



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

## **Regras técnicas ou procedimentais no direito tributário**

**Paulo de Barros Carvalho\***

**Sumário:** 1. *Direito e linguagem.* 2. *Regras técnicas ou procedimentais no direito tributário.* 3. *Norma técnica em sentido estrito.*

### **1. Direito e linguagem**

Dentro de uma análise semiótica do sistema jurídico, o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem normativa pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. O campo sintático é formado pelo relacionamento que as normas – símbolos lingüísticos – mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.

O direito, como sistema de objetivações que projeta as formas pretendidas para a interação social, manifesta-se invariavelmente pela linguagem, seja ela escrita ou não escrita, pouco importa. Sistema de signos utilizado para a comunicação, a linguagem jurídica assume, desde logo, a função de conteúdos prescritivos voltados para o setor específico das condutas intersubjetivas. Travar

---

\* Professor Emérito e Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP; Membro da Academia Brasileira de Filosofia; Coordenador geral do programa de pós-graduação da PUC/SP; e Chefe do Departamento econômico e financeiro da USP.



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

contato com a linguagem do direito, portanto, é o ponto de partida, inafastável, incisivo, para o conhecimento das estruturas mesmas do fenômeno jurídico, assunto este que sempre chamou atenção ao Prof. Gregório Robles e que o motivou a escrever sua obra *El derecho como texto: cuatro estudios de teoría comunicacional del Derecho*.<sup>1</sup> A assertiva, aliás, não escapa a ninguém que trate da matéria jurídica. Nenhuma pessoa lograria construir o ato hermenêutico, oferecendo sentido ao produto legislado, sem iniciar seu trabalho pelo plano da expressão ou da literalidade textual, suporte físico das significações do direito. Daí a extraordinária importância da teoria comunicacional e da semiótica, como teorias gerais dos atos de fala e dos signos em si mesmos considerados em toda e qualquer linguagem, ensinamentos responsáveis pelas radicais transformações dos costumes da comunidade jurídica, no mundo contemporâneo.

## **2. Tipos jurídicos normativos segundo o pensamento de Gregório Robles**

A norma jurídica tem sido, muitas vezes, o ponto de referência para importantes construções interpretativas do direito. Torna-se difícil compreender, por isso mesmo, o papel de pouco relevo que algumas propostas cognoscentes de grande envergadura lhe atribuem. Devo esclarecer, contudo, que a visão normativa a que me refiro não pretende assumir caráter absoluto que a levaria, certamente, ao “normativismo”, entendido o termo como algo excessivo, que se coloca logo em franca competição com outros esquemas de compreensão, afastando iniciativas epistemológicas que se dirigem aos diferentes setores de que se compõe o fenômeno. A teoria da norma de que falo há de cingir-se à manifestação do deôntico, em sua unidade monádica, no seu arcabouço lógico,

---

<sup>1</sup> 2ª ed. Civitas, 2006 (falta a referência ao local/cidade).

mas também em sua projeção semântica e em sua dimensão pragmática, examinando a norma por dentro, num enfoque intranormativo, e por fora, numa tomada extranormativa, norma com norma, na sua multiplicidade finita, porém indeterminada.

É justamente a partir dessa concepção normativa que localizaremos as regras técnicas em um enfoque pragmático do tema, distinguindo na mensagem legislada as ações reguladas e os sujeitos para quem a norma se dirige. Penso ter sido Gregório Robles Morchón aquele que, com maior profundidade e clareza, discorreu sobre o assunto. O autor espanhol, na sua concepção do Direito como fenômeno comunicacional, oferece sugestiva classificação dos enunciados jurídico-prescritivos, distinguindo-os em *normas indiretas e normas diretas da ação*<sup>2</sup>. As primeiras não tratariam diretamente da ação, limitando-se a instituir elementos do sistema prévios à regulação direta. Estipulam as condições dentro das quais há de ocorrer ou há de ser regulada a ação. Implantam os elementos espaciais e temporais do sistema, assim como os sujeitos e suas capacidades ou competências. O verbo *ser* é seu modo de expressão, daí o chamá-las *normas ônticas*. Agrega, a título de exemplo, *Madrid es la capital de España*. As normas desse tipo não regulam diretamente a ação, limitando-se a firmar seus pressupostos.

Já as *normas diretas* contemplam determinada ação, tomada em sua concepção genuína. Convém observar que Robles não equipara *ação* e *conduta*. Esta última será *ação*, sempre que caracterizada pela incidência de um *dever*. Inexistindo *dever*, não há falar-se em *conduta*. O conceito de *ação* é, portanto, semanticamente mais extenso.

