

# Estudos Contemporâneos em Direito Tributário

Teoria, Processo e Juristendência

Camila Campos Vergueiro • Carlos Eduardo Makoul Gasperin • Elias Marques de Medeiros Neto • Emerson Matioli • Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz • João Paulo de Abreu Peçanha Lós • Juliana Furtado Costa Araujo • Karla Cristina Ravanelli Capelas • Letícia Tourinho Dantas • Lucas Rodrigues de Lima • Lucia Paoliello Guimarães • Marcelo Ricardo Escobar • Mariane Targa de Moraes Tenório • Mirella Cristine Trevisan da Costa • Pedro Felipe de Oliveira Rocha • Roberta Gomes Azevedo • Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de Queiroz • Rogerio Mollica • Taymara Fátima Pereira • Thiago Nobre Maia • Valterlei da Costa • Wellyngton Leonardo Barella.

**Visual Law**  
THOMSON REUTERS®

THOMSON REUTERS  
**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

*Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais*  
JULIANA MAYUMI ONO

*Gerente de Conteúdo*  
ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

*Editorial:* Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

*Analista de Conteúdo Editorial Júnior:* Ana Carolina Francisco

*Estagiária:* Aline Pavanelli

*Produção Editorial e Equipe de Conteúdo Digital*  
*Gerente de Conteúdo*

MILISA CRISTINE ROMERA

*Especialistas Editoriais:* Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

*Analista de Projetos:* Jéssica Viana Bezerra

*Analistas de Operações Editoriais:* Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade e Patricia Melhado Navarra

*Analistas de Qualidade Editorial e ProView:* Ana Paula Cavalcanti, Gabriel George Martins, Gabriela Cavalcante Lino, Maria Carolina Ferreira, Maria Cristina Lopes Araujo, Rodrigo Araujo e Victória Menezes Pereira

*Estagiárias:* Michelle Kwan e Rebeca Crespo Rangel

*Capa:* Linotec

*Líder de Inovações de Conteúdo para Print*  
CAMILLA FUREGATO DA SILVA

*Gerente de Operações e Produção Gráfica*  
MAURICIO ALVES MONTE

*Analistas de Produção Gráfica:* Ana Paula de Araújo Evangelista e Jéssica Maria Ferreira Bueno

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Estudos Contemporâneos em Direito Tributário: Teoria, Processo e Jurisprudência / [Editorial RT]. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2023.

Vários autores.  
Bibliografia.  
ISBN 978-65-260-1918-4

1. Direito tributário - Brasil 2. Processo tributário - Brasil 3. Responsabilidade tributária - Brasil

23-175219

CDU-34:336.2(81)

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

## NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

VALTERLEI DA COSTA

### 1. Introdução

Iniciar<sup>1</sup> um texto afirmando que certa palavra seria ambígua é render-se ao trivialismo, pois o que deixaria as pessoas surpresas seria a assertiva de sua univocidade<sup>2</sup>. Logo, para que tal asseveração transmita um conteúdo mais robusto, e não uma platitude, deve ser tomada não descritivamente, mas, sim, como um compromisso de que não se empregará um termo ora em um sentido ora em outro, ao menos não sem os devidos esclarecimentos. Feito esse pequeno prólogo, podemos dizer, então, que a expressão “competência tributária” é ambígua, mas que pretendemos empregá-la, dentro do que isso seja possível, em um único sentido, o de norma jurídica.

De largada, tomemos norma de competência como a que dispõe sobre como criar, alterar ou excluir outra norma jurídica. E tendo que tributo também é norma jurídica<sup>3</sup>, então a norma de competência tributária é aquela que cria, altera ou exclui norma tributária, o que pode causar algum embaraço, uma vez que, ao se igualar tributo a norma tributária, ainda são necessários alguns ajustes, uma vez que não podemos desconsiderar que, entre outras concepções, tributo pode ser mesmo tomado como processo que percorre toda a estrutura escalonado do direito<sup>4</sup>. Nesse

1. Publicado originalmente na Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 38/2023 | p. 151 – 177 | Jul – Set / 2023.

2. “Os significados das palavras são vagos, flutuantes e ambíguos, como a sombra projetada por um lampião tremulante numa noite de vento [...]” (RUSSELL, Bertrand. *Da natureza da familiaridade*. In: RUSSELL, Bertrand. *Ensaios escolhidos*. Trad. Pablo Rubén Mariconda. 3. ed. São Paulo: Nova Cultura, 1989 (Os pensadores). p. 16).

3. A ideia de que tributo é norma jurídica já faz parte do nosso acervo e, por isso, pode não causar tanto impacto, mas quando exposta pela primeira vez, na década de 70 do século passado, por Paulo de Barros Carvalho, foi revolucionária: “[...] tributo é norma jurídica, ao menos no que tange à sua configuração estática” (*Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 87).

4. O primeiro que concebeu tributo como processo de positivação foi José Souto Maior Borges: “[...] o processo de instituição (criação) do tributo, iniciado com a outorga constitucional da competência tributária, se integra, observadas as respectivas competências, com a superveniência das leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos normativos”. (*A fixação em lei complementar das alíquotas das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*.

diapásão, a norma de competência tributária associar-se-ia a um amplo leque de significados, podendo mesmo designar cada uma das normas tributárias ao longo da cadeia ordenada<sup>5</sup>.

Todavia, tal amplitude não nos é conveniente e, portanto, precisamos de um modelo mais simples, o qual pode ser encontrado na *teoria trilógica do tributo*, formada pela trinca: norma de tributação, norma de competência tributária e norma de lançamento tributário<sup>6</sup>. Assim, a posição de que tributo é norma jurídica queda mantida, mas nem por isso deixa de ser analisável, revelando-nos uma tripartição e, com isso, passa-se a ter uma base mais segura para o estudo da norma de competência tributária.

Com efeito, dinamicamente, a norma de competência tributária, em seu sentido estrito, é fixada como a que fundamenta a norma de tributação e, estaticamente, é possível manter a ideia de homogeneidade sintática normativa, com os ganhos em simplicidade disso decorrentes, já que pode ser apreciada como hipótese unida à consequência por imputação. Ademais, é recurso que permite demarcar a questão da invalidade, uma das concebíveis consequências decorrente de uma desconformidade entre a norma superior e a norma inferior, o que é feito por meio de uma classificação da norma jurídica em primária e eventual, permitindo-nos falar de norma de competência tributária em sentido completo.

Vejamus isso com mais vagar.

## 2. Teoria trilógica do tributo

O tributo pode ser estudado, entre vários outros, de modo normativo. Nesse ponto, a complexidade é reduzida, com o objeto de análise confinado aos contornos

---

São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 6). No que foi acompanhado por José Roberto Vieira: “Ora, *se tributo é norma*, como já reconhecemos, em companhia de larga e respeitável doutrina, perante tal norma constitucional, é inevitável concluir: *a constituição criou tributo*” (E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 639. Itálico no original).

5. “Constata-se [...] certa polissemia relativa ao vocábulo ‘norma de competência tributária’ que designa [...] todas as habilitações para a produção de normas no percurso de instituição e cobrança do crédito tributário” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 81).
6. “Todo esse arazoado, em torno de trios, tríades, ternos, trímeros, tripés e tercetos, tem, por conta, expor que uma ideia focada no único — sendo, portanto, redutora de mundo — pode ainda assim ser desdobrada. Por essa linha, o único permanece, com sua imparidade, mas não há mais um porquê equipará-lo a um monolítico. Modo de raciocinar que pretendemos estender ao estudo do tributo, pois se tributo é norma jurídica, isso se dá em trinca, com a norma de tributação, a norma de competência tributária e a norma de lançamento tributário” (COSTA, Valterlei da. *Teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2023. p. 8-9).

de norma jurídica. Agora, ao ser ele compreendido como norma jurídica, é possível um desdobramento em tríade, quando temos, então, a norma de tributação, de competência e de lançamento, o que nos conduz a uma teoria trilogica do tributo.

E esse entender o tributo como terceto deve tomar, ainda, como meridiano a norma de tributação, a partir de uma convenção, promovendo, ato contínuo, a derivação de outras duas normas: uma acima, pois se a norma de tributação é norma válida, então há a norma validadora (norma de competência); outra abaixo, para a qual é supedâneo (norma de lançamento). Com isso, revelam-se dois planos no estudo da norma jurídica: um estático, quando o que sobressai é a estrutura normativa; outro dinâmico, quando é a criação, a alteração ou a exclusão da norma que passa a objeto de estudo. Em um, o foco está na formação; em outro, na transformação<sup>7</sup>. Assim, há a norma de comportamento, ou de conduta, que regula qualquer ação em sentido amplo – compreendendo, portanto, a omissão, desde que possível e não necessária – com exceção de uma, a ação normativa<sup>8</sup>, a qual, nessa classificação, é regulada pela norma de competência, ou de estrutura<sup>9</sup>.

