

**A CORRELAÇÃO ENTRE A NORMA JURÍDICA KELSIANA  
E A TEORIA EGOLÓGICA E SUA IMPORTÂNCIA PARA A  
CONSTRUÇÃO  
CIENTÍFICO-DOG MÁTICA DA NORMA TRIBUTÁRIA**

---

**EDUARDO MORAIS DA ROCHA**

DOUTORANDO E MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS; ESPECIALISTA EM DIREITO PÚBLICO – ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS E ESCOLA SUPERIOR DA MAGISTRATURA DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS; JUIZ FEDERAL TITULAR. BELO HORIZONTE, MINAS GERAIS, BRASIL.

E-MAIL: eduardo.rocha@trf1.jus.br.

**Resumo:** O presente artigo estuda a norma jurídica na concepção kelseniana e sua inter-relação com a Teoria Ecológica, realçando a correlação entre as normas primárias e secundárias de Kelsen e a perinorma e a endonorma de Carlos Cossio. Seguindo o desenvolvimento do estudo dos diversos aspectos da hipótese e do mandamento da norma jurídica, procurar-se-á demonstrar a sua importância para a construção da atual concepção jurídico-dogmática da norma tributária.

**Abstract:** This article explores the legal standard in design kelsen and their interrelationship with the Theory egological, highlighting the correlation between the primary and secondary standards and Kelsen Perinorm and endonorm Carlos Cossio. Following the development of the study of various aspects of the hypothesis and the commandment of the rule of law, will seek to demonstrate its importance for the construction of the current legal-dogmatic conception of the standard tax.

## 1. A NORMA JURÍDICA NA CONCEPÇÃO KELSENIANA

Na concepção de norma jurídica, Kelsen procurou separar o ato produtor da norma de seu significado, ou melhor, distinguiu o plano do “ser” do “dever-ser”. A norma seria posta no Ordenamento Jurídico por meio de um ato de vontade, sendo, portanto, o significado desse ato. No campo jurídico, o significado de determinado ato de vontade não é perceptível por meio dos sentidos, como ocorre no campo da natureza, pois, no Direito, o sentido de determinado ato de vontade é obtido por meio da hermenêutica, funcionando a norma para o mestre de Viena, como um “esquema de interpretação”.<sup>1</sup> A norma jurídica kelseniana, assim, é o significado de certo ato. A norma, embora nasça de um ato de vontade, com este não se confunde, pois o ato é somente um ponto de partida do qual a norma é o seu resultado final.

As normas podem ser postas por atos de vontade, como o costume e a lei, dentre outros, que são externalizados por palavras, cores, desenhos e gestos, sendo que tais atos se distinguem das normas por eles postas, já que as normas poderão valer quando não se cogita mais da existência do ato.

O ato de vontade, por meio do qual a norma é posta, estaria no plano do ser (natureza), enquanto que o seu significado estaria no plano do “dever-ser” (Direito). Cabe ressaltar, contudo, que nem todo “dever-ser” poderá ser considerado uma norma jurídica, porque não lhe basta mero significado subjetivo, sendo imperativo, ainda, um sentido objetivo,<sup>2</sup> que decorre de outra norma do Ordenamento Jurídico, que lhe confere validade. Por meio disso, é possível distinguir, segundo Kelsen, o ato de um carrasco que executa um indivíduo, em virtude de uma condenação à pena de morte, do ato de salteadores que exigem que alguém lhes entregue determinado bem, pois, nesta última hipótese, o “dever-ser” não decorre de outra norma jurídica que lhe dá validade. Diferentemente, para Kelsen, é o “dever-ser” oriundo do ato do carrasco que executa a norma individual posta por uma sentença judicial, sentença esta que extrai sua validade de uma outra norma geral, a qual, por sua vez, retira a sua validade da Constituição<sup>3</sup> posta, que, por seu turno, tem sua validade conferida por uma norma fundamental pressuposta. Desta pirâmide normativa, o mestre austríaco retira o sentido objetivo que confere a um “dever-ser” o significado de uma norma jurídica. Por isso, o ato do carrasco será válido e lícito, ao passo que aquele praticado pelo bando de salteadores será ilícito e, conseqüentemente, criminoso.

