma como espécie, ao lado de comando, ambos pertencentes ao gênero prescrição. De toda sorte, trata-se de ponto superado, pois Paulo de Barros Carvalho alterou a terminologia empregada¹⁴.

Transposta essa questão, mister distinguir uma prescrição de conduta da consequência pelo descumprimento de um comportamento devido, o que desemboca na distinção kelseniana entre normas primárias e normas secundárias¹⁵⁻¹⁶. Agora, se o direito seria endereçado às autoridades ou aos cidadãos, é questão antiga, mas caso entendamos que os sujeitos das prescrições são as autoridades, então apenas de forma colateral fixa-se a conduta da população em geral, o que pode induzir à conclusão de que as normas secundárias seriam, em verdade, supérfluas¹⁷. E uma

sanção externa e institucionalizada”. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003., p. 160.

13. Data de 1956 texto em que Norberto Bobbio distingue norma de ordem: “La diferencia entre las dos proposiciones: ‘Deja de fumar ese cigarrillo’ y ‘Está prohibido fumar’, se encuentra precisamente en el hecho de que la primera se refiere a una acción determinada [...] y la segunda se refiere a una acción tipo [...]. Solamente a la segunda se le suele atribuir el nombre de ‘norma’; a la primera nos referimos habitualmente con el término ‘orden’ o ‘mandato’”. BOBBIO, Norberto. Para una clasificación de las normas jurídicas. In: MIGUEL, Alfonso Ruiz (ed.). *Contribución a la teoría del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. 2. ed. Madrid: Debate, 1990. p. 289.
14. “[...] a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 208.
15. Sempre foi o entendimento de que, para Hans Kelsen, a norma que contém a sanção seria a norma primária, mas, com a publicação póstuma de obra sua em que vinha trabalhando há tempo, a questão foi alterada: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária [...]”. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986 [1979]. p. 181.
16. Um grande jurista nunca adere totalmente à teoria de outro, mas há muito da doutrina kelseniana na obra carvalhiana: “Talvez o marco mais importante na história do moderno pensamento jurídico da humanidade seja a Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Lael, 1974. p. 28.
17. “Caso se admita que a primeira norma, que proíbe o roubo, é válida apenas se a segunda norma vincular uma sanção ao roubo, então, numa exposição jurídica rigorosa, a primeira

forma alternativa de desenvolver a questão é por meio das lições cossianas, as quais dispõem que “[l]a prestación es lo que debe ser según la endonorma, pero según la perinorma es la sanción lo que debe ser”¹⁸. Dadas essas ideais, foi possível a Paulo de Barros Carvalho concluir que a norma completa não é um composto triádico formado de três elementos (hipótese, mandamento e sanção), uma vez que “[...] a norma sancionadora seria precisamente outra regra, com hipótese e consequência próprias”¹⁹. Ou seja, em seu desenho mínimo, a norma jurídica é bi-bimembral (hipótese/consequência-hipótese/consequência) e não trimembral (hipótese/consequência/sanção). Assim, estejamos a tratar da norma primária (perinorma) ou da norma secundária (endonorma), não se pode olvidar que são elas normas hipotéticas, ou seja, estruturas básicas em que a hipótese está ligada à consequência²⁰.

Todavia, devemos ter em conta que ainda não havia sido aceita a ideia de que as normas jurídicas são idênticas do ponto de vista estrutural (teoria da homogeneidade sintática²¹) e, por isso, em um mesmo ordenamento, ao lado das normas hipotéticas, considerou as normas categóricas, isto é, “[...] juízos categóricos que completam a ordem jurídica, pois somente os juízos hipotéticos não são suficientes

norma é, com certeza, supérflua”. Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005 [1945]. p. 86.

18. COSSIO, Carlos. *Teoría de la verdad jurídica*. Buenos Aires: El Foro, 2007. p. 122. Uma segunda questão é como estariam ligadas referidas normas, sendo que, para o mestre argentino, “[l]a norma completa resulta [...] un juicio lógicamente disyuntivo”. (*Ibidem*).

19. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974 p. 39. A posição combatida foi a de Geraldo Ataliba, quem, mesmo reconhecendo a divergência, minimizou-a: “Paulo de Barros Carvalho pensa de modo ligeiramente diverso, não obstante suas conclusões, para efeitos práticos, conduzam a idênticos resultados que os obtidos com a adoção da nossa tese”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 39.

20. “[...] considerando-se bem a teoria egológica, ela não recusa a estrutura hipotética, pois na fórmula ‘dado A deve-ser B, ou dado não-B deve-ser S’ encontra-se a relação de antecedente para consequente, característica da conexão hipótese/tese (ou prótase e apódose)”. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 132. Ou seja, analiticamente, “[n]as endonorma, o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência que lhe foi imputada. Nas perinorma, o suposto é justamente a previsão do não cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da consequência de alguma endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória (*sic*)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 41-42.

21. “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regras [...], aí encontramos sua composição dual”. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 82.

para a vida e o regular funcionamento do Direito”²². Ora, que haja dispositivos em textos jurídicos no formato “sujeito/verbo de ligação/predicativo” é algo inegável, mas isso não significa que se esteja diante de uma norma, como bem já havia demonstrado Hans Kelsen ao formular que conceitos são normas não autônomas (*unselbständige Rechtsnormen*)²³. Logo, mesmo que não se aceite as normas categóricas como “fragmentos” de normas hipotéticas – o que, ademais, foi qualificado de “[...] ideia vaga e imprecisa, de todo inadequada [...]”²⁴ –, ainda assim não há um porquê não reconhecer que os conceitos em textos jurídicos, mesmo que apareçam destacados e isolados, não detêm autonomia, não configurando, assim, norma jurídica, mas sim parte de uma²⁵.

Outro conceito tido por fundamental foi o de “relação jurídica”, uma vez que “[...] toda norma jurídica cria, como consequência imputada ao acontecimento do suposto, uma relação jurídica segundo a qual o sujeito passivo, titular de um direito subjetivo, pode exigir do sujeito passivo o cumprimento do dever jurídico”²⁶. Evidentemente, não há nenhum problema em tomar uma relação como conjunto cujos

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 44. Anos depois asseverou: “O objetivo desta comunicação é pôr em evidência [...] o caráter de homogeneidade sintática que o direito positivo apresenta, enquanto sistema empírico, formado por unidades atômicas — as normas jurídicas [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 32, jul./set. 1988.

23. “Como normas não-autônomas devem [...] considerar-se [...] aquelas que determinam com maior exatidão o sentido de outra norma, definindo porventura um conceito utilizado na formulação de outra norma ou interpretando autenticamente uma norma”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [2. ed., 1960], p. 64.

24. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 44.

25. No evoluir de sua obra, Paulo de Barros Carvalho adotou a distinção das normas jurídicas em sentido amplo e estrito, o que lhe permitiu romper o impasse: “Uma coisa são os enunciados prescritivos [...]; outras, as normas jurídicas, como significação construídas a partir dos textos positivos e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 129.

26. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 45. Uma forma de conferir a maturidade do trabalho desenvolvido em 1974 é cotejando-o com o de 2008, quando é possível verificar a perenidade de muitas das posições do autor. E, como exemplo, tomemos “relação jurídica”, a qual continuou sendo concebida como “[...] o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação jurídica”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 134.

elementos são pares ordenados só que, com isso, já em terreno jurídico e sob a óptica obrigacional, teremos dois sujeitos cuja ordem de apresentação importa²⁷. Todavia, não há nada de simples na ideia de que as relações realmente existem, sendo, aliás, problema filosófico muito antigo²⁸, o qual, depois de enfrentado pelos realistas jurídicos, desembocou na conclusão de que os direitos subjetivos de um dos sujeitos da relação – o que valeria também para o dever jurídico do outro sujeito – não seriam senão que uma “técnica de representação” que “[...] se expressa estabelecendo em uma série de regras os fatos [...], e em outra série, as conseqüências (*sic*) jurídicas [...]”²⁹. Logo, por essa linha, nem os direitos subjetivos nem os deveres seriam conceitos fundamentais, pois não possuiriam autonomia diante da norma jurídica, a qual pode bem ser definida em termos de conduta devida sem qualquer alusão à relação jurídica entre sujeitos dispostos em um par ordenado³⁰.

Apesar dessas considerações, se ainda assim se apresenta os direitos e deveres como conceitos fundamentais, então se deve formular, igualmente, que relação haveria entre eles, especialmente no sentido de se seriam termos independentes ou se sempre apareceriam coligados, em linha de que a todo o direito corresponderia um dever. Agora, defender que possam existir direitos sem deveres é extremamente difícil, especialmente porque é muito duvidoso se um direito que não tenha eficácia

27. “[...] existem pares de indivíduos que satisfazem determinadas relações, se pensarmos nesses indivíduos por certa ordem (primeiro um e depois o outro), e não satisfazem essa mesma relação, se invertemos a sua ordem (se trocarmos o primeiro pelo segundo)”. SÁÁGUA, João. Par ordenado. In: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (ed.). *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 567.

28. Depois da demarcação das características gerais da relação — v.g., simétrica/assimétrica, transitiva/intransitiva —, poder-se-ia concluir que “[e]ssas noções elementares definem a natureza objetiva, conquanto não real, das R.[elações], na forma constantemente empregada pela lógica e matemática contemporâneas”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. Rev. da trad. e trad. de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 884 (complementamos entre colchetes).

29. ROSS, Alf. *Tû-tû*. Trad. Edson L.M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 37-38. Ou seja, “[u]samos a expressão ‘direito subjetivo’ como se esta denotasse uma posição real de uma pessoa com respeito a uma coisa”. OLIVECRONA, Karl. *Linguagem jurídica e realidade*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 85.

30. “O indivíduo que tem o direito, isto é, aquele em face do qual esta conduta há de ter lugar, é apenas objeto da conduta que, como correspondente à conduta devida, está já conotada nesta”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed., p. 143. Ou seja, “[...] como expôs Kelsen, a expressão ‘relação jurídica’, (*sic*) deve ser banida da ciência jurídica a menos que se entenda como a relação existente entre duas normas [...]”. GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974. p. 26.

– como implementá-lo se ninguém tem dever algum? –, seria realmente um direito. E, por isso, Paulo de Barros Carvalho entendeu que “[...] a todo direito subjetivo haverá de corresponder um dever jurídico [...], sendo a recíproca verdadeira”³¹. Por outro lado, lastreado em Santi Romano, também assentou que os poderes jurídicos não necessitam ter correlação, o que, pelo menos a nós, causa desconforto.

De pronto, deve-se observar que se trata de ponto de vista coerente com a ideia de que existiriam normas categóricas, das quais os poderes jurídicos seriam um excelente exemplo. Todavia, a questão sobre o que seriam “poderes jurídicos” parece não ter um porto seguro, mas uma forma de enfrentar o tema seria negando a homogeneidade sintática das normas jurídicas, estabelecendo que “poderes” seriam normas potestativas, as quais difeririam das normas deônticas, já que “[...] determina[n] las acciones lícitas que un sujeto puede realizar en una determinada situación jurídica”³². Outra seria traduzindo-os por permissões, mas, caso assim se faça, tendo em conta que os modos de conduta são três e somente três (princípio do quarto excluído) – irredutíveis entre si, porém interdefiníveis –, então não haveria um porquê negar que “poderes” também teriam uma contrapartida tal qual os direitos³³. Afinal, ao mau exercício dos poderes costuma estar associada não só a invalidade, mas também a punição das autoridades que assim procedem.

A verdade é que a ação normativa – seu fundamento e o resultado produzido – configura tema envolto em disputas de toda ordem, mas, por outro lado, sua importância é incontestável, chegando mesmo um jurista como Herbert Hart a defender que seria a forma de sua produção o traço diferencial do direito³⁴. Contudo, ao em-

31. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 45.

32. ROBLES, Gregorio. *Comunicación, lenguaje y derecho*. Madrid: Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 2009. p. 87 (adaptamos entre colchetes). Por influência clara do catedrático espanhol, a doutrina carvalhiana adotou uma classificação das normas jurídicas em indireta e direta, sendo que as “[...] diretas diferenciam-se, funcional e linguisticamente, em três tipos: a) *normas procedimentais* [...]; b) *normas potestativas* [...]; c) e por último, as *normas deônticas* [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. XV. Adoção que deixa em aberto, pois talvez incompatível ela, a manutenção da filiação de Paulo de Barros Carvalho à teoria da homogeneidade sintática.

33. Inicialmente, a posição de Georg von Wright era no sentido de que a permissão poderia ser definida em termos de obrigação ou proibição, mas, já em 1963, manifestou dúvidas quanto a tal possibilidade: “Puede sugerirse que el carácter de ‘poder’ y el de ‘tener que no’ son también interdefinibles. La cuestión es debatible [...]”. WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970. p. 88.

34. “Por força das regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas ações, quer

pregar aquele que foi professor em Oxford as expressões “norma primária” (*primary rule*) para referir-se a conduta devida e “norma secundária” (*secondary rule*) para a ação normativa, promoveu toda sorte de dificuldades já que eram designações bem assentadas pela teoria kelseniana, com significados específicos³⁵. E mesmo o jovem Paulo de Barros Carvalho não foi capaz de evitar tais dificuldades, pois interpretou em Hart, desacertadamente, aquele “[...] que se refere às normas secundárias como as que veiculam as medidas sancionadoras”³⁶. Na sequência, como partia de uma compreensão equivocada, renegou a teoria hartiana de que a união entre normas primárias e normas secundárias seria o ponto diferencial do direito, alegando que muitas outras ordens normativas também dispõem de normas primárias e normas secundárias no sentido de prescrições que estabelecem a conduta devida e a correspondente sanção.

Seja como for, inexistem dúvidas de que não há nada simples em estudar o poder normativo em termos de permissão, mas mesmo um enfoque mais restritivo, limitando a permissão às condutas regradas, não é isento de desafios, pois as normas de obrigação e proibição se ligam a consequências em caso de seu descumprimento. Todavia, parece ser, ao menos a princípio, da própria essência das permissivas carecer de complemento, chegando mesmo o mestre do construtivismo lógico-semântico a asseverar, nesse caso, ser “[...] imperioso que inexista disposição perinormativa, visto que desnaturaria a faculdade outorgada, tornando o comportamento obrigatório”³⁷. Contudo, as coisas não se passam desse modo, já que as normas permissivas têm sim uma contraparte, qual seja, a de que outrem não impeça o permissionário de usufruir de sua permissão.