Agora, a existência de um escalonamento entre as normas jurídicas, que seriam de dois tipos, ao menos a princípio, não afasta a questão da homogeneidade sintática, que se refere à estrutura interna normativa<sup>10</sup>, mas não desconhecemos que tal ideia provoca certo inconformismo, na linha de que se estaria a impor algo similar à cama

7. “A seguinte lista mostra os itens que devemos decidir na construção de uma linguagem L. I. *Regras formativas* (= definição da ‘sentença em L’). A. Sentenças atômicas. 1. A forma das sentenças atômicas. 2. Os predicados atômicos. a. Predicados primitivos. b. Predicados atômicos indiretamente introduzidos. B. Operações de formação do primeiro tipo: conexões; sentenças moleculares. C. Operações de formação do segundo tipo: operadores. 1. Sentenças generalizadas. [...]. 2. Predicados generalizados. II. *Regras de transformação* (= definição de ‘conseqüência em L’). A. L-regras. (As regras de dedução lógica). B. P-regras. (As leis físicas enunciadas como válidas.)” (CARNAP, Rudolf. *Testabilidade e significado*. In: CARNAP, Rudolf. *Coletânea de textos*. Trad. Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980. p. 200).

8. “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre *acción normativa*” (WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970. p. 91-92).

9. Em Alf Ross, encontramos “norma de conduta” e “norma de competência”: “As normas jurídicas podem ser divididas, de acordo com seu conteúdo imediato, em dois grupos: normas de conduta e normas de competência” (*Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003. p. 57). Em Norberto Bobbio, “norma de comportamento” e “norma de estrutura”: “Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 45).

10. “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 de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 85).

de Procusto<sup>11</sup>. De toda sorte, entendemos a homogeneidade sintática da norma jurídica como modelo de compreensão e não como descrição do mundo e, assim, dado o direito, reduzimo-lo ao conjunto de normas jurídicas, as quais seriam todas iguais do ponto de vista estrutural, independentemente de sua localização na pirâmide normativa. Pelo lado dinâmico, enfoca-se a relação das normas jurídicas entre si; pelo estático, formulam-se os minimais da norma jurídica, o que nos permite uma análise sua em critérios. Ou seja, dinamicamente, as normas entrelaçam-se, naquilo que se chama de relação genética<sup>12</sup>, com todas tendo origem, umas mais próximas, outras mais distantes, na norma fundamental<sup>13</sup>. Já estaticamente, são todas disposições hipotéticas unidas por imputação a consequências, cujos conteúdos semânticos básicos são a conduta humana possível, modalizada como proibida, permitida e obrigatória, não havendo outro modal, nos termos do princípio do quarto excluído<sup>14</sup>.

Com isso, podemos fixar a norma de tributação como aquela que prescreve, se verificada a hipótese, que geralmente é um fato econômico, uma conduta no modo obrigatório de dar dinheiro ao estado, ou equiparado, ainda, sem a individualização do sujeito nem a precificação da quantia a ser entregue, o que faz dela abstrata, eventiva e geral. Logo, a norma de tributação obriga ao pagamento (dar dinheiro) na presença de certo fato, o qual, por sua vez, encontra-se nela descrito. Contudo, a depender do direito positivo, o que significa contingência<sup>15</sup>, a obrigação de dar

11. Procusto “[...] tinha um leito de ferro, no qual costumava amarrar todos os viajantes que lhe caíam nas mãos. Se eram menores que o leito, ele lhes espichava as pernas e, se fossem maiores, cortava a parte que sobrava. Teseu castigou-o, fazendo com ele o que ele fazia com os outros” (BULFINCH, Thomas. *O livro de ouro da mitologia: história de deuses e heróis*. Trad. David Jardim Júnior. 25. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001. p. 187).

12. “A estrutura genética de um sistema jurídico revela quais de suas leis são ou foram válidas em qualquer momento determinado e quais poderes para a futura criação de leis os vários órgãos têm ou tinham naquele momento. Também revela como os sistemas jurídicos sofreram mudanças durante a sua existência” (RAZ, Joseph. *O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Trad. Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. p. 246).

13. Depois de formular, inicialmente, a norma fundamental como hipótese, Hans Kelsen concebeu-a, por fim, como ficção: “A norma fundamental de uma ordem jurídica ou moral positivas [...] não é positiva, mas meramente pensada, e isto significa uma norma fictícia [...]” (*Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986. p. 328). Sobre o tema, 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*. São Paulo: Almedina, 2023. p. 111-197.

14. “Uma lei ontológica de quarta possibilidade excluída diz: a conduta é obrigatória, permitida ou proibida, sem mais uma outra possibilidade” (VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 125).

15. Podemos encontrar em Hans Kelsen uma leitura da norma de lançamento como contingência: “[...] um projeto de lei financeira obriga os indivíduos a pagar impostos de acordo com sua renda prevendo sanções no caso de o imposto não ser pago. Mas, de acordo com

dinheiro pode não decorrer diretamente da norma de tributação, mas da norma de lançamento, quando diante de uma concretude, também há a prescrição de obrigação, mas agora com valor determinado e a pessoa certa, o que faz dela concreta, ocorrente e individual<sup>16</sup>. Nesse caso, a norma de tributação não exerce a atribuição de norma de conduta, mas, sim, a de competência, pois o que prescreve, deveras, é a produção da norma de lançamento, a qual, essa sim, prescreve a obrigação de dar dinheiro<sup>17</sup>. Há, assim, dois papéis para a norma de tributação, a depender do caso: ou como norma que obriga a dar dinheiro ou como norma que obriga a produzir norma de lançamento, a qual, obriga a dar dinheiro. Mas, para qualquer um dos casos, é sempre a norma de tributação fulcrada em norma de competência, norma que lhe concede a validade.

Por conta de uma estrutura única para toda norma jurídica adotada neste artigo, considerar-se a norma de competência tributária também formada de hipótese e consequência, conectadas por imputação, sendo que, na primeira parte, há a descrição de um estado de coisas<sup>18</sup> – que, geralmente, é todo e qualquer, mas pode

---

algumas ordens jurídicas, um indivíduo concreto só é submetido à obrigação efetiva de pagar tal e tal imposto se um órgão competente, um funcionário do fisco, após avaliar seu rendimento, ordenar que ele o faça” (*Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 293). Entre nós, sobre a accidentalidade do lançamento, ninguém foi mais direto do que Alfredo Becker: “Se a exigibilidade [...] do direito [...] ficasse sempre condicionada a uma demonstração ou comprovação histórico-jurídica do acontecimento dos fatos que realizam a hipótese de incidência, então estaria perdida a praticabilidade do direito” (*Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 356-357).

16. Tomamos a norma de lançamento como gênero, em qual consta, na hipótese, a descrição de um fato concreto e, na consequência, um particular indivíduo, com obrigação de dar dinheiro precificada, podendo, por sua vez, ser classificada, a depender do cotejo entre o sujeito que a institui e aquele que é o obrigado a dar dinheiro, em norma de autolancamento e norma de alolancamento (veja-se: COSTA, Valterlei da. *Teoria trilógica do tributo*. São Paulo: Noeses, 2023. p. 311-326). Eurico de Santi, por outro lado, prefere atribuir o termo lançamento apenas as normas postas por autoridade administrativa, pois, para ele, haveria “[...] duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e ato-norma formalizador instrumental” (*Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185).
17. “[...] a partir do momento em que se assume o pressuposto de que as normas abstratas e gerais de conduta devem ser aplicadas, criando uma norma concreta e individual para ser cumprida [...], é imperioso reconhecer o seu papel acentuado de norma condicionadora da atividade de produção de outras normas. Assim, a rigor (sic), normas de comportamento são, tão-somente, as normas de antecedente concreto”. (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 78).
18. “2.01 O estado de coisas é uma ligação de objetos (coisas)” (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001. p. 135).

tratar, também, de situações específicas<sup>19</sup> –, seguida de uma prescrição modalizada, quando se permite, obriga ou proíbe a criação, a alteração ou a revogação da norma de tributação. Nessa linha, as normas de competência tributária não são somente permissões, uma vez que podem ser obrigações, o que é fácil de entender se se toma o ICMS como tributo nacional<sup>20</sup>, ou mesmo proibições, as quais podemos chamar de normas de incompetência ou imunidade<sup>21</sup>.

Em curta síntese, essas são notas gerais da *teoria trilógica do tributo*, a partir das quais se pode aprofundar o estudo da competência tributária.