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 3-4.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 2-3.

<sup>3</sup> Para Niklas Luhmann, a positividade de uma norma de decisão não decorreria da validade que uma norma inferior extrai de uma norma superior, mas, sim, dos fatores sociais, conforme se infere da seguinte passagem de sua obra: “Essa mudança estrutural (e não uma decisão) torna a decisão o princípio do direito. Sua

Assim, para Kelsen, a norma é o sentido objetivo que possuem certos atos que se dirigem à vontade de outrem, de forma que a norma jurídica não descreve condutas, mas, pelo contrário, prescreve condutas, seja proibindo, permitindo ou atribuindo competência, por meio de juízos hipotéticos decorrentes de uma relação de “dever-ser”.

Em virtude disso, para Hans Kelsen, o direito não pode preocupar-se com os motivos (eficácia causal) da conduta, mas, sim, verificar se os destinatários da norma a estão cumprindo ou se as autoridades a estão aplicando, no caso de seus destinatários não observarem a conduta prescrita pelo Direito.

O Ordenamento Jurídico quer provocar uma conduta desejada e evitar uma conduta indesejada, e, para isso, utiliza técnicas às quais denomina “sanções”, que nada mais são do que respostas da norma para a conduta realizada.

Se a conduta realizada for juridicamente desejada, a resposta poderá ser um prêmio, mas se, pelo contrário, a conduta for indesejada, a resposta será uma pena, à qual também, comumente, se denomina “sanção”.

A sanção pretende ser uma garantia de observância do Ordenamento Jurídico, e aí reside a diferença substancial entre a Moral e o Direito, pois a sanção jurídica, diversamente da sanção moral, admite o uso de atos de coação em detrimento de condutas omissivas e comissivas indesejadas.

Kelsen conferiu uma importância tão grande às normas sancionatórias que caracterizou o Direito como uma “ordem de coação”,<sup>4</sup> conforme se depreende da seguinte passagem de sua obra:

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se

---

positividade não resulta da constituição (mas vige quando a constituição a nega, “assumindo-se” como direito natural ou inalterável); ela não resulta da referência lógica a uma norma básica que confere vigência normativa a determinadas decisões (mas quando muito é simbolizada e construída juridicamente pela idéia de uma tal norma básica); ela resulta, isso sim do desenvolvimento social e está correlacionada com uma estrutura social que gera uma superabundância de possibilidades através da diferenciação funcional apresentando por isso a tendência de fazer com que todo o direito pareça contingente.” (LUHMANN. Niklas. *Sociologia do direito II*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 238).

<sup>4</sup> Luhmann prefere definir o direito por meio de sua função, e não como instrumento de força física. Confira-se: “É amplamente difundida a concepção que define o direito através do instrumento da força física, ou mais precisamente através da aplicabilidade legítima (reconhecida socialmente) da força física no caso de transgressões à norma. Pensa-se aqui não só no emprego da força autorizado ou executado pelos órgãos estatais; o conceito também inclui formas mais primitivas da legítima defesa. Essa definição facilita a distinção do direito de outras normas. Mas não fornece indicações suficientes para a resposta às diversas

toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos ‘Direito’ [...].<sup>5</sup>

Para melhor compreensão da importância de tais normas na construção teórica kelseniana, urge que, como premissa, se investiguem as denominadas “normas autônomas” e as “não autônomas”.

### 1.1. Normas autônomas e normas não autônomas

Embora nem todas as normas do Ordenamento Jurídico estatuem atos de coerção, Hans Kelsen afirmou, como observado no item precedente, ser o direito uma “ordem de coação”. Tal afirmação baseou-se na constatação de que todas as normas que não estabeleçam um ato coercitivo somente terão validade à medida que se ligarem a outra norma estatuidora de um ato de coerção.

