

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

RODRIGO LEAL GRIZ

**ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS PARA UMA
TEORIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2012

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC – SP

RODRIGO LEAL GRIZ

**ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS PARA UMA
TEORIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2012

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Luiz e Fátima Griz, pelo apoio incondicional e pelo amor que sempre me motivou a tentar ser melhor. Por sempre buscarem ensinar os valores que me construíram no decorrer dos anos e a quem tanto admiro; dentro e fora de casa. A Adriana Griz Notaro, cuja companhia é sempre lembrada com muita alegria e não há distância que impeça tanto carinho. A Hugo Notaro, novo membro Griz, que criou seu espaço no coração da família e há muito tempo já virou um irmão. A Flávio Leal, pelas conversas, pela amizade, pelas discussões e pelos conselhos, tanto os certos quanto os errados, certo Hugo? Sempre, um irmão. E à minha sogra, Jussara Daher, por todo carinho e palavras de estímulo nessa jornada.

Em especial, a Joanna Simões Griz, por dar sentido a todas as coisas grandes e pequenas na vida. Que me dá equilíbrio quando estou sem chão. Por sua presença afetuosa e por ter aguentado constantemente as normas e os sistemas que eu não parava de lembrar e repetir. É a quem dedico esta obra. Com muito orgulho de tê-la ao meu lado, até que a morte nos separe. Bom dia todos os dias. Sempre.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pelo exemplo de ser humano e de profissional, dentro e fora da academia. Pelo apoio que me deu quando cheguei a esta Cidade, me incentivando a aprofundar os estudos todas as terças-feiras, ininterruptamente, no grupo de estudo, além das salas de aula. Obrigado pelos ensinamentos. Um verdadeiro mestre.

A Daniela Braghetta que também me estendeu a mão e muito me ensinou dentro e fora da COGEAE. Com seu jeito sério, mas um coração gigante. Fico muito feliz por ter aprendido tanto com você.

Agradeço a todos os professores que tanto contribuíram e instigaram, durante mais de dois anos de discussões científicas no mestrado, o desenvolvimento desta dissertação, sempre a inovar e expandir meus horizontes: Aurora Tomazini, Clarice de Araujo, Fabiana Tomé, José Artur, Maria Rita Ferragut, Robson Maia e Tácio Gama, dentre tantos outros.

Agradeço também aos meus amigos de mestrado que trilharam essa caminhada comigo: Érico Vinhosa, Henrique Gouveia, Lia Drezza, Renata Cassia e Silvia Varela.

Aos meus amigos do dia-a-dia de São Paulo que deixam essa Cidade com um pouco da cara de Pernambuco: Danilo Beltrão, Danilo Vicari, Diego Rosendo, Enrico de Pillo,

Fernando Favacho, Jean Simei, Lucas Britto e Mariana dos Santos, Marcelo Cabral e Gabi Arcoverde, Michel Haber, Rodrigo Dalla Pria, Rodrigo Norões e Thiago Wanderley e Elza Lira.

Agradeço também a Eduardo Pimentel pela grande ajuda na revisão do texto e na infusão de novas ideias. Vem logo para São Paulo!

E a Renato Veras, como não poderia deixar de ser. “Porque é assim que é”! O pernambucano mais pernambucano que tive o prazer de conviver. Quem tomou a iniciativa para vir a São Paulo e me trouxe junto. Fazes muita falta por já ter atingido teu objetivo aqui e estar de volta à cidade do mangue e do frevo.

À PUC/SP, pela seriedade como instituição de ensino, e ao CNPq, pois sem este incentivo não teria conseguido chegar a este produto. Aos amigos da Secretaria de Pós-Graduação, Rafael e Rui, que tanto aperreei esses anos com perguntas e prazos, mas que estiveram sempre à disposição para me ajudar.

Enfim, à COGEAE e ao IBET, nas pessoas de Fabiana Del Padre Tomé e Priscilla de Souza, que me abriram as portas para que iniciasse minha vida docente, a qual compartilho com muito orgulho e satisfação com os alunos e as professoras com quem divido sala de aula, Daniela Braghetta, Marina Figueiredo e Rosana Oleinik.

“O bom senso é, de todas as coisas entre os homens, o mais igualmente distribuído; pois toda pessoa pensa ser tão abundantemente provido dele, que até mesmo os que são os mais difíceis de satisfazer em tudo mais, normalmente não desejam medida maior desta qualidade do que a que já possuem.”

René Descartes, “Discurso Sobre o Método”

RESUMO

O presente trabalho dissertativo tem por objetivo definir a isenção tributária e estudar sua fenomenologia no ordenamento positivo brasileiro. Após realizar uma abordagem da Constituição Federal de 1988 e do CTN, expõem-se diversas teorias que a doutrina, inclusive estrangeira, traçou no decorrer de quase um século de estudos desta figura jurídica tão importante no direito tributário.

Não obstante haver uma grande produção científica e jurisprudencial sobre o tema, o conceito da isenção tributária ainda está longe de ser pacífico. Em razão desta grande divergência de tratamento é de peculiar importância estudos que visem a manter um processo dialético de construção de sentido para expor algumas das formas que melhor expliquem este instituto.

Nesta dissertação aborda-se o direito a partir de uma teórica comunicacional e se utiliza o método do constructivismo lógico-semântico ao empregar-se a decomposição do direito em estruturas mínimas integradas ao contexto axiológico de seus utentes com fins a constituir o sistema jurídico positivo. Adota-se uma análise linguística sintática e semântica para estudar a isenção tributária sem que se deixe de lado o importante teor pragmático que permeia o direito em todas as suas faces, porque serve de instrumento para a regulação de condutas intersubjetivas na sociedade.

A análise que se dispôs a construir no decorrer deste trabalho foi estabelecer a relação da norma jurídica de tributação com a norma isentiva, principalmente para determinar em que sentido o termo “norma” é utilizado nestas duas locuções. Percebeu-se que enquanto a primeira é norma em sentido estrito, composta da estrutura lógica do condicional, a segunda não o é e, em verdade, não apresenta autonomia ao servir para a construção da hipótese tributária ao aparecer como elemento negativo do tipo e prescrever características que, se encontradas no evento, não autorizam a incidência da tributação. Isto porque a aparente antinomia que entre elas pode ser vista é solucionada mediante o método interpretativo sem necessidade de revogação. Para se estudar o fato jurídico tributário, portanto, deve-se também conhecer as isenções tributárias.

Palavras-chave: isenção tributária, norma isentiva, fato jurídico tributário, norma de tributação, regra-matriz de incidência tributária

ABSTRACT

This dissertation has as its major intent to define tax exemptions and study its phenomenology in the Brazilian legal system. After analyzing the Brazilian Constitution and the CTN, it examines diverse theories that local and foreign doctrine have outlined in almost one century of studies of this important legal feature in tax law.

Despite extensive scientific research and case law on the subject-matter, the definition of tax exemptions is yet a controversial issue. Therefore, due to this critical divergence of treatment, studies that uphold a dialectic meaning making process, so as to expose some of the approaches that would lead to a more comprehensive explanation of this institute, are of pressing importance.

In this dissertation, the law is addressed from a communicational aspect and the logic-semantic constructivism method is applied whilst breaking down the law into minor structures integrated into the axiological framework of its users, aiming the establishment of the legal system. A syntactic and semantic analysis is adopted, using linguistic rules to study tax exemption, without leaving aside the important pragmatism that surrounds the law in all its facets, since it can be applied as an instrument of supervision of all inter-subjective conducts in the society.

The analysis desired to be developed throughout this dissertation was to establish the relationship amongst the legal tax norm with the normative exemptions, remarkably to determine the meaning in which the term “norm” is used in both terms. It was highlighted that whilst the primary term means norm in the strict sense, constituted of the conditional logic structure, the subsequent is not and, as a matter of fact, does not present any autonomy as assisting in the construction of the tax hypothesis while emerging as the negative element of the category and assigning characteristics that, if present, shall not allow it to be taxable. This is due to the fact that the apparent antinomy between them can be resolved via the interpretative method, without the need of revocation. Thus, so as to study the legal fact in tax law, one must also know tax exemptions.

Key-words: tax exemptions, normative exemptions, legal fact in tax law, tax norm, standard rules of tax incidence

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CP	Código Penal
CR	Constituição da República
ICMS	Imposto sobre a operação de Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IP TU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre A Propriedade De Veículos Automotores
ITR	Imposto sobre a propriedade Territorial Rural
IR	Imposto sobre a renda
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LEF	Lei de Execução Fiscal
LINDB	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Min.	Ministro
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RMIT	Regra-matriz de incidência tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
Direito e linguagem	12
Constructivismo lógico-semântico: o método	15
Delimitação do objeto de estudo	20
Plano de exposição	21
1 DEFINIÇÃO E ESTRUTURA DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO	24
1.1 Definição do conceito de “norma jurídica”	25
1.1.1 <i>Norma jurídica em sentido amplo</i>	28
1.1.2 <i>Norma jurídica em sentido estrito</i>	29
1.1.3 <i>Norma jurídica em sentido completo: normas primária e secundária</i>	30
1.2 Processo de construção de sentido das normas jurídicas	33
1.3 Validade (juridicidade), vigência e eficácia	34
1.4 Normas jurídicas gerais, abstratas, individuais e concretas: uma classificação das proposições jurídicas	37
1.5 Normas de estrutura e normas de conduta <i>stricto sensu</i>	39
1.6 Incidência de normas e aplicação do direito	41
1.6.1 <i>Evento, fatos e fato jurídico</i>	49
1.7 Norma de tributação e regra-matriz de incidência tributária	51
2 PRIMEIRA APROXIMAÇÃO DA NORMA ISENTIVA: DIREITO POSITIVO E DOUTRINA	60
2.1 O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro	61
2.2 Isenção e tratamento constitucional	63
2.3 As diversas acepções do termo “isenção” na Constituição Federal de 1988	64
2.3.1 <i>Isenção não empregada no contexto do direito tributário</i>	65
2.3.2 <i>Isenção tributária utilizada no sentido de delimitar a norma de competência tributária ou imunidade tributária</i>	66
2.3.3 <i>Isenção tributária objeto do presente estudo</i>	69
2.4 A “exclusão do crédito tributário” prevista no Código Tributário Nacional	74
2.5 A isenção tributária na doutrina	77
2.5.1 <i>Teorias que definem a isenção tributária</i>	78
2.5.2 <i>Teorias da fenomenologia da isenção tributária</i>	89

2.6 Construindo o sentido da isenção tributária	90
2.6.1 “ <i>Tatbestand</i> ” no direito penal: teorias unitária e estratificada do crime.....	90
2.6.2 “ <i>Tatbestand</i> ” no direito tributário: previsão de fato típico tributário e tributabilidade nas teorias unitária e dualista do tributo.....	98
2.6.2.1. Primeira fase: teoria dualista do tributo.....	101
2.6.2.2. Fase de transição entre a teoria dualista e unitária do tributo	103
2.6.2.3. Segunda fase: teoria unitária do tributo	104
2.6.3 Isenção e tributação: uma relação de antinomia?.....	106
3 SEGUNDA APROXIMAÇÃO DA NORMA ISENTIVA: ANÁLISE RELACIONAL DAS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO E DE ISENÇÃO	108
3.1 Direito, sistema e ordenamento	109
3.1.1 A unidade do sistema normativo	111
3.2 Contradição no sistema e coerência lógica: definição de “antinomia”	113
3.3 Classificação das antinomias	116
3.3.1 Antinomias reais e aparentes: sobre completude e lacunas no direito positivo brasileiro	117
3.3.2 Antinomias totais e parciais	125
3.4 Ambiguidade do termo “normas” na locução “conflito de normas”	126
3.5 Métodos interpretativo e revogatório de solução de antinomias	128
3.5.1 Critérios de solução de antinomias pelo método da revogação	131
3.5.1.1 Antinomias de primeiro grau.....	135
3.5.1.2 Antinomias de segundo grau	137
3.5.2 Os critérios de solução de antinomia no direito positivo brasileiro e a LINDB	140
3.5.3 Uma proposta de aproximação do conflito entre normas gerais e especiais mediante o método interpretativo e a possível reformulação da hipótese de incidência.....	141
3.6 Unidade da norma de tributação: ausência de antinomia entre as normas de isenção e de tributação	156
4 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: DEFINIÇÃO E ANÁLISE	161
4.1 Definição do conceito de isenção tributária	161
4.1.1 A isenção e os critérios da regra-matriz de incidência tributária	172
4.2 A influência da isenção na hipótese tributária	177
4.2.1 Isenção e o critério subjetivo no antecedente	178

4.2.2	<i>Isenção e o critério material do antecedente</i>	182
4.2.2.1	<i>Verbo</i>	182
4.2.2.2	<i>Complemento</i>	183
4.2.3	<i>Isenção e o critério espacial do antecedente</i>	184
4.2.4	<i>Isenção e o critério temporal do antecedente</i>	185
4.3	Sobre a impossibilidade jurídica de isenção tributária voltada a algum dos critérios do consequente normativo	186
4.3.1	<i>Isenção e o critério pessoal</i>	186
4.3.2	<i>Isenção e o critério quantitativo</i>	189
4.3.2.1	<i>Base de cálculo</i>	189
4.3.2.2	<i>Alíquota</i>	190
4.3.2.3	<i>“Não-tributado” (NT)</i>	194
4.3.2.4	<i>A redução parcial do critério quantitativo: uma pseudoisenção</i>	195
4.4	Incidência, não-incidência, imunidade e isenção	201
4.5	Não sujeição, exclusão e isenção tributárias	206
4.6	Remissão, anistia e subvenção	211
5	ALGUMAS NOTAS SOBRE A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	214
5.1	Princípios constitucionais relevantes	214
5.1.1	<i>Princípio da estrita legalidade</i>	217
5.1.2	<i>Princípio da tipicidade tributária</i>	221
5.1.3	<i>Princípio da isonomia ou igualdade tributária</i>	223
5.1.3.1	<i>Da competência para tributar não nasce a competência para isentar</i>	227
5.2	Isenção e extrafiscalidade	230
5.3	Interpretação literal das isenções: análise do art. 111, II, do CTN	232
5.4	Análise e proposta de classificação	238
5.4.1	<i>Isenções gerais ou especiais (específicas)</i>	239
5.4.2	<i>Isenções condicionadas (absolutas) ou não condicionadas (relativas)</i>	240
5.4.3	<i>Isenções a termo (transitórias) ou sem termo (permanentes)</i>	241
5.4.4	<i>Isenções não-pessoais (objetivas ou reais) ou pessoais (subjetivas)</i>	243
5.4.5	<i>Isenções totais ou parciais</i>	244
5.4.6	<i>Isenções autônomas ou heterônomas</i>	245
5.4.7	<i>Isenções contratuais ou não-contratuais (legais)</i>	251
5.5	Isenção tributária, deveres instrumentais e despacho da autoridade administrativa: breve nota sobre uma ambiguidade	252

5.6 Sobre a (im)possibilidade de renunciar à isenção tributária.....	255
5.7 Revogação da norma isentiva: princípio da anterioridade.....	260
CONCLUSÃO.....	265
REFERÊNCIAS	270

INTRODUÇÃO

Direito e linguagem

O direito apenas se manifesta mediante linguagem. O fenômeno jurídico é, inapelavelmente, linguístico. Impossível que este objeto se demonstre de qualquer forma que não a partir de enunciados. As provas, inclusive aquelas prestadas oralmente, v.g. depoimento e testemunho, são necessariamente reduzidas a termo, sob pena de perder, juridicamente, seu valor. A saída de mercadoria, para fins de ICMS, apenas se dá com a emissão de nota fiscal. A renda auferida apenas é relevante se comprovada com a declaração de quem a auferiu, de quem pagou ou, possivelmente, quando o Fisco lavrar auto de lançamento e imposição de multa. Antes do produto da enunciação competente, inexistente realidade jurídica. De acordo com Gregorio Robles, “o direito só é possível mediante palavras. Suprimidas as palavras, suprime-se automaticamente o direito.”¹.

Por outro lado, a linguagem jurídica é diferente da linguagem social. O código utilizado no dia-a-dia, em que pessoas conversam e falam da vida, de notícias do jornal ou de um relato histórico, é diferente daquele utilizado no direito. O mundo jurídico-positivo é técnico e apesar de utilizar signos com a mesma grafia e som daqueles socialmente empregados, não apresentam identidade de sentido. Propriedade, negócio, parentesco, território, tributo, contribuição são meros exemplos de palavras utilizadas em ambos os contextos e, contudo, recebem a construção de significados diversos para cada um, não obstante apresentarem características de familiaridade conceitual.

Busca-se apoio em Vilém Flusser: “a ciência, longe de ser válida para todas as línguas, é ela própria uma língua a ser traduzida para as demais a fim de realizar-se nelas. Mas, sendo uma língua recente, é ainda incompleta”². Cada língua individualmente considerada dá vida a uma nova realidade. Deste modo, o direito é, forma, cria e propaga sua própria realidade. É bem verdade que o direito positivo não tem a rigidez linguística da Dogmática Jurídica, ciência que é, mas já se apresenta como um sistema sintaticamente fechado, dotado de um

¹ MORCHÓN, Gregorio Robles. *O Direito Como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2008, p. 47.

² FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 54.

contexto ímpar e que impõe um código diferente. É uma realidade que não se confunde com a social, política, econômica ou científica.

Trata-se de uma decorrência do giro-linguístico, corrente que rompeu com as bases da filosofia da consciência e adotou uma nova forma de conceber o mundo. Enquanto antes havia uma correspondência entre o sujeito e o objeto do conhecimento, tendo a linguagem uma função meramente instrumental e secundária do conhecimento humano, no giro-linguístico a linguagem se torna algo independente do mundo fenomênico. A partir do *Investigações Filosóficas* de Wittgenstein, afirma Manfredo A. de Oliveira, o conhecimento humano deixa de ser algo não linguístico e passa a ser concebido como um mundo dependente da linguagem: “A linguagem não é um puro instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado, é, antes, *condição de possibilidade para a própria constituição do conhecimento enquanto tal*”³. Travou-se, assim, uma cisão com a filosofia anterior e afastou-se o essencialismo.

Não há, pois, realidade sem linguagem. Apenas se conhece aquilo passível de ser vertido em linguagem. Este movimento filosófico se opôs à rigidez do neopositivismo lógico, o qual reduzia a filosofia à mera análise da linguagem e não admitia conhecimento que não fosse empírico, restringindo-o às ciências formais, como a física, a lógica formal e a matemática⁴.

Só se tem consciência daquilo que, de alguma forma, se pode representar mediante linguagem. Sem preencher esta condição, não se conhece e, conseqüentemente, não existe. A classificação, a nomeação, a definição são formas de aproximação do que se pretende conhecer, o que expande a linguagem e, conseqüentemente, os limites do próprio mundo.

A comunicação, por sua vez, é sempre utilizada para atingir algum fim, seja dar ordens, fazer perguntas, descrever sentimentos, demonstrar surpresa etc.. Toda linguagem apresentará, na comunicação, uma função predominante, independentemente de sua forma. Assim, “Como está quente aqui, não é?” ou “Como está frio aqui!” podem não ser uma pergunta ou uma exclamação, respectivamente, mas um pedido ou até uma ordem para aumentar ou baixar a temperatura do ar-condicionado. “É um erro acreditar que tudo o que há na forma de uma oração é discurso informativo, para ser valorizado se for verdadeiro e

³ OLIVEIRA, Manfredo A. de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006, p. 128.

⁴ MENDES, Sônia Maria Broglia. *A Validade Jurídica Pré e Pós Giro Linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 16.

recusado se for falso”⁵.

Existem as mais variadas funções da linguagem: descritiva, prescritiva, metalinguística, interrogativa, exclamativa, entre outras. Atentar-se-á paras as três primeiras em razão da relevância para o presente trabalho.

A função descritiva da linguagem transmite informações, é regida pela lógica simbólica e apresenta o functor-de-functor “é” sob o código verdadeiro/falso. Seus modais são o necessário e o possível. Já linguagem em função prescritiva se apresenta sob o manto da lógica deôntica, com sinais de validade/não-validade e modais obrigatório, permitido e proibido: o functor-de-functor é o “dever-ser”; não descreve, mas determina como se deve agir. É impertinente falar na falsidade de uma ordem; cabível, entretanto, discutir sua validade, v.g. em razão da competência do emissor. A primeira função se aplica à Dogmática Jurídica; a última, ao Direito Positivo.

Ao aplicar essas categorias, sustenta-se que o direito positivo é constituído pelo conjunto de normas jurídicas produzidas por agente competente mediante procedimento adequado, com o escopo de regular o comportamento intersubjetivo ao disciplinar suas relações humanas, e motivar a modificação da realidade social. Já a Ciência do Direito em sentido estrito ou Dogmática Jurídica é uma metalinguagem que tem por objeto descrever o ordenamento jurídico para descrever e simplificar os mais variados dispositivos legais, quais devem ou não ser aplicados em certos casos, se houve revogação etc..

Em outras palavras, a linguagem social é uma realidade que serve para a comunicação dos seres humanos. Possui suas próprias características, sintaxe, semântica e pragmática; constrói suas verdades e permite a vida em sociedade. O direito positivo, por sua vez, realiza um corte nesta realidade e, pela porta aberta da hipótese normativa (para falarmos com Lourival Vilanova⁶), determina predicados relevantes para a realidade jurídica que, uma vez constituídos em linguagem admitida e pré-determinada pelo direito positivo, são por ele juridicizados e passa a sofrer influência do *dever-ser* a motivar comportamentos intersubjetivos. A Dogmática descreve estes enunciados. O Prof. Paulo de Barros Carvalho sintetiza este entendimento: “a região da facticidade jurídica está contida, ao mesmo tempo, na linguagem do direito positivo e na linguagem da realidade social, como zona de intersecção, área de cruzamento, onde se encontram e se cortam aquelas duas camadas

⁵ COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2. ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981, p. 53.

⁶ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

linguísticas”⁷. Assim é que se fala da linguagem social como objeto da linguagem do direito positivo, que é objeto da linguagem da Ciência do Direito em sentido estrito: uma linguagem, uma metalinguagem e uma metametalinguagem.

Cabe aqui diferenciar duas acepções de “metalinguagem”. Uma é a função linguística que pode ser observada entre linguagens de níveis diferentes dentro do mesmo contexto discursivo, quando a linguagem fala da própria linguagem: é uma autoexplicação. No direito, se encontram normas que determinam a forma de produção de outras normas ou normas que explicam, prescritivamente, outras normas. Difere, portanto, da relação linguagem objeto e metalinguagem em que há linguagem de níveis diferentes fora de um mesmo contexto discursivo.⁸

Na relação linguagem objeto e metalinguagem têm-se, por exemplo, o direito positivo e a Dogmática. A função de metalinguagem dentro do mesmo contexto, e aqui fica clara a razão de distinguir função de forma, está presente em enunciados como aquele previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN): apesar de aparecer em forma descritiva ao apresentar uma definição de tributo, tem função prescritiva, pois obriga a todos os operadores do direito, quando tratarem desta figura jurídica, que a tomem naqueles termos específicos e não em outros. O *dever-ser* conquanto não apareça expressamente, reverbera quando da formalização da linguagem jurídica (comum) para a linguagem lógica (simbólica)⁹.

Constructivismo lógico-semântico: o método

A pesquisa científica deve buscar rigidez e objetividade na construção de um objeto. Para atingir este escopo, faz-se necessário estabelecer inicialmente uma forma de aproximação daquilo que se almeja interpretar e conhecer. Sem um corte metodológico, a realidade é algo indescritível em linguagem e apenas o caos teria lugar.

O método escolhido foi o constructivismo lógico-semântico que encontra sua gênese

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos da incidência tributária*. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 14.

⁸ “A função metalinguística, assim versada por Jakobson, pressupõe um único código e, dentro dele, dois níveis de linguagem convivendo na mesma sequência contextual. Difere, portanto, daquelas circunstâncias em que linguagem-objeto e metalinguagem aparecem em momentos distintos e, muitas vezes, elaboradas por sujeitos diferentes.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 52).

⁹ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 91.

nos ensinamentos do pernambucano Lourival Vilanova e foi adotado e sistematizado, com várias considerações que deram continuidade e desenvolvimento do método, por Paulo de Barros Carvalho.

