

ESTUDOS JURÍDICOS Direção
Avançados **Humberto Ávila**

Marcos Vinicius de Paiva

**O CONCEITO DE
NORMAS GERAIS
EM MATÉRIA
DE LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

2025

CAPÍTULO 2

O QUE PODEM SIGNIFICAR “NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA”?

Uma expressão é tida como linguisticamente indeterminada quando mesmo um usuário competente e bem-informado tem dúvidas acerca do que está sendo por ela comunicado em determinado contexto de proferimento.¹ É evidente, então, que a expressão NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA comporta alguma indeterminação linguística, especialmente quando se considera que nomes como Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho rejeitaram a própria possibilidade de que lhe seja estabelecido um significado apriorístico.² Outros autores, como Luís Eduardo Schoueri e Heleno Taveira Tôrres, embora não neguem categoricamente a sua existência, ressaltam a extrema dificuldade de determiná-lo.³

1. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 27.

2. SOUSA, Rubens Gomes de. “Normas Gerais do Direito Financeiro”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, pp. 17-18; ATALIBA, Geraldo. “Normas Gerais de Direito Financeiro”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 82. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965, p. 59; BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. XLIII; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 40; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 231.

3. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 62; TÔRRES, Heleno Taveira. “Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71. São Paulo: Dialética, 2001, p. 95.

A indeterminação linguística assume contornos práticos, no entanto, quando as dúvidas acerca do significado de um enunciado acarretam incerteza sobre a sua aplicação a determinadas situações – o que, no âmbito do Direito, resulta em interpretações diversas e conflitantes⁴ e no desconhecimento das consequências jurídicas a serem atribuídas a certas condutas.⁵ Nessa perspectiva, a expressão sob análise também repercute problemas de ordem prática, como demonstram as numerosas controvérsias jurisprudenciais a ela relativas – v. g., as discussões sobre a existência de reserva material de competência para dispor sobre dação em pagamento,⁶ prazos de prescrição e decadência,⁷ retroatividade de multas tributárias,⁸ responsabilidade tributária,⁹ atos cooperativos,¹⁰ bases de cálculo,¹¹ retenção na fonte,¹² compensação¹³ – dentre outros.

4. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 55.

5. ENDICOTT, Timothy. “Linguistic Indeterminacy”. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 16, n. 4, win. 1996, p. 669; ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, pp. 45-46.

6. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917-5/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília/DF. Data de julgamento: 26 abr. 2007. Ata n. 38, publicada em 24 ago. 2007; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.405/RS, rel. Min. Alexandre de Moraes. Brasília/DF. Data de julgamento: 20 set. 2019. DJe n. 215, publicada em 03 out. 2019.

7. Recurso Extraordinário n. 560.626-1/RS, rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília/DF. Data de julgamento: 12 jun. 2008. DJe n. 232, publicado em 05 dez. 2008; Recurso Extraordinário n. 559.943-4/RS, rel. Min. Carmen Lúcia. Brasília/DF. Data de julgamento: 12 jun. 2008. DJe n. 182, publicado em 26 set. 2008; Recurso Extraordinário n. 636.562/SC, rel. Min. Roberto Barroso. Brasília/DF. Data de julgamento: 22 fev. 2023. DJe n. 41, publicado em 06 mar. 2023.

8. Recurso Extraordinário n. 407.190-8/RS, rel. Min. Marco Aurélio. Brasília/DF. Data de julgamento: 27 out. 2004. Ata n. 14, publicado em 13 mai. 2005.

9. Recurso Extraordinário n. 562.276/PR, rel. Min. Ellen Gracie. Brasília/DF. Data de julgamento: 13 nov. 2010. DJe n. 27, publicado em 10 fev. 2011; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT. Brasília/DF. Data de julgamento: 13 fev. 2020. DJe n. 44, publicado em 03 mar. 2020; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.612/SC, rel. Min. Dias Toffoli. Brasília/DF. Data de julgamento: 16 jun. 2020. DJe n. 204, publicado em 17 ago. 2020; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.284/MT, rel. Min. Roberto Barroso. Brasília/DF. Data de julgamento: 15 set. 2021. DJe n. 191, publicado em 23 set. 2021.

10. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 429/CE, rel. Min. Luiz Fux. Brasília/DF. Data de julgamento: 20 ago. 2014. DJe n. 213, publicado em 30 out. 2014.