Às normas que contenham um preceito coercitivo, Kelsen denominou de “autônomas”, em contraposição “às não autônomas”, que são aquelas que não estatuem um ato coercitivo e que somente terão validade se ligadas às primeiras. Assim, as normas que estatuem atos de coerção têm como desiderato obter certa conduta de um indivíduo, se bem que nem todos os atos de coerção sejam tidos por ele como sanção, pois que na hipótese de internamento compulsório por doença contagiosa não há conduta que seja pressuposto de tal ato coativo.

Um caso de normas “não autônomas” para o mestre de Viena seria o daquelas que conferem justamente sentido a outras, seja interpretando-a, seja, mesmo, especificando os seus conceitos. Cita, como exemplo, um artigo do Código Penal que estatui o que seja homicídio – tal norma extrairia seu sentido de outra norma que efetivamente estabelece uma sanção no caso de o homicídio ser consumado ou tentado.

Dentre as diversas modalidades de normas não autônomas, Kelsen cita, ainda, aquelas que, reduzindo o âmbito de validade de outras, permitem a realização de determinada conduta. Como exemplo, faz referência à norma permissiva da legítima defesa, que limita o âmbito de validade de outra norma que veda o uso da força física. Nessa hipótese, a norma que impõe a sanção para aquele que empregar o uso da força tem seu âmbito de validade limitado por outra norma não autônoma, que possibilita, em certas circunstâncias, o uso da

---

indagações que deixa em aberto. Por isso preferimos definir o direito através de sua função – ou seja, a da generalização congruente – fundamentando a partir dessa função a explicação de por que e em que limites a força física assume aquela posição proeminente.” (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*, p. 123-124).

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 58.

força. Para Kelsen, a norma que admite a autodefesa é dispensável, tendo em vista que poderia existir uma única norma que proibisse o uso da força que não fosse caracterizada como legítima defesa.

Outro exemplo colacionado pelo mestre austríaco seria o de uma norma que proibisse o consumo de bebidas alcoólicas, ligando à conduta oposta uma sanção. Esta norma poderia ter seu âmbito de validade restringido por outra norma não autônoma que permitisse o consumo de tal bebida, desde que houvesse permissão da autoridade. Esta segunda norma somente faz sentido se conjugada com a primeira norma, que impõe a sanção no caso de consumo da bebida. Por tal motivo, para Kelsen, poder-se-ia prescrever uma única norma estatuidando que “quem traficar bebidas alcoólicas sem permissão da competente autoridade será punido”.<sup>6</sup>

Podendo uma norma limitar o âmbito de validade de outra, esta também poderia retirar totalmente a sua validade, como as chamadas “normas derogatórias”, que, para Kelsen, também seriam exemplos de normas não autônomas, porque somente teriam sentido se postas em conexão com as normas derogadas.

Outra hipótese de normas não autônomas na construção kelseniana são aquelas que somente atribuem competência para uma autoridade produzir outra norma jurídica. Tal norma que confere competência a alguém para realizar uma conduta criadora de normas outorga-lhe poder jurídico e, ao mesmo tempo, estatui as premissas nas quais serão aplicados os atos de coerção.

Exemplificando as normas não autônomas que outorgam competência, Kelsen cita o dispositivo da Constituição que disciplina o procedimento legislativo ou, mesmo, que autoriza o costume como “fato produtor do direito”. Do mesmo modo, as normas que estatuem os procedimentos administrativo e judicial conferem os meios para que as autoridades possam criar as normas individuais, dando aplicação ao direito.

Bastante elucidativo dessa hipótese é o exemplo a seguir, colacionado da obra de Hans Kelsen:

Consideremos a situação que se nos apresenta quando, numa determinada ordem jurídica, o furto é proibido por lei sob pena de prisão. Pressuposto da pena estabelecida não é de forma alguma o simples fato de que um indivíduo cometeu um furto. O furto tem de ser averiguado, num processo ou segundo um processo fixado pelas normas da ordem jurídica, por um tribunal que essas normas para tal considerem competente; ao que

<sup>6</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 60.