O *Constructivismo*, sob a ótica epistemológica, permite entender a necessária relação entre o objeto de estudo e o ser cognoscente: aquele só existe após o ato de conhecimento realizado por este, sendo imprescindível para tanto o percurso gerador de sentido. Não se olvide que o sujeito só existe pelo objeto e o objeto pelo sujeito numa relação plenamente dialética.

O *lógico*, neste caso, indica a análise sintática da língua ao requerer a decomposição do objeto de estudo em tantas partes quanto forem possíveis. Mais ainda: separa o inseparável, divide-se o indivisível. O corte é *metodológico* e permite, destarte, a separação lógica da estrutura linguística. A análise de cada parte individualmente enaltece o conhecimento do todo. É possível, a partir deste método de aproximação, reduzir a complexidade linguística¹⁰.

Por *semântico* indica-se a relação dos signos com os objetos que se constrói e busca-se representar. Abrange, neste sentido, a interpretação como processo gerador de sentido: a linguagem é um objeto da cultura e sem análise dos *valores* e do *contexto* em que se encontra submerso determinado signo, é impossível construir o objeto adequadamente.

Apesar de não constar na denominação do método aqui seguido a *pragmática* não deixa de servir como forma de análise da maior importância para a análise do direito. Este, voltado a reger as condutas intersubjetivas do mundo social, não existe sem normas que solucionem conflitos de interesse, senão em um mundo utópico em que interesses não conflitassem, algo muito longe de acontecer em sociedades tão complexas. A análise de casos e a verificação da jurisprudência dos Tribunais não é o foco principal, mas sem dúvidas direciona a construção de sentido a ser exposta neste trabalho dissertativo.

Ao tratar do assunto, põe o professor paulista a Lógica, a Linguística e a Semiótica como alguns instrumentos para a compreensão do direito positivo e da Dogmática ao passo que afirma:

A respeito da orientação que está subjacente ao escrito, na sua integridade constitutiva, não hesito em inscrevê-la no quadro do chamado *constructivismo*

¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 325.

lógico-semântico, em que a postura analítica faz concessões à corrente hermenêutica, abrindo espaço a uma visão cultural do fenômeno jurídico. Coube-me perceber, aliás, que o ponto de vista analítico não sai prejudicado, mas robustecido com as luzes das construções hermenêuticas: o tom da historicidade, a consideração dos valores, a interdiscussividade entre texto afins, o imergir em segmentos culturais bem concebidos, tudo isso ressalta o teor de analiticidade com que o observador liga com o segmento normativo sob seus cuidados.¹¹

Em suma, o *constructivismo lógico-semântico* leva à construção do objeto pelo ser cognoscente a partir da análise minuciosa de suas partes postas em um conjunto cultural (social, axiológico, histórico) determinado. É assim que este método permite uma aproximação mais acurada do fenômeno jurídico pelo exegeta, isto é, autoriza a decomposição do direito – conjunto de normas jurídicas – em estruturas mínimas (de manifestação do deôntico) que, somadas à análise com outras estruturas mínimas e integradas no contexto axiológico dos utentes do direito, constitui o sistema jurídico positivo. O método escolhido facilita a interpretação do direito e afasta com ênfase a verdade absoluta.

Interpretar é conhecer, é atribuir sentido a determinadas manifestações. O contato com as marcas de tinta impressas no diário oficial, no lançamento tributário, no contrato ou na sentença, permite que o sujeito cognoscente lhas atribua certos significados e determine uma conduta como obrigatória, proibida ou permitida. Assim, no direito, dos enunciados prescritivos constantes dos textos legais, o intérprete constrói a norma jurídica. Segundo Eros Roberto Grau:

A interpretação, pois, é um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas linguísticas* contidas no *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. Atividade voltada ao discernimento de enunciados semânticos veiculados por *preceitos (enunciados, disposições, textos)*. O intérprete desvencilha a *norma* do seu invólucro (*o texto*); neste sentido, o intérprete *produz a norma*.¹²

Na comunicação, a um enunciado é possível relacionar uma ou mais significações. Contudo, qual o sentido *verdadeiro* que está representado por aquele enunciado? Esta é uma pergunta sem resposta ou, melhor, uma pergunta mal formulada. Entende-se inexistir uma verdade única ou absoluta: esta muda com o passar do tempo e não é a mesma em lugares diversos, pois a cultura e o conhecimento se expandem e mudam de região para região.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVI.

¹² GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83.

De início é desconfortante o fato de que, se não se pode falar em verdade absoluta, não há que se falar em relação única possível entre um suporte físico e um significado. E, assim, a *verdade* perde um pouco da segurança que passa ao homem, dificultando a comunicação. Mas isto é inevitável, tendo em vista que todo intérprete carrega consigo uma carga valorativa ímpar como resultado de uma apreciação de experiências prévias inigualáveis. Dois sujeitos não entendem o mesmo livro da mesma forma e, o que é mais interessante, um sujeito verá o livro de forma diferente ao lê-lo uma segunda vez.

Relevante, neste ponto, o papel do dialogismo na interpretação jurídica. Para Bakhtin, ensina José Luiz Fiorin, “cada vez que se produz um enunciado o que se está fazendo é participar de um diálogo com outros discursos”¹³. Não basta conhecer o que cada palavra, individualmente, significa; é preciso ir além e interpretar o que o seu conjunto, em relação a outros discursos, pode significar. Logo, um enunciado é uma réplica a enunciados anteriores; um discurso em contínuo desenvolvimento. Apenas se enuncia em razão de um discurso precedente constituído em um mundo cultural historicamente determinado. Dialogismo é, em suma, as relações de possíveis sentidos que se estabelecem entre dois enunciados relevantes entre si.

Ora, o direito não pode ser estudado com a cisão de enunciados prescritivos tomados aparte dos demais. O direito é um plexo de normas e uma sem a outra não cumpre o seu fim. Não se pode ler um artigo do CTN sem levar em consideração os dispositivos constantes da Constituição Federal (CF), de outras leis complementares e ordinárias, de decretos, de resoluções, de decisões judiciais.

É assim que um enunciado permite mais de uma significação. Pode-se dizer que esta relação dependerá sempre de dois fatores, quais sejam as experiências do intérprete – que resultam em determinados valores – e o contexto em que se situa o enunciado. Contudo, isto não é suficiente para a um enunciado atribuir-se um único sentido. Para determinar este sentido, é preciso uma tomada de decisão.

Indo além, pode-se dizer: a partir um texto do direito positivo é possível construir uma ou mais normas jurídicas. Fundamentado nesta conclusão, Kelsen afirma que o direito forma “uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta

¹³ FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Ática, 2006, p. 21.

moldura em qualquer sentido.”¹⁴.

O conhecimento pleno é impossível. Por mais que se estude um determinado objeto, este será sempre reconstruído pelo observador a cada instante que se produz mais linguagem para trata-lo. Assim, o objeto não é estático, mas em contínua transformação. Nunca se pode atingir um conhecimento absoluto, mesmo em um olhar sobre o passado, porquanto o horizonte cultural do ser humano é limitado, mas não inesgotável. A cada informação nova que se atribuí àquilo que se tem como objeto, muda-se o ponto de vista sobre outros. É assim que não se repetem a mesma sensação ou crítica de um livro. O conhecimento, portanto, é construído, assim como o é o próprio objeto.

Se acrescentar-se a assertiva de Vilém Flusser segundo a qual “a língua, isto é, o conjunto dos sistemas de símbolos, é igual à totalidade daquilo que é apreendido e compreendido, isto é, a totalidade da realidade”¹⁵, torna-se possível afirmar que a verdade é um enunciado linguístico, uma metáfora daquilo que se crê existir. E a retórica tem, certamente, papel fundamental e inafastável neste crer. Ao tratar do conceito da “verdade”, sustenta Fabiana Del Padre Tomé que

a verdade de que falamos pode ser referida como a correspondência entre a proposição e uma pré-interpretação mais originária do acontecimento, como pretende Dardo Scavino. Estamos nos referindo à *verdade construída*, que não é simplesmente revelada ou descoberta, mas que nasce do relacionamento intersubjetivo, considerado determinado quadro referencial.¹⁶

Uma característica da verdade construída é afastar o conhecimento absoluto. Qualquer que seja o objeto cognoscível, ele será sempre inatingível, e o homem não pode compreendê-lo em sua plenitude. Ainda, a depender do próprio horizonte cultural, alargado com a experiência, reconstrói-se o objeto e produzem-se novos enunciados: novas verdades. É saudável uma dúvida que não paralise, mas que “aceite acordos temporários sobre o mundo e adapte-se de forma contingente a um ambiente também casuístico”.¹⁷

Por coerência, deve-se ressaltar que teorias são relevantes enquanto úteis. Por não se pressupor aqui uma verdade absoluta, não se almeja também formular teorias pretensamente

¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 390.

¹⁵ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 201.

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 16.

¹⁷ ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 71.

perfeitas ou bastantes em si. É neste sentido que as construções ora tecidas são meras propostas para interpretar e se aproximar de uma parcela do sistema jurídico posto e apenas sob um ponto de vista, sem nenhuma pretensão de esgotá-lo.

Delimitação do objeto de estudo

Delimitar o objeto de estudo desta dissertação é muito difícil, porque a sugestão é, exatamente, definir a isenção tributária e estabelecer sua fenomenologia. A conclusão que este trabalho busca é apresenta uma das várias formas para se interpretar e conhecer as isenções tributárias no ordenamento positivo brasileiro. De acordo com o constructivismo lógico-semântico, inclusive, o objeto é construído e reconstruído todo instante: a cada nova proposição, premissa ou conclusão se tem um novo objeto de estudo. O que faz pensar que o objeto, aqui, apenas é delimitado nas conclusões final, última parte a ser exposta e apenas porque uma decisão deve ser tomada e o trabalho finalizado.

Neste sentido, pode-se dizer, para não deixar o leitor sem um corte metodológico inicial que exponha os objetivos – e não necessariamente o objeto – pois nada pode ser conhecido por inteiro, que se busca conhecer a norma isentiva e estabelecer qual é a sua relação com a norma de tributação. Isto é, demonstrar a importância da norma de isenção para construir a hipótese tributária que determina as características que um evento deve possuir para ser relatado em linguagem jurídica competente (fato jurídico tributário) e juridicizá-lo ao ser incidida e imputar uma obrigação tributária.

Segue-se uma abordagem estritamente dogmática, não obstante colher na vetusta doutrina especializada notas que ajudem na construção de sentido do objeto de estudo. Não se exporão argumentos sociológicos, políticos ou históricos, pois a proposta é de interpretar o direito positivo: trata-se de texto de Ciência Jurídica em sentido estrito e deixa-se o teor sociológico, político ou histórico, respectivamente, para a Sociologia do Direito, Política do Direito ou História do Direito. Em outras palavras, o enfoque teórico não é zetético, pois não há abertura constante para o questionamento em todas as direções. O enfoque dogmático, por sua vez, é o estabelecimento de certas premissas com teor de arbitrariedade e, portanto, a inegabilidade dos pontos de partida. O que não significa inexistir liberdade no estudo ou que não se apresentem fundamentos de Filosofia do Direito ou de Teoria Geral do Direito – se é que ainda hoje há motivos para diferenciar estes dois termos. Ao contrário, o estudo estará

permeado de assertivas neste sentido apenas não cabendo discuti-las em sua intimidade e compara-las com outras tantas. Apresentam-se-nas e têm-se-nas como indiscutíveis. Ou seja, a partir de certas premissas ideologicamente adotadas e interpretadas irá expor-se o tema sem qualquer pretensão de esgotá-lo, contanto que se mantenha dentro destas mesmas premissas (coerência interna).¹⁸

Resume-se: há o direito positivo brasileiro. Neste, há o ramo didaticamente delimitado do direito tributário cujo átomo é a norma de tributação, mas que também contém outras normas que giram entorno desta. O objeto de estudo, então, é a norma de isenção tributária, sua definição, fenomenologia e, como será argumentado, sua relação intranormativa com a norma de tributação.

Plano de exposição

Para atingir o escopo estabelecido e construir-se o objeto de maneira que pareça mais adequada, esta dissertação foi dividida em cinco capítulos. Todos voltados, direta ou indiretamente, para a construção do sentido da norma de isenção e abordarão alguns de seus aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos.

No capítulo um serão estabelecidas algumas premissas de crucial importância para o desenvolvimento de toda a dissertação. Se o estudo é Dogmático e o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas, deve-se estipular o que é norma jurídica para os fins deste trabalho. Serão adotadas algumas definições sobre o termo “norma jurídica” em especial para a “norma jurídica de tributação” entorno da qual existe todo o direito tributário.

O capítulo dois é uma introdução à norma isentiva. Parte-se de uma análise da Constituição Federal (CF) de 1988 ao observar enunciado por enunciado onde constem

¹⁸ “[...] o princípio básico da dogmática é o da inegabilidade dos pontos de partida, isto não significa que a função dela *consista* neste postulado, ou seja, que ela se limite a afirmar, repetir dogmas pura e simplesmente. A dogmática apenas *depende* desse princípio, mas não se *reduz* a ele. Nesse sentido, uma disciplina dogmática, como a jurídica (a teologia é outro exemplo), não deve ser considerada uma prisão para o espírito, mas um aumento da liberdade no tato com a experiência normativa. Isso porque, se com a imposição de dogmas e regras de interpretação, a sociedade espera uma vinculação dos comportamentos, o trabalho do teórico cria condições de distanciamento daquelas vinculações. O jurista, assim, ao se obrigar aos dogmas, parte deles, mas *dando-lhes* um sentido, o que lhe permite certa manipulação. Ou seja, a dogmática jurídica não se exaure na afirmação do dogma estabelecido, mas interpreta sua própria vinculação, ao mostrar que o vinculante sempre exige interpretação, o que é a função da dogmática. De um modo paradoxal, podemos dizer, pois, que esta deriva da vinculação a sua própria liberdade.” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 26).

indícios que ajudem a construção do sentido no passo em que já serão estabelecidas algumas distinções ao pontuar casos em que a isenção não é tratada no ramo do direito tributário ou mesmo quando ela se confunde com a imunidade tributária. Serão expostas as discussões antigas, e ainda bastante atuais, bem como as mais recentes sobre o tema para situar e estabelecer as questões que mais atormentam os juristas, inclusive aquela que veio a influenciar o Código Tributário Nacional (CTN). Isenção como dispensa legal do pagamento, como limitação ao poder de tributar, como fato impeditivo, como tutela do interesse do contribuinte e isenção como não incidência legalmente qualificada da norma de tributação são apenas alguns exemplos das teorias que serão brevemente expostas. Ainda será estabelecido, para fins de facilitar o estudo, uma similitude entre as teorias do crime e as teorias do tributo. Restará, então, demonstrado um possível conflito entre as normas isentivas e a norma de tributação.

O capítulo três tem por objetivo central evitar a antinomia aparente que se dá entre a norma isentiva e de tributação. Busca-se na doutrina de Noberto Bobbio, Hans Kelsen e Riccardo Guastini fundamentos para conhecer dois métodos para a solução de antinomias: um interpretativo e outro revogatório. No primeiro, a mera interpretação autoriza evitar o conflito entre normas especiais e gerais. No segundo, o conflito, de primeiro ou segundo graus, apenas é solucionado mediante a revogação de uma das normas, segundo critérios de hierarquia e cronologia. Estabelece-se, então, o sentido do termo “norma” para a norma de isenção e norma de tributação e evita-se o conflito entre ambas mediante o método interpretativo porque se reconhece nelas a relação de especialidade.

No capítulo quatro, finalmente, torna-se possível definir, de forma mais precisa, o conceito principal desta dissertação, isto é, da norma de isenção. Será indicada a forma com que esta delimita o antecedente da norma de tributação e porque não pode atuar exclusivamente em algum dos critérios do consequente. A Lógica Jurídica terá papel importantíssimo para esta conclusão. Ademais, será precisada sua definição ao esclarecer suas diferenças entre algumas outras figuras jurídicas, como a incidência, não-incidência, imunidade, não sujeição, exclusão, remissão, anistia e subvenção.

O último capítulo terá por objetivo atentar para o tratamento a ser dado às normas isentivas. Estudar sua relação com princípios constitucionais como os da legalidade, da tipicidade e da isonomia tributárias, bem como certos limites interpretativos impostos pelo CTN. Serão analisadas algumas propostas de classificação da isenção tributária e quais as possibilidades de renúncia e de revogação.

Nessa exposição espera-se, além de dar fundamentos para definir o que é a isenção tributária, poder abordar alguns de seus problemas mais constantes apresentando, sempre que possível, algumas legislações que exemplifiquem o argumento além de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para situar a coincidência ou não da teoria exposta com a pragmática das decisões.

1 DEFINIÇÃO E ESTRUTURA DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO

Não se pretende iniciar esta exposição sobre a norma de isenção tributária sem antes tratar do núcleo do direito positivo. Em especial, para este objeto de estudo, a norma jurídica de tributação, átomo do direito tributário. Pretende-se neste capítulo passar a estabelecer para estes conceitos definições mais rígidas e precisas a permitir a redução de dubiedades, vagezas e esclarecer a partir de qual sistema de referência se dá o posicionamento.

Norma, em uma frase, é o resultado da vontade de um sujeito que, desejando alterar a atitude de outro sujeito, estabelece não o que é, mas como algo deve ser, como se deve agir em determinadas situações. A vontade, portanto, é sintetizada pelo *dever-ser* que relaciona proposições¹⁹ e nunca poderá ser exitosa se tiver por objeto de modificação um sem-sentido. A obrigação ou permissão de realizar o impossível e a proibição ou permissão de fazer o necessário não são abrangidas pela conduta normada porque vontades impossíveis de realização. “Não faria sentido prescrever comportamento obrigatório, proibitivo ou permissivo a alguém, se o destinatário, por força das circunstâncias, estivesse tolhido de praticar outras condutas.”²⁰

A norma, pois, é instrumento para modificar o mundo e a depender do sujeito que a estabeleça, àquele a que se direciona e a forma com que atua sobre seu descumprimento, tem-se normas religiosas, morais, éticas, sociais, políticas, jurídicas etc.. Atendo-se à pertinente neste estudo, será jurídica aquela norma cuja vontade for exterior ao sujeito que deve cumpri-la e que, concomitantemente, determine uma forma de garantir o resultado do querer mesmo contra a vontade de quem a descumpra. Ou seja, é norma jurídica aquela expressão de vontade que tem garantido seu cumprimento, ou seu equivalente, pela força, pela coerção, pela invasão do patrimônio, material ou imaterial. É motivacional de condutas²¹.

O sujeito que pode estabelecer esta norma, contudo, deve ser aquele autorizado pelo próprio direito mediante um procedimento estabelecido. O direito aparece como um sistema sintaticamente autopoietico, fechado. Não é a vontade de qualquer sujeito que pode dar gênese a uma norma jurídica. Isto porque o direito positivo, apesar de ter em seu núcleo a

¹⁹ VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003, p. 181.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 32-33.

²¹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 39.

norma jurídica, existe apenas a partir de um conjunto de normas. Uma só norma não faz direito.

Hipoteticamente, para existir o direito, tem-se, no mínimo, duas normas: uma que determine como algo deve-ser e outra que determine quem e como deve-ser garantido o cumprimento da primeira norma, ou seu equivalente. O direito, pois, só existe como um conjunto de normas jurídicas. Noberto Bobbio afirma que o direito é um ordenamento jurídico, expressão tomada como sinônimo de sistema de normas, porquanto “as normas jurídicas nunca existem sozinhas, mas sempre num contexto de normas que têm relações específicas entre si”.²²

Neste sentido, o próprio direito determina qual(is) o(s) sujeito(s) competente(s) para editar a norma jurídica e, conforme ocorre em nosso ordenamento, estabelece também um procedimento específico e adequado para esta edição. Portanto, pode-se dizer que norma jurídica é aquela produzida por sujeito competente mediante procedimento adequado.

1.1 Definição do conceito de “norma jurídica”

As palavras inevitavelmente apresentam dois predicados que dificultam a comunicação: a vaguidade e a ambiguidade. Ambiguidade é a potência que as palavras apresentam para serem usadas em mais de um sentido, o que normalmente é compreendido pelo receptor ao captar o contexto do respectivo *uso*. Exemplificando, a palavra “cabo” pode indicar o local de manuseio de uma faca, um ranque da hierarquia militar ou a intenção de dar “dar fim” a algo²³. Segundo Genaro Carrió: “o significado das palavras está na função do contexto linguístico em que aparecem e da situação humana dentro da que são usadas.”²⁴. Há aqui um problema de denotação ou extensão do termo.

Vaguidade, por sua vez, é uma característica das palavras em que o contexto tem menos relevância, porque ambos emissor e receptor reconhecem exatamente o sentido dado ao signo, mas nasce, ao contrário, da dificuldade de se determinar sua extensão. Pode-se

²² BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 185.

²³ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *cabo*.

²⁴ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 29. No original, “el significado de las palabras está en función del contexto lingüístico en que aparecen y de la situación humana dentro de la que son usadas.”

utilizar como exemplo o termo “calvo”: quantos fios de cabelo deve uma pessoa perder para ser considerada calva? A dúvida se origina em não se saber exatamente onde termina o campo de aplicação de determinada palavra. Neste caso a dificuldade está na conotação do termo ou em sua intenção. Copioso, novamente, os ensinamentos de Genaro Carrió:

[...] há casos centrais ou típicos, frente aos quais não se vacilaria em aplicar a palavras, e casos claros de exclusão a respeito de quais não se duvidaria em usá-la. Porém, no meio, há uma zona mais ou menos estendida de casos possíveis frente aos quais, quando se apresentam, não sabemos o que fazer.²⁵

Uma das formas mais eficazes para evitar estas imprecisões é a utilização de mecanismos linguísticos para reduzir ruídos na comunicação. Nos dois casos acima abordados, duas maneiras são sobremaneira exitosas: a definição do termo ou a alteração do termo por outro que garanta mais precisão ao discurso.²⁶

O termo ou palavra é o suporte físico de uma significação, é a representação de uma coisa que está no lugar de outra. Já a ideia é a significação construída a partir do suporte físico representado linguisticamente pelo termo. Ou seja, uma coisa é o termo; outra, a significação construída a partir deste termo: a ideia.

Ainda neste raciocínio, torna-se possível elaborar uma segunda distinção, qual seja a diferença entre conceito e definição. A definição é um suporte físico da significação, uma forma de intersubjetivação do conceito mediante um conjunto de termos. O conceito, por sua vez, é significação na mente do sujeito cognoscente construído a partir do conjunto de termos apresentado ou mesmo como produto da experiência.

Entre as várias utilidades da definição, uma que se destaca é a classificação. Definir uma palavra é precisar com rigor seu significado, ou seja, determinar a ideia do objeto no mundo que ela representa: “Começamos por dizer que definir uma palavra é enunciar seu significado.”²⁷ Porém os significados compreendem dois fatores: a denotação ou extensão e a conotação ou intenção. A primeira enumera, diretamente ou por meio de agrupamento de

²⁵ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 31-32. No original: “hay casos centrales o típicos, frente a los cuales nadie vacilaría en aplicar la palabra, y casos claros de exclusión respecto de los cuales nadie dudaría en no usarla. Pero en el medio hay una zona más o menos extendida de casos posibles frente a los cuales, cuando se presentan, no sabemos qué hacer.”

²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 168.

²⁷ GUIBOURG, Ricardo A.; GIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000, p. 54. No original, “Hemos comenzado por decir que definir una palabra es enunciar su significado”.

classes, os objetos que formam a denotação de uma palavra, mas não indica as características comuns que determinam o agrupamento destes objetos sob a mesma denominação da palavra a definir. A segunda, ao contrário, permite este agrupamento ao indicar as características da classe e não nomeando as subclasses.²⁸

As definições são de grande importância no estudo do direito positivo, uma vez que este é composto por enunciados prescritivos e, portanto, por linguagem. A definição, nas palavras de Tárek Moysés Moussallem, é uma “operação lógica entre dois conceitos, que consiste em indicar, por meio da linguagem, as características ‘essenciais’ ou definitórias que de reunir a linguagem do objeto – *definiens* –, para que o termo definido (outro conceito) – *definiendum* – lhe seja aplicável.”²⁹

Para estudar o direito positivo, como um conjunto de normas jurídicas, deve-se, portanto e antes de tudo, definir o conceito de norma jurídica. E já de início, ressalva-se que “norma jurídica” será doravante tomada como o resultado da interpretação dos textos jurídicos e não como a letra da lei. O direito positivo, em verdade, tem por suporte físico o conjunto de termos produzidos pelos sujeitos competentes mediante procedimentos estabelecidos. Entretanto, é a interpretação destes termos que dão à luz a norma jurídica. Eros Grau afirma que os conceitos jurídicos

[...] nos seus atos de expressão, isto é, nos seus *termos* (note-se que o conceito jurídico, *em si mesmo*, não é ato de expressão; o que tem significação é o seu *termo*, expressão do conceito), são signos, ou seja, signos de significações atribuíveis – ou não atribuíveis – a coisas, estados ou situações.³⁰

O enunciado prescritivo é um conjunto de termos postos no sistema por agente competente mediante procedimento adequado; a norma jurídica, a significação construída a partir de tal conjunto de termos. As normas jurídicas são entendidas como produto da construção interpretativa e existem no intelecto do exegeta: perfazem o papel da mensagem, ou seja, são o conteúdo da comunicação.