11. Agravo Regimental na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 189/SP, rel. Min. Marco Aurélio. Brasília/DF. Data de julgamento: 31 ago. 2020. DJe n. 285, publicado em 13 dez. 2020; Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 190/SP, rel. Min. Edson Fachin. Brasília/DF. Data de julgamento: 29 set. 2016. DJe n. 87, publicado em 27

Com a devida vênia e respeito, observa-se que mesmo tentativas doutrinárias voltadas a esclarecer o conteúdo do disposto no art. 146, III da Constituição Federal (e dos dispositivos semelhantes em diplomas constitucionais anteriores) acabaram por *contribuir* à sua indeterminação.

Em primeiro lugar, em razão do descarte de análises linguísticas em favor de argumentos teleológicos e históricos. Ora, se o problema é conceitual, impõe-se uma aproximação analítica. É certo que nem todos os assuntos que preocupam os operadores do Direito reclamam sensíveis incursões na Filosofia da Linguagem, mas quem vai jogar golfe precisa levar tacos. Como observa Gottlob Frege, quando os propósitos científicos o exigem, a amplitude e adaptabilidade dos olhos devem ceder à acuidade e definição dos microscópios.¹⁴ Ocorre que, da extensa bibliografia existente em relação ao papel desempenhado pelas leis complementares em matéria tributária, extrai-se uma ínfima parcela de trabalhos que se dedicam ao *significado* de NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Tal constatação assume certa gravidade, especialmente quando se tem em conta que os argumentos linguísticos, imanentes ao sistema jurídico,¹⁵ representam limites externos à significação,¹⁶ e não podem ser tidos como inferiores ou subsidiários aos argumentos sistemáticos ou teleológicos. A interpretação não se esgota no texto normativo, mas nele começa.¹⁷

abr. 2017; Recurso Extraordinário n. 940.769/RS, rel. Min. Edson Fachin. Brasília/DF. Data de julgamento: 24 set. 2019. DJe n. 198, publicado em 12 set. 2019; Referendo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7195/DF, rel. Min. Luiz Fux. Brasília/DF. Data de julgamento: 01 mar. 2023. DJe, publicado em 22 mar. 2023.

12. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.141/DF, rel. Min. Roberto Barroso. Brasília/DF. Data de julgamento: 13 dez. 2018. DJe n. 25, publicado em 08 fev. 2019.

13. Recurso Extraordinário n. 917.285/SC, rel. Min. Dias Toffoli. Brasília/DF. Data de julgamento: 18 ago. 2020. DJe n. 243, publicado em 06 out. 2020.

14. FREGE, Gottlob. *Conceptual Notation and Related Articles* – edited and translated with a biography and introduction by Terrell Ward Bynum. Oxford: Clarendon Press, 1972, p. 105. Em sentido semelhante, Claudio Luzzati afirma que o problema a ser resolvido condiciona o nível de “indeterminação tolerável”. LUZZATI, Claudio. *La vaghezza delle norme: un’analisi del linguaggio giuridico*. Milano: Giuffrè, 1990, pp. 84-86.

15. ÁVILA, Humberto. “Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico”. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 19, mar. 2001, p. 162.

16. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 193.

17. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2012, p. 151.

Em segundo lugar, em razão da utilização, no *definiens*, de termos que comportam igual ou maior nível de genericidade (propriedade a ser melhor esclarecida adiante) do que o próprio *definiendum*.¹⁸ Justamente porque despreocupados com o valor semântico do enunciado, trabalhos importantes traduzem as normas gerais como “diretrizes” e “delineamentos básicos”,¹⁹ “comandos normativos”,²⁰ “diretrizes sistemáticas”,²¹ “regras quase-constitucionais, estruturais” e “leis de quadro”,²² “lineamentos fundamentais”,²³ “linhas mestras”,²⁴ “limite de profundidade”,²⁵ “declarações principiológicas”,²⁶ “preceitos”²⁷ – dentre outros vocábulos ou expressões que, embora “inflados” pela sofisticação,²⁸ não acrescentam informações específicas acerca do que se deve compreender pela expressão. Algumas definições, além de genéricas, possuem certa carga conotativa que contribui para o esvaziamento do caráter prescritivo e heterolimitador das normas gerais. É o que se verifica, por exemplo, quando

18. Como ensina Paulo Ayres Barreto, o *definiens* diz respeito à frase definitória; enquanto o *definiendum* é a palavra sob definição. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 35.

19. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1116.

20. CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. “A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária”. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, v. 65, nº 1, jan./abr. 2020, p. 88.

21. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal”. *Revista Trimetral de Direito Público*, n. 7. São Paulo, Malheiros, 1994, p. 249.

22. REIS, Elcio Fonseca. “As normas gerais de Direito Tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela Lei 8.212/91”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 43 e 49.

23. PACHECO, Claudio. *Tratado das Constituições Brasileiras*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 255.

24. GRECO, Marco Aurelio. “A poluição diante do direito brasileiro”. *Revista de Direito Público*, v. 34, 1975, p. 97.

25. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 101.

26. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Competência Concorrente Limitada”. *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, ano 25, n. 100, out./dez. 1988, p. 159.

27. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo – qualificação, fixação e avaliação*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 89.

28. BARRY, Vincent E.; SOCCIO, Douglas J. *Practical Logic: an antidote for uncritical thinking*. 5ª ed., Belmont: Wadsworth Cengage Learning, 1998, p. 110.

Marco Aurélio Greco as qualifica (ou *desqualifica*) como “*tendências e orientações*”.²⁹

Em terceiro lugar, há uma flagrante inclinação à utilização de definições negativas – prática capitaneada pelo trabalho de Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto, que se dedicou a estabelecer o que *não são* normas gerais.³⁰ Ocorre que, salvo quando o próprio *definiendum* é também negativo, as definições negativas devem ser evitadas, já que descrever o que algo *não é* colabora pouco à delimitação do que *é*.³¹ Ora, a afirmação de que “devedores contumazes” *não são* aqueles que foram autuados uma única vez, nem aqueles cujos recursos foram julgados procedentes, nem aqueles que declaram e pagam regularmente seus impostos pode até ser verdadeira, mas não afasta a dúvida sobre o que são tais devedores, nem estabelece critérios para discerni-los – especialmente no que tange a casos-limite. Por isso, as definições negativas não previnem a indeterminação da expressão investigada.

Em quarto lugar, diversos trabalhos recorrem a características *relativas* que, aplicadas a referentes distintos, assumem sentidos variados. Um exemplo paradigmático é o grau de detalhamento admitido às normas gerais. Luciano Amaro observa ser papel das normas gerais “*aumentar o grau de detalhamento*” dos modelos de tributação criados pela Cons-

29. GRECO, Marco Aurelio. “A poluição diante do direito brasileiro”. *Revista de Direito Público*, v. 34, 1975, p. 97.

30. Segundo o autor, “*não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes*”. CARVALHO PINTO, Carlos Alberto Alves de. *Normas Gerais de Direito Financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 41. De maneira semelhante, Geraldo Ataliba se dedica a demonstrar o que *não pode* ser objeto de normas gerais. Cf. ATALIBA, Geraldo. “Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, out./dez. 1969, pp. 70-72.

31. HURLEY, Patrick; WATSON, Lori. *A Concise Introduction to Logic*. 13ª ed., Boston, Engage, 2016, p. 119; COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to logic*, 15ª ed., New York: Routledge, 2020, pp. 91-92.

tuição Federal.³² Seriam, portanto, normas que detalham *mais*. Roque Antonio Carrazza, por outro lado, assevera que o disposto no art. 146, III da Constituição “*desautoriza a União a descer ao detalhe*”.³³ Seriam, assim, normas que detalham *menos*. A explicação, que concilia as posições aparentemente antagônicas, é que enquanto o primeiro se refere ao detalhamento *em relação à Constituição*, o segundo o considera *em relação à legislação ordinária*. Ocorre que, como resultado do compromisso entre as duas proposições, as normas gerais seriam *disposições mais detalhadas do que a Constituição e menos detalhadas do que a legislação ordinária*. Além das dificuldades em saber o que se deveria entender por detalhe, problema já indicado por Rubens Gomes de Sousa,³⁴ ter-se-ia um conceito comparativo, porque fixado em termos de *maior ou menor que*,³⁵ e residual, porque dependente da prévia delimitação do nível de detalhamento da Constituição e das leis ordinárias, como se a competência do legislador complementar estivesse também sujeita à vontade do legislador ordinário – o que não se pode admitir.

Feitas tais considerações, assevera-se que a elucidação do conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária requer um passo atrás. É preciso iniciá-la pelo texto, promovendo especificações e desambiguações, de modo a tratar seus significados alternativos com rigor – já que nem todas as possibilidades de sentido serão resistentes aos testes de adequação contextual e funcional a serem promovidos no capítulo seguinte.