### 3. Estrutura da norma de competência tributária

Os estudos sobre a norma de competência tributária, ao menos na doutrina nacional, são quantitativamente menores do que os sobre a norma de tributação e, com isso, não se criou um pensamento minimamente homogêneo quanto a sua estrutura, tal qual o feito para a norma de tributação, que também se encontra qualitativamente em uma posição de desenvolvimento superior. Assim, o que segue é uma navegação por mares revoltos, além da Taprobana<sup>22</sup>, mas para não viajarmos a esmo, cabe relembrar que um dos pontos em que se apoia este trabalho é o da homogeneidade sintática, o que significa que a estrutura da norma é sempre bimembre,

19. É com base na situação de excepcionalidade que José Roberto Vieira classifica, sem especificamente tratar da estrutura normativa, a competência tributária: “[...] o legislador constitucional cogita de tributos a serem instituídos em situações de excepcionalidade [...]” (Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018 (XV Congresso Nacional de Estudos Tributários). p. 621).

20. “Trata-se de uma outorga de competência complexa [o ICMS], onde a faculdade para permitir ou não a instituição da norma tributária é dada ao CONFAZ e não aos Estados. Para esses, a competência é condicional, pois, na ausência de autorização do órgão competente, positivada num Convênio, só lhe resta instituir o tributo obrigatoriamente” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009).

21. Somente é caso de norma de incompetência, ou de imunidade, quando se negue todo um gênero. Assim, exemplificando, é proibido instituir que a norma de tributação *p* seria uma imunidade. Agora, quando o dispositivo em questão nega apenas uma espécie do gênero, então nada mais está realizando do que dar forma à norma de competência, não passando, assim, de fragmento. Nessa linha, com outro exemplo, da permissão para instituir o gênero *q*, quando se retira de sua esfera a espécie *q*, não seria caso de falar-se de norma de imunidade para essa exceção, pois não se estaria configurando, com isso, uma norma autônoma de imunidade, mas redesenhando a norma de competência.

22. “As armas e os barões assinalados / Que da Occidental praia Lusitana, / Por mares nunca de antes navegados, / Passarão ainda alem da Taprobana, / E em perigos e guerras esforçados / Mais do que prometia a força humana, / Entre gente remota edificárão / Novo Reino, que tanto sublimárão,” (CAMÕES, Luis de. *Os lusíadas*. 2. ed. Comentados por: Augusto Epiphânio de Silva Dias. Porto: Companhia Portuguesa, 1916. t. I, p. 1-2).

sendo isso aplicável, por conseguinte, à norma de competência, na qual encontramos hipótese e consequência conectadas pela imputação. Especificamente quanto à hipótese, podemos ter a descrição de um amplo campo, que vai de condutas humanas até eventos da natureza, sendo possível abarcar, inclusive, toda e qualquer situação, desde que possível empiricamente. Já a consequência, apenas pode ser seu conteúdo uma conduta, em um dos modais, dispondo sobre a criação, alteração ou exclusão de outra norma jurídica, naquilo que é conhecido como ação normativa. Vejamos isso aplicado ao tributo, mas antes façamos uma pequena observação.

A doutrina, praticamente de forma uníssona toma a competência tributária como a aptidão para se criar tributo<sup>23</sup>, contudo, parece-nos tal entendimento incompleto e equivocado. Incompleto pois, em vez de focar na norma jurídica, fixa-se em uma consequência sua, que não existiria sem a norma jurídica. Afinal, se alguém tem a aptidão para criar tributos, isso somente decorre de norma jurídica. É, portanto, contar meia história. Equivocado porque a palavra “aptidão” já induz, de pronto, a pensar-se que a competência tributária, meramente, seria uma disposição<sup>24</sup>, pois ter aptidão é ter “[c]apacidade para alguma coisa [...]”<sup>25</sup>; o que remete à ideia de permissão, mas, conforme veremos com mais vagar, a competência tributária pode-se dar, quer na forma de obrigação, quer na de proibição. Assim, a competência tributária, ao menos nos termos deste artigo, é norma jurídica específica, a que fundamenta a norma de tributação, e não uma aptidão.

### 3.1. Hipótese

Na hipótese da norma de competência, temos, desde toda e qualquer situação, sem maiores especificações, projetada no futuro, até concretudes que podem mesmo se referir a algo no passado, não haveria nisso empecilho lógico, podendo ser contestado, todavia, em outros campos, como o da justiça<sup>26</sup>. Mas o que devemos reter disso é que, com qualquer conteúdo, abstrato ou concreto, haja vista a homogeneidade sintática adotada neste trabalho, sempre haverá uma hipótese normativa na norma de competência. Especificamente em tema tributário, quando a conduta

23. Por todos: “Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 431).

24. “Aptidão [...] Disposição, capacidade natural ou adquirida [...]” (AULETE, Caldas. *Verbetes “aptidão”*. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, v.1. Rio de Janeiro: Delta. 1964. p. 339).

25. Verbetes “aptidão”. MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998. p. 196.

26. “[...] leis retroativas são adequadas apenas para tiranos as criarem e escravos se submeterem” (WALKER, Timothy. *Introduction to american law*. 2. ed. Cincinnati: Derby, Bradley & Co, 1846. p. 196-197 (11.83)). Tradução nossa de: “[...] retroactive laws are fit only for tyrants to make, and slaves to submit to”.

regrada é a de assentar norma de tributação, é comum que seja para todo e qualquer caso, apesar de não serem estranhas situações como calamidade pública, guerra externa ou investimento urgente e relevante constarem na hipótese da norma de competência tributária<sup>27</sup>.

Há, portanto, dois grupos de hipóteses da norma de competência tributária: em um, toda e qualquer situação; em outro, os casos especificados. Ponto que tem motivado a melhor doutrina a classificar a competência tributária em ordinária e extraordinária<sup>28</sup>, o que, em nosso modo ver, inteligentemente, acaba sendo uma classificação por metonímia, a parte pelo todo<sup>29</sup>, já que se está a tratar, de veras, da hipótese da norma de competência tributária. Agora, por um outro ângulo, também podemos classificar a hipótese da norma de competência tributária — e, por extensão, a própria norma de competência — em nominada e inominada<sup>30</sup>. Por inominada, designamos os casos abertos da hipótese, na base de toda e qualquer situação. Por nominada, aquelas descrições que, do mundo, especificam algo, sem entrarmos na discussão se ordinário ou extraordinário.

De toda sorte, seja toda e qualquer situação, no modo inominado, seja de forma especificada, nominada, há de perscrutar-se, ademais, o que satura os advérbios onde e quando, que podem ser colmatados por todo e qualquer tempo e espaço, como podem ser, ainda, especificados. Um cataclismo pode ser evento a que se impute a competência tributária, mas pode ser que, durante certa época do ano, mesmo que não desejável, seja comum. Assim, a hipótese da norma de competência pode trazer um

27. “Os tributos podiam ser cobrados por serviços de guerra e para construção de fortificações, para a libertação do Rei levado prisioneiro, para a nomeação a cavaleiro do primogênito e para a primeira celebração do casamento da filha mais velha” (KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin. 2016. p. 18).

28. “[...] se há uma competência extraordinária, é de se presumir que existam, é claro, os tributos que se destinam a ser instituídos em caráter regular, ou seja, uma *competência tributária ordinária*”. (VIEIRA José Roberto. O princípio da federação e as competências tributárias, In: MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). *Direito tributário paranaense: os 30 anos da Constituição federal e o sistema tributário nacional*. Curitiba: Instituto Memória, 2020. v. III, p. 33).

29. “A palavra é reservada [...] para designar o fenômeno lingüístico pelo qual uma noção é designada por um termo diferente do que seria necessário, sendo as duas noções ligadas por uma [...] relação da parte ao todo [...]” (DUBOIS, Jean *et al.* Verbetes “metonímia. *Dicionário de lingüística*. São Paulo: Cultrix. 2001. p. 412).

30. Tácio Gama, atentando para a estrutura, e não para conteúdo, utilizou “condicionada” e “não condicionada” para classificar a competência tributária: “Essa modalidade [não condicionada] é de exercício livre, não demanda o atendimento de requisitos além daqueles necessários à forma e à matéria. Já a competência condicionada, exige o preenchimento de certos requisitos para que a competência possa ser validamente exercida” (*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 276 (esclarecemos entre colchetes). Entretanto, como todas as normas jurídicas são hipotéticas e, portanto, condicionadas, preferimos utilizar os termos “nominado” e “inominado”.

quando, abarcando certos períodos e excluindo outros, para que tal ocorrência seja um gatilho para a atuação normativa. De igual modo, uma erupção de vulcão pode ser uma ocorrência a que se associe à competência tributária, mas pode ser que, em determinado local, isso seja ordinário. Assim, a hipótese da norma de competência pode trazer um critério espacial, demarcando um onde para que tal acontecimento seja considerado uma condição para o exercício da competência tributária.