As normas diretas diferenciam-se, *funcional e linguisticamente*, em três tipos: a) *normas procedimentais*, marcadas, como foi dito, pela presença do

---

<sup>2</sup> Entre várias obras, vale a pena conferir *El derecho como texto*. Madrid: Thomson-Civitas, 2ª edição, págs. 42 e seguintes.

núcleo verbal *ter-que*, exprimem uma *necessidade convencional*, não um imperativo natural ou lógico. Criam todos os tipos de ação relevantes para o sistema, tanto as lícitas, como as ilícitas. Não proíbem nem autorizam as ações, simplesmente dizem em que consistem. Por exemplo, que há de fazer o sujeito para cometer homicídio ou que passos há de seguir o juiz para que sua sentença seja válida; b) *normas potestativas*, expressas mediante o verbo *poder (können)*, não como mera possibilidade de levar a cabo a ação, mas como autorização dada ao sujeito para realizá-la. A norma potestativa determina o campo das ações lícitas que alguém pode efetivar. Transmite o *poder*, em sentido forte, não equivalendo aqui ao *poder* contido nas normas atribuidoras de capacidades ou de competências; c) e por último, as *normas deônticas*, significa dizer, as que estabelecem os *deveres*. São normas diretas que cumprem a função de estipular exigências aos sujeitos da ação, manifestando-se, naturalmente, pelo verbo *dever (sollen)*. Lembra Gregório Robles que a ação, tomada por esse ângulo, se transforma em *conduta*, motivo pelo qual pode ser definida como aquela que exige determinada *conduta* ou a que estabelece o dever de observá-la.

### 3. Sobre as regras jurídicas e o procedimento no direito

Ao falarmos em *normas procedimentais*, como aquelas com o núcleo verbal *ter-que*, verificamos desde logo a sua condição técnica. Cabe, todavia, fazer um breve alerta no sentido de que em toda norma haverá sempre um procedimento, razão pela qual devemos antes de enunciar sobre as regras técnicas, objeto deste estudo, falar sobre a condição procedimental no direito como um todo.

Sabemos que a compreensão de qualquer figura jurídica fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

“ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. E dessa linha não destoam as teorias que observam o direito como um grande procedimento ou, dito de outro modo, como um sistema constituído por unidades normativas que dispõem, uma a uma, sobre os diversos procedimentos que os utentes da ordem jurídica devem percorrer para fins de fazer valer seus direitos e cumprir os respectivos deveres. Nesse pensar, direitos e deveres nada mais são que procedimentos ou o resultado destes. Logo, em referida óptica, de acepção mais ampla, o procedimento é o ordenamento como um todo, visto da inteireza de sua organização global ou na individualidade de suas estruturas normativas.

Ora, nessa toada, importa dizer que *norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade. O ato é, sempre, o resultado de um procedimento* e que tanto *ato* quanto *procedimento* hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto. Aliás, como soe acontecer, a construção jurídica não destoa das situações comuns da existência de que participamos. Pensemos num bolo cuidadosamente preparado para ser servido como sobremesa. Há uma receita, formulada por escrito ou passada de pessoas para pessoas pelos múltiplos canais por onde flui a cultura. Eis aí a norma, no caso, não positivada pelo direito, mas fixando um conjunto de providências, como a previsão de quantidades de substâncias, misturadas segundo certas proporções e maneiras específicas, e obedecendo a uma ordem sequencial, tudo realizado em determinadas condições de temperatura e pressão, procedimento que há de ser percorrido para que, encerrado o processo, apareça, como resultado, o produto final, no nosso exemplo, o bolo.

Se transpusermos o raciocínio para a região das entidades jurídicas, direcionando-o ao campo que nos interessa, podemos aludir a conceitos tributários variados, como “tributo”, “lançamento”, “decadência”, dentre outros, todos podendo ser concebidos como norma, procedimento ou ato. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos

que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. Assim, exemplificando, tanto será “lançamento” a norma do art. 142 do Código Tributário Nacional brasileiro, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto. Uma coisa, porém, deve ficar bem clara: *não pode haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado*. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações.