Ademais, outro ponto de atribulação, ainda conectado às permissões, diz respeito à questão das normas implícitas, se existiria algo como “tudo aquilo que não está proibido está permitido”, com a proposta de Paulo de Barros Carvalho em linha de que “[...] os comportamentos facultativos não são criados por normas jurídicas, mas resultam da sistemática normativa”³⁸. Entretanto, devemos ter presente que à

queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação”. HART, Herbert. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 4.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005 [1961]. p. 91.

35. *Teoria geral do direito e do estado*, de Hans Kelsen, foi escrito em alemão, mas nunca publicado nesse idioma e, ao que se teve acesso, foi à tradução para o inglês feita por Anders Wedberg, que empregou *primary norm* e *secundar norm*.

36. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 53.

37. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 60.

38. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 60.

época da publicação da obra analisada ainda não estava bem difundida uma concepção extremamente relevante para a teoria do direito, qual seja, a que distingue as permissões em fortes e débeis³⁹. A parte disso, deve-se consignar que é controversa a ideia de que a ausência de proibição ou obrigação em uma ordem jurídica encete uma norma implícita permissiva.

Por fim, cabem algumas palavras sobre a “unidade científica do direito”. Uma vez aceita a ideia de que as normas jurídicas estão sempre encadeadas a outras normas jurídicas, então é possível falar-se em ordenamento jurídico, mas as coisas não passariam assim “[...] se não o tivéssemos considerado algo de unitário”⁴⁰. Claro, uma norma jurídica pode ser formada por numerosos dispositivos dispersos em vários textos legais, mas somente dando a eles uma relação de pertinência à ordem jurídica é que se torna possível concebê-la. Em razão disso, é mais do que correta a concepção de que

“[a] departamentalização do Direito [...] não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível”⁴¹.

2.2. Aplicação dos conceitos fundamentais da teoria geral do direito ao estudo do direito tributário

Uma vez que se entenda o direito como uno, ou seja, como ordenamento, torna-se especialmente difícil isolar partes suas, pois tal estudo, por incompletude, pode acabar deformado. Ilustrando, há o direito, mas não haveria direito público e direito privado, já que as normas jurídicas são formadas por dispositivos entremeados das mais variadas ordens, chegando mesmo Hans Kelsen a afirmar que essa “[...]

39. Provavelmente, o primeiro a conceber a distinção entre as permissões foi von Wright, a qual acabou sendo adotada por Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin: “[...] a diferencia de la permisión fuerte que expresa un hecho positivo (la existencia de una norma permisiva), la permisión débil sólo alude a un hecho negativo: la inexistencia de una norma prohibitiva”. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 177.

40. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 48. De norma jurídica em norma jurídica, chega-se à constituição, a qual, por sua vez, não têm fundamento de validade em outra norma jurídica, motivo pelo qual Kelsen concebeu, na cúspide do ordenamento, a norma fundamental. Sobre a correção de tal entendimento, veja-se: COSTA, Valterlei da. No princípio era a norma fundamental? In: COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício do (Coord.). *Estudos sobre a teoria pura do direito: homenagem aos 60 anos de publicação da 2ª edição da obra de Hans Kelsen*. São Paulo: Almedina, 2023. p. 111-197.

41. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 63.

COSTA, Valterlei da. Jubileu da “Teoria da Norma Tributária”, de Paulo de Barros Carvalho. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 42. ano 9. p. 245-275. São Paulo: Ed. RT, jul./set. 2024.

distinção, como princípio para uma sistematização geral do Direito, é inútil⁴². E tal dificuldade também aparece ao “traçar os lindes” do que seria o direito tributário, “[...] mesmo que o cientista se proponha a fazê-lo para efeitos exclusivamente didáticos”⁴³. Contudo, ainda com tal ressalva, Paulo de Barros Carvalho deu um passo adiante e entendeu o direito tributário positivo como

“[...] o ramo didaticamente autônomo do Direito, formado pelo conjunto de proposições jurídicas (normativas e não-normativas), que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”⁴⁴.

E, a partir disso, com lastro na teoria kelseniana, ficou fácil apresentar a ciência do direito tributário como a que descreve tal direito, “[...] extraíndo todas as relações lógicas que possa conter”⁴⁵.

Em tal lição, sobre o que é o direito tributário e sua ciência, há um poder de síntese muito grande e, desdobrando-a, mais poderia ser dito, quando poucas palavras se tornariam muitas, o que, no mínimo, viria em prejuízo da elegância do texto, mas, com vistas a esta doxografia, permitamo-nos lançar algumas linhas sobre a ideia de “tributo” considerado como “elemento nuclear e central”. A primeira atitude tomada pelo jurista em comento foi recusar uma visão fragmentada do que seja tributo, opondo-se à doutrina tradicional da época, pois “[...] não pode cingir a natureza do tributo

42. Teoria geral do direito e do estado, p. 297. Alf Ross também analisa a distinção entre direito público e direito privado a partir de duas teorias, a do sujeito e a do interesse, para concluir que ambas são insustentáveis, pois, em muitas situações, falamos em direito privado mesmo que o estado seja um dos sujeitos da relação, já quanto ao interesse, não haveria como distinguir o público do particular, pois, por um lado, todo interesse seria público e, por outro, todo interesse causaria consequências aos particulares. Veja-se: *Direito e justiça*, p. 249-251.

43. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 68. Nas linhas que seguem, Paulo de Barros Carvalho demonstra que um jurista pode ser claro sem abdicar do rigor, um caso de verdadeiro professor: “Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano [...]. O assunto é eminentemente tributário. [...]. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. [...]. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no espaço do Direito Administrativo. [...]. E o Município? Que é senão pessoa política de Direito Administrativo interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional. Mas não procuramos saber de uma realidade jurídico-tributária?”. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 10.

44. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 72-73.

45. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 73.

quer ao objeto da prestação jurídica [...], quer à própria relação [...]"⁴⁶. Negativas que lhe permitiram, em vanguarda, formular que "[...] tributo é norma jurídica, ao menos no que tange a sua configuração estática"⁴⁷. Com disso, estavam abertas as portas para uma forte crítica ao art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

Nunca é fácil para um positivista, como positivista, criticar a lei; porquanto, nesse papel, a prescrição devida não se confunde com seu mérito, ou seja, uma coisa é estar-se diante de uma norma jurídica, o que se verifica segundo um critério de fonte (*pedigree*), outra é a justiça da norma, o que se apura segundo critérios de justiça (*fairness*), não havendo conexão entre eles⁴⁸. E uma forma de contornar essa dificuldade é aceitando que as definições, mesmo que em textos legais, não são normas jurídicas. Até porque "[o] direito prescreve, permite, confere poder ou competência – não 'ensina' nada"⁴⁹. Todavia, as definições em direito não têm meramente o caráter de uma ordenação do mundo já existente, pois, afinal, o direito constitui suas próprias realidades e, assim, o mais correto seria entendê-las como parte da norma jurídica completa, com caráter constitutivo. Seja como for, no caso em questão, parece que a definição do CTN não foi tomada como prescrição, hipótese em que não estaria sujeita ao julgamento de conveniência do jurista, mas sim como uma posição doutrinária enxertada em texto legal, o que a pôs na condição de ser criticada sem a quebra do dogma positivista⁵⁰.

46. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 78. Alfredo Becker, depois de discorrer sobre a relação jurídica tributária, concebeu que "[...] tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever". *Teoria geral do direito tributário*, p. 237. Geraldo Ataliba, negando que equivalha ao dinheiro em si, buscou definir "[...] tributo como obrigação jurídica pecuniária [...]". *Hipótese de incidência tributária*, p. 26.

47. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 87. A questão, todavia, é de corte metodológico: "[...] o observador [do sistema jurídico] 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". CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024. p. XI (esclarecemos entre colchetes).

48. A forma de compreender a conexão entre o direito e a moral dá azo a uma interessante classificação dos juristas: os que a veem como necessária formam o grupo dos não positivistas, os que a tomam como contingência, o dos inclusivistas, e os que a negam, o dos exclusivistas.

49. Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [2. ed., 1960], p. 81.

50. Nossa explicação, contudo, não está de acordo com uma posição de Paulo de Barros Carvalho de 1972, registrada em notas taquigráficas em reuniões que foram realizadas para

Na definição de tributo, que pareça redundante a expressão “prestação pecuniária compulsória” ou que, uma vez empregado o termo “pecuniária”, também “seria de todo prescindível” a locução “em moeda”, são questões importantes, mas não foram elas que fizeram a fama do livro que aqui analisamos. Com efeito, o que melhor o enquadra como originalíssimo, e muda a forma de compreender o direito tributário, é sua concepção de tributo como norma jurídica, mais especificamente em linguagem cossiana, uma endonorma. E, com tal posicionamento, foi possível inferir ideias para corrigir o “estranho rumo da doutrina do direito tributário”, expressão usada para condenar a hipertrofia da hipótese da norma de tributação praticada pela “escola da glorificação do fato gerador”, da qual o maior exemplo foi Geraldo Ataliba, para quem somente a alíquota se encontra no mandamento, pois dilatou a hipótese, erroneamente deslocando para ela os sujeitos (quem deve paga-lo e quem pode exigi-lo, o que é, evidentemente, uma questão mandamental) e a base de cálculo⁵¹.

Agora, visto em retrospectiva, o desequilíbrio era evidente e a questão demasiada confusa, mas também devemos ter em conta que dois gigantes como Becker e Ataliba não o tinham notado até Carvalho debruçar-se sobre o tema, dando à hipótese o que é da hipótese e à consequência o que é da consequência, sem miscelâneas⁵². E, a partir de então, ficamos sabendo de que o suposto endonormativo é formado, em sua hipótese, pelos critérios material, espacial e temporal, bem como, na consequente, pelos critérios pessoal e quantitativo. Agora, seriam só esses

estudar o CTN: “O ordenamento jurídico [...] não é composto apenas de normas jurídicas, mas sim destas e de comandos jurídicos. Esse seria um caso de comando jurídico. É tributo isso que o legislador define como tal”. SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 45.

51. “A base de cálculo é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grande ínsita na h.i. [...]”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1973p. 114. E a influência de Ataliba, conforme assume expressamente, foi Alfredo Becker: “A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como núcleo: a base de cálculo [...]”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 374.
52. “E Jesus diz-lhe: ‘De quem é esta efígie e esta inscrição?’. Dizem-lhe: ‘De César’. Então ele diz-lhes: ‘Pagai as coisas de César a César; e as coisas de Deus a Deus’”. Mateus 22:20-21. *Bíblia*: novo testamento: os quatro evangelhos. Trad. Frederico Lourenço. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. p. 131. v. 1. Essa forma de pensar, aplicando ao direito tributário a teoria da norma para dar a cada um o que é seu, foi assim considerada por Paulo de Barros Carvalho: “O esquema é singelo, porém guarda integral conformidade com as noções propedêuticas”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 102.

os critérios da norma de tributação? Paulo de Barros Carvalho não tem dúvidas de que sim, posição mantida ao longo do tempo⁵³. Sem embargo, tal questão não é nada simples.

De um ponto de vista filosófico, dizer que enumeramos tudo que haveria e que não mais há o que enumerar é um problema de monta, uma vez que as enumerações e a proposição de que tudo o que existiria foi enunciado não estão em um mesmo nível, e assim é difícil especificar quais são as condições de verdade desta última já que não parece ser a observação, negando a aplicação da verdade por correspondência. De nossa parte, entendemos que, minimamente, uma proposição só bem identifica caso disponha quem faz o quê, quando e onde, implicando que, somados hipótese e consequente, teríamos oito critérios em vez de cinco⁵⁴. Todavia, isso nos levaria para outro campo de discussão, bastando-nos, aqui, analisar dois pontos que foram objetos de crítica.

Um questionamento clássico é aquele que entende pela necessidade, também, de um critério pessoal na hipótese da norma de tributação⁵⁵. Ponto rebatido há muitos anos sob a fundamentação de que, como poucos tributos têm um sujeito específico já pré-determinado apto para realizar a conduta delimitada no critério material, sendo uma questão accidental, então não haveria sentido em trazer para a estrutura da hipótese da norma um critério subjetivo, pois “[...] não razoaria versar elementos episódicos, quando o objetivo é surpreender o arcabouço essencial da norma jurídica tributária, seu mínimo irredutível ou sua unidade monádica”⁵⁶.

Outra indagação é se a destinação (muitas vezes confundida com a finalidade) também não teria um *tópos* na estrutura normativa da tributação. De nossa parte, vemos tais tentativas como teratologias, pois uma coisa é o mandamento dê dinheiro, outra é o mandamento, uma vez recebido o dinheiro, dê a ele específica destinação. E, em nossa forma de ver, desconsiderar tal ponto seria cometer o pecado do sincretismo metodológico. Afinal,

53. Veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 533.

54. Sobre quais seriam os critérios da norma de tributação, veja-se: COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 224-234.

55. “[...] ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um *aspecto pessoal*. É que o fato jurígeno [...] está sempre *ligado a uma pessoa* e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982. p. 91.

56. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. 427f. Tese (Livre docência em direito tributário) – PUC-SP. São Paulo, 1981. p. 143.

“[...] tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas [...]. Trata-se, porém, de outro critério [...]. Aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única classificação”⁵⁷.

Feitas tais ressalvas, podemos voltar aos critérios da norma de tributação, começando pela hipótese.

Ao tratar do critério material, toda força analítica da teoria carvalhiana fica em evidência, pois, apesar de considerá-lo como “núcleo”, mas negando que seja “o mais importante”, ela bem distingue a parte do todo, apontando ser “[...] incorreta a tentativa de designá-lo como a descrição objetiva do fato [...]”⁵⁸. Feito isso, está Paulo de Barros Carvalho em condição de expor que o critério material “[...] será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”⁵⁹. Só que há um problema aqui. Ao entender que o verbo deve possuir um complemento, consequentemente exclui os intransitivos, o que é um recorte semântico profundo, pois, com isso, afasta, v.g., os eventos da natureza ou os astronômicos, como as cheias dos rios ou os eclipses, os quais não poderiam saturar o critério material da hipótese de uma norma de tributação. Todavia, uma boa pesquisa histórica pode mostrar-nos o contrário, mas, de toda sorte, é uma possibilidade que não pode ser desconsiderada aprioristicamente. Em verdade, nesse ponto, parece-nos que se cometeu o pecado de balizar a teoria do direito pelo direito positivo e não o contrário, pois, se muitos ordenamentos só permitem a tributação de eventos que revelem capacidade contributiva, isso não significa, necessariamente, que todos são assim⁶⁰.