Para que fique claro e palpável o que se pretende, imagine-se que João instrua a Pedro para que compre, imediatamente, passagens para São Paulo, em razão de uma reunião de negócios que acontecerá na manhã seguinte. O termo PASSAGENS parece permitir que se cogite, ao menos, de quatro meios de transporte alternativos: avião, ônibus, navio e trem. Considerando, no entanto, que Pedro reside em Natal, no Estado do Rio

32. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 195.

33. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, pp. 1118-1119.

34. SOUSA, Rubens Gomes de. “Normas Gerais do Direito Financeiro”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 37. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 15.

35. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 143.

Grande do Norte; que não existe qualquer serviço comercial férreo ou marítimo de transporte de pessoas entre as duas cidades; e que não há tempo hábil para a viagem de ônibus; infere-se que as passagens a que João se refere são relativas ao deslocamento aéreo. Ou seja: a falta de especificação contida em um comando não significa que todas as possibilidades semânticas lhe são admissíveis: a indeterminação aparente pode ser posteriormente determinada pelo intérprete.³⁶ É assim, por exemplo, que a doutrina percebeu que o termo CIRCULAÇÃO, contido na materialidade constitucional do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, conota TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE³⁷ e não toda e qualquer acepção que lhe seja possível.

Do mesmo modo, nem todos os sentidos possíveis aos termos NORMAS, GERAIS, e à expressão EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA realmente compõem o conceito de NORMAS GERAIS EM MATÉRIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Ainda assim, tanto para admiti-los quanto para descartá-los, faz-se necessário conhecê-los.

2.1 O QUE PODE SIGNIFICAR “NORMAS”?

No uso comum e ordinário da expressão, denomina-se como norma jurídica qualquer enunciado contido em alguma das fontes do Direito.³⁸ A rigor, no entanto, uma norma reflete o *significado* de um enunciado com função prescritiva (aquele que determina como as coisas devem ser, orientando o comportamento dos seus destinatários).³⁹ Assim, a norma não se confunde com o texto – na verdade, corresponde ao produto da sua interpretação.⁴⁰ Em alguns casos, de um único dispositivo podem ser reconstruídas várias

36. *Ibidem*, p. 31.

37. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. “Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 111.

38. GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 49.

39. ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 17-18. Em sentido similar, KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009, p. 5; GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 50; ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Santiago: Ediciones Olejnik, 2018, p. 95.

40. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 39-40.

normas – que representam vários significados complementares ou, sob outra perspectiva, um significado complexo; em outros, vários enunciados conduzem à reconstrução de uma única norma, um único significado.⁴¹

Apesar da utilidade da definição proposta, um olhar mais atento evidencia que o universo de normas pertencentes a um sistema jurídico agrupa prescrições com características e funções muito diferentes entre si, o que recomenda a identificação de espécies normativas a partir de critérios relevantes (capazes de destacar atributos essenciais à separação entre o que é fundamentalmente distinto e ao agrupamento do que é fundamentalmente similar) e consistentes (aptos à criação de categorias mutuamente exclusivas e conjuntamente exaustivas).⁴² É como acontece em relação ao termo ELETRODOMÉSTICO. Embora se possa defini-lo como APARELHO ELÉTRICO DE USO DOMÉSTICO, o termo denota objetos que se prestam a funções muito diferentes: um aspirador de pó é utilizado para limpeza, uma geladeira para a conservação de alimentos, uma televisão para instrução e entretenimento.

Também as normas atendem a diferentes finalidades, e podem ser categorizadas de muitas maneiras, de acordo com variados parâmetros.⁴³ Cumpre-nos introduzir as espécies resultantes da análise das normas jurídicas a partir (i) do objeto de regulação e (ii) da estrutura normativa reconstruída. Tais critérios são decisivos à compreensão analítica do termo NORMAS, pois conduzem a subclasses bem demarcadas, aptas ao desempenho de diferentes funções.

2.1.1 *Espécies normativas quanto ao objeto de regulação*

Segundo Herbert Hart, a complexidade dos sistemas jurídicos exige que se reconheça a existência de dois tipos diferentes de normas: as *primárias*, que impõem deveres aos seres humanos, exigindo que pratiquem ou se abstenham de praticar determinados atos; e as *secundárias*, que conferem poderes para a criação, modificação ou extinção das normas jurídicas

41. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, pp. 52-53.