Por fim, destacamos dois erros comuns da doutrina ao tratar da norma de competência tributária: um, diz respeito a enxertar-se na norma de tributação critérios que pertencem à norma de competência; outro, à confusão conceptual promovida ao tomar como intercambiáveis implicação e pressuposição na formulação da hipótese da norma de competência tributária. Vejamos primeiro aquele, depois este.

Sendo nominada a norma de competência tributária, não se deve embaralhar sua hipótese, cuja verificação se faz necessária para dispor-se sobre a norma de tributação, com os critérios da própria norma de tributação criada com fundamento nela. Assim, de um ponto de vista estático, é errado inocular na estrutura normativa dos tributos como no caso do empréstimo compulsório, por exemplo, questões que pertencem à norma de competência<sup>31</sup>. Com efeito, os critérios da norma de tributação não se emaranham com a descrição da hipótese da norma de competência.

Outro equívoco é apresentar, na hipótese da norma de competência tributária, a pessoa política, pois, sintaticamente, o *tópos* daquele que tem o comportamento regrado é a consequência<sup>32</sup>. E mesmo que se queira frisar que apenas pessoas políticas, ou seus órgãos legislativos, podem dispor sobre a norma de tributação, não há a necessidade de qualquer duplicação, pois não se deve confundir a hipótese

31. Uma causa particular, caso de hipótese nominada, pode dar ensejo à instituição da norma de tributação, podendo haver disposição, ainda, para que os recursos arrecadados sejam empregados em razão dessa causa. Assim, se houver guerra, pode-se instituir certo tributo, sendo que, os valores com ele arrecadados, devem ser empregados na guerra. Todavia, os critérios do tributo instituídos, que são intranormativos, nem se ligam à guerra como causa nem à guerra como fim dos recursos. Em sentido contrário, podemos apontar Fernando Castellani: “[...] propomos a inclusão, na regra-matriz, dos aspectos necessários para a identificação das espécies, quais sejam, destinação e restituição dos valores” (*Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 82). E também Tatiana Alvim: “[...] a regra-matriz de incidência das contribuições deverá explicitar em seu consequente a finalidade da exação [...]” (*Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 71).

32. Parece ser um lugar-comum apresentar na hipótese da norma de competência o sujeito que tem a conduta regulada. Paulo de Barros Carvalho, exemplificando o caso com o IPTU, fala-nos de órgão legislativo: “Regra de estrutura: Antecedente: dado o fato da existência do órgão legislativo municipal” (*Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 37) Nessa mesma linha, mas empregando pessoa política, ainda podemos citar Cristiane Mendonça: “[...] a estrutura da norma de competência tributária em termos gerais: Antecedente: Se for pessoa política constitucional no território brasileiro no tempo X” (*Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 69).

normativa com questões existenciais, já que haveria nisso um claro equívoco, uma vez que se tomaria implicação por pressuposição, até porque “[...] o processo de nosso jogo de linguagem repousa sempre sobre uma pressuposição tácita”<sup>33</sup>. Logo, uma coisa é a pressuposição de que exista um país, que tal país seja uma federação e assim por diante, outra é qual seria a condição para implicar, deonticamente, a ação normativa<sup>34</sup>. Na verdade, parece-nos, por não encontrar o que alocar na hipótese, já que a conduta e seu procedimento são partes da consequência, sem se dar conta de que “toda e qualquer situação” exerce muito bem essa função sintática, que se duplicou o sujeito, em vez de fazê-lo constar só na consequência da norma de competência tributária.

### 3.2. Consequência

A consequência da norma de competência tributária não se diferencia de qualquer outra norma jurídica no seu aspecto estrutural. Com isso em mente, devemos reportar “quem”, “faz o quê”, “quando” e “onde” para bem expô-la, com a única ressalva de que o “faz o quê” é uma ação normativa relacionada à norma de tributação. Ao lado disso, devemos perquirir se todos os modais deônticos — proibido, permitido e obrigado — são aplicáveis à norma de competência tributária, bem como se não haveria, *in casu*, outro ou outros além deles.

Pôr, alterar ou excluir norma jurídica são condutas que pertencem à consequência. E, *a fortiori*, o como, ou seja, a forma de pôr, alterar ou excluir a norma jurídica, também se encontra na consequência, o que significa que a conduta procedimental para a dinâmica normativa, ao contrário do que se possa entender, não se encontra na hipótese<sup>35</sup>. Assim, sem titubear, devemos afastar da hipótese da norma

33. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. Marcos G. Montagnoli. 9. ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2014. p. 240. Assim, “[...] *p* pressupõe *q* se, e somente se, caso *q* seja falsa, *p* não será verdadeira nem falsa [...]. Uma razão conspícua pela qual essa relação difere da de implicação é o fato de que, apesar de *p* implicar *q* significar que se *p* verdadeira então *q* é verdadeira, o mesmo não se aplica à contraditória *p*”. (BRANCO, António Horta; SANTOS, Pedro. Pressuposição. In: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (Ed.). *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 614).

34. Eurico de Santi e Daniel Peixoto percebem que se trata de duas coisas diferentes, mas não dão o segundo passo para separar a hipótese, como parte da implicação normativa, da pressuposição: “Podem ser [a hipótese da norma de competência legislativa] de duas espécies, em que; *hs* (hipótese subjetiva) = estipula a necessidade de o agente ser identificado como pessoa política; e *ho* (hipótese objetiva) = estabelece as circunstâncias que devem ou não devem ocorrer para que surja determinada autorização” (PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 121, out. 2005. p. 37 (esclarecemos entre colchetes)).

35. Em sentido contrário, Tácio Gama: “No antecedente, o verbo descreve a conduta que precisa ser realizada para a inserção de novas normas no sistema de direito positivo” (Lacerda.

de competência tributária o comportamento, ao lado do rito procedimental, pois pertence à consequência. Mas se há uma conduta devida, mediante um dever-ser neutro de conduta, então é o caso de investigar, na sequência, em que modo tal conduta devida se apresenta ou, em termos mais rigorosos, qual seria seu dever-ser modalizado. Vejamos isso com mais vagar.

A hipótese é ligada à consequência pelo dever-ser. Entretanto, ao lado da implicação deôntica neutra, que liga duas proposições, há a implicação deôntica modalizada que dá sentido à conduta regrada, estabelecendo-a como obrigatória, proibida ou permitida. No entanto, nesse caso, o deôntico, em vez de fazer interproposicionalmente, localiza-se no interior da consequência. E se isso vale para a norma jurídica, igualmente vale para a norma de competência. Ademais, na mesma linha de raciocínio, se é aplicável à norma de competência, então é aplicável à norma de competência tributária, na qual, se dado um estado de coisas, então deve ser imputada uma ação — numa das formas: obrigatória, proibida ou permitida — em relação à norma de tributação.

A ideia geral é a de que se a norma de competência pode ser formada com qualquer modal, então, por igual razão, podem-se fazer presentes na norma de competência tributária qualquer dos modais, o que nos leva a descartar, no plano da teoria do tributo, que apenas a permissão seria um modo de conduta adequado. Com efeito, deve-se assumir, ao menos potencialmente, tanto uma norma de competência tributária que permita que se crie tributo, como também uma que proíba ou obrigue. Por um lado, questões como a imunidade nada mais são do que vedações, ou seja, proibições, a que se estabeleça certas normas de tributação<sup>36</sup>; por outro, inteiramente possível que determinados tributos sejam de criação obrigatória<sup>37</sup>.

---

*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.* São Paulo: Noeses, 2009. p. 68). Ou mesmo Gabriel Ivo: “A norma de produção normativa em sentido amplo teria a seguinte estrutura: O *antecedente*: dado o fato de o sujeito competente exercer sua competência conforme o procedimento em circunstância de tempo e espaço” (IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle.* São Paulo: Noeses, 2006. p. 30, itálico no original).

36. A associação entre imunidade e incompetência é ideia presente na doutrina: “Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislar acerca daquele fato determinado” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 627). “[...] o conceito de imunidade [...] como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientes” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 195).
37. Sobre se a Lei de Responsabilidade Fiscal tornou a competência tributária no Brasil obrigatória, veja-se: (COSTA, Valterlei da. A facultatividade da competência tributária e a gestão fiscal responsável. *Revista de Estudos Tributários,* Porto Alegre, n. 135, p. 63-80, set.-out. 2020. *passim*).