É o contato do intérprete com os enunciados prescritivos que, depois de interpretados, permitem a identificação da conduta regulada. A norma jurídica, pois, é a significação que

²⁸ GUIBOURG, Ricardo A.; GIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000, p. 40 et seq.

²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 39.

³⁰ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Maleiros, 2009, p. 231.

vincula o enunciado à conduta. Porém, esta significação, para apresentar um mínimo de deôntico, não pode ser construída a partir de um único enunciado do direito positivo, dificuldade amenizada pelo uso do termo “norma jurídica” em três acepções: ampla, estrita e completa.

Apresentam-se, então, alguns sentidos atribuíveis ao termo “norma jurídica” como produto da construção intelectual, todos de relevância e uso constante no decorrer deste trabalho dissertativo, e servirão de instrumento para precisar o discurso. Não há como estabelecer a definição correta, já que todas as três são úteis, uma vez estabelecidos os contextos que estão inseridos e suas funções no discurso.

1.1.1 Norma jurídica em sentido amplo

O primeiro sentido de “norma jurídica” não estabelece uma forma específica para sua construção e nasce a partir de qualquer texto legal (Constituição, medida provisória, lei ordinária, lei complementar, sentença, acórdão, ato administrativo, lançamento tributário, contrato, testamento etc.). Aqui inexistente a totalidade do comando deôntico. Este é um momento inicial e inevitável de qualquer interpretação do direito positivo.

A partir do contato com o plano da expressão, isto é, com determinados dispositivos legais, artigo, parágrafo, alínea ou inciso isolado de uma legislação, por exemplo, é possível construir um sentido normativo, ainda que incompleto. Assim, reconhecer que um tributo incidirá com determinada alíquota ou que a hipótese de incidência abrange certa situação específica são construções do intérprete que resultam em norma jurídica em sentido amplo. Situação idêntica é o resultado da interpretação do dispositivo de uma sentença judicial ou de uma cláusula em um contrato.

Já se teve a oportunidade de afirmar que a verdade como algo absoluto e imutável não é adotada neste estudo e não há nada que impeça que este seja o sentido adotado pelo jurista. Não parece, todavia, que seja o mais adequado para construir, especificamente, o conceito de direito como um conjunto de normas jurídicas. Há, contudo, oportunidades em que esta acepção de norma é bastante útil e permitirá isolar certos componentes do direito que facilitarão sobremodo seu estudo, como será adiante observado.

1.1.2 Norma jurídica em sentido estrito

O intérprete, após travar contato com vários enunciados prescritivos, pode construir uma estrutura lógica, chamada hipotético-condicional, que interliga este plexo de normas em sentido amplo. Essa estrutura autoriza reconhecer a regulação de uma conduta de maneira efetiva e uniforme em todo o ordenamento³¹. Assim, toda construção normativa jurídica leva à estrutura lógica do condicional, sob pena de não se estabelecer um efetivo comando e não haver, por conseguinte, possibilidades de se regular uma conduta. Trata-se de um mínimo deôntico que apresenta certas características, como a necessidade de determinar qual a conduta regulada, quem pode exigir algo, de quem se pode exigir, o que pode ser exigido etc.. Enunciados prescritivos individualmente considerados podem se apresentar como elementos capazes de ajudar na construção de uma ou de algumas destas características, porém, dificilmente de todas em concomitância, principalmente quando se leva em consideração a necessidade de estabelecer relações de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas em sentido estrito, o que impele conformação de sentido.

Simbolicamente pode-se expressar essa estrutura lógica da seguinte forma: $H \rightarrow C$, isto é, dada a hipótese, então deve ser necessariamente o consequente.³² Juridicamente, a hipótese (H) sempre contém ou a descrição conotativa de classe de notas que permitem identificar um fato jurídico a partir de uma ocorrência no mundo fenomênico ou a descrição deste fato efetivamente ocorrido no tempo e no espaço. O consequente (C) desta norma será sempre uma relação abstrata ou concreta entre dois ou mais sujeitos determinados ou determináveis, relacionados por um dos três modais deôntico, isto é, um dever-ser modalizado em obrigatório (O), proibido (V) ou permitido (P). A conexão destas duas proposições, sempre, será realizada pela implicação ou causalidade jurídica (\rightarrow), chamada de dever-ser neutro.

A estrutura hipotético-condicional da norma não é construída por exigência do legislador, não consta expressamente no ordenamento jurídico, mas é uma formalização lógica aplicável a toda e qualquer lei natural ou normativa que não se apresenta nos enunciados, mas se dá anteriormente ao processo de geração de sentido. A partir desta estrutura lógica, possibilita-se organizar todo o direito positivo em um plexo de normas

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 658.

³² ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBORG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 56 et seq.

jurídicas reguladoras de condutas específicas e, portanto, atinge-se um dos fins do direito como sistema de organização social. A interpretação dos textos jurídicos levam, inevitavelmente, a estabelecer uma relação entre duas proposições em que uma trata da ocorrência no mundo social e outra dos efeitos perquiridos, juridicamente, com a efetivação daquela.

Este uso é extremamente útil para o desenvolvimento do direito e também será, inclusive, um dos sentidos mais comuns nesta dissertação. Todavia, ainda não parece ser suficiente para a definição de direito como conjunto de normas jurídicas que buscam regular condutas intersubjetivas, uma vez que não o diferencia de outros sistemas normativos, como o social, o moral etc..

1.1.3 Norma jurídica em sentido completo: normas primária e secundária

O problema em estancar o raciocínio no ponto acima é não conseguir diferenciar o sistema jurídico de outros sistemas normativos. E um dos fatores mais relevantes para estabelecer esta distinção é o caráter sancionatório externo do direito, independentemente da vontade do sancionado. Juridicamente, é irrelevante se o descumpridor da conduta não concorda com a forma como a conduta é regulada no direito positivo. Aqui, utiliza-se sanção no sentido de norma jurídica em sentido estrito que permite ao titular de direito subjetivo lesado, procurar a Jurisdição para garantir o cumprimento da conduta ou seu equivalente.

Na norma jurídica completa, portanto, tem-se a formalização em juízos hipotético-condicionais de *duas* proposições estruturalmente idênticas, mas em relação-de-ordem não simétrica, que representam, respectivamente, as normas primária e secundária³³. A norma jurídica primária contém a previsão ou o relato de um fato ao qual prescreve uma conduta, ou sua previsão, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, pela qual um sujeito tem o direito de exigir de outro sujeito o seu cumprimento. A norma secundária, por sua vez, é a previsão ou efetivação constante do sistema para que, no caso de não observância da norma primária, o sujeito lesado possa levar o litígio ao agente competente, com jurisdição, para garantir o cumprimento da norma primária e restabelecer o equilíbrio do sistema. É passível de ser simbolizada da seguinte forma: $(H' \rightarrow S'R_d'S'') \vee (-C' \rightarrow S'R_d''S''')$ ³⁴. Isto é, dada a

³³ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

³⁴ $(S'R_d'S'') \equiv C'$

hipótese linha, então deve ser a relação entre dois sujeitos-de-direito modalizado por um obrigatório, proibido ou permitido; dado o descumprimento da conduta linha ($S'R_d'S''$), então deve ser a relação do sujeito ativo com o Estado-juiz, na qual este tem a obrigação de prestar a tutela. O conectivo “v” (ou includente) indica que se a primeira ocorrer não se aplica a segunda e se a segunda ocorrer, a primeira não foi observada; ainda, permite dizer que ambas as normas são válidas no sistema, conforme sustenta Lourival Vilanova.³⁵

Lembra-se que esta estrutura lógica normativa não é, em si, uma norma jurídica, pois estabelece pouquíssimo teor semântico ao voltar-se especificamente para determinar a relação entre determinadas constantes e variantes preestabelecidas. Trata-se meramente de uma proposta de como deve ser estruturada a norma no intelecto do intérprete, porque quase vazia de semântico enquanto simbolizada. A norma jurídica, já se viu, é o resultado do percurso gerador de sentido que tem nos textos legais seu suporte físico que preenchem de conteúdo semântico estas variantes.

A norma primária se confunde com aquilo que alguns doutrinadores chamam de norma de direito material, enquanto a norma secundária seria a norma processual. Aquela regula as condutas humanas no mundo social, ao passo que a última estabelece relações dos indivíduos com o Estado-juiz a fim de que as primeiras normas sejam garantidas, mesmo que forçosamente, sancionando o violador do direito.³⁶

Falar em norma jurídica sem sanção apenas nos parece possível ao toma-la em seu sentido amplo ou estrito ou, de outra forma, ao atribuir-se um sentido mais angusto de sanção, como penalidade, por exemplo. Mas o direito positivo, como sistema aqui idealizado, inexistente sem a possibilidade de um órgão competente para garantir as condutas previstas, ou seja, impedir a autotutela e substituir as partes no julgamento do conflito – ao que se dá o nome de jurisdição e que é realizada pelo Estado-juiz.

Carlos Alberto Carmona afirma que o legislador optou por dar à arbitragem natureza jurídica de jurisdição³⁷. Aos árbitros, no entanto, não é concedida a competência para exigir e forçar o cumprimento da decisão estabelecida; sendo este um dos elementos necessários para

³⁵ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 117 et seq.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 34.

³⁷ CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. 3. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Atlas, 2009, p. 26. No mesmo sentido, Cândido Rangel Dinamarco afirma ser parajurisdicional a atividade exercida pelo árbitro (*Instituições de Direito Processual Civil*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 126).

se falar em Jurisdição como critério diferenciador do direito para os demais sistemas normativos, há quem fale em jurisdição limitada.³⁸ Pode-se dizer, sem maiores confusões, que a arbitragem compõe a jurisdição porque seu *decisum* não é passível de revisão meritória pelo Judiciário e serve para construir a norma secundária.³⁹

Não obstante ter-se a norma completa como um pressuposto necessário para a análise do direito, uma abordagem analítica pode exigir o estudo de certas partes de um todo. Apesar deste “todo” não ser inseparável, não raro recomenda-se a redução do objeto de estudo para uma melhor abordagem científica a permitir reduções de complexidades. É por essas razões que se repisa: não há apenas uma teoria correta, verdade absoluta ou ponto de referência correto. De acordo com as premissas adotadas como método de aproximação do direito positivo, o constructivismo lógico-semântico, prefere-se, escolhe-se, determinado ponto de vista, que não é o único, mas aquele que se entende como mais apropriado por afinidade. O importante, destarte, é esclarecer e manter coerência com o uso do termo “norma jurídica” adotado.

Portanto, norma jurídica em sentido completo põe-se como algo necessário ao sistema jurídico. Sem uma norma que estabeleça condutas e outra que garanta o cumprimento destas condutas, coercitivamente, não há o direito. Por outro lado, torna-se desnecessário e até custoso esmiuçar o direito, para os fins deste estudo, a ponto de adentrar nas especificidades normas primária e secundária.

Norma jurídica, destarte, será adotada nestas três acepções diversas, ao que sempre será determinada sua qualificação como “ampla”, “estrita” ou “completa”. Neste sentido, no contexto de definir o direito positivo, põe-se este como o conjunto de normas jurídicas completas que se voltam à regulação e ao cumprimento de condutas intersubjetivas.

Ademais, a partir das acepções postas, com o único objetivo de facilitar a aproximação destas figuras jurídicas, parece ser mais simples e coerente estudar as normas de tributação como normas jurídicas em sentido estrito e as isenções tributárias como normas jurídicas em sentido amplo. À primeira vista, pode parecer imprecisa esta abordagem, porém se espera no decorrer do estudo expor as razões que fundamentam esta conclusão.

³⁸ Selma Lemes sustenta que os “árbitros têm jurisdição limitada ao caso sob exame (poder de dizer o direito), mas não têm império (emprego da força) inerente à toga” (*Arbitragem na Administração Pública: Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 59).

³⁹ Cf. VALENÇA FILHO, Clávio de Melo. *Poder Judiciário e Sentença Arbitral*. 3ª tir. Curitiba: Juruá, 2004, p. 46 et seq.

1.2 Processo de construção de sentido das normas jurídicas

O processo de construção de sentido parte dos textos legais para se atingir o sistema jurídico como um conjunto de normas. O único elemento intersubjetivo do direito são os enunciados. A interpretação destes, todavia, pode ser a mais variada e, portanto, é no intersubjetivo que se deve iniciar a interpretação.

De início, ressalta-se que a técnica utilizada para realizar a análise do processo interpretativo, neste caso, é a desintegração e não a classificação, ou seja, cada parte não sobrevive individualmente, formam um todo inseparável em razão da dependência. É uma análise que facilita a abordagem e construção normativa, por isso distingue-se da classificação. Falar de cada um destes “sistemas” é apenas utilizar-se da abstração isoladora com fins de aproximação cognoscente.

O plano da expressão (S_1) é constituído pelos enunciados enquanto conjuntos de letras que formam palavras, palavras que formam frases e períodos; termos enquanto suportes físicos. É o olhar para a tinta no papel, as cores no monitor, e reconhecer signos. São encontrados em todos os documentos legais, como constituição, leis, sentenças, acórdão, decretos, instruções normativas, contratos, testamentos.

O segundo plano (S_2) é o do conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos. Consubstancia-se na análise semântica dos termos, mediante a qual se constrói a ideia, a significação individual daquelas palavras em conjunto, construindo-se as proposições referentes aos enunciados prescritivos jurídicos, ou seja, de artigos, incisos, parágrafos e alíneas constantes do texto legal. Constrói-se a norma em sentido amplo. “Saímos, pois, do plano da literalidade textual, seguindo no decurso de formação da nossa espiral hermenêutica, para ingressarmos no plano do conteúdo, isto é, na visualização do contexto do texto em que primeiramente lançamos os olhos.”⁴⁰

O plano seguinte (S_3) implica a criação das normas jurídicas em seu sentido mais estrito. O estudo realizado no plano S_2 permite a conjugação de várias normas em sentido amplo para, neste momento, realizar a estruturação das proposições jurídicas na forma lógica hipotético-condicional.

⁴⁰ BRAGHETTA, Daniela. *Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 51.

O último plano (S₄) estabelece a organização das várias normas construídas em vínculos de coordenação e subordinação. Normas produzidas no plano S₃ podem sofrer profundas alterações em suas significações como consequência de estarem subordinadas a outras normas, nas quais se busca o fundamento de validade. É neste plano que se estabelece o sistema, forma maior de estrutura do pensamento. Porém não é aqui que termina o processo de construção de sentido, argui o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Muito bem. Cumpridas todas essas diligências, poderá o intérprete dizer que construiu o sentido da norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-lo em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S₁. Caso não seja, terá igualmente de exarar-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S₃, voltará o subconjunto S₁, nele consignando a marca física de sua construção exegética.⁴¹

Percebe-se mais uma vez a diferença entre o plano do direito positivo e da dogmática, um a produzir enunciados prescritivos e o outro a editar enunciados descritivos. Ambos, contudo, partem sempre da análise de enunciados prescritivos e a realizar a construção de sentido mediante os mesmos quatro subsistemas.

1.3 Validade (juridicidade), vigência e eficácia

O sistema de direito positivo é um conjunto de normas jurídicas. Mas o que determina que uma norma é jurídica? A existência da norma secundária, a estabelecer uma obrigação ao Estado-juiz para solucionar um conflito de interesses resultante da discordância sobre ou o descumprimento de uma norma primária. Apresentado o direito como um sistema, ele próprio determina sua produção e é tomado como autopoietico. A norma, pois, é jurídica se for produzida de acordo com as normas de competência. Juridicidade da norma passa a ser usada como sinônimo de validade.

Neste sentido, a norma N' é jurídica, é válida, quando mantém relação de pertinência com um determinado sistema S'. É neste sentido que o sistema jurídico regula aquilo que lhe pertence ou não, ou seja, é o próprio ordenamento que determina se a norma N' é válida. Sua

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 87.

invalidez impõe sua não juridicidade e, conseqüentemente, implica sua inexistência em determinado sistema S'. Ao jurista basta o cotejo entre as normas de produção normativa (norma de competência) e a norma que se pretende observar válida ou não válida: se for pertinente ao sistema (ato de fala com procedimento completo realizado por autoridade competente, de acordo com a teoria das fontes do direito) a norma será válida.

Destarte, validade não é qualidade de norma, mas a relação desta com o ordenamento: várias normas determinam os agentes competentes e os procedimentos corretos para que uma norma seja produzida. Se esta estiver em acordo com as normas de competência, então existirá/será-válida; senão, não-existirá/será-inválida.

Sintaticamente, todo sistema apresenta formas de construção e transformação. São as regras de inferência que permitem transitar, validamente, de uma fórmula para outra, mantendo-se dentro do sistema. É assim que se juridiciza novas relações do mundo social, se altera as relações de fatos já juridicizados ou, por outro lado, se desjuridicizam-nos: é o que se chama de duplo ingresso, melhor explicado por Fabiana Del Padre Tomé:

Esse duplo ingresso opera-se do seguinte modo: o sistema jurídico sai do lado interno da forma e vai até o lado externo – sistema social – para buscar uma comunicação que deseja disciplinar, trazendo-a de volta ao interior da forma, para dar-lhe tratamento segundo seu código, que é lícito/ilícito.⁴²

Já a vigência é efetivamente a propriedade que algumas normas jurídicas possuem, a força para regular, disciplinar, reger as condutas inter-humanas. Pode ser plena, quando atua sobre eventos que aconteceram anteriormente e eventos que venham a acontecer, isto é, na teoria de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁴³, ainda mantém seu “vigor”, ou parcial, se mantiver o vigor apenas para os eventos já ocorridos, sem atingir aqueles relatos que remetam a acontecimentos que se deram após algum momento estipulado.

Existência e validade se confundem do ponto de vista do participante do direito (intérprete autêntico, para falarmos com Kelsen). Assim, a norma N' é válida/existente se mantiver relação de pertinência com um determinado sistema S'; quando produzida por agente competente mediante procedimento adequado. Vigência é a propriedade que algumas normas jurídicas possuem, é a força da lei para regular, disciplinar, reger as condutas inter-

⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 47.

⁴³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 170.

humanas.

A eficácia no direito pode ser estudada sob dois vieses intrasistemáticos: o jurídico e o técnico. O primeiro é a característica do *fato jurídico* implicar o *fato relacional*, ou seja, é a propriedade que sintetiza a vontade contida na norma, o dever-ser. O fato, só é jurídico, porque implica uma consequência no mundo jurídico que não se daria não fosse a previsão geral e abstrata jurídica. Eficácia jurídica é a causalidade jurídica, a irradiação dos efeitos jurídicos face à constituição do fato no mundo do direito positivo. Ocorre sempre que um fato é relatado em linguagem competente em razão da força da causalidade normativo-jurídica. É, conseqüentemente, qualidade de fatos jurídicos e não de normas jurídicas.

O segundo é a capacidade da norma de juridicizar eventos ocorridos: além da força para regular (vigência), efetivamente, no caso concreto, regula-o. Confunde-se, pois, com a aplicação. Uma norma aplicada é uma norma a manifestar eficácia técnica. Quando uma norma não possui eficácia técnica, diz-se ineficaz. A ineficácia técnica pode ser *semântica*, pela impossibilidade material de realizar seu relato, como a impossibilidade de produção de provas e, conseqüente, de sua aplicação, ou *sintática*, quando outra norma jurídica impede sua aplicação, como a resolução do Senado Federal em decorrência de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, ou há a necessidade de produção de outra norma que a regulamente e que ainda não tenha sido editada.

Observe-se que a ineficácia técnica sintática impede a transição do subsistema S_2 para o subsistema S_3 , ou seja, da proposição jurídica isolada (normas jurídicas em sentido amplo) para a construção da norma jurídica em sentido estrito na estrutura lógica do condicional. A ineficácia técnica sintática não é caso de revogação de normas, apenas a impossibilidade de construção de uma norma em razão de outra. Isso será melhor explanado nos capítulos quatro e cinco adiante.

Há uma forma extrasistemática de observar a eficácia no direito. A chamada eficácia social que reflete o cumprimento, a obediência, das normas pelos seus destinatários. É de índole sociológica, de Sociologia do Direito, e, conseqüentemente, não interessa à Dogmática Jurídica. A norma permanece válida e vigente, mesmo que socialmente ineficaz.

1.4 Normas jurídicas gerais, abstratas, individuais e concretas: uma classificação das proposições jurídicas

As normas jurídicas em sentido estrito, seja primária ou secundária, terão sempre um antecedente e um conseqüente. A partir desta conclusão, Norberto Bobbio reconheceu quatro características passíveis de serem encontradas na norma jurídica, duas no antecedente e duas no conseqüente, que autorizariam uma classificação normativa importante. Segundo o autor italiano, pode-se encontrar no antecedente da norma jurídica uma ocorrência, hipotética ou concreta, do mundo social⁴⁴. Isto é, a norma jurídica pode conter a previsão de algo possível de ocorrer no mundo ou a verificação de que esta previsão concretamente se deu no tempo e no espaço. Assim, o antecedente da norma jurídica em sentido estrito por ser classificado em abstrato ou concreto. Será abstrato quando contiver uma proposição conotativa de uma ocorrência e será concreto quando, ao contrário, a proposição for denotativa.

Já o conseqüente de uma norma jurídica, ainda de acordo com o professor de Turim, pode ser geral ou individual. Isso porque nele há o estabelecimento de uma conduta e de quem deve cumpri-la. O conseqüente também é uma proposição e, portanto, pode apresentar teor conotativo e denotativo. No primeiro caso, ao determinar as propriedades para se reconhecer qual a conduta que deve ser realizada e as pessoas a ela subordinados, a norma será geral; no segundo, ao se constituir especificamente as pessoas que devem cumprir e exigir a conduta já especificada, tem-se a norma individual.

As proposições jurídicas, do antecedente ou do conseqüente, destarte, podem tanto estabelecer conotativamente os critérios para se reconhecer certos fatos, pessoas e condutas, como podem determinar denotativamente os elementos que se subsomem àqueles critérios ao prescreverem fatos, pessoas e condutas. Para facilitar a comunicação, dão-se nomes diferentes para esses critérios ou elementos normativos: chamam-se de abstrato ou concreto o antecedente e geral ou individual o conseqüente.

Observa-se, pois, que esta não é exatamente uma classificação da norma jurídica em sentido estrito, mas das proposições, antecedente e conseqüente, que a compõem. Assim, as proposições-antecedente e as proposições-conseqüente podem ser classificadas em conotativas ou denotativas. O resultado desta classificação é a combinação de dois critérios

⁴⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 171 et seq.

distintos que permite a construção de quatro tipos de normas jurídicas em sentido estrito: i) geral e abstrata; ii) individual e abstrata; iii) geral e concreta; e iv) individual e concreta.

Lembrando que as normas jurídicas entram no ordenamento aos pares, ou seja, existem as normas introdutoras de normas – veículos introdutores – e as normas introduzidas, podem-se oferecer alguns exemplos para esclarecer os quatro tipos estabelecidos. Em um documento normativo pode-se identificar diferentes espécies de enunciados: “(1) a *enunciação-enunciada*, que é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância da enunciação e o (2) o [sic] *enunciado-enunciado*, que é a seqüência enunciada desprovida de marcas de enunciação.”⁴⁵.

A norma construída a partir da enunciação-enunciada, chamada também de norma introdutora de normas ou veículo introdutor de normas, é geral e concreta, pois se trata do reconhecimento de que algo efetivamente ocorreu (o próprio veículo introdutor foi editado) e dirige-se a todos os sujeitos que se encontrem no Brasil, nos Estados-membro, no Distrito Federal ou nos Municípios, a depender do âmbito de vigência. As normas construídas a partir dos enunciados-enunciados, no entanto, são as normas introduzidas, que podem ser gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas.