42. KELLEY, David. *The art of reasoning*. 3rd ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, pp. 7-9; CHIASSONI, Pierluigi. “The Methodology of Analytic Jurisprudence”. *Analisi i Diritto*, v. 2, 2021, pp. 26-27.

43. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. 6ª ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 175 e ss.

primárias.⁴⁴ Pense-se nas prescrições que orientam as relações em um condomínio residencial: uma coisa é a regra que proíbe a presença de animais no elevador social, outra coisa é a disposição estatutária no sentido de que restrições ao uso da área comum devem ser aprovadas em assembleia geral de moradores. É necessário reconhecer que o Direito regula não apenas os comportamentos humanos, mas também a sua própria criação.⁴⁵

Adotando a terminologia empregada por Riccardo Guastini, convém categorizar os significados de enunciados prescritivos em (a) *normas de conduta* e (b) *normas de produção jurídica* – classificação orientada, portanto, pelo objeto da regulação normativa. As normas de conduta qualificam os comportamentos; as normas de produção jurídica delimitam a criação, modificação ou extinção de outras normas.⁴⁶

As normas de conduta podem ser divididas em duas subclasses: (a1) *normas imperativas* e (a2) *normas permissivas em sentido amplo*. As normas imperativas qualificam as condutas reguladas como *obrigatórias* ou *proibidas*; as normas permissivas qualificam os comportamentos como *facultativos* ou *permitidos em sentido estrito*.⁴⁷ Embora os modais deônticos sejam interdefiníveis (i. e., tomando-se um deles como conhecido, torna-se possível definir os demais),⁴⁸ convém apresentá-los de maneira mais simples e didática. Assim, *permitido* pode ser compreendido como “não proibido”; *proibido* como “obrigatório que não”; *obrigatório* como “proibido que não”; e *facultativo* como “não obrigatório”. Tais definições, às quais diversas outras poderiam ser adicionadas, são úteis ao menos por duas razões: em primeiro lugar, porque nem sempre o legislador introduz um comando com referência direta ao modal deôntico empregado (v. g., uma proibição pode ser imposta em termos de “não é permitido”, ou como “dever de abstenção”), sendo necessário conhecê-las para captar seu caráter

44. HART, H. L. A. *The concept of law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2012, pp. 80-81.

45. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2009, p. 17.

46. GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, pp. 63 e 107.

47. *Ibidem*, p. 64.

48. WRIGHT, Georg Henrik. “Deontic Logic”. *Mind: a quarterly review of psychology and philosophy*, v. LX, n. 237, jan. 1951, p. 3.

imperativo ou permissivo;⁴⁹ em segundo lugar, porque a lógica deôntica representa uma importante ferramenta à identificação de lacunas e contradições no sistema jurídico.⁵⁰

As normas de produção jurídica, por sua vez, podem ser divididas em (b1) *normas de produção jurídica em sentido estrito* e as (b2) *normas de produção jurídica em sentido amplo*. As normas de produção jurídica em sentido estrito estabelecem qual é o órgão competente para a criação de certas normas, e sob qual procedimento deve fazê-lo; as normas de produção jurídica em sentido amplo, no entanto, vão além: limitam ou predefinem o conteúdo da regulação a ser exercida pelo órgão competente, seja porque antecipam qual é o *objeto* a ser futuramente regulado (qual a classe de hipóteses a que a norma deve se referir), seja porque estabelecem de que *modo* o assunto deve ser orientado (que tipo de consequência deve ser conectado às hipóteses).⁵¹

Adotando maior rigor, tem-se que as (b1) normas de produção jurídica em sentido estrito podem ser subdivididas em (b1.1) *normas de atribuição de competência*, que conferem poder a determinado órgão para a criação de normas jurídicas; e (b1.2) *normas relativas ao exercício da competência*, que prescrevem procedimentos para a criação de determinado tipo de fonte normativa.⁵² Por sua vez, as (b2) normas de produção jurídica em sentido amplo podem ser subdivididas em (b2.1) *normas de circunscrição do objeto da competência*, que limitam ou delimitam as hipóteses sobre as quais a competência pode ser exercida, restringindo o raio de ação de determinada fonte; (b2.2) *normas de reserva material de competência*, que ao designar certas matérias a uma fonte específica, proíbem sua regulação – inclusive mediante delegação – por todas as outras; e (b2.3) *normas de limitação*

49. WRIGHT, Georg Henrik. “Deontic Logic: A Personal View”. *Ratio Juris*, v. 12, n. 1, mar. 2023, p. 34.

50. ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo. “Sobre Derecho y Lógica”. *Isonomía*, n. 13, oct. 2000, p. 11; GUASTINI, Riccardo. “Production of Rules by Means of Rules”. *Rechtstheorie*, v. 17, n. 3, 1986, pp. 296-299.