Agora, quem enuncia a norma de tributação, com base na norma de competência tributária, pode estar adstrito apenas à forma ou, também, ao conteúdo, podendo mesmo haver uma enumeração dos tributos que podem ser instituídos. Nesse último caso, a criação de tributo somente se poderia dar em termos *ratione materiae* predeterminados pela norma de competência, e qualquer norma de tributação com substrato diverso seria proibida. Entretanto, ao lado das duas situações extremas – criação de toda e qualquer norma de tributação sem previsão de conteúdo e instituição apenas das exaustivamente determinadas –, ainda há a questão da competência residual<sup>38</sup>. Nesse caso, estabelece-se o conteúdo das normas de tributação que podem ser criadas previamente, mas se deixa uma válvula de escape para a atuação do sujeito da norma de competência tributária. Em suma, para alguns casos, com certas limitações, geralmente exigências mais penosas do que as feitas para a criação normativa dos casos expressamente arrolados, o que nos permite chamá-las mesmo de pedágio, então seria permitido a criação de tributos não previstos no rol positivo das competências tributárias.

E, como ilustração, para bem fixar a questão, podemos imaginar duas normas de competência tributária: uma, regra geral, apresentaria hipótese inominada, com toda e qualquer situação, imputando a ação normativa como consequência, segundo um procedimento padrão, com os arquétipos da normas de tributação dados *numerus clausus*, conteúdo positivo, “nt<sub>1</sub>”; outra, residual, na qual, dada certa situação específica, ou seja, nominada, prevista na hipótese, então também poderia ser posta, por procedimento especial, mais complexo, a norma de tributação “nt<sub>x</sub>”, sem a determinação prévia de conteúdo, a não ser alguma restrição negativa<sup>39</sup>. Mas nada impede que uma mesma ordem jurídica contenha esses dois tipos de normas de competência ou, ainda, variações deles.

### 3.2.1. “Ter de”

A modalidade é tema já encontrado em Aristóteles, quem designava de “[...] eventual e de contingência (possível) a coisa que quando – não sendo necessária – ao ser assumida, não acarreta nenhuma impossibilidade [...]”<sup>40</sup>. A partir daí, fez-se um paralelo, pois “[j]á na Idade Média se percebeu que um tratamento rigoroso das

38. Denominar de residual a competência tributária para além das normas de tributação enumeradas, parece-nos a forma clássica. Como exemplo desse uso tradicional, podemos citar Antônio Sampaio Dória: “[...] não esgotada a capacidade contributiva diferencial do país pelo catálogo dos impostos privativos, outros poderão ser criados sobre tal campo residual [...]” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972. p. 20).

39. Por estarem enumeradas em norma de competência tributária, damos às normas de tributação números e, por isso, usamos “nt<sub>1</sub>” no exemplo. Agora, havendo previsão, mas sem a especificação de conteúdo, caso de norma residual de tributação, então a simbolizamos por “nt<sub>x</sub>”.

40. ARISTÓTELES. Analíticos anteriores I. *Órganon*: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos e refutações sofisticas. Trad. Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2005. p. 136.

noções de *permitted* e *obligatório* seria mais ou menos paralelo ao tratamento dos conceitos de *possível* e *necessários*<sup>41</sup>. Aliás, tal posicionamento promove todo tipo de especulação, pois parece envolver alguma espécie de compromisso ontológico, pelo qual as modalidades realmente existiriam no mundo independentemente da vontade humana, sendo elas tais e somente tais, encontradas a depender do mundo em que se esteja, o epistêmico ou normativo. Entretanto, cremos que a melhor forma de compreender o caso é tomando as modalidades não como algo existente de veras, mas, sim, como modelo<sup>42</sup>. Logo, poderiam ser criados outros modelos, contendo outras modalidades que não a obrigação, permissão e proibição, igualmente ao que foi feito com lógicas que não a clássica e com as geometrias não euclidianas<sup>43</sup>, mas, com isso, não se está desobrigado a apresentar uma visão coerente, ao menos do ponto de vista interno, sendo essa a nossa razão para não aceitar como modal deôntico intraproposicional algo como um “ter de”<sup>44</sup>.

Em um primeiro corte, uma ação normativa deve ser (modal deôntico neutro); em um segundo, não há problemas em se apontar que tal ação deve ser ou uma obrigação ou uma proibição, mas parece não se ter essa mesma desenvoltura no caso da permissão, com o imbróglio envolvendo saber qual seria a correta gramática jurídica dessa palavra, já que somos tentados a não considerar “permitir” como sinônimo perfeito de “autorizar”. E, em razão dessa dificuldade, é que se tem posto em xeque a homogeneidade sintática das normas jurídicas, com o tema na doutrina brasileira ganhando corpo com a excelente obra de Guilherme Follador sobre as normas de competência tributária. Com efeito, para o jurista em questão, “[...] encontramos em nosso sistema tributário, além dos enunciados predicativos, [...] enunciados que indicam de que maneira o sujeito competente ‘tem de’ agir para conseguir o resultado ‘norma jurídica tributária válida’ [...]”<sup>45</sup>.

41. HEGENBERG, Leonidas. Verbete “lógica deôntica”. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995. p. 123. Itálico no original.

42. “[...] a noção de modelo estrutural deve ser vista em clima de metodologia operacional e não implica nenhuma afirmação de tipo ontológico [...]” (ECO, Umberto. *A estrutura ausente*. Trad. Pérola de Carvalho. 7. ed. São Paulo: Perspectiva, 1991. p. 284).

43. Um exemplo claro de teoria que questiona a tese da homogeneidade sintática da norma jurídica é a de Gregorio Robles, quem, depois de classificar as normas em indiretas e diretas, aponta que as últimas podem ser: “a) Normas procedimentais, que podem ser expressas mediante o verbo *ter* que [...]. b) Normas potestativas, suscetíveis de serem expressas mediante o verbo *poder* [...]. c) Por último, as normas *deônticas*, que são aquelas que estabelecem os *deveres*” (*O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 16-17).

44. “Indica necessidade, obrigação ou dever: [...]. O original é *ter de* .... O que, nessa acepção, surgiu por cruzamento com *ter (algo) que* [...]” (LUFT, Celso Pedro. Verbete “ter”. *Dicionário prático de regência verbal*. 9. ed. São Paulo: Ática, 2010. p. 503.

45. FOLLADOR, Guilherme Broto. *As normas de competência tributária*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 260. E mesmo um autor como Paulo de Barros Carvalho, quem primeiro aplicou

De nossa parte, que o termo “permissão”, e suas derivações, seja extremamente ambíguo, principalmente quando empregado em norma de competência, é posição que só podemos endossar, mas disso não se pode concluir que a melhor alternativa, em vez de refiná-lo, seria sua substituição por algo como um “ter de”, pois, ao menos, poderíamos apontar duas objeções, as quais apresentamos na ordem da menos importante para a mais importante. Primeiramente, seria solução *ad hoc*, que rompe tanto com o paralelismo entre os modos aléticos e deônticos, como com o existente entre os modos da norma de conduta e os da norma de competência. Todavia, não ignoramos que a falta de elegância de uma solução não é motivo para recusá-la, apesar de nos ser um alerta, mas também há um segundo motivo, que não meramente de ordem estilística. Com efeito, é saída que borra as fronteiras entre o ser e o dever-ser ao inserir um corpo estranho com vocação alética, atraindo toda sorte de problemas, pois a norma de competência, que prescreve a ação normativa, não se iguala a um manual que descreve uma relação entre meios e fins, sujeita à causalidade, a partir do qual se entende as proposições como verdadeiras ou falsas. Para nós, prescrever uma conduta cujo resultado será uma norma não é o mesmo que descrever algo como necessário (ter de) para a obtenção de um produto<sup>46</sup>.

As normas de competência não deixam de ser normas de conduta (a ação normativa) e, portanto, não têm uma gramática diferentes, não havendo um porquê apresentar, somente para tal caso, um modal casuístico, sem isso significar que não caiba, em relação ao termo “permissão”, um refinamento que está ainda por ser feito.

#### 4. “Norma introdutora” e “norma introduzida”

A ação normativa pertence ao mundo do ser e produz como resultado um significante, do qual advém significado<sup>47</sup>. Ou, com o mesmo sentido, mas com outro vocabulário, o ato de enunciar, a enunciação, produz um enunciado, o qual exprime

a teoria da homogeneidade sintática ao direito tributário – veja-se: O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de direito tributário*, São Paulo, v. 45, p. 32-36, jul.-set. 1988 –, tem adotado que as regras procedimentais “[...] operam com o núcleo lógico *ter-que (müssem)* [...]”. (Prefácio. In: MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. XIV).