Quanto aos critérios temporal e espacial, muito haveria o que dizer, mas destaquemos aqui uma especial leitura feita posteriormente por nossa melhor doutrina, que

57. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 381. Agora, que a destinação não componha a estrutura da norma de tributação não significa que não possa ser construída uma teoria em que a validade do primeiro comando (dar dinheiro) esteja ligada à instituição, ou mesmo cumprimento, de um segundo (dar destinação ao dinheiro).

58. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 113. O alvo da crítica, mesmo que não abertamente citado, é claro: “O aspecto mais complexo há hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste [...]”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 111.

59. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 114.

60. Uma forma de discorrer sobre a capacidade contributiva em um trabalho de teoria geral seria aceitando que “[...] o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma genuína regra de Direito Natural”. BECKER, Alfredo. *Teoria geral do direito tributário*, p. 491.

os analisou segundo uma óptica kantiana⁶¹. Todavia, não cremos que isso seja o mais adequado, pois, na obra carvalhiana, não são tomados tais critérios como condições do conhecimento, mas sim como marcadores para identificar ocorrências no mundo, ou seja, como coordenadas. E, por essa linha, “[a] questão fundamental subjacente à linguagem temporal é: ‘Quando algo aconteceu?’ [...] A questão fundamental subjacente à linguagem espacial é: ‘Onde algo está?’ ou ‘Onde algo aconteceu?’”⁶². Ou seja, o caso está muito mais próximo de uma filosofia analítica do que de uma transcendental. Seja como for, quanto ao critério espacial, ainda não era chegada a hora da hoje clássica categorização dos tributos em razão de seu grau de elaboração⁶³. Já quanto ao temporal, promoveu forte crítica à tradicional classificação dos tributos em instantâneos, continuados e complexivos, uma vez que não teria “densidade jurídica”⁶⁴. Isso

61. Em Immanuel Kant, “[...] há duas formas puras da intuição sensível, como princípios do conhecimento *a priori*, a saber, o espaço e o tempo [...]”. KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001. p. 63. E, com base em tal lição, é que José Roberto Vieira apresentou o tempo e espaço como “condições” ou “requisitos de apreensão da realidade”. Veja-se: *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 63. No que foi seguido por Maurício do Valle: “[...] não é faticamente (*sic*) possível a existência de um comportamento de pessoas [...] desvinculado das circunstâncias de tempo e de espaço [...]”. VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*, p. 182.

62. LACEY, Hugh. *A linguagem do espaço e do tempo*. Trad. Marcos Barbosa de Oliveira. São Paulo: Perspectiva, 1972. p. 14 e 19.

63. Os tributos podem ser classificados em relação: “a) hipóteses cujo critério espacial faz menção a determinado local [...]; b) hipóteses em que o critério espacial alude a áreas específicas [...]; c) hipóteses de critérios espacial bem genérico [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 146. Ressalva-se que a hipótese de extraterritorialidade também deveria ter sido considerada. Sobre o tema, veja-se: COSTA, Valterlei da. Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (Coord.). HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (Org.). *Direito tributário paranaense: os 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário nacional*. Curitiba: Instituto Memória, 2020. v. III, *passim*.

64. O “fato gerador”, quanto a sua ocorrência no tempo, apresentaria duas categorias: “[...] a dos fatos geradores instantâneos e a dos fatos geradores complexivos, completivos, continuativos, periódicos ou de formação sucessiva”. FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 126. No mais, a crítica também foi concentrada no fato de que se tratava de doutrina importada sem os devidos cuidados, tanto é que a palavra “complexiva” nem existia no vernáculo, sendo uma “[...] adaptação apressada do adjetivo italiano ‘complessivo’ [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 142. Crítica que continua

porque adota um reducionismo temporal, segundo o qual os “fatos geradores” “[...] surgem sempre numa específica unidade de tempo [...]”⁶⁵.

Já a consequência é campo para o estudo da relação jurídica tributária, a qual pode ser principal ou secundária, a depender de se está em jogo uma obrigação de dar ou um “dever acessório”, o que conduz à conclusão de que “obrigação acessória” seria uma “designação imprópria”, pois inexiste “[...] prestação susceptível de avaliação econômica”⁶⁶. Agora, que a “obrigação acessória” não seria, em verdade, obrigação é ponto questionável por dois ângulos: um, o do direito positivo; outro, o da teoria do direito. Para a primeira hipótese, não se pode desconsiderar que o CTN dispõe expressamente sobre as “obrigações acessórias”⁶⁷. Para a segunda, não se pode olvidar que nenhum dos grandes teóricos do direito restringe o que seja obrigação às de cunho patrimonial, parecendo, deveras, que tudo não passa da adoção do entendimento da velha civilística alemã e italiana.

De toda maneira, a relação jurídica tributária terá como componentes os sujeitos e o conteúdo da obrigação (e, diríamos nós, também o quando e onde cumpri-la).

presente na 5ª edição da obra (2009), só que não sendo mais correta, pois, agora, “comple-xivo” integra o *Vocabulário ortográfico da língua portuguesa*.

65. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 129. Chama a atenção o fato de nenhuma obra de Pontes de Miranda ter sido referenciada expressamente no livro, mas sua influência está presente – talvez transversalmente absorvida pela leitura de *Teoria geral do direito tributário*, de Becker – como se percebe cotejando-o com esta passagem: “Quando o suporte fático suficiente ocorre, a regra jurídica incide [...]”. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Parte Geral: Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. Atual. Vilson Rodrigues Alves. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000. p. 63, t. I. Já para uma defesa da correção da classificação do critério temporal em instantâneos e periódicos, veja-se: COSTA, Valterlei da. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, n. 6, *passim*.
66. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 145. Posição que já havia sido apresentada anteriormente pelo jurista, em linha de que as obrigações acessórias seriam “[...] simples deveres de direito administrativo”. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”, *Revista de Direito Público*, v. 17, p. 386, jul./set. 1971. No mais, destaca-se o fato de que a consagrada expressão “dever instrumental ou formal” somente será empregada posteriormente, em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 171.
67. “No CTN, art. 113, § 2º, está contemplada uma norma obrigacional não-patrimonial. Logo, esse dispositivo falseia o enunciado ‘toda obrigação é patrimonial’”. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 89.

No critério pessoal, o sujeito ativo, cuja indicação pode ser explícita ou “[...] achando-se recôndito [...], haveremos de determiná-lo mediante a verificação da competência [...]”⁶⁸. E há, ainda, o sujeito passivo, tema que recebeu de Paulo de Barros Carvalho, depois da severa crítica à doutrina por sua classificação estar “impregnada de influências de caráter econômico”, uma das contribuições mais originais para o direito tributário, a de que “[...] a transferência por responsabilidade, não deve ser estudada no campo das endonormas, mas sim das perinormas tributárias [...]”⁶⁹.