Sobre “ato”, utilizado neste texto como sinônimo de “ação”, na linha do sentido admitido a esta palavra pelo Prof. Gregório Robles, algumas ponderações se tornam oportunas. Vemo-lo como a significação de um movimento ou de um plexo deles, mas enquanto unidade de sentido que os tem por referente. *O movimento é, digamos assim, o suporte físico da significação*. Gregório Robles serve-se do exemplo, já conhecido, de alguém que levanta o braço. Como interpretar esse gesto que pressupõe comandos cerebrais, mobilização de ossos, músculos e nervos, sendo, portanto, algo complexo? Será que significa chamar um táxi ou saudar alguém que passa? Mas, pode ser, também, um aceno de despedida. De que modo decidir? A despeito de tratar-se do mesmo fenômeno psicofísico, cada opção representa um ato diferente, pois os sentidos são diversos. E o filósofo espanhol acrescenta que sem movimentos inexistente ação. Entretanto, “movimentos” na sua dimensão ampla: exteriores ou interiores. O puro ato de pensamento constitui movimento, contudo de caráter interno, porque não se manifesta exteriormente. Lembremo-nos de que os atos



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

meramente internos não têm relevância para o direito, todavia sim para a moral ou para a religião. Do ato puro de pensamento só tem consciência o sujeito pensante, o que também sucede com outros tipos de atos internos, como desejar, fantasiar, recordar, sentir, perceber, imaginar, ter a intenção etc. Ao dizer que os atos internos não ingressam na esfera de preocupação do direito, saliento que os eventos são objetos de percepção, permanecendo no âmbito da subjetividade de cada qual, até que, mediante a linguagem, venham a ser transmitidos para terceiros, no contexto social.

Por outro lado, continua aquele autor,<sup>3</sup> há também atos que são meramente externos, sem abrigar elementos internos, como acontece com os atos reflexos, ou aqueles outros que uma pessoa realiza dormindo ou em estado de hipnose, ou ainda em todas aquelas situações em que o sujeito “não é dono de seus atos”.

Quanto às normas, são enunciados de teor prescritivo que se projetam sobre a região material das condutas intersubjetivas, para discipliná-las, implementando os valores que a sociedade pretende ver realizados e, com isso, possibilitando o convívio social. As normas qualificam pessoas, situações e coisas, mas, fique bem estabelecido, com o objetivo precípua de regular os comportamentos inter-humanos. Daí por que não se possa dizer, em linguagem científica, que as normas incidam sobre objetos do mundo circunstante ao ser humano. É impropriedade, e grave, o asseverar que há normas que incidem sobre bens móveis ou imóveis, fungíveis ou infungíveis. Mesmo sobre pessoas isoladamente consideradas. A regra que dá o direito ao nome, por exemplo, não percute sobre o indivíduo da comunidade social, mas qualifica-o dessa maneira para que possa ingressar em relações jurídicas com os demais participantes da coletividade. Adicione-se a essas notas a circunstância de que todo o espaço

---

<sup>3</sup> MORCHON, Gregório. *Teoría del derecho* (fundamentos de teoría comunicacional del derecho). Madrid: Civitas, 1998.

social está coberto por normas jurídicas, de tal sorte que, se algo refugir a esse domínio, certamente não poderá ser levado em conta como dado jurídico. Dito de maneira mais lacônica e objetiva, no direito, toda a vida social, excluídas as manifestações meramente subjetivas, está contida na projeção semântica do sistema de normas.

Agora, “procedimento” é termo com outras projeções semânticas. Aliás, cumpre advertir, tanto a legislação como a doutrina brasileira utilizam a voz “procedimento” em duas acepções bem distintas: (1) “procedimento” como conjunto ordenado de atos administrativos e termos que evoluem, unitariamente, para a consecução de ato específico, que é sua finalidade (exemplos: procedimento administrativo tributário, procedimento de consulta, procedimento de licitação etc.); e (2) “procedimento” como qualquer atividade físico-material e intelectual para a produção de ato jurídico administrativo (exemplo: o funcionário, verificando o quadramento do fato à norma, redige breve autorização, num ato jurídico administrativo isolado). O significado que, para mim, melhor retrata que seja *procedimento* é quando se aproxima do sentido de “atividade”, i.e., que supõe pluralidade de atos, com habitualidade ou sem habitualidade, organizada no modo de conjuntos ou mediante ações desconexas, que se repetem irrefletidamente, escapando de nossas possibilidades de captação mental. Essa movimentação, que chamaremos de “mera atividade”, não interessa para a demarcação semiológica da figura procedimental, pois o *procedimento* é sempre desenvolvido e caminha na direção de um objetivo adremente estipulado. Não tem, em si mesmo, sentido unitário, como o ato, contudo se preordena para obtê-lo. Isso não quer dizer que não se lhe possa atribuir nome (procedimento de adoção, de licitação, de “lançamento”). Também não se apresenta como mero punhado de ações em desnexo, sem vínculos associativos que possam denunciar seus fins. Pelo contrário, ali onde houver procedimento haverá sucessão organizada de ações,



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

praticadas sequencialmente, com o escopo de atingir determinado resultado, de tal modo que é possível promover a decomposição analítica do todo, tendo em vista o exame pormenorizado de ato específico que, por qualquer razão, venha a nos interessar.