46. “O ter de – expressa necessidade causal. Supõe-se que também o ‘dever-ser’ expressa uma necessidade, então precisa separar-se claramente a necessidade causal da normativa. [...] às vezes, ambas as espécies de necessidades não se tornam nitidamente distintas, e emprega-se as palavras ‘dever-ser’ e ter de’ como sinônimos, o que é sumamente equivocante” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986. p. 13).

47. “Propomo-nos a conservar o termo *signo* para designar o total, e a substituir *conceito* e *imagem acústica* respectivamente por *significado* e *significante* [...]” (SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003. p. 81).

uma proposição<sup>48</sup>. No mais, bem analisada a questão, podemos ter duas espécies de enunciado: o primeiro tem por referência a própria enunciação, seus dêiticos<sup>49</sup>; o segundo tem por referência outro fato que não o enunciar do qual decorre. Agora, restringindo o tema ao campo jurídico, por um lado, temos as marcas da atividade normativa e, por outro, a prescrição de conduta devida, sendo, a partir dessa distinção, que a doutrina tributária passou a empregar as expressões “enunciação-enunciada” e “enunciado-enunciado”, com o que, diga-se, estamos inteiramente de acordo<sup>50</sup>. Mas, em razão desse inaugural, também é feito um segundo movimento, o qual, todavia, não acompanhamos: o de que as normas podem ser classificadas de introdutora e introduzida<sup>51</sup>.

Uma palavra como “introduzir”, e suas derivações, deve ser empregada com reservas, mesmo que no campo da dinâmica jurídica, pois transmite a ideia de que algo, que estaria fora em um primeiro momento, depois estaria dentro, já que significa “[...] fazer entrar, levar para dentro, fazer penetrar [...]”<sup>52</sup>. Contudo, se pensarmos que as normas jurídicas são criadas, alteradas ou extintas, não há como pensar em uma norma introduzida, pois, com efeito, as normas jurídicas, a não ser que se imagine uma forma protótipa ou ideal, não estão em algum lugar à espera de que sejam levadas para dentro. Simplesmente, até serem criadas, não existiam; se alteradas, passam a existir de forma diferente; por fim, se extintas, deixam de existir. Agora, nossa discordância não se limita, meramente, a uma logomaquia.

Uma vez que uma norma jurídica é criada, sua validade, no plano estático, é algo intrínseco, *per se*, ou seja, se é norma jurídica, então é válida<sup>53</sup>; por sua vez,

48. Não é incomum o emprego dos termos proposição e enunciado como sinônimos, pois a proposição seria “[o] mais simples sistema significativo composto de conceitos. *Sin. enunciado*” (BUNGE, Mario. Verbete “proposição”. *Dicionário de filosofia*. Trad. Gita K. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 2012. p. 310).

49. “Dêitico é todo elemento lingüístico que, num enunciado, faz referência: (1) à situação em que esse enunciado é produzido; (2) ao momento do enunciado [...]; (3) ao falante [...]” (DUBOIS, Jean *et al.* Verbete “dêitico”. *Dicionário de linguística*. São Paulo: Cultrix, 2001. p. 167).

50. “Os enunciados enunciados seriam o conteúdo da lei e a enunciação enunciada consistiria nas referências de tempo, lugar e pessoa que, inscritos no texto legal, propiciam a reconstrução do ato legislativo que deu ensejo à lei” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 66).

51. Por todos, citamos Paulo de Barros Carvalho: “[...] o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, é o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribui teor de juridicidade, se tomados na qualidade de *enunciação* e não de *enunciados*, estarão formando o território das fontes do direito posto” (*Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 437).

52. AULETE, Caldas. Verbete “introduzir”. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 5. ed ou 2. ed. brasileira. Rio de Janeiro: Delta, 1964. v. III, p. 2220.

53. “Dizer que uma norma é válida é dizer que pressupomos sua existência ou — o que redundaria no mesmo — pressupomos que ela possui ‘força de obrigatoriedade’ para aqueles cuja conduta

no plano dinâmico, a norma jurídica é válida em razão de outra norma jurídica, ou seja, a norma de competência é seu fundamento de validade e, assim, com duas normas jurídicas já é possível explicar, mesmo que minimamente, a gênese do direito, quando o modelo elemental seria formado por norma de competência e norma de conduta, com a validade da norma de conduta, dinamicamente, decorrendo da norma de competência<sup>54</sup>. E, em favor dessa exposição, milita o fato de ser ela extremamente simples, lembrando que não se deve adotar outra mais complexa se não houver ganhos explicativos, pois isso estaria em desacordo com o princípio da navalha de Ockham<sup>55</sup>. Dessarte, devemos analisar se uma teoria que classifique as normas jurídicas como introdutoras e introduzidas seria melhor explicação do que o modelo mais frugal.

O enunciado-enunciado, tomado como proposição que se obtém da interpretação do produto normativo, prescreve uma conduta devida, não havendo, quanto a isso, nada a se objetar. E para uma pergunta como por que seria tal prescrição válida, no contexto dinâmico, a resposta pode fazer referência à norma de competência, *tout court*. Entretanto, a doutrina tem redarguido de modo diferente, apontado para a existência de uma norma introdutora, que não se confundiria com a norma de competência. Por essa linha, o enunciado-enunciado seria a norma introduzida, a qual, por sua vez, teria como fundamento a norma introdutora, lastreada na enunciação-enunciada<sup>56</sup>. No mais, quanto à norma introdutora, estar-se-ia diante de norma individual e concreta<sup>57</sup>. Assim, teríamos uma norma de competência, cujo

---

regula” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 43).

54. Nesse modelo reducionista, ainda teríamos de expor que a validade de norma de competência decorre da norma fundamental da ordem jurídica, “[...] a razão final para a sua validade, vista do prisma de uma ciência do Direito positivo” (KELSEN, Hans. *Por que a lei deve ser obedecida?* In: KELSEN, Hans. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 256).
55. “Pode-se dizer que o princípio da E. [Economia] foi formulado pela primeira vez por Ockham, no séc. XIV [...]. Mais tarde, com o nome de *navalha de Ockham*, esse princípio foi expresso com a fórmula ‘*Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*’, na forma que se encontra a partir da *Lógica vetus et nova* (1654) de Clauberg” ABBAGNANO, Nicola. *Verbetes “economia”*. Dicionário de filosofia. Tradução da 1. ed. brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos de: Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 298 (explicitamos entre colchetes).
56. “Da interpretação das orações que compõe a ‘enunciação enunciada’, podemos construir uma norma jurídica denominada ‘norma introdutora’ ou ‘veículo introdutor’ [...]. Enquanto objeto da conduta prescrita no conseqüente da norma concreta e geral, surgirão as normas introduzidas, que têm como base empírica os enunciados enunciados” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 100-102).
57. “[...] a norma sobre a produção jurídica descreve, em seu antecedente, um agente competente e o procedimento prescrito pelo ordenamento para a produção normativa e, em seu

exercício resultaria não só em duas partes, mas em duas normas: a primeira, a enunciação-enunciada, cuja interpretação dar-nos-ia a norma introdutora, a qual, por sua vez, “introduziria” na ordem jurídica a segunda parte, o enunciado-enunciado, cuja interpretação nos daria a norma introduzida<sup>58</sup>.

A formulação é engenhosa, não negamos, mas isso não é motivo para adotá-la, uma vez que, desnecessariamente, apresenta novos conceitos na teoria do direito, o de norma introdutora e norma introduzida, os quais, além da inexactidão do termo “introduzir”, não produzem ganho argumentativo, pois, mesmo que se aceite que a norma introduzida tem fundamento na norma introdutora, ainda resta por responder qual seria o fundamento da norma introdutora. Agora, essa resposta não pode ser outra do que a norma de competência, mas, se é assim, não seria o caso de indagar-se: por que, então, não fundamentar a norma introduzida diretamente na norma de competência, diminuindo a cadeia, esvaindo um certo ar de artificialidade e respeitando, no mais, o princípio da economicidade?

Na falta de uma resposta adequada, deve-se concluir que se trata o caso de uma duplicação desnecessária. De toda sorte, a ideia de que, em um único significativo normativo, resultado da enunciação, há duas espécies de enunciados, a enunciação-enunciada e o enunciado-enunciado, é extremamente interessante e cremos poder dar a ela uma destinação alternativa, melhor aproveitando-a.