se seguirá a aplicação, por este tribunal, de uma pena fixada pela lei ou pelo direito consuetudinário, pena essa a ser executada por um outro órgão. O tribunal é competente para, num determinado processo, aplicar ao furto uma pena, somente quando foi produzida, segundo um processo constitucional, uma norma geral que liga ao furto uma determinada pena. A norma da Constituição que confere competência para a produção desta norma geral fixa um pressuposto ao qual é ligada a sanção. A proposição jurídica que descreve esta situação diz: Se os indivíduos competentes para legislar estabeleceram uma norma geral por força da qual quem comete o furto deve ser punido de certa maneira, e se o tribunal competente segundo o ordenamento processual penal verificou, de conformidade com um procedimento fixado pelo mesmo ordenamento processual, que determinado indivíduo cometeu um furto, e se este mesmo tribunal aplicou a pena legalmente fixada, então deve um certo órgão executar essa pena. Esta formulação da proposição jurídica descritiva do Direito mostra que as normas da Constituição que conferem competência para a produção das normas gerais ao regularem a organização e o processo do órgão legislativo, e as normas de processo penal que conferem competência para a produção das normas individuais das decisões penais, são normas não autônomas, pois elas apenas determinam as condições ou pressupostos da execução das sanções penais.<sup>7</sup>

Em momento algum Kelsen olvidou a existência de normas que não estatuem qualquer ato de coerção, mas, pelo contrário, reconheceu-as expressamente e afirmou que as normas meramente interpretativas, as normas que atribuem competência, as normas que limitam ou retiram o âmbito de validade de outras, todas elas são normas não autônomas por estarem essencialmente ligadas a normas autônomas que estatuem atos de coerção. Isso porque as normas não autônomas irão somente estabelecer os pressupostos e requisitos para a aplicação da sanção jurídica.

Cabe ressaltar, todavia, que Kelsen ainda classifica, como autônomas, as normas ditas primárias e, como não autônomas, as chamadas secundárias. Tendo

---

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 60-61.

em vista a importância dessa classificação para a construção da teoria da norma tributária, este tópico será tratado com vagar no item que se segue.

## 1.2 Normas primárias e normas secundárias

Kelsen distinguiu, ainda, as normas que prescreviam determinada conduta daquelas que estabeleciam uma sanção para o caso de realização de comportamento oposto ao desejado pelo Ordenamento Jurídico. Na visão kelseniana, a norma que prescreve a conduta juridicamente desejada está essencialmente ligada à norma que impõe sanção para o caso de seu descumprimento, pois esta já contém negativamente aquela na sua hipótese. Portanto, a norma estatuidora da sanção, por já conter negativamente no seu pressuposto a norma que prescreve a conduta desejada, seria uma norma autônoma, já que prescindiria da norma que impõe o comportamento desejado pelo Direito.

Por estar essencialmente ligada à norma que estabelece a sanção, a norma que prescreve a conduta desejada pelo Direito seria, para Hans Kelsen, “supérflua do ponto de vista da técnica legislativa”,<sup>8</sup> já que seria possível a edição de uma única norma que englobasse em seus preceitos as duas normas, tendo a conduta vedada pela ordem jurídica como pressuposto da sanção.

Enquanto a norma que estabelece a sanção é autônoma, aquela que prescreve a conduta desejada é não autônoma, uma vez que esta segunda somente será considerada juridicamente prescrita se a conduta oposta for pressuposto de uma sanção. Assim, para Kelsen, tanto a norma que prescreve uma conduta quanto aquela que estabelece uma sanção à conduta oposta formam uma norma dupla e complexa interligada.

Sobre o caráter duplo da norma, bastante esclarecedoras são as observações de Américo Lacombe atinentes às formulações kelsenianas:

A norma jurídica encontra-se dividida em duas normas separadas, em duas expressões de dever-ser. Uma visa à obtenção de determinada conduta e a outra determina a sanção em caso de descumprimento. Como a primeira norma só é válida se a segunda atribuir uma sanção, temos que a primeira é superflua em relação à segunda.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 59.

<sup>9</sup> LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 24.