O enunciado prescritivo produzido pelo poder legislativo em sua função típica é provavelmente o caso mais significativo de norma jurídica geral e abstrata ao estabelecer que, para determinada ocorrência hipoteticamente prevista, alguém ou algumas pessoas não identificadas, mas identificáveis depois de ocorrida, devem cumprir certa conduta. A súmula vinculante também se encaixa nesta classificação.

A resposta à consulta fiscal é um caso comum de normas individuais e abstratas. Nela, a autoridade fiscal competente reconhece que, nos eventos com determinadas características, as pessoas participantes da consulta – o contribuinte que solicitou e o fisco que a responde – devem agir de maneira específica. Determinam-se, pois, as pessoas e a conduta sem estabelecer uma ocorrência concreta no tempo e no espaço.

Por fim, as normas individuais e concretas relatam um evento que efetivamente se reconhece como ocorrido no tempo e no espaço decorrente do qual se imputa uma relação entre sujeitos determinados e vinculados por uma conduta em que um tem direito subjetivo e o outro possui dever jurídico, com uma prestação especificada, características que o lançamento tributário invariavelmente apresenta.

⁴⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

1.5 Normas de estrutura e normas de conduta *stricto sensu*

Uma segunda classificação tem por objeto o tipo de conduta que é regulada na norma jurídica em sentido estrito ao observar se estão voltadas às condutas humanas ou ao tratamento e conformação de outras normas. Assim, as normas de estruturas objetivam regular a conduta do agente competente para a produção de novas normas jurídicas e são normas sobre normas. Os exemplos mais consistentes de normas de estrutura são as normas de competência e normas de processo. Já as normas de comportamento juridicizam condutas intersubjetivas sem atentar para a produção de outras normas e exaurem assim seus propósitos de regulação, *v.g.* as normas jurídicas instituidoras de tributos e as normas relativas aos deveres instrumentais. Nas palavras de José Artur Lima Gonçalves:

As normas jurídicas, quanto à função que desempenham dentro do sistema de normas, classificam-se em normas de estrutura e normas de conduta. As normas de estrutura são aquelas que dizem respeito à atribuição de competências, ao método de produção de outras normas e à forma de organização e relacionamento das normas jurídicas entre si, ao passo que as de conduta são as que contêm prescrições dirigidas ao comportamento humano.⁴⁶

Todavia, se o direito positivo se apresenta como um conjunto de normas jurídicas voltadas a regular condutas intersubjetivas parece contraditório falar em normas jurídicas que não sejam de conduta. Isto é, se a norma é jurídica, então tem que prescrever condutas intersubjetivas, mas como a norma de estrutura não prescreve sobre conduta, não pode ser jurídica. A perplexidade se resolve ao explicitar que, em verdade, tanto a norma de estrutura quanto a norma de conduta efetivamente regulam condutas, *i.e.*, estabelecem o comportamento intersubjetivo que o legislador entendeu por juridicizar, regulando-o com um de seus modais (O, V, P). A diferença consiste tão-somente no tipo de conduta a ser regulada. José Souto Maior Borges explicita contundentemente a inadequação:

a norma de conduta *lato sensu* é um gênero que inclui as normas de conduta *stricto sensu* (as que regulam *diretamente* a conduta humana) e normas de estrutura (as que regulam *indiretamente* a conduta humana). Pretender que a norma de estrutura tem função diversa é incorrer em equívoco capital.⁴⁷

⁴⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imunidade do Livro Eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 122.

⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 380.

Apesar da impropriedade *terminológica*, a classificação demonstra-se extremamente útil para a abordagem do direito posto e pode ser utilizada com o comedimento da ressalva acima ao reconhecer-se que ambas estão voltadas para a conduta humana. Porém enquanto uma espécie tem por objeto imediato, em função metalinguística dentro do mesmo contexto, tratar da produção, forma de organização e relacionamento das normas jurídicas entre si, a outra espécie, em que o direito positivo volta-se para o mundo social, tornando-se metalinguagem de linguagem objeto com níveis de discursos diversos, trata diretamente da conduta humana, sem especificar nova produção normativa.

Ainda, há quem estabeleça um terceiro critério para a classificação das normas de acordo com o tipo de conduta regulada, qual seja a produção de uma norma que modifica ou extingue outra norma, denominada de norma de revisão sistêmica por Tárek Moysés Moussallem:

(1) Quando a aplicação da norma N_1 tiver como efeito imediato e mediato regular uma conduta C , chamaremos N_1 de *norma de conduta*; e (2) quando a aplicação de uma norma N_1 tiver como objetivo imediato regular uma conduta C para mediadamente produzir uma norma N_2 , chamaremos N_1 de *norma de produção normativa*; (3) quando a aplicação de uma norma N_1 tiver como escopo principal não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma N_2 , estaremos diante de uma revisão do sistema do direito positivo e passaremos a designá-la *norma de revisão sistêmica*. Nesta, o efeito imediato é a norma N_2 , a conduta é o efeito mediato.⁴⁸

As normas de revisão sistêmica, contudo, não se enquadram na definição do conceito de norma jurídica em sentido estrito: são normas em sentido amplo. Não obstante, mantêm extrema importância para o tratamento do direito, principalmente no estudo da revogação de normas⁴⁹. Pode-se, pois, falar de normas de conduta e normas de estrutura ou de produção normativa, entendendo-se as normas de revisão sistêmica como normas em sentido amplo que permitem o reconhecimento dos enunciados prescritivos que devem servir de suporte físico para a construção de normas jurídicas em sentido estrito, sejam elas de conduta ou de estrutura.

⁴⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 77.

⁴⁹ Ainda segundo Tárek Moysés Moussallem, “Afigura-se impossível à revogação existir como norma jurídica em sentido estrito (na estrutura lógico-sintática do condicional), haja vista que não se refere à conduta humana. Dessa forma, por não se dirigir à conduta humana, a regra revogatória não é susceptível de ser reconduzida à norma jurídica entendida de acordo com a concepção hilética.” (*Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 176-177).

1.6 Incidência de normas e aplicação do direito

Um dos pontos mais relevantes para o estudo de um objeto é declarar o sistema de referência adotado e manter-se nele rigidamente ou informar quando não o fizer. Muitas divergências ocorrem quando dois sujeitos tratam do mesmo objeto de posições diferentes e conflitantes, sem contudo darem-se conta disso. “Sem sistema de referência, conhecimento é desconhecimento”⁵⁰.

Interpretar o direito positivo, em princípio, pode ser feito sob dois pontos de referência distintos: o do observador e o dos participantes. O primeiro é realizado pelos cientistas do direito ao analisar os enunciados prescritivos e relacioná-los a significados com fins a determinar de que forma está regulada uma conduta: descreve-se o objeto externamente. O segundo é adotado pelos sujeitos internos do sistema, isto é, pelos agentes competentes que analisam enunciados prescritivos para atuar conforme seus mandamentos ou resolver conflitos concretamente.⁵¹

Realizar o ato de interpretar é buscar conhecimento e reduzir complexidades, mas há uma relevante distinção nos referidos sistemas de referência que se consubstancia na função dos enunciados produzidos pelos seus agentes. Quando objetivada pelo observador, ter-se-á enunciados descritivos que buscam racionalizar o sistema, ou seja, resulta em doutrina e não obrigam; se for realizada pelo participante, no entanto, a consequência será a produção de novos enunciados prescritivos que efetivamente regem condutas e obrigam: é novo direito positivo. No primeiro caso, interpretar não é aplicar; no segundo, interpretar implica aplicar.

É de salientar que, nesta dissertação, se incluí no sistema de referência dos participantes o legislador em sentido amplo, o que abarca tanto os atos do Poder Legislativo, quanto os atos dos Poderes Judiciário e Executivo, bem como o dos particulares quando assim autorizado por lei. O direito é feito para regular condutas intersubjetivas e exige a interpretação por aqueles que não participam do Estado, pois estão inclusos no sistema jurídico, não raro sendo competentes para criar normas. O particular também interpreta os enunciados prescritivos para produzir novos enunciados prescritivos ao firmar contratos,

⁵⁰ TELLES JÚNIOR, Gofredo. *Direito Quântico*. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 289.

⁵¹ “Os participantes seriam órgãos do sistema de direito positivo que interpretam e aplicam normas, produzindo, assim, mais normas. Esses sujeitos positivam suas interpretações. Já os observadores, diversamente, expõem aquilo que entendem da leitura dos textos legais. Fixam conceitos, classificações e sugerem como deve ser entendida uma norma. Ao fazer isso, produzem doutrina, ciência jurídica, não direito positivo.” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128).

expedir declarações unilaterais de vontade e expedir “lançamentos tributários por homologação”. Paulo de Barros Carvalho, especificamente ao tratar do “lançamento por homologação” sustenta que “em substância nenhuma diferença existe, *como atividade*, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular”⁵².

Dessarte, produzem enunciados prescritivos não apenas o Poder Legislativo ao expedir leis gerais e abstratas, mas também o Poder Executivo com seus decretos e instruções normativas, o Poder Judiciário mediante decisões interlocutórias, sentenças e acórdãos, e o particular ao realizar condutas de acordo com procedimentos estabelecidos pelo direito, como contratos e testamentos.⁵³

Doravante utilizar-se-á a expressão ‘intérprete’ apenas para nos referir àquele sujeito cognoscente que se situa *dentro* do sistema, cujo produto de sua enunciação são novos enunciados prescritivos. Isto porque, tecendo comentário a partir do sistema de referência do *observador*, interpretar não resulta em aplicação do direito, pois seu produto enunciativo é meramente descritivo. Não obstante servir de fundamento para enunciados prescritivos, principalmente no Poder Judiciário, doutrina ou opinião jurídica não é direito positivo, não obriga.

Ao manter-se no sistema de referência do *participante* do direito positivo, pode-se falar da equivalência entre interpretação e aplicação. É neste sentido que Paulo de Barros Carvalho afirma a equivalência entre a incidência jurídica e a aplicação do direito: “Aplicação é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual.”⁵⁴. No mesmo sentido, Eros Roberto Grau afirma que “A separação em duas etapas – de *interpretação e aplicação* – decorre da equivocada concepção da primeira como mera operação de subsunção”⁵⁵.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 287.

⁵³ “Sob o ponto de vista da classificação das normas jurídicas, a generalidade não é mais vista como caráter essencial, isto é, as normas jurídicas também podem ser individuais. Daí que a lei não se confunde com a norma, a sentença é espécie de norma jurídica e o julgador cria e aplica o direito simultaneamente, assim como o legislador, num processo de criação-aplicação normativa que vai até a norma fundamental de Kelsen, que é ideal e pressuposta para impedir o regresso ao infinito. Como há várias decisões justas possíveis e a interpretação é sempre necessária, alguma ambiguidade e vagueza toda lei terá.” (ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 87).

⁵⁴ CARVALHO, op. cit., p. 255.

⁵⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Maleiros, 2009, p. 92.

Há, contudo, uma divergência a ser pontuada. É usual, nesta corrente que entende a equivalência de interpretação e aplicação, que se fale da interpretação autêntica kelseniana⁵⁶, segundo a qual caberia tão-somente ao Judiciário o direito de interpretar o direito e aplicar a lei. O paradigma é relevante pela consciência de que as normas produzidas pelo particular, ou, mais abrangente, pelo Estado-não-juiz, oferece pouca segurança, em razão de um alto grau de modificabilidade. Diz-se: “Quando os indivíduos querem observar uma norma que regule sua conduta, devem *fazer uma escolha*; mas essa escolha *não é autêntica*, isto é, *não cria direito* – não é vinculante para o órgão que aplica essa norma jurídica”⁵⁷ porque “se as normas nascem da interpretação, também esses intérpretes, *não-autênticos*, *produzem* normas (...) Não obstante, unicamente o intérprete autêntico cria direito, no sentido de definir normas de decisão”⁵⁸.

Não é essa, contudo, a posição que se adota aqui. Entende-se que o direito positivo pode escolher características contidas em sujeitos fora do Estado e, assim, atribuir-lhes competência para constituir fatos e criar relações que serão jurídicos porque determinados pelo e conforme o direito: serão, pois, normas. Luciano Amaro bem assevera que a “*aplicação da lei* (isto é, o enquadramento de um fato concreto no comando legal que lhe corresponda), seja ela feita pela autoridade administrativa, pelo julgador, ou pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária, supõe que a lei seja interpretada”⁵⁹.

Diferente são as descrições dos enunciados prescritivos realizados por quem não está participando do sistema, mas fazem Ciência do Direito ou simplesmente comentam o direito. Estes são realmente observadores e interpretam fora do direito: não aplicam nenhuma norma; descrevem-na.

A distinção de interpretação autêntica e não-autêntica pode apresentar uma relevância didática para separar a norma produzida pelo Estado-juiz (norma de decisão) e aquela produzida pelo não-Estado-juiz. Classificação que se pode utilizar neste estudo se afirmar-se autêntica aquela interpretação (aplicação) realizada por qualquer participante. Assim, as considerações tecidas neste estudo são, indubitavelmente, não-autênticas ao se limitar a descrever o direito: está fora do sistema jurídico positivo.

⁵⁶ Segundo Hans Kelsen “Da interpretação através de um órgão aplicador do Direito distingue-se toda e qualquer outra interpretação pelo fato de não ser autêntica, isto é, pelo fato de não criar Direito.” (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 395).

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Maleiros, 2009, p. 96.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 90.

⁵⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 205.

Retome-se o argumento da equivalência entre interpretação e aplicação acima a partir da referência da posição do participante. Interpreta-se o direito positivo e constroem-se normas jurídicas em sentido estrito que estão em relação de coordenação e subordinação ao que se atinge o sistema jurídico posto. Uma vez verificado no mundo fenomênico, pelo agente competente, uma ocorrência à qual se pode atribuir os predicados previstos conotativamente no sistema jurídico por ele construído, produz-se o relato deste evento – o fato jurídico – e atribui-se-lhe a consequência prevista – a relação jurídica.

O ato de voltar-se para o mundo fenomênico para reconhecer e colher as características determinadas pelo direito positivo e, em consequência, relatá-las para constituir a relação jurídica é aplicar o direito. Todavia, essa aplicação só pode ocorrer pelo reconhecimento de que a ocorrência contém predicados previstos no direito, e esta verificação apenas dá-se mediante um processo chamado de incidência.

A incidência é um processo lógico e apresenta três operações, duas de subsunção e uma de implicação. Em outras palavras, trata-se de um processo de inclusão de classes que são conectadas pela imputação jurídica, o que permite, ao fim e ao cabo, a tradução do mundo social para o mundo jurídico.

Lembre-se que o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas em sentido estrito podem ser tomados como duas classes. Essas classes podem ser definidas conotativa ou denotativamente. Vê-se que se a definição for conotativa, é possível ter um antecedente abstrato ou um conseqüente geral, ao passo que se for denotativa, o antecedente pode ser concreto e o conseqüente individual.

A inclusão de classes, então, se dá pelo reconhecimento de que um elemento preencheu perfeitamente as características de uma classe: percebe-se que este elemento é um elemento da classe. Não se exige que seja necessariamente um elemento, pois pode ser também uma subclasse. Uma classe que contém as características de outra classe, nesta está incluída, e, portanto, é uma subclasse. Inclusive, o próprio elemento pode ser definido como uma classe unitária e, conseqüentemente, seu ato de inclusão em uma classe autoriza sua definição como subclasse. Este ato lógico de inclusão de classes é o que se chama de subsunção: à inclusão de uma proposição jurídica em outra proposição jurídica, seja a do antecedente ou do conseqüente, dá-se o nome de subsunção.

Pode, portanto, haver a subsunção de um antecedente abstrato ou concreto a outro antecedente abstrato e de um conseqüente individual ou geral a outro conseqüente geral. Em

outras palavras, é logicamente possível que de normas gerais e abstratas sejam subsumidas normas gerais e abstratas, individuais e abstratas, gerais e concretas e individuais e concretas; de normas individuais e abstratas sejam subsumidas normas individuais e abstratas e normas individuais e concretas; e de normas gerais e concretas sejam subsumidas normas gerais e concretas e normas individuais e concretas.

A subsunção das classes do antecedente e do conseqüente é relacionada pelo dever-ser neutro que realiza a imputação jurídica e determina a vontade do aplicador do direito em impor o conseqüente em razão do antecedente. Ou seja, o elemento sintático que realiza a ligação das proposições antecedente e conseqüente de uma norma jurídica em sentido estrito é o dever-ser interproposicional. Esse elemento sintático está presente tanto nas normas mais conotativas quanto naquelas mais denotativas. E sempre que há a subsunção das proposições jurídicas, este elemento também é subsumido para estabelecer a relação do antecedente com o conseqüente, o que impõe a estrutura do condicional. A imputação ou causalidade jurídica é o vínculo lógico que se estabelece entre estas proposições.

Este processo de inclusão de classes é tão importante ao direito porque estabelece o fundamento de validade das normas, pois só encontra fundamento de validade aquela norma subsumível a outra norma jurídica. Se houver uma característica exigida e que nela esteja ausente ou proibida e que nela esteja presente, então não há subsunção e, portanto, incidência. Se o relato for feito indevidamente, há um vício que demanda sua revisão posterior por uma segunda norma.

Tem-se, então, a incidência como um processo lógico de inclusão de duas classes (classe-antecedente e classe-conseqüente) interligadas pela imputação jurídica. Por se tratar de processo mental, a incidência apenas se torna jurídica na aplicação, isto é, com seu relato em linguagem competente: sem linguagem não há realidade; sem aplicação não há incidência jurídica. Como se falar em norma que se subsume a outra norma enquanto não há ato de fala competente do qual decorre a comunicação entre os participantes do direito?

Há dois sistemas de referência bem definidos e que dão à incidência duas acepções distintas. Uma como (i) a inclusão de classes decorrente do processo mental enunciada descritivamente, que apenas existe no sistema de referência do observador, e outra como (ii) a inclusão de classes enunciada na aplicação do direito, no qual uma norma encontra validade na subsunção em outra. Na primeira acepção, incidência e aplicação do direito ocorrem em momentos lógico e cronológico diversos; no segundo, ocorrem em momento lógico diverso e cronológico simultâneos.

Na primeira acepção, aquela dos observadores, a incidência é intersubjetivada mediante enunciados descritivos e não cria direito. É verificável em obras doutrinárias, por exemplo, mas cuja interpretação das normas que servem de fundamento para a subsunção não obriga nem aplica o direito e cingem-se a determinar a interpretação de determinado sujeito sobre o mundo do direito ao olha-lo de fora. Na segunda acepção, aquela dos participantes, a incidência é intersubjetivada mediante enunciados prescritivos e, neste sentido, cria direito positivo. Sua introdução no ordenamento obriga até que uma segunda norma retire-a do sistema.

Em ambos os casos, contudo, a incidência é um processo mental lógico e apenas é verificável quando enunciada, quando intersubjetivada, quando positivada, seja descritiva ou prescritivamente. Neste sentido, a incidência não é aplicação, mas implica aplicação. Não se pode falar de incidência jurídica (processo lógico) sem sua aplicação (processo físico de intersubjetivação). Apenas no sistema jurídico do observador, em que enunciar objetivamente a incidência não é obrigatório, é que se pode falar de incidência não intersubjetivada. Mas mesmo aí há que se entender haver uma enunciação na mente do observador, ainda que não exposta para outros observadores. No direito, sem aplicação, sem objetivação do processo mental que determinou a constituição de uma norma jurídica, não há que se falar em direito, porque não foi posto, não foi positivado. A incidência jurídica, para os participantes, é implicada pela aplicação do direito e encontra suas marcas enunciativas nos enunciados intersubjetivos. Pelos enunciados prescritivos encontram-se as marcas do processo lógico de subsunção e implicação construído e percorrido pelo agente competente. A partir desta enunciação-enunciada, pode-se conferir o fundamento de validade das normas e realizar a verificação e correção do próprio sistema quando for reconhecida a incongruência entre a norma subsumida (produzida) e a norma anteriormente presente no sistema.

Segundo outra corrente doutrinária, preconizada no Brasil por Pontes de Miranda, a incidência tributária seria automática e infalível, pois se daria no momento exato da realização do suporte fático (evento) no mundo fenomênico, colorindo-o, fazendo-o jurídico⁶⁰. A incidência passaria no plano do pensamento, porém independente do homem ou de sua vontade, dando-se no exato momento em que o evento ocorresse, mesmo sem se tornar conhecido. Posteriormente, quando o homem reconhecesse sua ocorrência, deveria aplicar o direito apenas para que a incidência (e a consequência jurídica) fosse cumprida pelo homem.

⁶⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*: Parte Geral. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 06.

Neste sentido, há incidência sem aplicação, aplicação sem incidência e erro na aplicação: regra jurídica pode incidir e não se realizar ou realizar-se equivocadamente.⁶¹

A incidência sem aplicação dar-se-ia quando ocorresse o evento previsto no direito, ao passo que automaticamente haveria a incidência da norma, mas o homem não produzisse sua aplicação ou não cumprisse a conduta prevista, burlando o sistema. Ao contrário, se houvesse uma aplicação que determinasse uma relação jurídica sem que, no entanto, o evento tivesse ocorrido, ter-se-ia a aplicação sem incidência. Ainda, seria possível que a incidência determinasse uma conduta, enquanto o agente exige uma conduta diversa, havendo erro na aplicação. Isto porque “A incidência das regras jurídicas não falha; o que falha é o atendimento a ela.”⁶².

Percebe-se que esta corrente adota um posicionamento determinista mecanicista de visão do mundo. A incidência é automática e infalível porque independe do homem e dá-se absolutamente; é uma ocorrência transcendente, como uma lei física nos moldes adotados por Rene Descartes e Newton, em que se deve rejeitar todo o conhecimento provável e acreditar apenas naquelas coisas que são perfeitamente conhecidas e sobre as quais não pode haver dúvidas: o verdadeiro deve ter uma clareza de demonstração matemática⁶³. Se há uma verdade e ela deve ser encontrada, desvendada, pelo homem⁶⁴, o mesmo se daria com a incidência: existe fora do homem e sua aplicação deve cingir-se a encontrar e dizer essa verdade.

Alfredo Augusto Becker, nesta toada, leciona quatro tarefas fundamentais para a operação intelectual do jurista que interpreta a lei: 1) distinguir todos os elementos que compõem a hipótese de incidência; 2) conhecer as consequências predeterminadas; 3) investigar o mundo total para encontrar os eventos que aconteceram e configuram a hipótese de incidência que se realizou; e 4) observar se foram respeitadas as consequências da incidência.⁶⁵

Já na física moderna, deixou-se de entender o mundo como algo externo ao homem e,

⁶¹ “A incidência das regras jurídicas é infalível; isto é, todos os suportes fáticos, suficiente, que se compuseram, são coloridos por ela, sem exceção. A vontade humana nada pode contra a incidência da regra jurídica, uma vez que ela e passa em plano do pensamento. Não se dá o mesmo com a sua realização. A regra jurídica somente se realiza quando, além da coloração, que resulta da incidência, os fatos ficam efetivamente subordinados a ela. Aí, a vontade humana pode muito.” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 36).

⁶² *Ibid.*, p. 12.

⁶³ CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação: A Ciência, a Sociedade e a Cultura*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, 1996, p. 53.

⁶⁴ “Interpretar leis é lê-las, entender-lhes e criticar-lhes o texto e revelar-lhes o conteúdo.” (PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. XII).

⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007, p. 319-320.

desde Heisenberg, não se fala mais do objeto sem se falar do observador, porque um é dependente do outro. Este novo paradigma é a chamada “mudança da ciência objetiva para a ciência *epistêmica*”⁶⁶, quando o mundo deixa de ser visto como máquina e passa a ser tratado como um sistema orgânico interdependente e imprevisível, cujo conhecimento é relativado tanto pelo objeto estudado quanto pelo sujeito cognoscente. É aqui que se apresenta o construtivismo lógico-semântico como um método adequado de aproximação do direito em que, repise-se, o sujeito só existe pelo objeto e o objeto pelo sujeito numa relação plenamente dialética e dinâmica.