## 5. Norma primária e norma eventual

Por um lado, dinamicamente, uma norma é norma jurídica se mantiver relação genérica com outra norma jurídica; por outro; estaticamente, toda norma jurídica é formada por hipótese e consequência, ligadas por imputação. Entretanto, o ponto de vista estático merece complemento, pois não temos, ainda, a norma jurídica em sua completude, a qual é dada somente com a conexão da norma que estabelece a conduta com outra que estabelece a consequência. Normas que são nominadas, geralmente, de primária e secundária, mas aqui cabem alguns reparos.

Sob a ótica da sintaxe, caso a ideia seja a norma jurídica completa, então não faz muito sentido falar-se em norma secundária, ao menos não quando tomado o termo como de menor valor, pois tanto uma como outra são indispensáveis para que

---

conseqüente, prescreve a *obrigação* de todos respeitarem as disposições inseridas, pelo próprio veículo introdutor, no sistema do direito positivo. Assim, a norma denominada veículo introdutor é da espécie concreta e geral” (MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 127).

58. A ideia de norma introdutora e norma introduzida tem ganhado tal força que vem sendo, inclusive, empregada na teoria das provas: “Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 100).

se tenha a norma jurídica em sua integridade<sup>59</sup>. Outro ponto seria estabelecer uma diferença entre elas a partir de um particular conteúdo específico, quando a sanção seria o ponto determinante, mas aqui devemos ter em conta a ambiguidade do termo sanção, o qual pode facilmente ser associado a um mal e, com isso, deixar-se-ia de fora o prêmio<sup>60</sup> (o que nos conduz também a não adotar a expressão *contrary-to-duty*, já que o prêmio é recebido em razão do cumprimento da conduta prescrita). E mesmo tratar a sanção como gênero, do qual haveria duas espécies, a punição e o prêmio, não nos parece suficiente, uma vez que pode haver consequências outras que não apenas essas duas<sup>61</sup>.

Nesse ponto, preferimos aludir à norma primária e à norma eventual, já que a segunda, mesmo não sendo secundária, tem sua aplicação condicionada à verificação de algo que estará em conformidade ou desconformidade com a primeira norma<sup>62</sup>. Assim, se pensarmos no castigo, deve ser ele em caso de conduta em desconformidade com a norma primária; já se enfocarmos o prêmio, deve ser ele em caso de conduta conforme à norma primária. Entretanto, na produção normativa, há ainda a situação em que a norma posta pode ser invalidada por inobservar a ação normativa prescrita pela norma de competência, quando não haveria muito sentido em falar-se de prêmio e castigo, sendo, aliás, possível uma linguagem mais consentânea e, com a terminologia da teoria dos atos de fala, empregariamos bem-sucedido ou malsucedido<sup>63</sup>. De toda sorte, trata-se de eventualidade, cuja rubrica “invalidade”

59. “Norma primária [...] e norma secundária [...] compõe, a bimembridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento meio, sem fim material, a adjetivo sem suporte do substantivo” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 190).

60. “El derecho puede [...] definirse exactamente: el conjunto de normas según las cuales se ejerce en un Estado lá coacción” (IHERING, Rudolf von. *El fin en el derecho*. Trad. Leonardo Rodríguez. Madrid: B. Rodriguez Serra Editor, [s.d.]. p. 202). Contra esse entendimento, manifestou-se Norberto Bobbio: “[...] reduzir a sanção jurídica à coação nos impede de inserir as sanções positivas entre as sanções jurídicas [...]” (As sanções positivas. In: BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 28).

61. Parece-nos que adotar sanção como gênero e prêmio e castigo como espécies foi o caminho adotado por Hans Kelsen: “O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção” (*Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 26).

62. Sobre a norma primária e norma eventual, veja-se: COSTA, Valterlei da. As cláusulas péticas e [a] norma de (in)competência ou uma história de Ulisses e as sereias. *Revista de Direito Brasileira*, Florianópolis/SC, v. 28, n. 11, p. 16-33, jan.-abr. 2021. *passim*.

63. Ao estabelecer a sanção como uma pena, um mal, afirma Herbert Hart que “[...] absurdo é conceber como sanção o facto de uma medida legislativa, se não obtiver a necessária maioria, não ganhar estatuto de lei”. (*O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005. p. 42). Sua fonte de influência é clara: “[...] llamaremos a la doctrina de las cosas que pueden andar mal y salir mal, en oportunidad de tales expresiones, la

exerce a função de guarda-chuva, podendo abrigar questões tão dispares como inconstitucionalidade, ilegalidade, anulabilidade etc.

## 6. Invalidez

A norma de competência, a princípio, é norma primária, a qual, para uma exposição ultimada, precisa ser apresentada junto com a norma eventual, pois, sem essa segunda parte, temas como forma e conteúdo para a produção normativa poderiam ser tomados como mera recomendação, o que, em última análise, comprometeria a própria normatividade, já que um mínimo de eficácia é condição de validade<sup>64</sup>. Nesse ponto, duas consequências podem resultar do descumprimento da norma primária de competência, as quais, todavia, não são excludentes: pode-se prescrever uma punição para quem criar uma norma jurídica em desconformidade à ordem normativa; pode-se prescrever a invalidação da norma jurídica criada<sup>65</sup>. Dito isso, passemos à questão tributária.

Modo mais comum, a norma de competência tributária, em sua formulação completa, na norma primária, prescreve, deixando aqui de lado o alterar e o excluir, a permissão de criar uma norma de tributação e, na norma eventual, a obrigação de invalidar a norma de tributação criada em inobservância a primeira. Com isso, não se deve imaginar que se está diante de relação meramente conceitual, quando a desconformidade significaria, *ab initio*, a não existência da norma de tributação, pois as normas jurídicas não são objetos ideias e não precisam ser perfeitas para existir. Ademais, vinculam a partir de certo mínimo, que poderíamos apontar, sem maiores complicações, como a publicação de texto normativo em diário oficial, pois “[...] dado o processo moderno de publicar as leis em coletâneas oficiais, também só muito excepcionalmente surgirão dificuldades na determinação do texto”<sup>66</sup>. Assim,

---

doctrina de los *Infortunios*” (AUSTIN, John Langshaw. *Cómo hacer cosas con palabras*. Trad. Genaro R. Carrió y Eduardo A. Rabossi. Barcelona: Paidós, 2019. p. 59, itálico no original).

64. “[...] para que o direito tenha um mínimo de eficácia, é necessário a presença de uma norma eventual, acoplada à norma de competência, estabelecendo consequências para seu descumprimento” (COSTA, Valterlei da. *Afinal, quem deve ser o guardião da Constituição*. Revista Brasileira de Teoria Constitucional, v. 6, n. 1, jan.-jun. 2020. p. 30).

65. “Se o governo edita decretos [...] sob outras condições que não as determinadas pela Constituição, podem ser por isso responsabilizados e punidos os membros do governo que editaram o decreto. Este processo não tem de estar ligado com um processo destinado a anular à lei, se bem que o possa estar” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 304).

66. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. J. Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014. p. 128. Mas, em princípio, nem sempre pode ser simples identificar algo como um “diário oficial”. Nesse caso, não há como não se voltar diretamente à autoridade: “E não basta que a lei seja escrita e publicada, é preciso também que haja sinais manifestos de que ela deriva da vontade do soberano. Porque os indivíduos que têm ou julgam ter força suficiente para garantir os seus injustos desígnios, e levá-los em segurança até os

atendido um *minimum*, a norma de tributação existe e, conseqüentemente, é válida, obrigando o sujeito passivo, que pode, claro, na esperança de que venha a ser invalidada no futuro, descumpri-la, mas isso é outra história<sup>67</sup>. O que ressaltamos, aqui, é a dependência do agir humano, quando, com mais rigor, o correto seria falar-se, a princípio, em norma invalidável e não em inválida.

Agora, para a invalidação da norma de tributação, deve ser observado pela autoridade competente uma desconformidade entre o resultado deixado pela ação normativa e a norma de competência tributária, o que nos remete a dois tipos diferentes de cotejo: em um, é o enunciado-enunciado que é comparado com as disposições predefinidas de conteúdo fixadas pela norma de competência; em outro, é a enunciação-enunciada que é comparada, mas agora perquirindo as marcas deixadas pela ação normativa, seus dêiticos, mais especificamente quem, como, quando e onde<sup>68</sup>. Então, uma vez que a autoridade competente verificar a divergência entre a ação normativa e a norma primária de competência, deve ser a obrigação de enunciar a norma eventual de invalidade, mas até lá a norma é válida<sup>69</sup>.