À norma que prescreve a conduta juridicamente desejada, Kelsen denominou de “norma secundária”; à norma que estabelece a sanção à conduta oposta, de primária.<sup>10</sup>

Buscando exemplificar a distinção das normas em primárias e secundárias, Kelsen cita uma norma do Código Civil que estabelece ao credor a obrigação de restituir a quantia objeto de empréstimo. Para ele, a disposição dessa norma, por ser secundária, já estaria contida negativamente no pressuposto da norma primária, que impõe ao devedor inadimplente da obrigação a execução civil sobre o seu patrimônio.

Lembra, ainda, Kelsen que os modernos Códigos Penais não estatuem mais normas cujo conteúdo sejam as condutas desejadas pelo Ordenamento Jurídico, mas, pelo contrário, limitam-se a prescrever a conduta vedada pelo Direito, ligando a essa conduta uma sanção.

Vejamos os exemplos colacionados pelo jurista austríaco:

O moderno legislador do Direito não diz: 1. ‘Não se deve furtar’ e 2. ‘Se alguém furta deve ser punido com cadeia’, ou: 1. ‘Deve-se pagar um empréstimo recebido’ e 2. ‘Se alguém não paga um empréstimo recebido, deve ser dirigida uma execução em seu patrimônio’, mas ele se limita, comumente, a estabelecer a norma que liga ao furto a sanção da pena de prisão, ou o não pagamento de um empréstimo recebido a sanção da execução forçada.<sup>11</sup>

Assim, para Kelsen, o Direito já veda determinado comportamento, uma vez que o liga a uma sanção, sendo por isso desnecessária a edição de normas que prescrevam as condutas desejadas, como ocorria antigamente em relação, por exemplo, às contidas nos Dez Mandamentos, que estatuíam preceitos, como, “Não matarás”, “Não furtarás”.

Por já estar a conduta prescrita contida negativamente no pressuposto da norma que impõe a sanção, a norma que prescreve o comportamento desejado pela Ordem Jurídica é supérflua. Com isso, Hans Kelsen demonstrou o relevante

<sup>10</sup> O jurista inglês Herbert L. A. Hart também identifica o Direito como um sistema de normas primárias e secundárias, sendo que ele atribui outra conotação a essas normas. Para Hart, as normas primárias seriam aquelas que impõem comportamentos, seja criando direitos ou impondo obrigações, enquanto que as normas secundárias seriam normas de reconhecimento, à medida que são elas que estabelecem como e por quem as regras primárias podem ser reconhecidas, formadas, extintas ou modificadas. (Cf. HART, H. L. A. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994, p. 79-99)

<sup>11</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181-182.



papel da sanção existente no ato de coação, caracterizando o direito como uma ordem de coerção,<sup>12</sup> tendo em vista que uma conduta, para ele, somente seria considerada o conteúdo de um dever jurídico quando o comportamento oposto estivesse ligado a uma sanção.

## 2 A NORMA JURÍDICA E A TEORIA EGOLÓGICA DE CARLOS COSSIO

Assim como Hans Kelsen, Carlos Cossio<sup>13</sup> também desdobra a norma jurídica, tornando-a complexa ou dupla, e ainda, em consonância com a teoria kelseniana, confere ao dever jurídico papel de destaque. O Professor argentino, porém, dá outra estrutura à norma jurídica, conforme adverte Felipe Peixoto Braga Netto:

Sabe-se que a teoria egológica, do jurista argentino Carlos Cossio, opõe-se à teoria pura de Kelsen no que se refere à estrutura da norma jurídica. Enquanto para Kelsen ela é um juízo hipotético, para Cossio ela assume a forma de um juízo disjuntivo. Na teoria egológica, a norma jurídica completa é composta de duas estruturas proposicionais, a endonorma e a perinorma. A licitude estaria na endonorma, sob a forma da possibilidade de cumprir o devido, e a ilicitude estaria na perinorma, sob a ameaça de sanção tendo em vista o não cumprimento da prestação (dado A, deve-ser B, ou dado não - B, deve ser S).<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Para Hart, o direito tem um caráter mais aberto, à medida que, para ele, a validade da norma jurídica não decorre unicamente da sua coercitividade, mas também de uma justificação atribuída pela legitimidade da sua aceitação pela população através de uma regra de reconhecimento (norma secundária). Com clareza, Hart expõe a questão: *The assertion that a legal system existis is therefore a Janusfaced statement looking both towards obedience by ordinary citizens and to the acceptance by officials of secondary rules as critical common standards of official behaviour. [...] But where there is a union of primary and secondary rules, which is, as we have argued, the most fruitful way of regarding a legal system, the acceptance of the rules as common standards for the group may be split off from the relatively passive matter of the ordinary individual acquiescing in the rules by obeying them for his part alone.* (HART, H. L. A. *The concept of law*, p. 117). (Tradução nossa: "A afirmação da existência de uma ordem jurídica é, desta forma, uma asserção bifronte, que tem por escopo tanto a observância pelos cidadãos como a aceitação pelos funcionários das normas secundárias como padrões gerais do comportamento oficial. [...] Porém, onde existe uma conjunção de normas primárias e secundárias, hipótese que é o modo mais proveitoso de analisar uma ordem jurídica, a observância das normas como modelo comum para a coletividade pode ser dissociada do ponto de vista relativamente passivo da aquiescência do indivíduo em relação às normas, obedecendo-lhes por sua vontade própria".)

<sup>13</sup> COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1944, p. 300-328.

<sup>14</sup> BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos ilícitos civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 51-52.

Em vez de chamar a norma complexa de norma primária e norma secundária, prefere o mestre portenho denominá-las, respectivamente, de perinorma e endonorma.<sup>15</sup> A endonorma seria, *grosso modo*, equiparada à norma secundária kelseniana; a perinorma guardaria certa correspondência com a norma primária. Isso porque, na visão de Cossio,<sup>16</sup> a endonorma teria como hipótese o comportamento desejado pelo direito, e a isto atrelaria determinada consequência normativa, ao passo que a perinorma teria como hipótese normativa a não-observância do comportamento almejado pela Ordem Jurídica, tendo como consequência a aplicação de uma sanção. Assim, a norma complexa de Cossio resultaria da conjugação de dois juízos hipotéticos, tendo cada um deles uma hipótese e uma consequência própria, cujo produto seria uma endonorma e uma perinorma ligadas disjuntivamente, formando uma norma jurídica una e completa de caráter verdadeiramente dicotômico, conforme se depreende da seguinte passagem da obra do catedrático:

*La norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto que menciona no puede menos ser disyuntiva por la razón ontológica de la interferencia intersubjetiva, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de la sanción), no solo para terminar con el caos de las designaciones de normas primaria y secundaria que los diferentes autores usan con sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica con un juicio disyuntivo.*<sup>17</sup>

O enfoque dicotômico e disjuntivo da norma tem o condão de, justamente, possibilitar o estudo sistêmico do fenômeno normativo sem agregar à hipótese e à consequência da norma outro elemento, qual seja, a sanção, pois uma formulação normativa que conjugasse todos estes requisitos se tornaria extensa demais, impedindo a compreensão holística de estágios normativos diversos.

São bastante esclarecedoras as lições de Paulo de Barros Carvalho a respeito do caráter dicotômico da norma e da necessidade de seu desdobramento funcional por meio de juízos disjuntivos, *verbis*:

<sup>15</sup> COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho*, p. 300-328.

<sup>16</sup> COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho*, p. 302.

<sup>17</sup> COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho*, p. 302.

Por outro lado, afastamos desde já a possibilidade de juntar a estes dois elementos – hipótese ou suposto e consequência – um terceiro, que seria a sanção, posto que adotamos a aludida dicotomia das regras jurídicas e, com isso, a norma sancionadora seria precisamente outra regra, com hipótese e consequência próprias.<sup>18</sup>

E continua o Professor paulista:

Por fim, caso a sanção passasse a integrar a estrutura lógica da norma jurídica, haveríamos de conceber regra que tivesse uma hipótese, uma consequência, outra hipótese para o descumprimento dessa consequência e, finalmente, outra consequência a que chamaríamos de sanção. Verdadeiramente, seria algo de estrutura tão complexa que, seu estudo pormenorizado demandaria esforços incalculáveis.<sup>19</sup>

É nesse ponto que se revela um dos aspectos mais notáveis da obra de Carlos Cossio, qual seja, o desdobramento funcional da norma, atribuindo a cada uma dessas formulações normativas uma hipótese e uma consequência própria, de forma que a disjunção normativa de dois juízos hipotéticos dê ensejo, respectivamente, à endonorma e à perinorma.