51. GUASTINI, Riccardo. *Filosofía del Derecho Positivo: manual de teoría del derecho en el estado constitucional*. Lima: Palestra Editores, 2018, p. 54. Para uma análise da aplicação de tais classificações às regras de competência tributária, cf. RECHIA, Fernando Mariath. *Interpretação das competências tributárias: teorias da interpretação, técnicas de argumentação e critérios de preferência entre argumentos*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, pp. 45-47.

52. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, pp. 45-47.

substancial da competência, que estabelecem restrições substanciais à produção normativa futura, obrigando ou proibindo que uma fonte crie normas com determinado conteúdo – seja de modo direto (por meio de comandos e proibições), seja de modo indireto (em que a própria norma limitadora regula determinado assunto, enquanto outra norma lhe confere superioridade hierárquica em relação à fonte limitada).⁵³

Tome-se, como exemplo, o próprio art. 146, III da Constituição Federal, que assim dispõe: “Cabe à lei complementar (...) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...)”. Tal disposição permite a reconstrução de uma *norma de reserva material de competência*, que atribui à lei complementar a disciplina de determinada matéria e proíbe o seu tratamento por outras fontes normativas – inclusive mediante delegação. Ou seja, o dispositivo constitucional em questão, a um só tempo: i) faculta à lei complementar o tratamento normativo do campo material que lhe foi atribuído;⁵⁴ ii) proíbe que outras fontes se imiscuam nas matérias reservadas; iii) proíbe que a própria lei complementar delegue a matéria – inclusive de modo indireto, pelo recurso a termos indeterminados que importem, pelo grau ou espécie de indeterminação, na transferência da decisão aos seus destinatários.⁵⁵

Não obstante, tal reflexão não toca, senão tangencialmente, o objeto investigado por este trabalho. É que não se pode baralhar a norma que estabelece e regula a criação das normas gerais com as próprias normas gerais. Uma coisa é a norma constitucional que atribui ao Congresso Nacional a edição das normas gerais em matéria de legislação tributária – há pouco classificada como *norma de reserva material de competência*. Coisa diversa, no entanto, são as prescrições que concretizam o comando constitucional em nível complementar, de classificação ainda pendente, cuja resolução dependerá das considerações a serem propostas no capítulo

53. *Ibidem*, pp. 48-51. Classificação similar pode ser encontrada em: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, p. 110.

54. Nesse sentido, qualificando a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária como uma faculdade: ATALIBA, Geraldo. “Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 2, n. 10, out./dez. 1969, p. 61.

55. ÁVILA, Humberto. “Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 56, ano 42, 1º quadrimestre 2024, São Paulo: IBDT, p. 705.

seguinte. Confundi-las seria como não perceber a diferença entre Vincent van Gogh, pintor, e o Vincent van Gogh representado em algum dos seus trinta e cinco autorretratos. É preciso, portanto, decidir se as prescrições qualificadas como “normas gerais” devem refletir *normas de conduta* (aquelas que regulam comportamentos), *normas de produção jurídica* (que regulam a criação, modificação ou extinção de outras normas que, estas sim, serão voltadas aos comportamentos) ou ambas. Se adotada, conjunta ou isoladamente, a primeira opção, será necessário verificar se devem ser *imperativas e/ou permissivas em sentido amplo*; adotada segunda opção, será preciso também aferir se devem ser compreendidas como *normas de produção jurídica em sentido estrito e/ou normas de produção jurídica em sentido amplo* – e de que espécie.

A identificação de tais propriedades inicia o percurso de reconstrução do conceito perseguido. Em resumo, quem sustenta que normas gerais em matéria de legislação tributária são normas de produção jurídica atribuí-lhes a criação, modificação ou extinção de outras normas. Se for esse o caso, pergunta-se: deve o legislador complementar restringir-se à indicação de quem decidirá e por meio de que procedimento decidirá, ou deve também prescrever o que será decidido ou, ainda mais, como será decidido? Quais das alternativas satisfazem a função atribuída às normas gerais? De outra via, quem defende que as normas gerais em matéria de legislação tributária são normas de conduta reconhece-lhes a tarefa orientar o comportamento dos seus destinatários. Nesse caso, deve o legislador complementar instituir comandos imperativos, que restringem a atuação dos seus destinatários, ou lhes atribuir permissões, ampliando as suas possibilidades de ação? Quais das alternativas são compatíveis com o papel a ser desempenhado pelas normas gerais?