## 7. Conclusão

Uma concepção de que as normas jurídicas são todas iguais de um ponto de vista sintático deve ser compreendida como modelo e não como reprodução de algo que realmente é no mundo. Todavia, isso não diminui as vantagens que advêm de seu emprego, pois fornece um roteiro seguro para o estudo de questões jurídicas, mesmo que se ouça — aqui ou acolá, vez ou outra — “acusações” de reducionismo,

---

seus ambiciosos fins, podem publicar como lei o que lhes aprouver, independentemente da autoridade legislativa ou mesmo contra a ela. Portanto, não basta apenas uma declaração da lei, são necessárias também sinais suficientes do autor e da autoridade” (HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 232-233).

67. “Mesmo dentro de uma ordem jurídica estadual relativamente centralizada não pode excluir-se que qualquer indivíduo considere como ‘nulo’ algo que subjetivamente se apresenta como norma jurídica. Este indivíduo, porém, apenas pode fazer isso a seu próprio risco [...]” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 307).

68. Talvez essa invalidade com foco na enunciação-enunciada ou no enunciado-enunciado tenha sido o motivo para Tácio Gama arrolar a forma na hipótese e o conteúdo na consequência da norma de competência: “A forma [...] é descrita pela hipótese da norma de competência; a matéria, por seu turno, encontra-se delineada no objeto da relação jurídica” (*Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2018. v. II, p. 445).

69. “[...] u’a norma só tem sua validade retirada por meio de outra norma que o determine” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 463).

às quais sempre é possível responder com um “conhecer é reduzir”. De toda sorte, eleito nosso guia, pudemos seguir o percurso: a competência tributária, que se apresentava multifacetada a princípio, foi delineada como uma específica norma jurídica, a que dispõe sobre a norma de tributação, engendrada como hipótese e consequência, unidas por imputação.

Com efeito, a norma de competência tributária é formada por hipótese que descreve algo no mundo e, se ocorrido, então deve ser a ação normativa, ou seja, a criação, alteração ou extinção da norma de tributação. Nesse ponto, tem muitas dificuldades a doutrina para distinguir o que seria a conduta devida da circunstância em que seria devida, intercambiando temas da hipótese e da consequência. De nossa parte, cremos ser a razão disso não compreender que a hipótese possa ser toda e qualquer situação, não sabendo bem o que pôr no lugar e, assim, incorrendo em um segundo erro, que é confundir implicação com pressuposição. Em nosso entender, nem deve ser apresentada na hipótese a conduta devida, muito menos um quem ou um como, nem as condições para a existência da norma jurídica. Na verdade, pelo ângulo da hipótese, parece-nos mais pertinente classificar as normas de competência como nominadas, quando estipulam situações específicas, que podem ser até extraordinárias, e inominadas, quando a previsão seja toda e qualquer situação.

Pelo lado da consequência, a norma de competência tributária, tal qual qualquer norma de competência, dispõe sobre uma ação normativa, aquela que transmite dinamicidade à ordem jurídica, estando, em corte mais preciso, a tratar da criação, alteração ou exclusão da norma de tributação. Mas essa explicação, se necessária, ainda não é suficiente, uma vez que carece, da exposição do modo como a ação normativa é devida e, nesse ponto, a teoria da homogeneidade sintática diz-nos que os modais deônticos são três e somente três: obrigatório, proibido e permitido. Em razão disso, a ação normativa prescrita pela norma de competência pode ser modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, sendo grave equívoco imaginá-la sempre como permissão. No mais, sem negarmos que o modo permissão possa trazer certas dificuldades, especialmente pensando a norma de competência como autorização, não vemos como adotar algo como um “ter de” em seu lugar, vez que isso, além de ser solução *ad hoc*, traria para dentro da estrutura da norma o modal alético da necessidade.

Por fim, cabe expor que as normas de competência, o que inclui a tributária, não são meras recomendações, havendo consequências para o seu descumprimento, as quais podem ser de várias ordens, desde a punição da autoridade que não as observou até a invalidade da norma criada. Agora, para ficarmos nesse último caso, a invalidade não é algo conceitual, que se manifesta de pronto, *ab initio*, pois necessária a intervenção humana, cujo resultado é outra norma jurídica e, nesse ponto, valemo-nos da ideia de norma primária, que prescreve a conduta devida, e de norma eventual, que prescreve a consequência da inobservância da conduta devida na norma primária. Assim, uma vez enunciada a norma de tributação, fruto

da norma primária de competência tributária, é ela válida, podendo ser, todavia, invalidada, mas só se aplicada a norma de competência tributária eventual – que tem como hipótese a inobservância da norma primária e pode ter como consequência a invalidação da norma posta –, o que nos dá uma visão da norma de competência tributária em seu sentido completo.

## 8. Referências

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1. ed. brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos de: Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- ARISTÓTELES. *Órganon: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos e refutações sofisticas*. Trad. Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2005.
- AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 5. ed ou 2. ed. brasileira. Rio de Janeiro: Delta, 1964. 5 v.
- AUSTIN, John Langshaw. *Cómo hacer cosas con palabras*. Trad. Genaro R. Carrió y Eduardo A. Rabossi. Barcelona: Paidós, 2019.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. As sanções positivas. In: BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- BRANCO, António Horta; SANTOS, Pedro. Pressuposição. In: BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves (Ed.). *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- BULFINCH, Thomas. *O livro de ouro da mitologia: história de deuses e heróis*. Trad. David Jardim Júnior. 25. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.
- BUNGE, Mario. *Dicionário de filosofia*. Trad. Gita K. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 2012.
- CAMÕES, Luis de. *Os lusíadas*. 2. ed. Comentados por: Augusto Epiphânio de Silva Dias. Porto: Companhia Portuguesa, 1916. t. I.
- CARNAP, Rudolf. Testabilidade e significado. In: CARNAP, Rudolf. *Coletânea de textos*. Trad. Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 45, p. 32-36, jul.-set. 1988.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASTELLANI, Fernando Ferreira. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.
- COSTA, Valterlei da. A facultatividade da competência tributária e a gestão fiscal responsável. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 135, p. 63-80, set.-out. 2020.
- COSTA, Valterlei da. Afinal, quem deve ser o guardião da Constituição. *Revista Brasileira de Teoria Constitucional*, v. 6, n. 1, p. 23-40, jan.-jun. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2525-961X/2020.v6i1.6407>
- COSTA, Valterlei da. As cláusulas pétreas e [a] norma de (in)competência ou uma história de Ulisses e as sereias. *Revista de Direito Brasileira*, Florianópolis/SC, v. 28, n. 11, p. 16-33, jan.-abr. 2021.
- COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2023.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.
- DUBOIS, Jean; GIACOMO, Mathée; GUESPIN, Louis; MARCELLESI, Christiane; MARCELLESI, Jean-Baptiste; MEVEL, Jean-Pierre. *Dicionário de lingüística*. 8. ed. Tradução de: Frederico Pessoa de Barros, Gesuína Domenica Ferretti, Dr. John Robert Schmitz, Dra. Leonor Scliar Cabral, Maria Elizabeth Leuba Salum e Valter Khedi. São Paulo: Cultrix, 2001.
- ECO, Umberto. *A estrutura ausente*. Trad. Pérola de Carvalho. 7. ed. São Paulo: Perspectiva, 1991.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. J. Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014.
- FOLLADOR, Guilherme. *As normas de competência tributária*. São Paulo: Almedina, 2021.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GAMA, Tácio Lacerda. Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2018. v. II.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.
- HEGENBERG, Leonidas. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU. 1995
- HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

- IHERING, Rudolf von. *El fin en el derecho*. Trad. Leonardo Rodríguez. Madrid: B. Rodríguez Serra Editor, [s.d.].
- IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- KELSEN, Hans. Por que a lei deve ser obedecida? In: KELSEN, Hans. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Tradução de: Pedro Adamy, São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- LUFT, Celso Pedro. *Dicionário prático de regência verbal*. 9. ed. São Paulo: Ática, 2010.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.
- MOUSSALLEM, Tárék Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- RAZ, Joseph. *O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Trad. Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
- ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003.
- RUSSELL, Bertrand. Da natureza da familiaridade. In: RUSSELL, Bertrand. *Ensaio escolhidos*. Trad. Pablo Rubén Mariconda. 3. ed. São Paulo: Nova Cultura, 1989 (Os pensadores).
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 121, p. 34-54, out. 2005.
- SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blickstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- VIEIRA, José Roberto. Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018 (XV Congresso Nacional de Estudos Tributários).

- VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- VIEIRA, José Roberto. O princípio da federação e as competências tributárias: um exorcismo constitucional. 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.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000.
- VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- WALKER, Timothy. *Introduction to american law*. 2. ed. Cincinnati: Derby, Bradley & Co, 1846.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. Marcos G. Montagnoli. 9. ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2014.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001.
- WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.