Outro elemento importante para a compreensão da atividade procedimental é o tempo. A cronologia faz parte integrante da noção de procedimento, a tal ponto que, se não detectamos a presença do fator temporal, intrometido entre os atos, estaremos diante de ações simultâneas destituídas de sentido enquanto categoria definida de atuosidade. Intercalo, aqui, uma observação relevante. É claro que o ato somente pode realizar-se em precisas condições de espaço e de tempo. O que pretendo significar, entretanto, é que no caso do procedimento, além do desdobrar-se no tempo, que é algo próprio desse tipo de atividade, o fluxo temporal se interpõe na sucessão organizada das ações praticadas, o que não ocorre com os atos. Há o tempo *interno*, digamos assim, e o tempo *externo*, que marca a duração do procedimento, vale dizer, seu início e seu término, que se dá com o aparecimento de qualquer um dos resultados previstos.

Justamente observando esse lado dinâmico do direito, que leva em nota a sucessão dos atos para se alcançar determinado fim, a ordem prescritiva como um todo pode ser observada como um *grande procedimento*, ou melhor, um *grande processo* comunicacional. Certo é que o sistema jurídico, sendo objeto cultural, é valor e, nessa linha, busca atingir específicas finalidades geralmente representadas na expressão *paz social*. Esse sentido mais amplo do procedimento, contudo, não ajuda a localizar as diferentes formas procedimentais supra citadas, em que o ordenamento se apresenta como um modo metalingüístico, uma vez que o código fala dele mesmo, prescrevendo um método determinado de ser procedimento dentro do direito.

Todo procedimento jurídico, em quaisquer de seus sentidos – mais ou menos amplo – é linguagem prescritiva em função metalingüística.



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

Elucidemos: a *linguagem* que opera na *função metalingüística*, segundo Jakobson, focaliza o código, ou seja, o próprio discurso em que se situa. Nela, antecipa o emissor as interrogações do destinatário, explicitando fragmentos do discurso que lhe pareceriam desconhecidos ou absurdos aos ouvidos ou aos olhos do interlocutor. Antes que o receptor interrompa a locução para formular perguntas, aquele que fala ou escreve esclarece o trecho, oferecendo informações adicionais a respeito. Há metalinguagem, mas no interior do discurso.

A função metalingüística, assim versada por Jakobson, pressupõe um único código e, dentro dele, dois níveis de linguagem convivendo na mesma seqüência contextual. Difere, portanto, daquelas circunstâncias em que linguagem-objeto e metalinguagem aparecem em momentos distintos e, muitas vezes, elaboradas por sujeitos diferentes. Basta essa lembrança para divisarmos que a expressão não é unívoca: contempla a situação em que o emissor fala da sua própria fala, num único contexto; assim como todas as manifestações de linguagem que se ocupam de falar sobre outras linguagens, seja do mesmo autor ou de autores diferentes. Estipulemos aqui, para efeito do desenvolvimento dos nossos estudos, que a função metalingüística acontece sempre no interior de um único código, promovida por um só emissor.

A totalidade dos procedimentos no direito, portanto, é linguagem em função metalingüística na medida em que, pressupondo um único código (a ordem prescritiva), antecipa-se às interrogações de seus destinatários, mostrando, ato por ato, o caminho procedimental a ser percorrido. É nessa linha mais restritiva do procedimento que vêm à tona as regras técnicas sobre que agora empreendemos o exame mais minucioso.

#### **4. Regras técnicas ou procedimentais no direito**



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

Reavivemos em nossa memória que a expressão *linguagem jurídica*, reduzida semanticamente ao universo do direito positivo, ainda assim pode sugerir outras significações, entre elas: a) o conjunto dos signos normativos; b) a maneira de utilizar tais entidades no processo de positivação; e c) a esfera dos procedimentos próprios dos discursos jurídicos. É a propósito da segunda acepção, vale dizer, do plexo dos modos e expedientes que o legislador utiliza para compor a disciplina das condutas intersubjetivas, que pretendo aduzir considerações, identificando a categoria das chamadas *regras procedimentais* (*que não deixam de ser regras técnicas*), tão freqüentes nos textos prescritivos do direito. Em outros setores da comunicação social, as regras técnicas são apropriações que o homem promove no território das relações de causalidade física ou natural, fazendo surgir liames de meio e fim. Nos seus ímpetos de dominação, o ser humano, conhecedor dos laços de causa e efeito, emprega-os para obter certos resultados, abrindo espaço ao aparecimento de seqüências bem caracterizadas e que são tidas como imprescindíveis para a obtenção das finalidades anunciadas.