Ao alterar o paradigma filosófico da visão determinista mecanicista do mundo para o indeterminismo ou falibilismo, fundamentado nas descobertas físicas que influenciaram a teoria relativista e quântica, torna-se possível alterar o conceito de incidência e aplicação. Clarice Von Oertzen de Araújo explica esta alteração do sistema de referência:

A infalibilidade da incidência é um aspecto da teoria ponteana que não encontra amparo na obra de Peirce ou na física quântica, ambas anticartesianas. As respostas e soluções definitivas que a física clássica proporcionou e proporciona para a solução dos problemas e descrição dos fenômenos naturais não encontra uma equivalência na física moderna. Soluções infalíveis e definitivas, nas ciências exatas, referem-se a sistemas de conceitos e de leis fechados em si mesmos, válidos para setores da experiência previamente convencionados e não suscetíveis de alteração nem aperfeiçoamento. Não é o caso de uma ordem jurídica.

Na teoria em que a aplicação e a incidência implicam-se mutuamente, tem-se o entendimento de que i) não há uma única interpretação passível do texto de lei e, portanto, várias normas podem ser construídas a partir do mesmo ordenamento; ii) a incidência não se dá fora do homem e a construção das normas às quais outras normas se subsomem dependem de sujeito para sujeito; iii) a incidência não é uma verdade absoluta, mas uma construção do intérprete, passível de equívocos, assim como a aplicação.

Enfim, a incidência das normas e a aplicação do direito é a forma com que o sistema jurídico positivo abre suas portas para a entrada das informações do mundo fenomênico e para, efetivamente, influencia-lo de volta. O agente competente vê fora do mundo jurídico algo deve ser por ele absorvido e, com a tradução deste evento ou de suas marcas enunciativas em linguagem jurídica, constitui o fato jurídico e imputa-lhe as consequências jurídicas.

⁶⁶ CAPRA, Fritjof. *O tao da física: Um paralelo entre a Física Moderna e o Misticismo Oriental*. Trad. José Fernandes Dias. São Paulo: Cultrix, 2011, p. 245.

1.6.1 Evento, fatos e fato jurídico

A incidência da norma e a aplicação do direito, tomadas como sinônimos, contudo, exigem a adoção mais uma premissa, qual seja a diferenciação entre evento, fato e fato jurídico. Trata-se de um corte metodológico de teoria geral do direito que vem permitindo avanços céleres e profundos na análise do direito e que tem sido de extrema fertilidade em sua adoção no campo do direito tributário e explica algumas das definições já adotadas quando da classificação da norma jurídica e da exposição da norma de tributação.

A possibilidade de expressar linguisticamente que houve uma ocorrência no tempo e no espaço é enunciar um *fato*. Aquilo que o fato relata é um *evento*. Esta é uma distinção de extrema utilidade adotada tanto por Paulo de Barros Carvalho⁶⁷ quanto por Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁶⁸ ao se referirem ao relato linguístico de uma ocorrência no tempo e no espaço como *fato*, enquanto aquilo que o fato narra é o *evento* ou, mais precisamente, uma parte do evento escolhida pelo narrador. Isto porque, por ser um objeto da experiência, o evento não pode ser captado em todas as suas vertentes. Uma vez ocorrido, não se pode mais apreendê-lo, apenas sendo passíveis de verificação os relatos daqueles sujeitos que o presenciaram ou as marcas que remanesceram de sua ocorrência.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior leciona que “‘Fato’ não é, pois, *algo* concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”⁶⁹. E na organização desta realidade, deve-se voltar, sempre, para o passado: é um relato daquilo que aconteceu e exclui, pois, o futuro.

É assim que de um evento pode-se construir fatos jurídicos, fatos sociais, fatos econômicos, fatos políticos. O resultado dependerá dos detalhes da ocorrência escolhidos pelo observador para o relato e sua competência para tanto, *v.g.* o nascimento de uma criança será um fato social quando os pais informarem aos familiares e amigos; será um fato sociológico, ao constar em pesquisas referentes à taxa de natalidade; será um fato jurídico se registrado em cartório, porque esta é a linguagem competente prevista pelo direito. Pode-se dizer que se predica o fato mediante o foco dado ao relato linguístico de um evento. É neste sentido que

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101.

⁶⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 244.

⁶⁹ *Ibid.*, loc. cit.

Paulo de Barros Carvalho afirma o absurdo da interpretação econômica do fato jurídico tributário:

Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.⁷⁰

Fato jurídico deixa de ser a parte colorida do suporte fático que nasce automaticamente com a incidência, antes da aplicação. No constructivismo lógico semântico, o fato jurídico passa a ser um *relato* linguístico de uma ocorrência social prevista pelo e conforme o direito e apenas encontra sua gênese na aplicação, logicamente simultânea à incidência, realizada pelo agente competente. Não antes. Não depois. O fato jurídico apenas o é quando assim reconhecer o homem. Enquanto o fato jurídico é o relato linguístico, o evento jurídico é o relatado.

Relevante para a constituição do fato jurídico é a teoria das provas exatamente por permitir estabelecer a relação entre a verificação dos eventos, fora do mundo do direito, com as prescrições abstratas jurídicas. Fato jurídico sem prova ou não suficientemente provado é fato viciado, anulável, pois requer, *sempre*, linguagem competente e verificável, ou seja, linguagem das provas. Apenas pelas provas em direto admitidas ter-se-á por ocorrido o evento jurídico e encontrar-se-á fundamento de validade para seu relato a constituir licitamente o fato jurídico tributário.⁷¹

Ao se diferenciar evento de fato, sendo aquele impossível de apreensão em todas suas infinitas e irrepetíveis nuances e este obtido mediante corte metodológico ao ser relatado em linguagem pelo sujeito competente, tem-se que reconhecer que a incidência depende, exclusivamente, da ação do homem e implica, necessariamente, a aplicação para ser prescritiva.⁷²

No caso, o fato jurídico (antecedente concreto de uma norma jurídica em sentido estrito) é a tradução daquele mesmo evento em linguagem jurídica fundamentado nas provas

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 97, 2007, p. 16.

⁷¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 35.

⁷² ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Incidência Jurídica: Teoria e Crítica*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 116.

em direito admitidas e que se subsume ao antecedente abstrato de outra norma jurídica em sentido estrito. Neste sentido, vertido o evento jurídico em fato jurídico, a incidência tributária também pode ser vista como automática e infalível, pois simultânea à aplicação do direito: incidência e aplicação implicam-se mutuamente.

Conclusivamente, pode-se definir, para os fins desta dissertação, fato jurídico como o relato em linguagem competente conforme previsão do direito positivo, ou seja, deve ser produzido por autoridade e procedimento adequados e em consonância com a teoria das provas⁷³. E aquela ocorrência no mundo social relatada pelo fato jurídico é chamada de evento jurídico.

1.7 Norma de tributação e regra-matriz de incidência tributária

No estudo da norma de isenção faz-se imprescindível analisar a norma de tributação. Não somente porque este é o núcleo do direito tributário, mas em decorrência da relação visceral que se estabelece entre estes dois conceitos, em que de um decorre pagamento em razão de tributo e do outro não. Apenas a partir de uma tomada de posição quanto ao que é tributo, pois, se torna possível definir a norma de isenção.

Já foi visto que o direito é um conjunto de enunciados prescritivos que tem por escopo regular condutas intersubjetivas. Esta regulação é atingida mediante a estipulação de ações e omissões obrigatórias, proibitórias ou permissivas. Seu descumprimento, e aqui se diferencia o direito dos demais sistemas normativos, necessariamente implica uma sanção imposta por um terceiro predeterminado – jurisdição – que estabelece formas de efetivar a conduta anterior prevista ou de impor uma nova conduta que assegure resultado equivalente, inclusive contra a vontade do infrator.⁷⁴

Indo um pouco mais adiante, vê-se que o direito, de um lado, é um conjunto de normas de competência, significação de enunciados prescritivos conotativos que preveem a criação de outros enunciados ao estipular critérios sobre sujeitos (de quem para quem), tempo (quando), espaço (onde), procedimento (como) e matéria (sobre o que), enquanto, do outro, é a própria

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 105.

⁷⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29.

produção destes enunciados, ou seja, é a denotação dos critérios previstos: o exercício da competência.

Relevante salientar que há diferentes usos para a expressão “competência tributária”. A mais comum e certamente uma das mais úteis está fundada na tripartição dos Poderes com o estabelecimento de uma divisão originada a partir das funções do Estado: a legislativa, a administrativa e a jurisdicional. Conforme salienta Paulo de Barros Carvalho, o agente da administração tem competência tributária (administrativa) ao lavrar o ato de lançamento, assim como têm competência tributária (jurisdicional) o magistrado e o tribunal que vão julgar o conflito que nasça deste lançamento, não se cingindo a competência tributária à legislativa⁷⁵. Não se deve esquecer, contudo, que o particular, pessoa física ou jurídica posta em posição antagônica à do Estado, também possui competências, fazendo costumeiramente a incidência e a aplicação de normas tributárias gerais e abstratas aos casos concretos. V.g. a União, em razão de sua competência legislativa, pode exercê-la para obrigar os particulares a constituírem a obrigação tributária mediante a produção de norma individual e concreta nos moldes previstos no art. 150 do CTN.

Para evitar confusões, no curso do presente estudo tomar-se-á doravante a expressão “competência tributária” no sentido de competência legislativa para a inovação do sistema de direito positivo no que concerne à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, que pode vir expressa na Constituição Federal ou infraconstitucionalmente, se assim for autorizado pela Carta Maior, como a previsão de lei complementar do art. 146 para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária quando para solucionar conflitos de competência ou para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar⁷⁶. A utilização dessa locução em outro sentido será expressamente informada.

Enfim, pode-se definir a *competência tributária* como a norma jurídica em sentido estrito, modalizada como permitida ou obrigatória, que atribui aptidão a um sujeito para, em

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 235.

⁷⁶ Não faz parte do objeto desta dissertação tratar dos questionamentos sobre as teorias monotômicas e tricotômicas da função das leis complementares na produção das normas gerais de tributário. Apenas salienta-se que se adota o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho. Segundo o professor paulista, o art. 146 da CF/88 prescreve que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário apenas quando houver conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ou quando for necessário regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Entender diferentemente seria o mesmo que “nulificar” garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos e deturpar a Federação permitindo ao legislador complementar traçar as competências tributárias, o que praticamente tornaria inútil o texto constitucional no que trata da competência tributária impositiva. (ibid., p. 219).

face de outro sujeito, alterar o direito positivo mediante a introdução de novas normas jurídicas que disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos⁷⁷.

As normas de competência tributária, portanto, permitem ou obrigam aos entes políticos a produzir normas jurídicas sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. A produção normativa da qual se institua, determine a arrecadação ou a fiscalização de tributos, portanto, é o exercício da competência tributária. Isto é, as normas jurídicas que encontram fundamento de validade diretamente nas normas de competência tributária, a elas subsumindo-se perfeitamente, constituem o *exercício da competência tributária*.

Os enunciados prescritivos decorrentes do processo de produção normativa exclusivamente versados sobre a instituição de tributo, por sua vez, é o que se chamará aqui de exercício da *competência tributária impositiva*. Ou seja, a competência tributária impositiva é a autorização que cada ente político – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – possui para a instituição de tributos. E a norma jurídica de tributação é construída a partir desses enunciados, sempre em diálogo com a Constituição Federal para estabelecer seu sentido. *Norma jurídica de tributação*, pois, é a norma jurídica em sentido estrito que institui um tributo, sendo produto do exercício da competência tributária impositiva.

Ao termo “tributo” várias são as acepções passíveis de serem atribuídas. O Prof. Paulo de Barros Carvalho chegou a identificar pelo menos seis: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica tributária; norma jurídica de tributação; norma, fato e relação. Neste último sentido, trata-se da fenomenologia da incidência tributária, ou seja, a junção de todos os demais: é a relação obrigacional abstrata atrelada a uma previsão conotativa de um fato jurídico lícito que, quando concretizado, deve ser descrito em linguagem competente para implicar uma prestação pecuniária obrigatória, instituída mediante lei e que independe da vontade de quem realiza ou sofre a ação para ser caracterizado.⁷⁸

Essa última definição se coaduna com o constante do art. 3º do CTN. Este dispositivo

⁷⁷ Tácio Lacerda Gama lança a assertiva de que é possível estruturar simbolicamente a norma de competência tributária na forma $H\{[s.p(p1,p2,p3...)].(e.t)\rightarrow R[S(s.sp).m(s.e.t.c)]\}$, pela qual, concisamente, determina-se os sujeitos (s) e procedimento correto (p), com referência a tempo e espaço (e.t), que implica certa matéria a determinado tipo de procedimento, escolhendo duas classes de sujeitos (S), ou seja, o agente da enunciação (s) e o sujeito passivo (sp) referente a uma matéria específica (m), com limites objetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c). (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 91).

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 19.

legal, contudo, não está livre de críticas. A expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” é um exagero do legislador que, além de redundante, pois se a prestação é pecuniária, então é necessariamente em moeda, alargou sobremaneira a conotação do termo “tributo”, o que poderia alcançar inclusive bens e trabalho humano, afastando-se das previsões constitucionais. Ademais, há casos em que o administrador está autorizado a integrar com sua vontade a norma jurídica diante do caso concreto para satisfazer outros princípios jurídicos.⁷⁹

A norma que prevê estes quatro requisitos, ao estabelecer uma prestação pecuniária compulsória decorrente de evento lícito, prevista em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, é a norma jurídica de tributação, núcleo do direito tributário. Trata-se, pois, de uma norma jurídica em sentido estrito, de conduta, geral e abstrata. Tem em seu antecedente a previsão de um evento lícito de possível ocorrência no mundo fenomênico, regulando certas situações, estados ou ações, ao qual imputa um conseqüente que prevê uma relação jurídica obrigacional, qual seja a conduta do contribuinte de entregar determinada quantia ao Estado ou quem lhe faça as vezes.

Para a construção desta norma pode-se contar com um método rigoroso e de importância indiscutível constituído pela regra-matriz de incidência tributária, no qual se pode encontrar o mínimo de manifestação do deôntico para o reconhecimento da instituição do tributo.

A locução “regra-matriz de incidência tributária”, no entanto, padece de ambigüidade semântica⁸⁰. Pode significar um método científico rígido e preciso que auxilia sobremaneira o intérprete a construir uma norma jurídica tributária em sentido estrito que institui o tributo, garantindo a irredutibilidade do deôntico. Mas também pode ser entendida como sinônimo da própria norma jurídica de tributação que institui o tributo enquanto produto do exercício da competência tributária impositiva.

A regra-matriz de incidência tributária, como método, trata-se de uma abstração lógica formalizada. Mediante a abstração isoladora⁸¹ põe-se entre parênteses todo o sistema jurídico

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25, 27.

⁸⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito* (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2009, p. 364.

⁸¹ Segundo Lourival Vilanova, na abstração isoladora se põe à margem o ego cognoscente e seu ato, a linguagem em que se vaza o conteúdo objetivo do pensamento, as coisas, as situações, os estados-de-coisas. Suspende-se a relação com o sujeito e o ato e o objeto específicos, inclusive a linguagem natural, pois variável, e toma-se apenas a proposição como tal, que nada informa sobre este ou aquele objeto específico. (*Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 42). Toma-se, então, a norma enquanto norma, sem nada informar sobre esta ou aquela conduta específica.

como conjunto de normas para focar apenas na norma de tributação, à parte das outras normas jurídicas, sejam civis, administrativas ou mesmo tributária de deveres formais ou instrumentais. Em seguida, cinde-se novamente o objeto para estudar não a norma já construída, como produto do processo de construção de sentido, cheia de conteúdos e significações, mas a norma de tributação enquanto tal, norma *como norma*, objeto ideal repetível em todos os tributos instituídos. Tolhem-se, pois, as significações acidentais da norma de tributação e recorta-se-a analiticamente, num processo indutivo, em tantos critérios quantos são verificados e repetidos nas normas de tributação. Posteriormente, põem-se em evidência estes critérios pela formalização de suas constantes e variáveis em símbolos convencionalmente estipulados. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

[...] se os critérios que logramos encontrar nas hipóteses endonormativas tributárias são aqueles que nos dão elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no plano concreto da realidade, os critérios que encontraremos na consequência serão atinentes, única e exclusivamente, com a relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, tudo por força da imputação normativa.⁸²

Antes de adentrar em cada uma destas constantes e variáveis para destrinchá-las uma a uma, pode-se apresentar a regra-matriz de incidência tributária consoante a fórmula lógica $H[Cs.Cm(v.c).Ct.Ce] \rightarrow C[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]$. Explicando-a: a hipótese (H) da norma é constituída pelo critério subjetivo (Cs), pelo critério material (Cm), composto por um verbo pessoal (v) e um complemento (c), pelo critério temporal (Ct) e pelo critério espacial (Ce), que implica (\rightarrow) o consequente (C), que por sua vez é constituído pelo critério pessoal (Cp), composto por duas classes de sujeitos, o sujeito ativo (Sa) e o sujeito passivo (Sp), e pelo critério quantitativo (Cq), composto pela base de calculo (bc) e pela alíquota (al). Estes critérios serão tratados individualmente no capítulo quatro, inclusive quando será mais oportuna a explicação dos motivos que nos levam a incluir um critério subjetivo no antecedente.

Salienta-se que, assim como se faz necessário o antecedente e o consequente para existir a norma de tributação, não é possível tomar um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária individualmente, sem considerar os demais. O método faz-se ao prescindir de infusão semântica do direito positivo; existe como instrumento para a construção das mais diversas normas de tributação. Porém sua estrutura lógica e sua cisão em

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quatier Latin, 2009, p. 114.

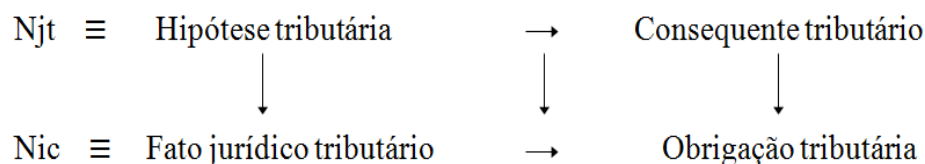
critérios não passam de um corte analítico facilitador da aproximação do direito positivo. A regra-matriz de incidência tributária permite, com mais simplicidade e objetividade, a construção da norma jurídica de tributação, entretanto ela é una, indivisível como núcleo deôntico. Assim como não se pode reduzir o sistema jurídico de direito positivo a uma de suas normas, mera parte do todo, a norma também não pode ser reduzida a algum de seus critérios.

Dessarte, tem-se a regra-matriz de incidência tributária como método para a construção das normas de tributação ao aplicar o procedimento inverso, agora dedutível, de desformalização: o intérprete, ao se deparar com o plano da expressão do direito positivo, busca preencher com significados aquela fórmula simbólica logicamente estruturada. O resultado deste processo gerador de sentido é, exatamente, a norma de tributação ou regra-matriz de incidência tributária como norma jurídica.

Ao tratá-la como uma norma jurídica em sentido estrito, abstrata e geral, na regra-matriz de incidência tributária devem estar presentes, na hipótese, proposições conotativas que indiquem a classe de fatos que um fato jurídico tributário deve ter para ser reconhecido no mundo fenomênico e, no conseqüente, outras proposições conotativas que prescrevam a classe de fatos de como deve ser constituída a relação jurídica, cujo objeto da prestação é inevitavelmente um valor em pecúnia devido ao Estado, ou quem lhe faça as vezes, pelo sujeito passivo, também chamado de contribuinte. Fala-se em proposições pois já não se esta mais no âmbito das fórmulas lógicas simbolizadas, com constantes e variáveis, mas já no produto da construção de sentido, resultado da desformalização.

Neste ponto ainda não há que se falar em fatos jurídicos tributários ou obrigações tributárias, proposições denotativas constantes da hipótese e do conseqüente da norma individual e concreta. Estes nascem do relato competente que faz incidir a norma jurídica de tributação sobre a norma individual e concreta.

Estabelece-se aqui, portanto, mais quatro noções básicas que permitem o desenvolver deste estudo. Na norma jurídica de tributação, o antecedente será chamado de hipótese tributária, enquanto o conseqüente de conseqüente tributário. Na norma individual e concreta que sofre a incidência da norma de tributação, seja produzida pela Administração ou pelo particular, tem-se o antecedente como fato jurídico tributário e o conseqüente como obrigação tributária. Portanto:



Ou seja, a norma jurídica de tributa o (Njt)   composta pela implica o do consequente tributário pela hipótese tributária, duas proposi es prescritivas conotativas e, portanto, geral e abstrata. A incidência desta norma, realizada pela aplica o do agente competente mediante procedimento adequado que colhe ocorrências do mundo fenomênico (evento tributário) e as relata em linguagem jurídica, constitui a norma individual e concreta (Nic) que põe a obriga o tributária como implica o do fato jurídico tributário.

  de importância ímpar a regra-matriz de incidência tributária, cujo método leva   clareza com que a norma jurídica de tributa o deve ser construída pelo intérprete. A Ciência Jurídica deve buscar cortes metodológicos para possibilitar e facilitar uma aproxima o cognoscitiva de seu objeto, ou seja, da norma jurídica. Desta forma, a regra-matriz de incidência tributária, ao ser preenchida de conteúdo mediante o percurso gerador de sentido⁸³, facilita destrinchar de forma lógica e simples os enunciados prescritivos contidos na Constitui o Federal, no CTN, em leis etc. para a constru o do que se denomina norma de tributa o nesta disserta o.

A análise lógica vem, cronologicamente, depois do contato empírico, todavia, “uma vez encontradas as estruturas lógicas, vê-se que elas valem *antes* de todo conhecimento, como condi o formal *a priori* da possibilidade de qualquer conhecimento de objetos”.⁸⁴ A regra-matriz de incidência tributária   construída após o contato sucessivo e longa análise das normas de tributa o. Contudo, uma vez estruturada logicamente, vê-se que esta estrutura aplica-se a todas as normas jurídicas de tributa o, o que d  gênese a um poderoso instrumento para o jurista conhecer o direito positivo tributário em sua norma nuclear, a instituidora do tributo.

Doravante, para evitar a anfibologia, tomar-se-  a expressão “regra-matriz de incidência tributária” em sua acep o mais angusto, como método de auxílio para construir a norma jurídica de tributa o – norma que institui determinado tributo. Utilizar-se- , portanto, o método da regra-matriz de incidência tributária para a constru o das normas jurídicas de tributa o.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, 181-186.

⁸⁴ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 43.

Ademais, apresenta-se por necessário uma diferença de crucial importância. A obrigação tributária não se confunde com aquela figura prevista no art. 113 do CTN chamada de obrigação acessória. Enquanto a primeira decorre da norma de tributação, a segunda teria por função estabelecer deveres a serem cumpridos pelos cidadão. Todavia, a classificação das relações jurídicas em obrigação principal e acessória se demonstra deveras relevante, porém de denominação imprecisa.

Inicialmente, a obrigação acessória não é obrigação porque o objeto da relação não é pecuniário, e sim um dever de fazer ou não-fazer. O termo “obrigação”, tomado pelo direito tributário emprestado do direito civil, tradicionalmente tem o significado vinculado a um dever economicamente aferível. Nas palavras de Washington de Barros Monteiro “a obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.”⁸⁵.

Neste sentido, o termo “obrigação” parece apenas caber à relação jurídica decorrente do tributo como toda prestação *pecuniária*. Neste sentido, apenas a norma de tributação tem em seu conseqüente a previsão conotativa cuja classe de notas deve conter a previsão de um objeto pecuniário. A relação jurídica com gênese na aplicação de norma de tributação implica uma obrigação jurídica, o que não se verifica nas chamadas obrigações acessórias.

Como se não bastasse, o signo “acessório” não tem acepção semântica que encaixe e sirva para definir o que efetivamente significa. Acessório, como adjetivo, é “1. que se junta ao principal; suplementar, adicional, anexo; 2. que tem importância menor; secundário, dispensável”⁸⁶. Todavia, essa “obrigação acessória” nem sempre tem algo principal (obrigação “principal”, obrigação tributária), pois pode ser exigida para reconhecer a simples inexistência da hipótese tributária, *v.g.* a escrituração contábil das operações da sociedade, mesmo quando apresenta prejuízo em determinado calendário financeiro: não há renda e não há lucro, porém, mesmo não incidindo o imposto sobre a renda ou a contribuição social sobre o lucro, deve a pessoa jurídica continuar cumprindo os deveres instrumentais e formais. O mesmo pode se dar nas situações isentas, que serão adiante examinadas.