2.1.2 *Espécies normativas quanto às estruturas reconstruídas*

Voltando ao exemplo do condomínio residencial, imagine-se que um grupo de moradores, preocupados com a saúde e bem-estar de suas crianças, reúna-se para construir soluções que mitiguem os riscos de acidentes no prédio. Carlos, morador do apartamento 901, propõe a seguinte disposição: “Está proibido o trânsito de crianças desacompanhadas na garagem”. Maurício, morador do apartamento 102, considera a proposta demasiadamente

restritiva, já que não previne acidentes na piscina, na brinquedoteca, no salão de festas ou no elevador. Propõe, então, uma prescrição diferente: “É dever de todos a preservação da segurança das crianças do prédio”. O exemplo simplório serve apenas à demonstração de que a regulação normativa pode se dar de diferentes maneiras, com apelo a diferentes estruturas.

É a partir dessa constatação que surgiram, no âmbito da Teoria do Direito, numerosos critérios para categorização das normas jurídicas como *regras* ou *princípios*. Ronald Dworkin e Robert Alexy defenderam a existência de uma distinção qualitativa entre tais estruturas, orientada pela forma como são aplicadas e pelo modo como se comportam quando em conflito com outras prescrições da mesma espécie⁵⁶ – posição normalmente qualificada como “tese da demarcação forte”.⁵⁷ Riccardo Guastini, Mauro Barberis e Frederick Schauer atribuíram relevância a distinções quantitativas, relativas ao grau em que determinadas propriedades, como importância e determinação linguística, encontram-se presentes.⁵⁸ A essa posição convencionou-se denominar “tese da demarcação fraca”.⁵⁹ Existem ainda trabalhos que organizam critérios de classificação em diferentes níveis linguísticos, investigando distinções sintáticas, semânticas e pragmáticas;⁶⁰ e autores que negam a própria conveniência ou possibilidade de separação entre tais estruturas normativas.⁶¹

56. ALEXY, Robert. *Law's Ideal Dimension*. Oxford: Oxford University Press, 2021, p. 118; ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 92; DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. 3ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 90-92.

57. AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, pp. 119-121.

58. GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 77; SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2012, p. 189; BARBERIS, Mauro. *Diritto in evoluzione: un manuale?* Torino: G. Giappichelli Editore, 2022, pp. 130-131.

59. AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, pp. 119-121.

60. LOPES, Pedro Moniz. “The Syntax of Principles: genericity as a logical distinction between rules and principles.” *Ratio Juris*, v. 30, n. 4, 2017, pp. 471-490; LUZZATI, Claudio. *El principio de autoridad y la autoridad de los principios: la genericidad del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p. 42.

61. RATTI, Giovanni Battista. “An Antinomy in Alexy’s Theory of Balancing”. *Ratio Juris*, v. 36, n. 1, mar. 2023, pp. 48-56; MARANHÃO, Juliano. *Positivismo jurídico lógico-inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 79.

Não cabe empreender aqui uma investigação profunda sobre o tema, digno de dissertações e teses.⁶² Basta observar que as “teses de demarcação” há pouco mencionadas comportam certa inconsistência científica, já que não oferecem categorias mutuamente exclusivas. As distinções qualitativas classificam os princípios como normas ponderáveis e derrotáveis, negligenciando, em primeiro lugar, que também as regras estão sujeitas a determinados processos de ponderação e condições de derrotabilidade,⁶³ e em segundo lugar, que nem todos os princípios possuem eficácia *prima facie*.⁶⁴ A distinção quantitativa fundada na determinação linguística, além de não oferecer uma demarcação segura, é infirmada pela constatação de que um único texto (e, portanto, com um único nível de determinação linguística) pode permitir a reconstrução de diferentes estruturas normativas – como é o caso do disposto no art. 150, I da Constituição Federal, relativo à legalidade tributária.⁶⁵ Além disso, existem comandos com altos níveis de genericidade que nem por isso são considerados princípios, como o art. 16 do Código Tributário Nacional, que qualifica como imposto o TRIBUTO cuja obrigação tenha por objeto UMA SITUAÇÃO independente de QUALQUER ATUAÇÃO estatal específica. Já à posição quantitativa que classifica os princípios como normas *mais importantes*, escapa a percepção de que, no conflito entre regras e princípios de mesmo nível hierárquico, as regras, enquanto decisões legislativas a conflitos antecipados pelo legislador, devem prevalecer.⁶⁶ Ora, se menos importantes, por que prevaleceriam?