A Teoria Geral do Direito tem tratado dessas unidades normativas no quadro das chamadas *regras procedimentais*, como forma de pôr, criar ou constituir as figuras jurídicas que pretende sejam instituídas. Se refletirmos bem, a celebração de um ato qualquer reclama o preenchimento de requisitos, a satisfação de expedientes sem os quais o acontecimento não se verifica no mundo do Direito. A própria configuração do instituto depende do implemento dessas providências, por mais simples que possa parecer a iniciativa. Ninguém realiza ato administrativo sem que satisfaça as condições mínimas para sua expedição. Da mesma forma, é inconcebível pensar no reconhecimento de conduta juridicamente qualificada sem que o agente tenha percorrido o chamado *iter procedimental*, feixe das condições básicas para o surgimento da figura. Tais regras são enunciados prescritivos que operam com o núcleo lógico *ter-que*



Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários

(*müssen*), modalizado pelo operador deôntico, manifestação do comando volitivo de quem insere a norma no sistema. Assinale-se, contudo, que o *dever-ser (sollen)* atua aqui como conectivo-de-conectivo (*functor de functor*), pois a regra técnico-procedimental (chamemos assim) está estruturada internamente com o *ter-que*.

Em termos normativos, podemos conceituá-la como proposição prescritiva de estrutura hipotética que imputa à determinada condição jurídica do suposto – ser ou ter direito subjetivo a – determinado tipo de procedimento a ser rigorosamente cumprido. É, pois, norma de estrutura que se volta aos agentes atribuídos de competência, regulando os atos, em seus tempos, a serem executados para o alcance de determinado fim. Nessa toada, as regras técnicas encontram-se em todos os planos legislativos, desde o Texto Maior às normas de caráter secundário.

No plano da Constituição, tomemos o princípio da estrita legalidade. Trata-se de diretriz axiológica que vem acrescer os rigores procedimentais em matéria de tributo, dizendo mais do que isso: estabelece que a lei adventícia traga, no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária.

Outras são as regras jurídicas atinentes à *não cumulatividade* (tomo aqui “regras” como equivalente nominal de “normas”). Essas e a legalidade são da categoria das *normas procedimentais*. E, se quisermos aproximar a lente para aumentar o rigor da análise, podemos referi-las como *metaprocedimentais*, uma vez que instituem medidas para constituir um procedimento. Se a *não cumulatividade* for considerada como sequência procedimental, claro está que as normas que orientam a formação do procedimento serão regras de sobrenível procedimental, quer dizer, normas sobre normas de procedimento ou ainda normas procedimentais de segundo grau. Aliás, fenômeno jurídico semelhante ocorre com as regras que estipulam o *contraditório*, a *ampla defesa etc.* É

preciso assinalar que, na qualidade de regras procedimentais, não parece apropriado aludir-se a *sanção*, tratando-se de mero descumprimento dos requisitos estabelecidos. Simplesmente, o processo não avança, tornando-se impossível a obtenção das finalidades pensadas pelo legislador.

O ser procedimento é estrutura que se organiza para atingir uma finalidade e *fim nada mais é do que um valor, enquanto tomado como razão de ser da conduta* (Miguel Reale). Ora, sabemos que a *não cumulatividade* se propõe alcançar sérios objetivos concernentes à boa distribuição da carga impositiva, procurando implantar, nesse sentido, ideais de justiça tributária. Entre seus propósitos estão presentes outras conseqüências (valores), que a recomendam para certos tipos de gravame, porém não para todos. Sendo como for, todavia, ainda que o fim não venha a ser obtido, pois o julgamento dos valores depende de nossa subjetividade, o procedimento se sustenta como figura jurídica do sistema, ocupando a posição de comando constitucional da ordem dos princípios, assim proclamado pela jurisprudência e reconhecido pela doutrina. A *não cumulatividade* transita com grande freqüência nos discursos jurídicos da experiência brasileira, sendo amplamente discutida nos círculos especializados.

Eis aí uma breve incursão no tema das regras técnicas, tópico de muita utilidade e importância no direito atual. Mais uma vez, as bases exegéticas se vêem fortalecidas com as contribuições fecundas da teoria da linguagem, sem a qual não teríamos instrumentos para enunciar sobre tema tão relevante como o tratado neste artigo.