O art. 113 do CTN, portanto, cria uma classificação mal denominada, inobstante seus efeitos sejam deveras relevantes. No parágrafo primeiro do comentado artigo, prescreve-se a

⁸⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 17. ed. v. 4. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 8 apud DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 18. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 33.

⁸⁶ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *acessório*.

obrigação tributária principal, aqui chamada apenas de obrigação tributária. O parágrafo segundo por sua vez trata das obrigações acessórias, que seriam melhor denominadas de deveres instrumentais ou formais, conforme posicionamento de Paulo de Barros Carvalho⁸⁷ e têm por objeto os deveres positivos ou negativos no interesse da arrecadação de tributo ou da fiscalização dos contribuintes. Enfim, o parágrafo terceiro determina que a inobservância da relação implicada, cujo objeto reside no parágrafo segundo deste mesmo dispositivo legal, converte-se em relação obrigacional (parágrafo primeiro). Assim, o CTN estende imprecisamente ao conceito de obrigação tributária o pagamento de penalidade pecuniária, razão pela qual transborda o conceito de tributo, não lhe sendo co-extensivo⁸⁸ e aqui assim não será tratado.

⁸⁷ “Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 325).

⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 73.

2 PRIMEIRA APROXIMAÇÃO DA NORMA ISENTIVA: DIREITO POSITIVO E DOCTRINA

Neste capítulo tem-se a intenção de começar a estabelecer as características que envolvem a locução “isenção tributária” no direito positivo brasileiro. O presente estudo é dogmático e não político do direito. E, portanto, discorda-se das lições de Salvatore La Rosa, segundo o qual a isenção tributária seria um conceito teórico, científico e não-legislativo, pois de categoria jurídica, dependente da Teoria Geral do Direito e não de um direito positivo⁸⁹. Acredita-se, como será adiante exposto, que esta figura jurídica, ao contrário, não encontra sua feição senão em cada ordenamento posto.

Apesar de ser possível construir conceitos doutrinários sobre o sistema jurídico e da relevância que a Teoria Geral do Direito tem, o direito posto é o ponto de partida do cientista e as disposições sobre o instituto da isenção pode se diferenciar, e de fato se diferenciam, em cada ordenamento jurídico. “Parece, portanto, inquestionável que, se existe uma teoria jurídica do tributo, também deve existir uma *teoria jurídica da isenção tributária*.”⁹⁰. Não há, pois, pretensões de expor como a isenção deveria ser ou é entendida em outros sistemas, mas como foi determinada pelo Poder Constituinte, aqui, no Brasil, o que lhe delineia regime jurídico próprio.

O caminho não é fácil, mas deve ser percorrido, inicialmente, mediante a análise dos usos que foram dados à palavra pelo Constituinte de 1988 e também no Código Tributário Nacional. Isso não significa, contudo, que estão livres de críticas estes documentos jurídicos. Ao contrário, ver-se-ão imprecisões e não raro confusões semânticas que dificultam sobremaneira a definição desta figura tão relevante para o direito tributário.

Far-se-á também uma análise de algumas importantes teorias sobre a isenção tributária. A doutrina tem papel fundamental na interpretação do direito positivo: estabelece premissas, busca coesão e precisão no discurso, o que certamente simplifica a construção do objeto de estudo. Difícil tratar das isenções tributárias sem voltar-se também para a doutrina, cuja contribuição para o conhecimento das normas isentivas é incontestável.

⁸⁹ “Invero, occorre tenere presente che i concetti dell’esclusione e dell’esenzione, in sè e per sè considerati, sono concetti «teoretici» e non «dogmatici»; «scientifici» e non «legislativi». La distinzione tra di esse (alla stessa stregua di quella, ad es., tra le categorie del diritto soggettivo del dovere giuridico) non si pone come distinzione di «contenuti» di norme, ma di categorie giuridiche [...]”. (LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968, p. 134).

⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 394.

2.1 O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro

Geraldo Ataliba trabalhou arduamente para não deixar a doutrina pátria, tão apreciadora do direito alienígena, olvidar que o direito positivo brasileiro apresenta uma característica ímpar e extremamente importante para seu conhecimento e aplicação. Esta qualidade é a rigidez e a analiticidade dispensada pelo Constituinte de 1988 ao tratar do sistema jurídico tributário. Não há registros de tamanho esmero na confecção de uma Constituição em outros países do mundo, o que demanda um cuidado extraordinário ao tentar trazer de fora considerações tributárias. “Nosso sistema é *sui generis*, original e desconhece similares e réplicas; contrasta radicalmente com os demais; é mais perfeito juridicamente e requer trato singular e específico”⁹¹.

No direito positivo pátrio não encontram as normas jurídicas, em último grau, fundamento de validade outro que não a própria Constituição⁹². E, em caráter especial, o direito tributário encontra toda sua delimitação competencial, cujas normas autorizam a instituição de tributos ao estabelecer seus agentes competentes e procedimentos adequados, na Carta Magna de 1988.

O sistema, antes de ser tributário, é constitucional. De tão importante, é parcialmente pétreo, pois vários de seus fundamentos são inalteráveis em decorrência do art. 60, §4º, incisos I e IV. Modificar o sistema tributário pode tanto vergastar a forma federativa de Estado como violar direitos e garantias individuais. Onde não é impassível de inovação, é ao menos rígido e sofre procedimento legislativo mais complexo para sua alteração, a exemplo do art. 146. E, enfim, é também analítico, por esmiuçar detalhadamente – com o perdão do pleonasma – os vieses de sua estrutura, imposto a imposto, bem como as taxas, as contribuições especiais, a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios; determina expressamente pessoas, situações e coisas que não podem sofrer tributação; expõe formas específicas para a uniformização de tributos mediante procedimentos diferenciados; delimita vários limites à imposição tributária etc..

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 29-30.

⁹² “Como o sistema requer um ponto-origem, e não se dilui numa sequência interminável de antecedentes, há que se deter *por uma necessidade gnosiológica*, numa norma fundante, que não é positivo, por não ter uma sobrenorma da qual seja aplicação. É uma norma pressuposta, uma *hipótese-limite* que confere *conclusividade ou fechamento* ao conjunto de normas que é o direito.” (VILANOVA, Lourival. Teoria da Norma Fundamental (Comentários à margem de Kelsen). In. _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003, p. 303).

Para se conhecer o sistema tributário brasileiro deve-se analisar primeiramente o sistema, definir contornos e determinar seus elementos constitutivos para, então, aplicar nele o estudo analítico das partes, decompondo-o. No entanto é inidôneo pretender conhecê-lo tão-somente a partir das partes, iniciando o estudo pelos principais institutos e temas, sem a devida compreensão de sua matriz constitucional.⁹³

Isto porque, a partir do estado constitucional de direito e a universalização em matéria constitucional da declaração dos direitos fundamentais do homem e do cidadão, tornou-se necessária a presença de disposições que cuidem de matéria tributária nas constituições modernas, mesmo que não se empregue a quantidade de disposições observadas na Constituição brasileira. O conjunto dessas disposições, “harmonizado com certos outros princípios constitucionais mais genéricos, forma o que se designa por ‘sistema constitucional tributário’”⁹⁴.

O cuidado em impor cláusulas pétreas e uma rigidez jamais vista no sistema tributário brasileiro encontra respaldo histórico e serve como proteção aos cidadãos dos possíveis exageros do Estado Republicano. Este método histórico e teleológico de aproximação do direito, apesar de contribuir bastante para seu conhecimento, não é o corte metodológico optado neste estudo. Porém não se poderia deixar de lembrar, novamente, as sempre precisas lições de Geraldo Ataliba:

No passado recente dissolveram-se as instituições, construídas a tão duras penas, ao longo de tanto tempo, de modo tão árduo.

Multiplicaram-se usurpações de função pelo Executivo, com frequência assustadora. Desapareceram as salvaguardas da liberdade, que, destarte, deixou de ser direito, para se transformar numa concessão, numa outorga precária, instável e, por isso, revogável ao talante dos grupos que episodicamente empolgaram o poder, por mecanismos não institucionais (no sentido lídimo dessa palavra, conspurcada na nossa prática e sofrendo diabólico processo semântico).

Todas as deformações e abusos – que nossa prática ensejou desgraçadamente ver – decorreram de um acúmulo de fatores que a nova Constituição superou, para restabelecer o prestígio da ordem jurídica e a restauração do clima de segurança e liberdade a que legitimamente aspiramos; a que temos direito como povo.⁹⁵

⁹³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 6 et seq.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 11.

⁹⁵ *Id. República e Constituição*. 3. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 21.

Enfim, basta a assertiva de que estudar o direito tributário brasileiro é, inevitavelmente, estudar a Constituição Federal de 1988. Nela encontra-se, direta ou indiretamente, o fundamento de validade de todas as demais normas tributárias, sob pena de sofrerem expulsão do ordenamento positivo mediante ato de fala competente. E a isenção tributária não foge à regra: será afastada se não encontrar fundamento constitucional.

2.2 Isenção e tratamento constitucional

Sainz de Bujanda afirma que as Constituições têm funções normativas de singular transcendência e determinam, de várias formas, os limites ao exercício do poder impositivo, ou, como preferimos, as competências tributárias. Assim, as constituições podem apresentar quatro formas básicas de tratar da isenção tributária: 1) podem abster-se de regular o exercício de competência em matéria de isenção; 2) podem proibir, em termos absolutos, a competência de conceder isenções; 3) podem autorizar expressamente a competência para, mediante leis tributárias, estabelecer-se isenções, sem mais limitações que as derivadas dos princípios financeiros básicos, como a capacidade contributiva; e 4) podem ordenar esta possibilidade de isentar de forma congruente com critérios outros que determinam a distribuição de competências presentes sistematicamente na respectiva organização política.⁹⁶

A primeira situação pode ser encontrada na Constituição Italiana, datada de 1947, que se abstém de tratar da competência para a instituição de isenções tributárias, o que leva os italianos a sustentarem sua possibilidade mediante a aplicação de princípios outros, como os da igualdade e da capacidade contributiva.⁹⁷

A Constituição Mexicana, em sua redação original de 1917, proibia expressamente a concessão de isenções e acabou por gerar sérios problemas com decisões das mais divergentes proferidas pela Corte Suprema do México, o que impedia qualquer forma de isenção, vindo posteriormente a retificar, em sentido oposto, sua postura.⁹⁸ Atualmente, com a nova redação dada em 1983, autorizam-se as isenções de impostos nos termos e condições que fixam as leis, o que leva a Constituição Mexicana da hipótese dois, para três.

⁹⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 400.

⁹⁷ LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968, p. 125.

⁹⁸ Cf. SAINZ DE BUJANDA, op. cit., p. 402.

Na quarta hipótese, podemos vislumbrar a Constituição Brasileira de 1988 que, por se tratar de um estado federado, com mais de um ente político, todos dotados de autonomia e competências impositivas tributárias, também chamadas de repartição de rendas, depende de uma criteriosa e bem delimitada possibilidade de conceder isenção.

2.3 As diversas acepções do termo “isenção” na Constituição Federal de 1988

Não é possível construir um conceito de isenção tributária sem antes iniciar nosso percurso gerador de sentido na Carta Magna de 1988. Se realmente existe esta figura jurídica, ela deve primeiramente encontrar fundamento de validade no topo hierárquico do ordenamento e é nele que se averigua se há e quais são os possíveis espectros semânticos passíveis de atribuição.

Não é possível conhecer o direito apenas pela atribuição de significados a enunciados prescritivos isolados. O direito é um plexo de normas e uma sem a outra descumpra o seu fim. O direito é contexto e, na interpretação jurídica, se manifesta com extrema relevância o papel do dialogismo. Ou seja, os elementos de um mesmo sistema influenciam e são influenciados pelos outros elementos e assim se dá em toda produção normativa jurídica mediante o processo de positivação.

Não há como impedir o diálogo dos enunciados prescritivos, mesmo que provenientes de órgãos (agentes competentes) e momentos diversos. Se, entretanto, não se pode interpretar o direito exclusivamente a partir de textos legais específicos e fora de contexto, também não é possível realizar uma interpretação jurídica sem ter início nos enunciados prescritivos, afinal de contas estes são o objeto da interpretação do jurista, seja ele participante ou observador do sistema jurídico positivo. O conceito de isenção, portanto, deve ser construído pelo exegeta mediante um contato dialético constante com o ordenamento jurídico. A argumentação que se tece aqui não tem pretensões de reduzir a isenção tributária a meros dispositivos constantes na Constituição Federal, mas tão-somente de iniciar uma aproximação e estabelecer certos parâmetros interpretativos que se demonstram bastantes úteis para a construção de seu sentido.

Podem-se encontrar quatorze usos de termos relativos à isenção na Constituição Federal de 1988 conforme positivada hoje, quais sejam “isenções”, “isenção”, “isento”, “isentos” e “isentas”. Uma décima quinta estava presente no texto constitucional

originalmente promulgado, mas foi revogada pela Emenda Constitucional nº 28 de 25/05/2000.

2.3.1 Isenção não empregada no contexto do direito tributário

Há três casos em que o conceito de isenção na Carta Magna não está associado ao direito tributário, quando se encontra seu uso mais corriqueiro da linguagem comum, isto é, isento é aquele “que se encontra eximido, dispensado, desobrigado”⁹⁹. Trata-se de situações em que não estão obrigados:

1) as mulheres e os eclesiásticos ao serviço militar obrigatório, em tempo de paz (art. 143): não se trata de prestação pecuniária;¹⁰⁰

2) os micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos e o mini, pequenos e médios produtores rurais à correção monetária na liquidação dos débitos, desde que o empréstimo tenha sido concedido no ínterim estabelecido no ADCT (art. 47, §3º): correção monetária é mera atualização de valor decorrente da inflação e não se apresenta como manifestação de riqueza apta a servir de fundamento para a tributação¹⁰¹;

3) e o último uso, já revogado pela Emenda Constitucional nº 28, de 25/05/2000, que afastava os ônus decorrentes das obrigações, em um período de cinco anos, quando da comprovação pelo empregador rural do cumprimento das suas obrigações trabalhistas para com o empregado rural, na presença deste e de seu representante sindical (art. 233): os ônus são relativos à relação trabalhista entre o empregador e trabalhador rurais.

O conceito de isenção, nestes casos, não foi empregado como sinônimo da locução “isenção tributária”, pois se volta a situações ou pessoas não relacionadas com o tributo. E por

⁹⁹ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monusuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *isento*.

¹⁰⁰ “[o tributo] Distingue-se desde logo do *serviço militar* obrigatório, pelo qual o Estado obtém coactivamente mão-de-obra para fins de defesa, e que muito embora se traduza numa prestação de carácter patrimonial, (pois é objectivamente susceptível de avaliação pecuniária), não tem uma imediata finalidade financeira, consistindo em prestações de *facere* e não de *dare*.” (XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. v. 1. Lisboa: Almedina, 1974, p. 88).

¹⁰¹ “A correção monetária consiste, unicamente, em um instituto que tem por objetivo garantir a manutenção do poder aquisitivo da moeda, que é corroída pela inflação. Visa, pois, a recompor valores minorados pelo desequilíbrio do sistema monetário, nada acrescentando, tão-somente preserva-se o valor da moeda aviltado pelo processo inflacionário.” (LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 278).

se distanciar do direito tributário este sentido adotado na Constituição de 1988 não será analisado no curso da presente dissertação.

2.3.2 Isenção tributária utilizada no sentido de delimitar a norma de competência tributária ou imunidade tributária

Em três outros casos a isenção foi utilizada como uma proibição do Constituinte aos entes políticos de instituírem tributo ao delimitar em algum aspecto a competência tributária impositiva. No primeiro uso, constante no art. 5º, inciso LXXIII, impede-se a cobrança de custas judiciais e do ônus da sucumbência nos casos em que um cidadão, salvo comprovada má-fé, propuser ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural. No segundo uso, consoante dicção do art. 184, §5º, veda-se a instituição de impostos sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Por último, o art. 195, §7º, garante que as entidades beneficentes de assistência social não estejam sujeitas à contribuição para a seguridade social.

Essas hipóteses acima elencadas mostram a isenção investindo para delimitar a norma de competência de instituição de tributos. É manifestamente uma norma de estrutura voltada ao legislador infraconstitucional ao dizer o que não pode ser hipótese de incidência tributária. Por esta razão, faz-se ressalva à lição de José Souto Maior Borges ao afirmar que “a isenção não é nunca limitação ao poder de tributar”¹⁰²: a depender da acepção dada pela Constituição, nada impede tratar a isenção como limitação ao poder de tributar, não obstante ser este um uso incomum e que, certamente, não se tratava daquele a que se referia o professor pernambucano.

Nesta acepção, a norma de isenção tributária compõe, delimitando-a, a norma de competência tributária, confundindo-se com o que a doutrina denominou de imunidade tributária. Isto é, por meio das imunidades, o Poder Constituinte delineia as prerrogativas legiferantes constitucionalmente atribuídas às pessoas políticas para a criação da norma jurídica de instituição de tributo.

¹⁰² BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 33.

É decorrente das lições de Aliomar Baleeiro que as imunidades tributárias, junto com os princípios constitucionais tributários, ficaram conhecidas como umas das várias espécies das limitações ao poder de tributar¹⁰³ e constam principalmente, mas não de forma exclusiva¹⁰⁴, na Seção II, Capítulo I, Título VI, da Constituição Federal de 1988 (arts. 150 a 152).

A doutrina brasileira trata da fenomenologia das imunidades tributária de forma bastante variada. Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto definem-na como algo fora da competência tributária, “uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação.”¹⁰⁵

Já Misabel Derzi não exige que a imunidade seja textualmente explícita, podendo ser também implicitamente necessária. Segundo a autora, a imunidade seria uma regra constitucional de exceção que delimita a competência tributária ao operar uma redução lógica, e não temporal, na abrangência da norma concessiva do poder tributário. Em suas palavras, “estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário.”¹⁰⁶.

Efetivamente, tratar a imunidade como uma exclusão ou uma supressão da competência tributária não se demonstra muito atrativo. José Souto Maior Borges aborda diferentemente e afirma que a imunidade não subtrai competências tributárias, porque estas são a soma das atribuições fiscais constitucionais do poder tributante, ou seja, “A competência tributária já nasce limitada”¹⁰⁷.

Paulo de Barros Carvalho acrescenta que por “exclusão” entende-se pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista, e que “supressão” remete a extinguir, fazer

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

¹⁰⁴ José Souto Maior Borges, lembrando Rubens Gomes de Souza, afirma que “de todas as limitações constitucionais em matéria tributária, talvez a mais importante seja aquela que não é geralmente reconhecida como uma limitação, isto é, a própria discriminação de rendas. Nela se pensa mais como uma concessão de faculdades quando, ao contrário, é uma limitação de poderes.” (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 24)

¹⁰⁵ BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 12.

¹⁰⁶ BALEEIRO, op. cit., p. 228.

¹⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 217.

desaparecer, eliminar, anular, cortar, deitar fora. O primeiro termo, portanto, leva à exclusão de algo que estava incluído, enquanto o segundo o anularia. Este raciocínio aplicado à imunidade demandaria uma análise diacrônica mediante a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: a definição das faixas de competência e a posterior exclusão ou supressão destas faixas.¹⁰⁸ Em conclusão, o professor emérito da PUC/SP e da USP define a imunidade como a

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁰⁹

Em sentido semelhante, Tácio Lacerda Gama trata a imunidade tributária como um princípio constitucional, uma classe finita de enunciados constitucionais que compõem a norma de competência tributária para instituir tributos restringindo um ou mais aspectos da sua materialidade.¹¹⁰

Ainda, cabe ressaltar que as imunidades tributárias são normas que “destinam-se ao legislador infraconstitucional. Dirigem-se ao legislador complementar, a quem cabe regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), e também ao legislador ordinário, a quem compete a instituição de tributos.”¹¹¹ Ao que se acrescenta: são destinadas a todos os operadores do direito, inclusive aos particulares, ao Poder Executivo e ao Poder Judiciário, interpretadores (e aplicadores) da norma jurídica de tributação quando de seu relato em norma individual e concreta.

Lembra-se que a Constituição Federal de 1988 é analítica e estabelece com cuidado ímpar as competências tributárias: apenas nelas podem constar as proibições de instituir tributos dos entes políticos. Foi de acordo com este sentido que o Constituinte de 1988

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 202. No mesmo sentido, José Artur Lima Gonçalves afirma que “a imunidade é a classe finita de enunciados constitucionais que delimitam os confins da competência tributária impositiva. Definidos os confins da competência tributária, o que em seu âmbito de validade não se incluir representa fenômeno não alcançável pelo poder legislativo – para fins de instituição de regra matriz tributária.” (Imunidade do Livro Eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 125).

¹¹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 243.

¹¹¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 93.

utilizou o termo isenção nos artigos 5º, LXXIII, 184, §5º, e 195, §7º. É o mesmo sentido que se encontra em outros enunciados constitucionais, como os constantes nas alíneas do inciso VI do art. 150 da CF que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Dessarte, com arrimo nas lições supracitadas, estabelece-se que o termo “isenção tributária” também pode ser tomado no sentido de imunidade tributária, ou seja, a classe determinável de normas jurídicas constitucionais em sentido amplo que compõe a norma de competência delimitando-a para caracterizar a impossibilidade de instituição de tributos sobre determinadas pessoas, coisas ou situações.

Esta, inclusive, é uma das premissas do constructivismo lógico-semântico. Deve-se buscar sempre precisar o discurso para melhor construir o objeto de estudo. Uma vez identificada a locução “isenção tributária” com vários significados, torna-se recomendável evitar a confusão. Isto posto, referir-se-á à “isenção tributária” no sentido exposto neste tópico apenas como “imunidades tributárias”.

2.3.3 Isenção tributária objeto do presente estudo

Os demais usos do termo “isenção” e seus correlatos parecem estar relacionados a um mesmo conceito, o qual perfaz o objeto de estudo estabelecido para esta dissertação. A primeira menção consta no art. 43, §2º, III. No *caput* deste dispositivo, o Constituinte autoriza a União a “articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” e, como meio para efetivar estas ações, elenca em quatro incisos “incentivos regionais, na forma da lei”, dentre os quais “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”. Parece que o Constituinte utilizou o termo “isenções” aqui como uma forma de incentivo fiscal, com fins a estimular e desenvolver regiões para reduzir desigualdades.

Mediante o art. 150, §6º, veda-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios conceder, sem lei específica que regule exclusivamente as matérias ou o

correspondente tributo, “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”. O texto foi mal redigido. Pelo uso de dois disjuntivos “ou” e de tantas vírgulas, várias são as interpretações sintáticas possíveis para este texto. Subsídio como sinônimo de isenção. Subsídio e isenção como sinônimos de redução de base de cálculo, de concessão de crédito presumido e de anistia. Subsídio diferente de isenção e esta como sinônimo de redução de base de cálculo, de concessão de crédito presumido, de anistia e de remissão. Ou ainda todos os seis como institutos individuais.

O termo subsídio é utilizado em diversas áreas do direito. No direito administrativo, no contexto do art. 39, §4º, da CF, defini-se-lo como “denominação atribuída à forma remuneratória de certos cargos, por força da qual a retribuição que lhes concerne se efetua por meio dos pagamentos mensais de *parcelas únicas*”¹¹². No direito financeiro, subsídio aparece como auxílio mediante custeio de despesas, seja intergovernamental, da União para os Estados e Municípios, por exemplo, com fins a estimular serviços indispensáveis, também chamados de *grants-in-aid* nos países de língua inglesa, ou internacionais, ocorrendo de governo para governo ou para organizações mundiais, ou por intermédio destas, para diminuir o valor de mercadorias com fins a estimular o desenvolvimento¹¹³. Ainda pode ser visto como espécie de subvenção¹¹⁴. Observa-se que há uma grande disparidade entre o termo “subsídio” e “isenção tributária”, bem como parece não haver confusões no direito positivo de que isenção também não se confunde com a anistia ou a remissão, em que a primeira perdoa prestações pecuniárias decorrentes de ilícito tributário (multas), em razão do descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais, e a segunda perdoa a própria obrigação tributária, desde que introduzida no ordenamento após a constituição desta, retroagindo, pois.