Por fim, no critério quantitativo, os elementos formadores seriam a base de cálculo e a alíquota, o que se, por um lado, é raciocínio que prima pela clareza e simplicidade, por outro, não deixa de ser questionável, uma vez que, para a quantificação do valor devido, ao menos para alguns tributos, particularmente os sobre o consumo, outros elementos devem ser considerados, especialmente o cômputo dos créditos para evitar a cumulatividade e, no caso do imposto de renda lucro real, a compensação de prejuízos acumulados⁷⁰. Além disso, na obra em comento surge a ideia de que seriam duas as funções da base de cálculo, quais sejam, mensurar a materialidade do fato e confirmar ou afirmar a hipótese normativa⁷¹.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A obra *Teoria da norma tributária* é marco que divide o estudo do direito tributário e, assim, nada mais longe da verdade do que a afirmação feita por Paulo de Barros Carvalho no sentido de que “[e]sse modo de enxergar a regra jurídica tributária

68. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 154.

69. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 159. Posicionamento que tem sido mantido pelo autor ao longo do tempo: “[...] a obrigação tributária só se instaura como sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório (sic)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 568.

70. Um posicionamento a ser considerado sobre o porquê de não se necessitar de outros elementos no critério quantitativo é o de José Roberto Vieira: “[...] adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo”. VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. p. 68.

71. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 164-167. Contudo, a ideia não estava totalmente formada, pois ainda haveria de ser designada uma terceira função, qual seja, a de compor a específica determinação da dívida, bem como, ao lado de “afirmar” e “confirmar”, sequenciar um “infirmar”. Veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 201.

não pretende ser original e sabemos não tratar-se de posição da qual possam advir consequências práticas sensíveis⁷². Até seu advento, claro, os elementos/aspectos do tributo eram estudados, só que individualmente, sem tomar em conta a conexão entre eles, como feito pela doutrina tradicional nos anos 60, e mesmo quando se tentou estabelecer alguma ordem, não foi implementada corretamente, nem mesmo com Becker ou Ataliba. Agora, ao empregar a teoria da norma jurídica como fôrma, o estudo do tributo simplesmente sofreu uma mudança qualitativa, pois, com isso, foram alicerçadas as bases para a construção da “regra-matriz de incidências tributária” (RMIT), o que ensejou uma riquíssima discussão acadêmica e, desde então, até pode haver tributarista que não concorde com tal ideia, mas não há um que a desconheça sob pena de não ser, em verdade, um tributarista⁷³. Tudo isso sem contar os desdobramentos de ordem prática, pois o modelo é utilizado amiúde pelos juizes e tribunais em suas decisões⁷⁴.

De toda sorte, o que seria a “regra-matriz de incidência tributária”? Antes de procurarmos responder tal pergunta, cabe registrar que, por mais que tenha sido concebida em “*Teoria da norma tributária*” (1974), ainda não havia sido cunhada a expressão, a qual encontramos registrada em um artigo de 1978, mas disputando espaço com termos como “arquetipo”, “protótipo”, “regra-modelo” ou “entidade padrão”⁷⁵. Além disso, igualmente adequado transcrever as palavras de seu inventor

72. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 103-104. Interessante cotejar o excerto acima com esta outra passagem: “Creio poder afirmar-se que o advento da regra-matriz de incidência estabelece um marco decisivo no rumo dos estudos tributários [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio à 3ª edição. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 13.

73. Em 2009, atestou-se que “[...] aproxima-se de uma centena a quantidade de obras que promoveram a aplicação da Regra-Matriz da Incidência Tributária a fim de definir a natureza jurídica dos tributos brasileiros”. ARAUJO, Clarice von Oertzen de. Prefácio à 5ª edição. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 13.

74. Que *Teoria da norma tributária*, uma obra por excelência teórica, seria de muita utilidade na solução de casos práticos, já era o sentimento de Héctor Villegas: “Un trabajo que fue escrito en un plano estrictamente teórico y apartado tanto de cuestiones pragmáticas como de exégesis legal, puede convertirse, de pronto, en útil instrumento para comprender mejor las realidades jurídicas [...]”. VILLEGAS, Héctor Belisario. Prefacio a la segunda edición. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1981. p. 16. E tal previsão se fez verdadeira, pois em consulta ao sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça (campo “jurisprudência”), em 04.03.2024, encontramos 107 acórdãos para a expressão “regra matriz” e 49 para “regra-matriz”.

75. Veja-se: CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária

– agora, se imaginarmos que a “regra-matriz” sempre esteve aí, então o substantivo mais adequado seria descobridor –, quem, em formulação que data de 1981, transmitiu a ideia de “tributo” como matéria bruta a ser estruturada segundo um “protótipo” (regra-matriz):

“Todo tributo pode ser reduzido a um protótipo de regra jurídica, que se obtém [...] mediante o desdobramento de processo compositivo, em que os vários elementos da mensagem legislada são pinçados, ordenados, harmonizados e apresentados, verbalmente, como uma proposição normativa.”⁷⁶

Mas também não podemos desconsiderar a afirmação (1985) de que “[...] a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u’a norma de conduta [...]”⁷⁷. O que está de acordo com a avaliação (1998) de que há “[...] normas que estipulam a incidência do tributo [...]”. Chamemo-las de ‘norma-padrão de incidência’ ou ‘regra-matriz de incidência tributária [...]’⁷⁸.

Não há dúvidas de que a expressão “regra-matriz” é, com efeito, muito rica, podendo ser empregada em vários níveis de linguagem e uma primeira distinção seria quanto a seu caráter prescritivo ou descritivo⁷⁹. Mas se ficarmos no âmbito do direito positivo,

e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1978. *passim*. Até onde temos conhecimento, apenas em 1983 outro jurista lança mão da expressão em seus estudos. Veja-se: GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “critério pessoal da regra matriz de incidência tributária”. *Revista de Direito Tributário*, *passim*. No mais, não havia nada de certo na ideia de que a expressão “regra-matriz” seria aquela preferida pela doutrina como se percebe na obra, de 1984, de COSTA, Antônio José da. *Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

76. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. 427f. Tese (Livre docência em direito tributário) – PUC-SP. São Paulo, 1981. p. 100. No mesmo sentido, podemos citar passagem (1983) na qual assevera que a regra-matriz de incidência “[...] consubstancia-se na equação menor e irreduzível a que podemos levar a iniciativa do legislador que pensa criar um caso de incidência fiscal”. CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 23-24, p. 150, jan./jun. 1983. Já em texto mais recente (2011), encontramos: “[...] o esquema da regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula simplificadora, reduzindo drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva”. *Tributação sobre “vendas diretas”*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 99. v. I.

77. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 214.

78. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 78-79.

79. “[...] separemos as linguagens do direito positivo e da ciência do direito, (*sic*) da seguinte forma: o tributo, identificado com a norma de incidência tributária, como objeto. E a RMIT, como instrumento da ciência do direito, utilizada como metalinguagem sobre o

tanto cabe “regra-matriz” para um tributo positivado no plano da conduta devida, como é possível seu uso no campo da norma de competência⁸⁰. Agora, mudando a escala, podemos entendê-la como formalização, sendo mesmo possível apresentá-la segundo um esquema, à guisa de “núcleo lógico estrutural”: $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$ ⁸¹. Conceção que, em nossa forma de ver, tem muito de “*avant la lettre*”.