Para finalizar essas breves considerações sobre a norma jurídica, noções imprescindíveis para o prosseguimento do estudo, colacionamos um trecho da lição do próprio Professor Carlos Cossio sobre relação lógica entre endonorma e perinorma mediante um juízo disjuntivo:

Mas, em estes autores, ficou pouco claro qual dos princípios estabelece a relação entre o juízo hipotético e o juízo que, com prestação, o antecede: será o princípio da contradição ou o do terceiro excluído? A teoria egológica tomou sobre si o encargo de dar essa precisão e indicou que era o segundo destes princípios. Esta indicação resulta da sua concepção da norma jurídica como juízo disjuntivo. Eis porque a teoria egológica reclama que à conjugação ou se reconheça o carácter de conceito

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 50.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 51.

fundamental, uma vez que a relação existente entre prestação e transgressão é uma relação de opostos que se contradizem; o referido caráter permite ver a relação lógica existente entre endonorma e perinorma.<sup>20</sup>

### 3 A NORMA TRIBUTÁRIA

A doutrina nacional no estudo da norma tributária superdimensionou a hipótese da norma em detrimento de sua conseqüência ou mandamento.<sup>21</sup> Isso porque a maioria dos aspectos ou critérios estruturais que compõem a norma jurídica, em especial a norma tributária, foi alocada na sua hipótese de incidência, fato que esvaziou substancialmente a conseqüência ou o mandamento da norma.

Em que pese a não se olvidar a importância da hipótese de incidência da norma, não se deve descurar de que, na sua conseqüência, estão os principais elementos para a identificação da relação jurídico-tributária. O doutrinador pátrio que talvez mais bem tenha percebido isso foi Paulo de Barros Carvalho,<sup>22</sup> que, utilizando os ensinamentos de Kelsen e da nomenclatura e do enfoque dicotômico e disjuntivo atribuído por Carlos Cossio à norma jurídica, dividiu a norma tributária em endonorma e perinorma tributária.

Interessa-nos, especificamente, o enfoque dado por Paulo de Barros à endonorma tributária, pois que, como visto no item precedente, a perinorma cuida das infrações e das sanções jurídicas que não são objeto da norma tributária impositiva da obrigação tributária.

Quanto às endonormas tributárias, estas, como todas as normas jurídicas, possuem uma hipótese (a conjugação dos aspectos imperativos para a caracterização do fato jurídico), à qual, uma vez ocorrida, o direito imputará uma conseqüência (conjugação dos aspectos para a caracterização da relação jurídica).

O Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> isola, na hipótese da endonorma tributária, três critérios que, segundo ele, seriam necessários para identificar o fato jurídico suficiente para o surgimento da relação jurídico-tributária. O primeiro

<sup>20</sup> COSSIO, Carlos. Norma, direito e filosofia. *Boletim da Faculdade de Direito*, v. XXIII, Coimbra, 1947, p. 255.

<sup>21</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 1993. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 98-99.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 124-135.

critério teria caráter nuclear, uma vez que seria o próprio fato descrito pelo legislador como suficiente para o surgimento da obrigação tributária, fato este que condicionaria os demais critérios da hipótese normativa. O segundo critério da hipótese da endonorma seria o espacial, que determinaria o local da ocorrência do fato jurídico. E o terceiro critério seria o temporal, critério que delimitaria e situaria o fato jurídico no tempo.

Já na consequência da norma tributária, o Professor Paulo de Barros<sup>24</sup> aponta a existência de dois outros critérios que, no seu entender, seriam suficientes para individuar a relação jurídica de índole tributária surgida com a incidência do comando da norma, quais sejam, um pessoal – sujeito passivo e ativo da relação jurídico-obrigacional –, e outro, quantitativo – base de cálculo e alíquota –, que permitiria definir o conteúdo da prestação devida pelo sujeito passivo.