O art. 151 da CF, sito na seção dispensada às “limitações do poder de tributar”, é especialmente rico para o estudo das isenções. Ele delimita a competência tributária da União em seus dois primeiros incisos. O primeiro impede a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a algum dos outros entes federados, excetuando apenas a previsão do art. 43 da CF. Ou seja, apenas é possível que seja criado tributo federal não uniforme no território nacional se

¹¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 258.

¹¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. rev. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 73 et seq.

¹¹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 210-211.

destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. E uma destas formas de instituir a não uniformidade é a isenção (art. 43, §2º, III). Ao estabelecer a isonomia dos tributos federais a favor dos cidadãos, o Constituinte abre uma ressalva importantíssima a este princípio: a concessão de benefício fiscal mediante a instituição de isenção tributária. Autoriza-se o tratamento tributário diferenciado para diferentes regiões do país, desde que haja o objetivo de promover desenvolvimento sócio-econômico de regiões menos favorecidas. A isenção, pois, aparece aqui como um instrumento para atingir este fim.

A segunda vedação, constante do art. 151, II, praticamente repete a primeira ao recair sobre a tributação não uniforme da União sobre a renda (“remuneração” e “proventos”) dos agentes públicos dos demais entes federados e, inova, determina também a impossibilidade de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A última vedação do art. 151, III, da CF, extremamente relevante, impede que a União invada a competência tributária impositiva dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Inclusive, a dicção do dispositivo pode ser entendida de forma mais ampla e impedir, também, que os Estados não intervenham na autonomia legislativa tributária de seus Municípios. Lido isoladamente, este dispositivo pouco acrescenta no estudo. Mas posto em contexto, pode-se construir um sentido bastante relevante a partir deste dispositivo constitucional.

A repartição constitucional de rendas é a distribuição, mediante competências, dos diversos tributos previstos na Constituição Federal de 1988 para cada ente político poder efetuar sua respectiva arrecadação financeira. “Assim, cada uma das pessoas políticas recebe competência impositiva, podendo dela utilizar-se ou não, sem interferência das demais pessoas políticas”¹¹⁵. De acordo com esta forma de estabelecer a competência tributária adotada pelo Constituinte, tem-se uma decorrência lógica: um ente não pode se imiscuir no âmbito competencial do outro. Estes são os fundamentos do Brasil como uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal (art. 1º). Trata-se de um pressuposto da forma federativa do Estado brasileiro a manutenção da autonomia de seus entes. Sem autonomia, “nos termos da própria Constituição” (art. 18), não há estado federado.¹¹⁶ Parte desta autonomia reside no impedimento de que um ente político

¹¹⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 89.

¹¹⁶ “Exsurge a federação como associação de Estados (*foedus, foederis*), para formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela

institua imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, a conhecida imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*. Outra parte relevante pode ser encontrada na impossibilidade de reduzir (ou mesmo majorar) a arrecadação de tributos uns dos outros. Esta é a garantia que pode ser encontrada no art. 151, III. Aqui, a isenção aparece como impedimento de um ente tributário se imiscuir na competência tributária impositiva de outro ente político para reduzir-lhe a arrecadação tributária. E, portanto, apresenta uma acepção mais ampla, indicando não apenas a impossibilidade da União intervir legislativamente nos demais entes políticos para afastar a tributação de determinado setor, área sócio-geográfica, situação ou pessoa, mas de simplesmente reduzir a própria carga tributária, incluindo, portanto, mera redução de base de cálculo ou de alíquota, hipótese que certamente vergastaria a forma federativa de Estado, solapando a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Veda-se qualquer tipo de produção normativa por ente político que vergaste a autonomia dos demais. A isenção assim aparece como uma forma de garantia do princípio federativo. Não se trata de impedir que um ente *apenas* afaste o nascimento da relação tributária decorrente de um tributo repartido constitucionalmente para outro ente, mas que, independentemente de motivos, procedimentos e finalidades, altere de alguma forma a norma de tributação que não lhe caiba em sua própria competência. Ao majorar ou reduzir uma alíquota ou uma base de cálculo pode-se alterar sobremaneira a política financeira, econômica, educacional, ambiental do ente político como decorrência dos efeitos extrafiscais inerentes a todos e quaisquer tributos. Intervir na competência tributária impositiva alheia é uma afronta das mais graves à autonomia como forma de garantia a forma federativa de estado, nos termos delineados pela própria Constituição Federal de 1988. Argumento este que pode ser estendido aos Estados, ao quais também não podem interferir na tributação dos Municípios. Neste dispositivo, a isenção não se apresenta como uma delimitação da competência tributária, apesar de ser utilizada para estabelecer esta limitação ao garantir a autonomia legislativa aos entes políticos em matéria tributária. Esta proibição, no entanto, ao limitar a competência tributária de um ente sobre o outro, converge com a repartição constitucional de rendas, tornando-se até dispensável, não fosse seu teor retórico e quase pedagógico, explicitando uma característica inafastável da federação brasileira.

‘autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal’ (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen).” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38).

Ainda, é com fundamento neste dispositivo que se fala na inexistência de isenções heterônomas no ordenamento pátrio, caso que, desde já, se pode ressaltar duas exceções previstas na própria CF/88, quais sejam aquelas dos art. 155, § 2º, XII, *e*, e art. 156, § 3º, II, respectivamente, que autorizam a União a excluir da incidência do ICMS e do ISS as exportações para o exterior de operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços e outros produtos. Por “excluir da incidência” se entende “isentar”. A discussão quanto à extensão a ser aplicada a este dispositivo em casos de isenção concedida em tratados internacionais será atacada em momento oportuno adiante.

Mais adiante, o art. 155, §2º, II, realça o sentido de isenção ao determinar que o ICMS será não-cumulativo, exceto nos casos de isenção ou não-incidência, quando não implicará crédito para compensação e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo se a legislação determinar em contrário. Mais uma vez a imprecisão do legislador põe em xeque a interpretação do dispositivo. Isenção e não-incidência são sinônimos ou duas figuras distintas? O “ou” pode estar fazendo função de disjuntivo inclusivo ou exclusivo.

Tem-se novamente o uso da isenção ao lado de incentivos e benefícios fiscais no art. 155, §2º, XII, *g*, ao estabelecer que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, esses poderão ser concedidos e revogados para fins de ICMS. Uso bem parecido com aquele disposto no art. 156, §3º, III, que também impõe lei complementar para regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais do ISSQN serão concedidos e revogados.

O art. 165, §6º, exige, para o projeto de lei orçamentária, um demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Mais uma vez as isenções, remissões e subsídios estão como conceitos próximos de benefícios fiscais, além de, no caso, benefícios financeiros e creditícios. A exigência volta-se à adequação das contas públicas pela previsão das receitas e despesas.

O art. 36 dos ADCT, por sua vez, trata da extinção de fundos existentes na data da promulgação da Constituição se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos, excetuando aqueles resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional.

Enfim, no art. 88, II, dos ADCT, último dispositivo a tratar expressamente de isenção tributária na Carta Maior, tem-se a vedação dos Municípios de conceder isenções, incentivos e

benefícios fiscais que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de dois por cento do ISSQN¹¹⁷, antes de ser editada a lei complementar que está prevista no art. 156, §3º, da CF.

Dessarte, pode-se concluir que a Constituição Federal de 1988 positivou a isenção tributária em vários sentidos: (i) delimitação da competência para a imposição tributária (art. 5º, inciso LXXIII, art. 184, §5º, e art. 195, §7º); (ii) forma de incentivo fiscal (art. 43, §2º, III, art. 150, §6º, e art. 151, I); (iii) impedimento de redução da carga tributária de um ente político por outro (art. 151, III); (iv) sem apresentar qualquer característica que o individualize, pondo-a ora em oposição à não-incidência (art. 155, §2º, II), ora em um mesmo conjunto que incentivos e benefícios fiscais (art. 155, §2º, XII, g, art. 156, §3º, III), ora dando o mesmo tratamento de outras figuras, como anistia e remissão (art. 165, §6º, da CF e art. 36 e art. 88, II, ambos dos ADCT). Padece, pois, de indiscutível imprecisão terminológica.

A isenção tributária, nesse contexto, foi utilizada pelo Constituinte como uma previsão para, de alguma forma, afastar, impedir, excetuar ou dispensar o nascimento da obrigação tributária ou autorizar a autolimitação da própria competência tributária. Cada um destes termos, imprecisos ou não, representa uma vertente das várias teorias para a definição e a interpretação da fenomenologia da norma isentiva prevista na Constituição Federal de 1988. Esta é a parcela do direito constitucional objeto do presente estudo. A seguir, observe-se o tratamento dado pelo legislador infraconstitucional à isenção tributária.

2.4 A “exclusão do crédito tributário” prevista no Código Tributário Nacional

O CTN, em seu art. 175, I, prescreve que as isenções excluem o crédito tributário. Encontra-se aqui a única referência positivada pelo legislador sobre uma proposta para a definição da isenção tributária. Todavia, se a Constituição Federal não é clara ao estabelecer o campo semântico da isenção tributária, não podemos dizer que no CTN temos efetivamente uma adoção de uma das várias teorias construídas sobre o tema.

Definir a isenção como “exclusão do crédito tributário” é uma decorrência comum em razão do posicionamento doutrinário de um dos membros da comissão que elaborou o CTN, o

¹¹⁷ Exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

ilustre Rubens Gomes de Sousa. Foi este professor paulista que difundiu largamente no ordenamento brasileiro a teoria da isenção como dispensa legal do pagamento.

Não se demonstra equivocado que o legislador adote certa posição doutrinária para definir determinados institutos quando, ao juridicizá-la, torna-a prescritiva. É assim que o art. 3º do CTN define o que deve ser tomado por tributo no direito pátrio. A partir desta prescrição, qualquer figura jurídica que a ela se subsuma será um tributo; caso contrário, será outra coisa qualquer, porém jamais um tributo.¹¹⁸ Essas definições prescritivas servem para a construção de normas jurídicas em sentido amplo, as quais, posteriormente, permitem a construção de normas jurídicas em sentido estrito. Esta disposição do art. 3º do CTN é extremamente útil na conformação de todas as normas jurídicas de tributação.

O mesmo argumento não pode ser repetido para a definição da isenção tributária no CTN. No próximo tópico será especificamente analisada a teoria que põe a isenção tributária como uma dispensa legal do pagamento, no entanto, adianta-se, este posicionamento estabelece a incidência sucessiva de duas normas: a de tributação, que criaria a obrigação tributária, e, posteriormente, a de isenção, que dispensaria o pagamento do tributo, o que poderia ser entendido como uma forma de “exclusão do crédito tributário”.

Não parece haver, todavia, a sucessão cronológica de normas a incidir como decorrência de um mesmo evento. Ou estas normas incidem logicamente sobre o mesmo acontecimento e tem-se um conflito normativo ou tratam de hipóteses de incidência diversas e incidem alternativamente, ou seja, apenas quando verificada sua previsão específica.

Ademais, já foi suscitado que por “exclusão” entende-se pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista e, conseqüentemente, demanda um método diacrônico mediante a superposição normativa em dois instantes cronologicamente distintos.¹¹⁹ Ademais, a exclusão do crédito não apresenta qualquer fator de distinção com as demais formas de “extinção do crédito”: excluir o crédito tributário em nada diferiria de extingui-lo, pondo a isenção tributária ao lado da prescrição, do pagamento, da compensação, da remissão etc..

¹¹⁸ Geraldo Ataliba ao tratar do tema afirmou: “Já fui dos que criticaram o Código, por conter noções doutrinárias, mas hoje me rendo inteiramente à argumentação do Prof. Rubens, há alguns anos atrás, num curso, aliás, a meu convite, aqui na Universidade Católica, quando ele muito bem demonstrou para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos. Disse então uma frase de grande alcance, que foi decisiva no convencimento de todo o auditório: ‘se isto hoje não é mais necessário, eu me felicito com o Brasil; se continuar sendo necessário, não há razão para retirar.’ Isto, para mim, é razão suficiente para acolher definitivamente não só esta definição, como todas as outras que se contêm no Código.” (SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 44-45).

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

A contradição seria evitada com o seguinte argumento: pelo CTN, uma vez ocorrido o evento tributário, a incidência da norma de tributação seria automática e infalível no preciso instante da ocorrência no mundo fenomênico, o que dispararia a obrigação tributária. O crédito tributário, por sua vez, só nasceria com o lançamento tributário exarado pela Administração Pública. Desta forma, a norma de tributação incidiria sobre o evento, mas dispensaria o pagamento por não exigir o lançamento tributário, excluindo assim o crédito.

Todavia, além dos problemas já estudados desta teoria mecanicista da incidência, separar a obrigação tributária do crédito tributário, pondo-os em momentos cronológicos diversos, é cindir o incindível para além de uma proposta didática e analítica: deixa de ser meramente uma aproximação que simplifica o objeto estudo. Retirar da obrigação tributária o crédito tributário é retirar um de seus elementos mais importantes e sem o qual ela não pode ser concebida. A obrigação tributária é composta pelo direito subjetivo, ao qual se dá o nome de crédito tributário, do sujeito ativo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever, ao qual se dá o nome de débito tributário, qual seja o de realizar uma prestação pecuniária.

Enfim, é de se dizer que “exclusão do crédito tributário” não é, em verdade, uma definição de isenção, porque sequer a diferencia de outro instituto tributário, a anistia, cuja referência do CTN é a mesma. Veja-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Não há como confundir institutos tão diversos. Enquanto a isenção volta-se para a obrigação tributária, resultante de um evento lícito (a norma de tributação), a anistia volta-se para a sanção pecuniária que decorre, obrigatoriamente, de um evento ilícito (infração tributária). A exclusão do crédito tributário é, em verdade, uma das consequências que o legislador tentou emprestar à norma isentiva. Porém, viu-se nos parágrafos acima que não houve êxito nesta campanha e o art. 175 do CTN teria um feito melhor se não houvesse sido escrito.

Uma definição, saliente-se, foi expressamente proposta no anteprojeto do Código Tributário Nacional que veio a se tornar a Lei n. 5.172 de 1966. Constava em seu corpo a seguinte redação: “Art. 141. Isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido” que,

todavia, não veio a passar pelas casas do Congresso Nacional¹²⁰. Não se deve, pois, encontrar na exclusão do crédito tributário ou na teoria exposta por Rubens Gomes de Souza e não adotada em definitivo no CTN uma definição positivada de isenção tributária, o que vem a exigir esforço mais aguçado para a interpretação da figura jurídica da isenção tributária.

2.5 A isenção tributária na doutrina

O tema “isenção tributária” é bastante delicado. Além de voltar-se a resultados práticos dos mais diversos, principalmente em relação à revogação das isenções, com efeitos na retroatividade das leis que instituem ou majoram tributos, na possibilidade de renúncia, entre outros, envolve profundas implicações da teoria da incidência da norma de tributação. Atine, portanto, a questões constitucionais das mais relevantes e toca os direitos subjetivos mais protegidos pelo ordenamento, como o da propriedade e o da dignidade humana, além dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, o que impele grandes cuidados em seu tratamento. Assim, vários renomados juristas, brasileiros e estrangeiros, debruçaram-se sobre o assunto e desenvolveram algumas teorias para explicar a isenção tributária. Muitas foram importadas ao ordenamento pátrio sem maior atenção, outras construídas com zelo e seriedade, sem, contudo, ter-se estabelecido um consenso quanto à definição da isenção tributária ou sua fenomenologia.

Neste sentido, parece relevante expor, inda que de forma concisa, algumas das mais importantes e difundidas teorias da isenção tributária no Brasil, tanto no que concerne à sua definição quanto à sua fenomenologia, ao passo em que já se formularão algumas críticas na busca constante de delimitar e de se aproximar de maneira mais segura do objeto de estudo desta dissertação que, aos poucos, vai-se estruturando e tomando forma.

O predicado mais robusto da norma de isenção é, grosso modo, impedir a exigência de um determinado tributo a um sujeito de direito. Mediante a norma de isenção, o agente competente determina sujeitos, coisas ou situações que não deseja sofram tributação¹²¹. No entanto, que é exatamente a isenção tributária? É efetivamente uma norma ou uma mera

¹²⁰ Cf. AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 55. E BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 165.

¹²¹ Apesar de inicialmente ampla e até imprecisa esta assertiva, pretende-se tomá-la apenas como ponto de partida para investigar a isenção tributária, quando, ao final da apresentação das premissas, pretende-se adquirir mais repertório para concluir com uma definição mais rígida.

técnica legislativa? Que tipo de norma (sentido amplo ou estrito)? Qual sua relação com a norma de tributação? A isenção e a norma de tributação são codependentes ou independentes entre si? Estas entre outras perguntas dão subsídios para iniciar a análise do objeto de estudo, cujos parâmetros para definição serão retomado nos dois capítulos seguintes.

2.5.1 Teorias que definem a isenção tributária

Já se disse que muitas são as teorias que tratam de definir a isenção tributária, algumas importadas e aplicadas no ordenamento pátrio sem muitos cuidados, e outras mais profundas e elaboradas com esmero para o sistema positivo brasileiro. Passa-se adiante a tratar das teorias mais relevantes, trazendo ao estudo seus expoentes e seguidores, de dentro e de fora do país. Contudo, não se pretende esgotá-las nem apresentar todas as nuances e divergências daqueles que se afiliam a uma ou outra definição específica, senão em alguns casos pertinentes, quando se demonstram sobremaneira relevantes. João Augusto Filho elaborou excelente trabalho aporético sobre o assunto e veio a expor com precisão seis das mais influentes teorias sobre a isenção tributária¹²².

De início, já se demonstra necessário apresentar, ainda que em termos provisórios, porque merecerá melhor abordagem, uma diferenciação que a doutrina estrangeira adota e foi, talvez com razão, pouquíssimo difundida no Brasil. Trata-se de distinguir a exclusão da isenção tributária. Percebe-se na obra de João Augusto Filho que a definição de um destes dois institutos pode alterar consideravelmente o segundo e ambos estão relacionados, de alguma forma, com a hipótese tributária (antecedente da norma jurídica de tributação).

Neste sentido, expõe o autor que tinha por objetivo, em sua obra, estabelecer se a) as exclusões tributárias são despidas de significado jurídico ou se integram, como conceitos auxiliares, isto é, como predicados negativos do tipo tributário, a norma jurídica definidora da hipótese de incidência tributária; b) se as disposições sobre a isenção devem ser tomadas como normas jurídicas autônomas ou, ao contrário; c) se também são apenas definidoras da hipótese de incidência tributária; d) para, ao final, estabelecer se exclusões e isenções tributárias se inserem, ou não, em um único conceito jurídico.¹²³ Estes, inclusive, também são objetivos deste trabalho dissertativo.

¹²² AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979.

¹²³ *Ibid.*, p. 16-17.

Enfim, não se mostra insipiente alertar que a exclusão tributária nada tem de similar à exclusão do crédito tributário tratado no Capítulo V do CTN: enquanto este se refere ao *crédito tributário*, figura constante da obrigação tributária e que aparece, portanto, apenas no conseqüente da norma jurídica de tributação, a discussão que gira entorno da exclusão tributária (e não do crédito) volta-se para a hipótese tributária.

a) *Isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido*. Esta é a teoria adotada por Rubens Gomes de Souza e perfunctoriamente analisada no tópico anterior. Segundo o professor paulista, com o acontecimento do evento tributário haveria a incidência da norma de tributação e, com esta, o nascimento da obrigação tributária. Posteriormente, em razão da incidência de outra norma, a isencional, dispensar-se-ia o pagamento. Em suas palavras:

É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, *não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária*; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu *pagamento*; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido. Finalmente, a não incidência decorre da própria definição do fato gerador contido na lei tributária: desde que o fato ocorrido não corresponda àquela definição, dá-se a não incidência; a isenção, ao contrário, depende de lei expressa, justamente por ser um favor, isto é, uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo.¹²⁴

Todavia, não obstante os relevantes avanços que se deram em razão dos estudos iniciados por Rubens Gomes de Sousa, não nos parece haver muito sentido tratar a fenomenologia normativa como uma sucessão cronológica de incidências de um mesmo evento. Paulo de Barros Carvalho ressalta que “Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social.”¹²⁵.

No momento em que se dá o evento (o suporte fático de Pontes de Miranda), várias normas podem ser incididas, o que daria nascimento a vários fatos e relações jurídicas. Porém, se a mesma ocorrência der gênese a relações jurídicas contraditórias, então há uma antinomia presente no sistema que deve ser sanada pelo jurista¹²⁶. Sustentar que o mesmo evento jurídico pode criar a obrigação de realizar o pagamento e de não ter que cumprir a obrigação

¹²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 524.

¹²⁶ A antinomia e seus métodos de solução serão objeto de estudo do próximo capítulo desta dissertação.

de pagar é uma contradição nos próprios termos e apenas uma das duas normas poderia se sustentar no ordenamento.

Sainz de Bujanda afirma que a isenção supõe que a obrigação tributária não chega a surgir, exatamente porque é outro instituto jurídico – a remissão – que recai sobre o pagamento: na isenção não existe a obrigação de pagar e, este, portanto, não pode nunca ser dispensado.¹²⁷ A explicação do mestre espanhol é perfeitamente aplicável no Brasil.

Ademais, uma dispensa do pagamento seria uma hipótese de facultatividade do sujeito passivo tributário. Dispensa é a “licença, permissão para não executar um dever, um trabalho”¹²⁸, ou seja, o devedor tributário poderia escolher ou não realizar o pagamento do tributo, o que a princípio, não parece ser uma escolha que caiba ao contribuinte, situação que possivelmente esvaziaria situações de tributos estabelecidos com fins extrafiscais, argumento que também será retomado adiante.

Outras duas teorias, a do privilégio legal ou do favor legal, decorrem, ou até mesmo se confundem, com a teoria da “dispensa legal do pagamento”. Rubens Gomes de Souza, inclusive, já se referia à isenção como favor.¹²⁹ José Souto Maior Borges apresenta estas vertentes e a elas tece enfática crítica: “Considerada a isenção uma liberalidade, favou ou privilégio, segue-se que estaria ditada apenas por motivos de conveniência e oportunidade, cuja apreciação é *discricionariamente* objeto de decisão política do poder tributante.”¹³⁰. Portanto, não há como se sustentar, nos termos da Constituição Federal de 1988, uma isenção-favor ou isenção-privilégio.

b) *Isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária ou “mera técnica de redação legislativa”*. João Augusto Filho afirma que, para os autores que sustentam esta teoria, “não passa a isenção de mera técnica legislativa para delimitar, por forma negativa, a exata compreensão (no sentido desta palavra em Lógica) da hipótese de

¹²⁷ “Por lo general, la exención supone que la obligación tributaria *no llega a surgir*, por lo que con aquélla el beneficiario no queda dispensado de ningún pago. Le exoneración de pagar sólo puede, en términos jurídicos, otorgar-se a quien previamente esté obligado, que es precisamente lo que no ocurre al beneficiario de la exención”. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 409-410). Em momento posterior, o autor admite a hipótese de isenção parcial, o que não impede de utilizar este argumento para elucidar a questão da incongruência da dispensa legal do pagamento.

¹²⁸ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *Dispensa*.

¹²⁹ Repita-se: “a isenção, ao contrário, depende de lei expressa, justamente por ser um favor, isto é, uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97).

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 63.

incidência do tributo”¹³¹. A isenção tributária serviria como forma do Poder Legislativo alterar a hipótese tributária ao modificar os suportes fáticos sobre os quais deveria incidir. Não haveria distinção entre exclusão e isenção e esta última não apresentaria, portanto, autonomia jurídica frente à norma de tributação, tendendo a um formalismo jurídico extremado.

No Brasil, Luciano Amaro adota este entendimento e explica cuidadosamente a isenção como técnica legiferante em trecho logo que, pela relevância, merece ser colacionado integralmente:

Finalmente, a isenção. O que há aqui é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Suponhamos que o legislador possa, num universo de cem espécies, tributar noventa (porque as outras dez são imunes e, portanto ficam fora do campo onde a competência tributária pode ser exercitada). Se o legislador ordinário não tributar essas noventa espécies, total ou parcialmente, teremos a situação que referimos no parágrafo anterior (não-incidência pura e simples). Mas pode ocorrer que o legislador, pretendendo tributar parte das noventa espécies, decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira gravar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas.¹³²

Tratar a isenção como mera técnica legislativa parece afirmar que se trata de uma mera faculdade do legislador em estabelecer tais “espécies excepcionadas”. Interpretação esta que pode levar a crer que as isenções não obedeceriam a princípios constitucionais como o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da generalidade da tributação, podendo ser estabelecida e revogada de acordo com a arbitrariedade do Poder Legislativo. Deve, portanto, ser evitada.

c) *Isenção como tutela jurídica do interesse do contribuinte.* Este é o entendimento adotado por Salvatore La Rosa em uma das obras mais profundas sobre o tema, em que estabelece interessante relação entre a isenção tributária e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Neste estudo, afirma-se uma prevalência do interesse do contribuinte sobre o interesse fiscal, em que, na isenção tributária,

¹³¹ AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 35.