Diante de tais inconsistências, optamos por aderir à categorização oferecida por Humberto Ávila, que define regras, princípios e postulados da seguinte forma:

62. Sobre as diferenças entre as estruturas normativas e seus impactos sobre a exigência normativa de realização da renda, cf. PAIVA, Marcos Vinicius de. “As Diferentes Dimensões Normativas da Realização da Renda”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, ano 42, 1º quadrimestre 2024, São Paulo: IBDT, pp. 453-473.

63. PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2008, p. 203.

64. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, pp. 154-166.

65. ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 279-291.

66. ÁVILA, Humberto. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 70-71.

*“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.”*⁶⁷

*“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação de efeitos entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”*⁶⁸

*“Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios”.*⁶⁹

Tome-se, como exemplo, o disposto no art. 5º, inciso III da Constituição Federal, que estabelece que “ninguém será submetido a tortura”. A reconstrução do seu significado normativo descreve um comportamento a ser adotado (todos – inclusive autoridades policiais – estão proibidos de torturar), e indica uma decisão do legislador constituinte, tomada após a consideração de todos os fatores que lhe são relevantes (i. e., a despeito da necessidade de obter informações, ou das práticas criminosas praticadas por alguém, a tortura deve ser proibida). A aplicação da norma requer a correspondência entre a reconstrução conceitual dos fatos (se alguém foi ou não torturado) e a reconstrução conceitual da norma (a proibição de tortura). Trata-se, assim, de uma *regra*.

Já o inciso LV garante aos litigantes o direito à “ampla defesa”. A reconstrução do seu significado não descreve comportamentos específicos, apenas estabelece que as possibilidades de defesa devem ser maximizadas. Sua aplicação envolve verificar se determinada conduta futura, não especificada pelo dispositivo constitucional, maximiza ou, ao contrário, restringe a ampla defesa do acusado. Há, portanto, um exame de correlação de efeitos. A orientação reflete, no entanto, uma razão parcial e complementar, que cer-

67. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, p. 107.

68. *Ibidem*, p. 107.

69. *Ibidem*, p. 236.

tamente deve ser considerada pelo legislador quando da edição das normas processuais, mas que admite a contraposição de outros fatores. Poder-se-ia decidir, por exemplo, que a apresentação de determinadas provas deve ser realizada até certo estágio processual, consideradas outras razões relativas à segurança jurídica e à estabilização das relações. Trata-se, portanto, de um *princípio*.

O art. 150, II da Constituição institui a necessidade de que contribuintes em situação equivalente sejam tratados da mesma maneira. Isso significa, por um lado, que as leis não podem distinguir, em seu conteúdo, contribuintes que ostentam a mesma capacidade contributiva e podem ser considerados como semelhantes. Por outro lado, a igualdade tributária exige também que as leis não sejam aplicadas de maneira discriminatória entre os contribuintes. Na segunda vertente, a igualdade é utilizada como um postulado: uma diretriz que estrutura a interpretação e aplicação de *outras normas* – no caso, as regras de incidência tributária.⁷⁰

Estabelecidas as diferenças entre as estruturas normativas, importa observar que a presença de uma ou outra espécie carrega consequências importantes.

As regras, porque antecipam soluções a determinados conflitos, restringem a discricionariedade disponível aos seus destinatários, já que previnem – enquanto razões protegidas ou entrincheiradas⁷¹ – a substituição dos meios adotados pelo legislador e a reavaliação dos argumentos por ele já considerados. A existência de uma regra é, em si mesma, a razão para agir.⁷² Assim, tais estruturas permitem maior cognoscibilidade e calculabilidade acerca das consequências jurídicas atribuídas às condutas por elas qualificadas, favorecendo a segurança jurídica.⁷³ Com efeito, é precisamente por delimi-

70. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 151.

71. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 216; SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2002, pp. 47-52.

72. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2024, p. 106.

73. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, pp. 692 e ss.; ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ‘Ciência do Direito’ e o ‘Direito da Ciência’”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 17, jan./