Cabe ressaltar, todavia, que os critérios apontados por Paulo de Barros Carvalho não são suficientes para revelar todos os requisitos do fato jurídico e da relação jurídica dele decorrente. Tanto é assim que o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho acrescentou outros critérios tanto à hipótese quanto à consequência ou comando da endonorma tributária.

À hipótese normativa, além dos critérios material, espacial e temporal, Sacha Calmon<sup>25</sup> acrescentou outro aspecto, terminologia usada pelo Professor, que seria o aspecto pessoal. Este, incluído na hipótese normativa, teria o condão, por exemplo, de explicar fenômenos como a substituição tributária, em casos em que a pessoa que realiza concretamente o fato jurídico previsto abstratamente na norma difere daquela que integra o pólo passivo da relação jurídico-tributária. Ainda segundo o mencionado jurista, a existência de um aspecto pessoal na hipótese normativa revela-se importante “para a percepção da capacidade contributiva, para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento de isenções e imunidades subjetivas”.<sup>26</sup> No que diz respeito às consequências endonormativas, Sacha Calmon acresce, ainda, àquelas citadas por Paulo de Barros – aspecto pessoal e quantitativo – outros aspectos denominados operacionais, que, na sua visão, seriam imperativos para a correta compreensão da relação jurídico-tributária: “como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito ativo”,<sup>27</sup> todos eles alusivos à obrigação tributária surgida com a ocorrência no mundo dos fatos da hipótese abstrata prevista na endonorma.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 160-178.

<sup>25</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 384-385.

<sup>26</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 384.

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 385.

Além de tais aspectos acrescidos à consequência endonormativa, Sacha Calmon, ainda, criticando os critérios de Paulo de Barros, ressalta não ser possível reduzir o aspecto quantitativo da norma tributária a dois únicos requisitos: base de cálculo e alíquota. Isso em virtude de existirem tributos que não possuem alíquotas e base de cálculo, como ocorre na maioria das taxas, além de, em determinados impostos e contribuições, ser imperativa a utilização de outras operações como adições ou subtrações para a verificação do montante devido.<sup>28</sup>

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Professor da Universidade Federal de Minas Gerais Werther Botelho Spagnol acresceu ainda outro aspecto à consequência da norma de tributos finalísticos, como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Seria um aspecto finalístico, consistente na “indicação do destino a ser dado ao produto da arrecadação”.<sup>29</sup>

Na visão de Werther Spagnol, nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais, o exercício da competência constitucional de instituição e de arrecadação estaria estritamente vinculado às finalidades postas pelo Constituinte à destinação do produto da arrecadação do tributo.<sup>30</sup>

#### 4. CONCLUSÃO

1. Tanto a norma que prescreve uma conduta quanto a que estabelece uma sanção à conduta oposta formam uma norma dupla e complexa interligada, sendo que pela teoria egológica a perinorma guarda certa relação com a norma primária kelseniana, enquanto a endonorma tem certa correspondência com a norma secundária.

2. No caso da norma tributária, essa se situa na endonorma, ou na norma secundária, tendo em vista que a norma que estabelece a sanção está contida na perinorma ou na norma primária.

3. A norma tributária contém na sua hipótese aspectos pessoais, materiais, espaciais e temporais, sendo certo que no seu mandamento estão todos os elementos para identificação da obrigação tributária, quais sejam, os aspectos subjetivos, operacionais, quantitativos e, ainda, nas contribuições sociais e no empréstimo compulsório um outro aspecto, que é o finalístico.

<sup>28</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 385-386.

<sup>29</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 51.

<sup>30</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*, p. 49-53.

**REFERÊNCIAS**

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos ilícitos civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSSIO, Carlos. Norma, direito e filosofia. *Boletim da Faculdade de Direito*, v. XXIII, Coimbra, 1947.

\_\_\_\_\_. *La teoría egológica del derecho*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1944.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987

LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.