Um exemplo clássico em teoria do direito de que uma ideia teria sido aplicada antes mesmo de existir o próprio termo a nomeá-la é o enquadramento da regra de reconhecimento de Hart como um caso de convencionalismo. Isso porque uma obra de 1961, ano da publicação de “*O conceito de direito*”, passou a ser relida sob uma teoria que somente teve lugar em 1969, com a publicação de “*Convenção*”, de David Lewis⁸². E o mesmo sentimento nos ocorre se explicarmos a “regra-matriz de incidência tributária” segundo a teoria da “forma geral da proposição”, de Ludwig Wittgenstein⁸³. Agora, antes de prosseguir por tal senda, cabe registrar que o “*Tractatus*” foi publicado em 1921 e, portanto, cronologicamente anterior ao

tributo [...]”. CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 100.

80. “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu [...] a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação”. CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 442.
81. CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: DE SANTI, Eurico; CANADO, Vanessa (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 524. E, como complemento, “[p]odemos dizer que a estrutura reduzida da forma lógica contém *símbolos-de-variáveis* e *símbolos-de-constantes*”. VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 27-28.
82. “En el *Postscript* a la segunda edición de *El concepto de Derecho*, H. L. A. Hart aceptó una crítica dirigida por Ronald Dworkin a su caracterización originaria de las reglas sociales [...]. No obstante ello, Hart consideró que su caracterización de las reglas sociales se aplicaría a un tipo especial de reglas: las reglas convencionales y, más específicamente, que la regla de reconocimiento sería una regla convencional en ese sentido”. RODRÍGUEZ, Jorge. La regla de reconocimiento como convención constitutiva. In: LUDENA, Lorena Ramírez; VILAJOSANA, Josep (ed.). *Convencionalismo y derecho*. Marcial Pons: Madrid, 2016. p. 89.
83. “6. A forma geral da função de verdade é: $[\bar{p}, \bar{x}, N(\bar{x})]$. Isso é forma geral da proposição”. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001. p. 201. Agora, quanto à fórmula geral da proposição, “[o] que quer dizer é algo menos complicado do que parece. Pretende-se que o símbolo descreva um processo por meio do qual, dadas as proposições atômicas, todas as demais possam ser manufaturadas”. RUSSELL, Bertrand. Introdução. In: WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001. p. 120.

Teoria da norma tributária; contudo, isso não infirma nossa comparação, pois, em 1974, Paulo de Barros Carvalho ainda não havia tido contato direto com tal obra, a qual, aliás, não consta nas referências do livro em estudo, além de também não aparecer na primeira edição do *Curso* (1985), e somente será referenciada nos *Fundamentos jurídicos da incidência* (1998)⁸⁴. Dessarte, as lições wittgensteinianas estavam sendo empregadas mesmo antes que delas se tivesse conhecimento, em um verdadeiro caso de antevisão, como fica evidente por essa passagem no “Preâmbulo”, segundo o qual, para a obra em comento, “[o] ponto de partida é conceito atômico de ‘norma jurídica’ [...]”⁸⁵. Dito isso, discorramos sobre os pontos de identidade que guardam a “regra-matriz de incidência tributária” com a “forma geral de proposição”.

No jovem Wittgenstein, a atenção está voltada para a figuração da realidade, o que nos permite dizer que “[a] preocupação fundamental [...] no *Tractatus* é com a lógica e a representação”⁸⁶. Tendo isso em conta, fácil perceber que não se trata, meramente, da adoção do postulado empirista, pois, “[...] partindo desse postulado, o autor do *Tractatus* chega finalmente a fixar os limites da linguagem a partir de um princípio mais fundamental. Aqui, a noção central é a da *forma lógica*”⁸⁷. Desse modo, somente tem lugar a verificação de uma proposição como verdadeira ou falsa na hipótese de que antes – não em sentido cronológico, mas sim lógico – possua um sentido. Consequentemente, “[o] fato de que uma combinação de palavras possa constituir uma proposição não é uma questão de experiência; é, antes, algo implícito nas regras da sintaxe lógica”⁸⁸.

84. O livro *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* tem por lastro a tese apresentada no concurso para professor-titular de direito tributário da USP, de 1996, nominada *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*.

85. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974, p. 10.

86. CHILD, William. *Wittgenstein*. Trad. Roberto Hofmeister Pich. Porto Alegre: Penso, 2013. p. 67. Nesse sentido, nos termos do aforismo 2.11, lembramos que “[a] figuração representa a situação no espaço lógico, a existência e inexistência de estados de coisas”. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001, p. 143.

87. HADOT, Pierre. *Wittgenstein e os limites da linguagem*. Trad. Flavio Fontenelle Loque e Loraine Oliveira. São Paulo: É realizações, 2014. p. 27. Por essa linha, nos termos do aforismo 4.5, não se pode olvidar que “[a] a forma proposicional geral é: as coisas estão assim”. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001. p. 201.

88. GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Trad. Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998. p. 182. Consequentemente, nos termos do aforismo 5.47, “[...] tudo que se possa em geral dizer de antemão sobre a forma de todas as proposições deve-se poder dizer de uma vez por todas”. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*.

E o jovem Paulo de Barros Carvalho também foi acometido da mesma intuição: para o tributo, existiria um “mínimo irreduzível” – a ideia de reforço afasta o vício do pleonismo –, disposto segundo uma ordem. Posição que nos deixa à vontade para a comparação que fazemos com o vienense. Lá o fato atômico, aqui o tributo (direito positivo); lá a proposição elementar, aqui a descrição do tributo (ciência do direito); lá a forma geral da proposição; aqui a regra-matriz de incidência tributária (lógica jurídica). O que se tem, sem dúvidas, é um processo de formalização, e não de generalização, em que estão dispostas a linguagem-objeto, a metalinguagem e a (meta)metalinguagem. Não se cuida mais de um tributo específico no mundo nem das linhas gerais desse tributo, mas sim de sua própria fórmula lógica⁸⁹.

4. CONCLUSÃO

Teoria da norma tributária, passados 50 anos de sua publicação, pode ser considerada como *opus perpetuum*, pois é trabalho perene, o qual o tempo não destrói. E muito disso se deve ao fato de ter-se respeitado a advertência de Julius Hermann von Kirchmann, que, ao discorrer sobre a ciência do direito, magnificamente ressaltou bastar “[...] tres palabras rectificadoras del legislador y bibliotecas enteras se convierten en papeles inútiles”⁹⁰. Como consequência, ao longo de todo este tempo, não houve reforma tributária que tenha ofuscado o brilho da obra que agora jubila. Isso porque o objeto de seu exame não foi um específico dispositivo de direito positivo, fazendo com que ela, antes de ser um trabalho de direito tributário, seja uma verdadeira teoria geral, a qual, ao apresentar tributo como norma jurídica, mudou para sempre os paradigmas envolvidos⁹¹.

Claro que o normativismo, ao longo deste tempo, esteve ora mais ora menos em voga, mas aqui também se deve chamar a atenção daqueles que realizam seus

Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001. p. 223.

89. “Sem formalização não entro no universo das formas lógicas. E formalizo se em lugar de uma palavra de uma língua natural, com referência a uma situação objetiva concreta do mundo, ponho um símbolo apto para recolher qualquer coisa ou situação objetiva de qualquer universo”. VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 40.
90. KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia: el carácter a-científico de la llamada ciencia del derecho*. Trad. Werner Goldschmidt. [S.l.]: Instituto Pacífico, 2015 [1847]. p. 33.
91. “Creio ser [...] o único trabalho, em língua portuguesa, que se ocupe, exclusivamente, da metodologia do Direito Tributário. [...] nele não se haverá de encontrar questões práticas ou alusões diretas ao direito positivo”. ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 14.

estudos subordinando-se aos modismos acadêmicos, pois, segundo Eugenio Bulygin, “[...] o fato de que uma teoria esteja em moda não é uma garantia de que seja a melhor teoria, nem também de que seja uma boa teoria”⁹². A verdade é que pesquisar algo para, meramente, seguir uma tendência é ficar ao sabor dos ventos, pois, assim como vêm sem mais, também se vão os maneirismos. Além de que é muito mais agradável imaginar o investigador na vanguarda, a dizer *non ducor duco*, e não a reboque de outros.

Seja como for, o que temos não é uma obra histórica, mas sim um clássico que sempre deve estar ao alcance das mãos, pois para ela o tempo não passa, mas, por outro lado, sempre permite novas releituras, o que também faz da *Teoria da norma tributária* uma obra aberta, que nunca se esgota, um caso de *perpetuum mobile*, a nos ensinar quão pobre é aquele que só conhece o direito tributário:

“Queremos crer que nenhuma solução jurídico-tributária haverá de prosperar, se não estiver devidamente esteiada (*sic*) naquelas noções propedêuticas que desenharam o campo de estudo da Teoria Geral do Direito”⁹³.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. Rev. da trad. e trad. de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS – ABL. *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*. 5.ed. São Paulo: Global, 2009.
- ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. 3. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 1998 [1975].
- ARAUJO, Clarice von Oertzen. Prefácio à 5ª edição. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 9-13.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1975.

92. BULYGIN, Eugenio. Raz e a teoria do direito. Comentários sobre “Pode haver uma teoria do direito?”, de Joseph Raz. In: RAZ, Joseph; ALEXI, Robert; BULYGIN, Eugenio. *Uma discussão sobre a teoria do direito*. Trad. Sheila Stolz. São Paulo: Marcial Pons, 2013. p. 119.

93. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária* São Paulo: Lael, 1974. p. 10.

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. ampl. e atual. em função da Constituição de 1988. 2.tir. São Paulo: Ed. RT, 1991 [1990].
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1993 [1992].
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004 [2000].
- ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 13-15.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BÍBLIA: novo testamento: os quatro evangelhos. Trad. Frederico Lourenço. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. v. 1.
- BOBBIO, Norberto. Para una clasificación de las normas jurídicas. In: MIGUEL, Alfonso Ruiz (ed.). *Contribución a la teoría del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. 2. ed. Madrid: Debate, 1990. p. 283-295.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2.ed. Bauru: Edipro, 2003.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BULYGIN, Eugenio. Raz e a teoria do direito. Comentários sobre "Pode haver uma teoria do direito?", de Joseph Raz. In: RAZ, Joseph; ALEXY, Robert; Bulygin, Eugenio. *Uma discussão sobre a teoria do direito*. Trad. Sheila Stolz. São Paulo: Marcial Pons, 2013. p. 111-119.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *A estrutura lógica da norma jurídica tributária*. 208 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1973.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. Aplicação prática – Incidência nos casos de promoções de bailes por agremiações esportivas. *Revista de Direito Tributário*, n. 23-24, p. 146-166, jan./jun. 1983.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 523-539.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. 427f. Tese (Livre docência em direito tributário) – PUC-SP. São Paulo, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. *Revista de Direito Público*, v. 17, p. 381-386, jul./set. 1971.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 323f. Tese (Professor-titular) – Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1978. p. 321-358. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3).
- CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 32-36, jul./set. 1988.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024. p. XI-XIV.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. XIII-XVIII.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed., 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CHILD, William. *Wittgenstein*. Trad. Roberto Hofmeister Pich. Porto Alegre: Penso, 2013.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1982.
- COSTA, Antônio José da. *Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- COSSIO, Carlos. *Teoría de la verdad jurídica*. Buenos Aires: El Foro, 2007.
- COSTA, Valterlei da. No princípio era a norma fundamental? In: COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Timm do (Coord.). *Estudos sobre a teoria pura do direito: homenagem aos 60 anos de publicação da 2ª edição da obra de Hans Kelsen*. São Paulo: Almedina, 2023. p. 111-197.
- COSTA, Valterlei da. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos "fatos geradores" em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. *Revista ABRADT Fórum de direito tributário – RAFDT*, ano 03, n. 06, p. 119-150, jul./dez. 2019.
- COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024.
- COSTA, Valterlei da. Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (Coord.). HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (Org.). *Direito tributário paranaense: os 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário nacional*. Curitiba: Instituto Memória, 2020. p. 270-304. v. III.
- CUNHA, Carlos Renato. *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: [s.n.], 1968.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1971.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
- GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Trad. Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998.
- GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do "critério pessoal da regra matriz de incidência tributária". *Revista de Direito Tributário*, n. 23-24, p. 253-265, jan./jun. 1983.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974.
- HADOT, Pierre. *Wittgenstein e os limites da linguagem*. Trad. Flavio Fontenelle Loque e Loraine Oliveira. São Paulo: É realizações, 2014.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005 [1961].

- KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986 [1979].
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005 [1945].
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [2. ed., 1960].
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013 [1. ed., 1934].
- KIRCHMANN, Julius Hermann von. *La jurisprudencia no es ciencia: el carácter a-científico de la llamada ciencia del derecho*. Trad. Werner Goldschmidt. [S.l.]: Instituto Pacífico, 2015 [1847].
- LACEY, Hugh M. *A linguagem do espaço e do tempo*. Trad. Marcos Barbosa de Oliveira. São Paulo: Perspectiva, 1972.
- LEWIS, David. *Convention*. Oxford: Blackwell, 2002 [1969].
- NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. *Assim falou Zaratustra: um livro para todos e para ninguém*. Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- OLIVECRONA, Karl. *Linguagem jurídica e realidade*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Parte Geral: Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. Atual. Vilson Rodrigues Alves. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000. t. I.
- ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Comunicación, lenguaje y derecho*. Madrid: Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 2009.
- RODRÍGUEZ, Jorge Luis. La regla de reconocimiento como convención constitutiva. In: LUDENÁ, Lorena Ramírez; VILAJOSANA, Josep M (ed.). *Convencionalismo y derecho*. Marcial Pons: Madrid, 2016. p. 89-117.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru (SP): Edipro, 2003.
- ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L.M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- RUSSELL, Bertrand. Introdução. In: WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001. p. 113-128.
- SÁÁGUA, João. Par ordenado. In: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (ed.). *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 567-568.

- SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.
- VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZIL-VETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação das empresas: curso de especialização*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 157-196.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. Prefacio a la segunda edición. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1981.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. bilingue alemão-português. São Paulo: USP, 2001.
- WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.



PESQUISAS DO EDITORIAL



ÁREA DO DIREITO: Tributário

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Norma de competência tributária, de Valterlei da Costa – RDTC 38/151-177; e
- Um estudo reducionista da norma tributária, de Valterlei A. Da Costa, Maurício Dalri Timm do Valle e Thais Savedra de Andrade – RDTC 34/243-266.