¹³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Em sentido semelhante, cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem: “A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas.” (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 150).

pressupõe-se como valor jurídico digno de autônoma tutela o interesse do contribuinte à conservação de sua riqueza, que deve ser tomada, como consequência da incidência do interesse estranho àquele ao qual a norma impositiva opera, e ao qual o ordenamento tutela positivamente, ainda que de forma indireta.¹³³

Distingue, também, exclusão de isenção tributária ao afirmar o professor da Universidade de Catania que a exclusão seria a forma negativa da definição do fato gerador da obrigação tributária, enquanto que a isenção representaria sua disciplina jurídica interna ao ordenamento¹³⁴.

Isto posto, segundo o entendimento do autor italiano, o legislador tutela o interesse do contribuinte de não dispor de sua riqueza, mesmo nos casos em que há uma norma de tributação a tutelar, em favor do interesse fiscal, tal fato como passível de tributação. Assim, a norma isentiva seria autônoma porque teria consequências próprias: juridicizar o interesse do contribuinte ao valorar positivamente e, assim, protege-o para conservar sua riqueza e evitar a tributação.¹³⁵

Um grande problema que se vê neste posicionamento é pôr o interesse do contribuinte frente ao do fisco e afastar, por completo, o interesse público. No caso, o interesse resguardado não é o de um ou outro contribuinte, ou mesmo o interesse do fisco, pois as normas tributárias voltam-se para a arrecadação de valores que permitam ao entes políticos, ou quem lhes faça as vezes, cumprirem suas funções constitucionalmente estipuladas. A isenção ou a tributação não pode ser estabelecida com fins a tutelar o interesse de uma determinada classe (contribuinte ou fisco), mas para tutelar o interesse da sociedade como um todo: arrecadando mais, arrecadando menos ou mesmo não arrecadando.

d) Isenção como fato impeditivo. Segundo João Augusto Filho, esta talvez seja a teoria de maior aceitação na doutrina estrangeira e seria adotada, ainda que implicitamente,

¹³³ LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968, p. 139. No original: “[...] l’assunzione a valore giuridico meritevole di autonoma tutela dell’interesse del contribuente alla conservazione della ricchezza che dovrebbe essere prelevata, come conseguenza dell’incidenza di interessi estranei a quelli sui quali le norme impositivi operano, ed ai quali l’ordinamento così accorda una positiva, ancorché indiretta, tutela.”

¹³⁴ Neste sentido: “[...] abbia una notevole importanza la distinzione tra le esclusioni (identificate con le disposizioni le quali concorrono, in forma negativa, alla definizione del fatto generatore dell’obbligazione tributaria) e le esenzioni fiscali (ravvisate in quelle le quali rappresentano aspetti della sua disciplina giuridica)” (ibid., p. 125).

¹³⁵ “Il fatto che si abbia asenzione solo allorché l’intassabilità è dovuta all’incidenza di interessi esterni rispetto a quelli sui quali operano i tributi, ed ai quali l’ordinamento intende accordare una (sia pure indiretta) tutela, è proprio l’indice dell’esistenza di una autonoma qualificazione dell’interesse del contribuente alla conservazione della ricchezza.” (ibid., p. 187).

por Alberto Xavier, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Sainz de Bujanda,¹³⁶ Alfredo Augusto Becker¹³⁷ e o próprio João Augusto Filho¹³⁸. Para esta corrente, a hipótese de incidência é verificada no mundo social, mas não há obrigação tributária porque a norma de isenção impede sua incidência, sendo esta, portanto, uma norma autônoma e com um predicado a mais, um *plus*, em relação à norma de tributação, a tolher sua eficácia. “A *isenção* dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva.”¹³⁹.

Há, contudo, dissensões entre aqueles postos como seguidores desta teoria. Alguns, a exemplo de Alfredo Augusto Becker, afirmam que a norma de isenção, não obstante conter predicados a mais, retira, também, predicados da norma de tributação, e incide apenas quando aquela não pode incidir. Trata-se de situação disjuntiva excludente, ou seja, ou aplica-se uma ou outra, nunca as duas, porque compostas por hipóteses de incidência diversas:

Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza.¹⁴⁰

Vê-se que não se assemelha muito com a teoria do fato impeditivo, pois não se verifica, no caso, a hipótese de incidência da norma de tributação, mas apenas a hipótese de incidência da norma isentiva.

O mesmo pode-se dizer de Sainz de Bujanda, para quem a norma de isenção alberga inclusive os fatos que dão nascimento à obrigação tributária e afirmar existirem as chamadas isenções parciais.¹⁴¹ Neste sentido, parece contraditório falar em fato impeditivo que pode

¹³⁶ Cf. AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 38 et seq.

¹³⁷ Cf. *ibid.*, p. 69.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 124.

¹³⁹ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. v. 1. Lisboa: Almedina, 1974, p. 283-284.

¹⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007, p. 325.

¹⁴¹ “Es, en efecto, cierto que en la mayoría de los casos la exención impide que nazca la deuda tributaria. Ahora bien: ¿ocurre esto siempre? Creo que no. Se me ocurren estos ejemplos, en los que no advierto como podría afirmarse la inexistencia del nacimiento de una obligación, a pesar de estar en presencia de una exención tributaria: 1.º El supuesto de las exenciones parciales, en las que el hecho imponible se produce y genera una deuda tributaria, aunque, a virtud de mecanismos a los que luego aludiré, sea dicha deuda de cuantía inferior a la que normalmente hubiera correspondido ; y 2.º El supuesto de las exenciones que despliegan su eficacia

nada impedir, isto é, nas isenções parciais haveria apenas uma redução da carga tributária, mas a obrigação tributária teria nascimento como consequência da incidência da hipótese tributária e seu cumprimento não seria (totalmente) afastado.

O maior empecilho que se observa em definir a isenção tributária como um fato impeditivo e alegar a coexistência de duas hipóteses que contenham a previsão de um mesmo evento é, exatamente, o desnecessário conflito entre as normas de isenção e de tributação: independentemente daquela ter um predicado a mais que esta, sustentam seus defensores que a norma de isenção impede (fato impeditivo) a incidência da norma de tributação. Porém as normas não brigam entre si. E o ordenamento, com fins a evitar a antinomia, exporia formas de retirar uma das duas do sistema, com sérios resultados teóricos e práticos. Destarte, não haveria como se falar, desde já, em uma coexistência, ou talvez mais precisamente, em uma covigência (vigência simultânea) de duas normas que se voltam para o mesmo evento e determinem relações jurídicas diversas e contraditórias: a da obrigação tributária a obrigar ao pagamento, enquanto a norma isentiva teria em seu conseqüente o impedimento desta mesma prestação.

A posição de Augusto Becker, por sua vez, já se demonstra mais coesa e afasta a incongruência ao afirmar, categoricamente, que a norma de isenção incide apenas em situações em que a norma de tributação não pode incidir, seja porque faltou ou porque excedeu um de seus elementos de composição: as hipóteses de incidência são diversas e, conseqüentemente, não são contraditórias nem contrárias. Argumento que parece retirar o autor paulista desta definição de isenção como fato impeditivo.

e) Isenção como não-incidência legalmente qualificada (posição de José Souto Maior Borges). De início, a definição pareceu um pouco sucinta e a “não-incidência qualificada por lei” foi objeto de severas críticas: não se a diferenciaria, por exemplo, das excludentes de ilicitude do fato penal típico, pois estas também são hipóteses de não-incidência legalmente qualificada, apesar de não serem isenções¹⁴², bem como padeceria do vício da definição pela negativa, o que é bastante repugnado pela Lógica Clássica¹⁴³.

A primeira crítica foi afastada pelo professor pernambucano ao especificar a definição apresentada dentro do contexto do direito tributário, ou seja, complementa-se-a com uma

excluyente de la carga tributaria mediante el sistema de reembolso de cuotas impositivas previamente satisfechas.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 427).

¹⁴² Cf. AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 75.

¹⁴³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 526.

locução, qual seja a norma de isenção é a não-incidência legalmente qualificada *da norma jurídica de tributação*. Isto é, a norma jurídica de isenção implica a não-incidência da norma de tributação e é posta no sistema mediante enunciados previstos em lei infraconstitucional. Neste sentido, “em decorrência da isenção, dá-se o *fato isento*, distinto enquanto tal do ‘fato gerador’ da obrigação tributária, fato jurídico tributário no sentido estrito. Como o fato aí é juridicamente qualificado, não se extrapassa o campo normativo”¹⁴⁴.

À segunda crítica, contudo, José Souto Maior Borges elaborou resposta mais longa. Delimitou e melhor explicou a teoria em tópico específico de sua obra¹⁴⁵. A regra da Lógica, em verdade, estipula que a definição não deve ser negativa quando pode ser afirmativa em razão de haver, para um termo, uma quantidade excessiva de coisas que este não significa. Porém nada impede que, em casos de poucos objetos abarcados, defina-se o conceito pela negativa, a exemplo dos triângulos, conforme explicação de Irving Copi: “Como existem apenas três espécies de triângulos, quando esse gênero é dividido de acordo com os comprimentos relativos dos lados, uma definição perfeitamente adequada de ‘triângulo escaleno’ é a de um triângulo que não é equilátero nem isósceles.”¹⁴⁶. E assim arremata o mestre da Faculdade de Direito do Recife:

Se assim o é, está atendida na hipótese a ressalva da regra: a definição que formulei é destinada a um conjunto limitado (finito: diriam os lógicos) de normas bem demarcado: as normas isentantes em sua relação com as normas obrigacionais tributárias. Porque não se trata genericamente de normas, mas especificamente de *normas obrigacionais tributárias*, todas elas podem ser abrangidas, sem contra-indicação lógica, pela negação. Prestigiada está, portanto, a ponderação de Irving Copi. São muito diferentes as hipóteses em que a negação, essa sim inaceitável, implica conjunto praticamente infinito de termos negativos [...].¹⁴⁷

Não responde o autor, contudo, qual a consequência jurídica do fato isento ou qual sua relevância no mundo do direito, uma vez que sua hipótese normativa é diversa da hipótese de incidência da norma de tributação, ou se, ao contrário, o fato isento não apresenta consequente e, portanto, não seria uma norma jurídica em sentido estrito, estrutura lógica que explicitamente adota.¹⁴⁸ Ademais, definir a isenção como a não-incidência da norma de tributação é falar apenas de seu efeito: no caso, não define a isenção, apenas trata da norma de

¹⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 201.

¹⁴⁵ Cf. *ibid.*, loc. cit. et seq.

¹⁴⁶ COPI, Irving. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 133-134.

¹⁴⁷ BORGES, op. cit., p. 203.

¹⁴⁸ Cf. *ibid.*, p. 178.

tributação. O relevante seria determinar o porquê da norma de tributação não incidir em decorrência da norma isentiva.

Esta teoria é bastante parecida com aquela exposta por Alfredo Augusto Becker e o entendimento exposto neste trabalho dissertativo é de que estas teorias são sinônimas, apesar de expostas com características diversas por seus criadores, além de nenhuma das duas tratar a isenção como um fato impeditivo.

f) *Isenção como mutilação da regra-matriz de incidência tributária (posição de Paulo de Barros Carvalho)*. Esta é provavelmente a abordagem mais criativa e recente da norma de isenção tributária e cinde completamente com a doutrina tradicional, inovando inclusive no exterior. Ao contrário das teorias expostas, para Paulo de Barros Carvalho, a norma de isenção não seria uma norma de conduta, mas uma norma de estrutura e, portanto, voltar-se-ia para a própria regra-matriz de incidência tributária (neste sentido, como sinônimo de norma jurídica de tributação e não como método) ao mutilá-la, parcialmente, em algum de seus critérios. Por “parcialmente” leia-se a impossibilidade de vergastar um de seus critérios por completo, situação que impediria o comando normativo (inexistiria um mínimo de manifestação do deôntico) e, conseqüentemente, o tributo não incidiria. Difere, pois, isentar todos que auferiram renda de isentar apenas aqueles acima de sessenta anos: o critério pessoal é apenas parcialmente mutilado (pessoas acima de sessenta anos e não todas as pessoas). Em suas palavras:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.¹⁴⁹

Alguns questionamentos, contudo, surgiram frente a esta interessante teoria da isenção tributária, principalmente quanto à sua extensão e limites: “a norma de isenção, modificando apenas um aspecto ou critério (subjetivo ou quantitativo) da norma de tributação, deixa sair “incólume” a hipótese?” e “Até que ponto alterações na conseqüência acarretam alterações na hipótese?”¹⁵⁰.

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 528.

¹⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 211.

A estas teorias mais difundidas, pode-se acrescentar mais algumas que não encontraram tanta repercussão nacional, mas que foram sustentadas por ilustres juristas e merecem menção.

g) Isenção como autolimitação do poder de tributar. Esta teoria é uma decorrência da “dispensa legal do pagamento” de Rubens Gomes de Souza e foi exposta por Geraldo Ataliba: “A isenção somente dispensa o *pagamento* de tributo e consiste em autolimitação do poder de tributário”. O mesmo pode-se dizer de Ricardo Lobo Torres, em vertente um pouco diversa, segundo o qual “A isenção, como qualquer privilégio, é autolimitação do próprio poder tributante.”¹⁵¹.

Deve-se entender, portanto, que na isenção, para estes autores, o ente público exerce a competência tributária e limita a si mesmo, impedindo a incidência da norma de tributação daquelas pessoas, coisas ou situações sobre as quais possuem competência para tanto. Assim, observa-se uma contradição: a isenção permite o não pagamento pelo contribuinte isento (dispensa do pagamento, mas não da incidência da norma de tributação) quando, ao mesmo tempo, a autolimitação do poder de tributar é a escolha de pessoas, coisas ou situação sobre as quais não deve recair a tributação. É inconciliável o entendimento de autolimitação do poder de tributar com a dispensa legal do pagamento.

Ademais, cabe ressaltar que o sistema jurídico carece de reflexibilidade, ou seja, não é possível regular uma conduta em que o mesmo sujeito seja posto no polo ativo e, concomitantemente, passivo.¹⁵² Assertiva esta que afasta o entendimento de um instituto jurídico como *autolimitação*: não é possível limitar-se a si mesmo.

h) Isenção como renúncia ao poder de tributar. José Souto Maior Borges afirma que “Ponderável setor doutrinário considera a isenção ato de renúncia ao poder de tributar. Entretanto, advirta-se que, somente quando se considere a isenção como autolimitação legislativa, poderá esta ser tida como renúncia ao poder de tributar”¹⁵³. Assim, a contradição persiste na incongruência de dispensar algo – o pagamento – cuja competência para tanto foi renunciada. Um trecho que demonstra com clareza a assertiva do professor pernambucano se

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 3, 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 376.

¹⁵² “O *nomos* jurídico carece de *reflexibilidade* – ninguém pode *juridicamente* obrigar-se a si mesmo, proibir-se a si mesmo, ou permitir-se a si mesmo: é o aspecto formal da alteridade.” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 200).

¹⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 158.

encontra na obra de Aurélio Pitanga Seixas Filho ao sustentar a autolimitação como forma de renúncia do poder de isentar:

No exercício de sua competência tributária, poderá o respectivo titular *renunciar* a uma parcela dela, ou autolimitar-se no exercício da mesma, não sendo errado, portanto, configurar a isenção tributária como uma renúncia ou autolimitação da competência tributária, já que, seja qual for o motivo, quem pode tributar mais, ao voluntariamente tributar menos do que sua competência ou poder de tributar permite, rigorosamente, está renunciando ou autolimitando seu próprio poder de tributar.¹⁵⁴

Relevante ressaltar que, no direito positivo pátrio, a renúncia é instituto bastante estudado e de definição amplamente estabelecida. Segundo Roque Antonio Carrazza, renunciar é “[...] abrir mão de um direito, de modo absoluto, total e definitivo”¹⁵⁵. Portanto, dois grandes problemas surgem para esta teoria: primeiro, a isenção tributária seria uma hipótese de imunidade concedida infraconstitucionalmente (se renúncia é absoluta, total e definitiva, seria uma delimitação da competência tributária); segundo, não obstante a competência tributária ser matéria de direito público constitucional e indisponível, a isenção implicaria a renúncia do direito de tributar, ou seja, da própria competência tributária. Ou, ao contrário, ter-se-ia que atribuir uma nova definição ao termo “renúncia” diversa daquela vetusta e já consagrada no direito pátrio, hipótese que sequer perpassa os objetivos estipulados para esta dissertação. Em suma, trata-se da utilização não rigorosa de termos jurídicos que afastam o rigor científico da abordagem e torna mais complexa, ao invés de mais simples, a abordagem do objeto de estudo.

i) Isenção como renúncia de receita pública: esta não é exatamente uma definição da isenção por não distinguir esta figura jurídica de outras tantas, como a remissão, a anistia etc. Trata-se do tratamento dado à isenção tributária por estudiosos do direito financeiro em que afirmam que a isenção é uma das formas de renúncia de receita pública, principalmente em razão do art. 165, §6º, da CF, bem como o art. 14, §1º, da LRF, segundo o qual a renúncia compreende, entre outros, a “concessão de isenção em caráter não geral”.

Observa-se, pois, que não se tratam de termos sinônimos (isenção em caráter geral não estaria abrangida), apesar da isenção, em certos casos, poder ser tratada como uma forma de

¹⁵⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 61.

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 676.

renúncia de receita pública¹⁵⁶. E, ao contrário da isenção como renúncia ao poder de tributar, a renúncia de receita pública seria a situação em que o ente político abriria mão de um direito, de modo absoluto, total e definitivo, durante, ao menos, o período em que a isenção não fosse revogada.

Contudo, não se pode renunciar algo a que não se tem direito. Se não existe norma de tributação prevendo determinada ocorrência como fato jurídico tributário para que o ente público renuncie tal receita, não há como comparar tais institutos. A situação parece diferente nos casos de anistia e remissão, nos quais, por existir a dívida, decorrente de ilícito tributário ou de fato jurídico tributário, respectivamente, o afastamento da prestação pecuniária torna-se efetivamente uma renúncia de receita: prevista, líquida e certa. Bastante diverso do que ocorre com a isenção nas teorias que não admitem sua incidência concomitante à norma de tributação.

2.5.2 Teorias da fenomenologia da isenção tributária

As teorias sobre a fenomenologia da isenção tributária são aquelas que estipulam a forma com que esta figura jurídica se manifesta no ordenamento pátrio em relação com a norma de tributação. É dependente de sua definição e, portanto, já foi tangenciada no tópico acima.

Podem-se classificar as teorias da fenomenologia da isenção tributária, basicamente, em três correntes, mediante a classificação com o uso de dois critérios distintivos: 1) as que conferem, ou 2) não, à isenção tributária a qualidade de norma independente da norma jurídica de tributação. E, no caso de independência das normas, há aqueles casos em que a) a norma de tributação e a norma de isenção incidem, ou b) não, concomitantemente. Por outro lado, se se entende que a norma de isenção não é independente da norma jurídica de tributação, então não há que se falar em incidência concomitante.

A isenção como dispensa legal do pagamento, como fato impeditivo ou como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, por exemplo, sustentam a independência da norma

¹⁵⁶ Neste sentido: Estevão Horvath afirma que “Não que a renúncia de receitas, sob a forma e uma isenção ou de um incentivo fiscal, por exemplo, não possa ser utilizada, especialmente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.”. (*O Direito Tributário no Contexto da Atividade Financeira do Estado*. Tese (concurso ao cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 2009, p. 124).

de isenção frente à norma de tributação e afirmam sua coexistência como entes diversos (1). Contudo, enquanto a primeira tende a expor uma incidência dupla, em que a norma de tributação incide para apenas posteriormente incidir a norma de tributação (a), na segunda a norma de tributação tem incidência impedida pela norma de isenção (b), assim como na terceira, em que se tem a incidência alternada das normas de tributação e de isenção – por se tratarem de normas com hipóteses de incidência diversas, uma não incide se a outra incidir (b). Já a isenção como norma de estrutura (1), esta incidiria sobre a norma de tributação, para que esta (b) não pudesse incidir sobre determinados eventos.

Na teoria da isenção como delimitadora da hipótese de incidência da norma jurídica de tributação pode-se falar da codependência destas figuras jurídicas (2), não havendo que se falar em incidência da norma de isenção: a norma de tributação apenas incide quando se verificarem os elementos positivos de previsão típica, sem a verificação de algum de seus elementos negativos.

2.6 Construindo o sentido da isenção tributária

Uma vez determinado o contexto jurídico constitucional em que se pretende elaborar a análise das isenções tributárias, é possível então adentrar mais profundamente nesta figura para determinar suas características mais relevantes e, conseqüentemente, propor uma definição com o fim de tornar mais rígido o discurso e dá-lo ares de proposta científica.

Já se expôs as doutrinas mais relevantes que buscaram definir a estrutura e a fenomenologia da norma de isenção. Viu-se que há profundas divergências sobre o assunto e consenso algum não foi atingido. Não obstante as críticas elaboradas a algumas dessas teorias, um ponto crucial pode ser reconhecido: há uma intimidade inegável entre a norma de tributação e a norma de isenção, mas até que ponto ainda não foi respondido. Este tópico, portanto, tem por objetivo iniciar uma análise da relação entre estas duas normas.

2.6.1 “Tatbestand” no direito penal: teorias unitária e estratificada do crime

Embora o sistema do direito positivo seja uno e indecomponível, o direito penal e o direito tributário são tratados como dois ramos didaticamente autônomos para fins de facilitar

seu estudo e desenvolvimento. O direito tributário nasce e se desenvolve entorno da norma de tributação ao apresentar o tributo como seu núcleo diferenciador. O direito penal, por sua vez, é constituído convergindo centrifugamente para a norma penal, cujo átomo é o crime¹⁵⁷. Se neste o crime nasce de um fato ilícito relatado exclusivamente pelo Poder Judiciário¹⁵⁸, em certos casos em conjunto com o júri, no direito tributário o tributo surge de um fato lícito relatado pela Administração Pública, pelo particular ou mesmo pelo Poder Judiciário¹⁵⁹.

Se as diferenças que separam estes dois ramos do direito são inúmeras, por outro lado, várias são as características que lhes dão traços de similitude. Em ambos, a previsão factual que autoriza impor uma relação jurídica é sempre delimitada por uma gama de princípios e regras cujo objetivo tem por alicerce maior a garantia de direitos dos cidadãos. Isto se dá por tutelarem alguns dos direitos subjetivos mais arraigados no ordenamento jurídico: a propriedade privada e a liberdade. Ademais, o lugar ocupado pelo cidadão é inevitavelmente o de hipossuficiência, pois não há pena ou tributo que não sejam criados pelo Estado, ou seja, quem está no outro polo da relação jurídica, frente a ele, cidadão, é o Estado ou quem lhe faça as vezes. Apenas um dos entes da República Federativa do Brasil pode, mediante *lei*, criar tributos, e apenas à União cabe instituir crimes, porque assim o exige a Constituição Federal de 1988, respectivamente nos arts. 150, I,¹⁶⁰ e 5º, XXXIX,¹⁶¹ cumulado com o art. 22, I,¹⁶² além da previsão geral constante no art. 5º, II¹⁶³.

É certo que o direito penal não consta do objeto de análise delimitado para esta dissertação. Porém, o tratamento do crime para se estabelecer uma analogia com o tributo parece ser considerável. Os penalistas já contribuíram enormemente para o desenvolvimento dos estudos jurídicos no decorrer dos anos e a teoria do crime colhe hoje frutos

¹⁵⁷ Por não resultar em diferença sensível para o presente trabalho, tomar-se-á o termo “crime” em sentido amplo, como sinônimo de delito, bem como englobando todas as infrações penais, ou seja, tanto o crime em sentido estrito quanto a contravenção penal, porquanto a diferença entre estes concerne apenas à pena. A previsão consta do art. 1º do Decreto-Lei n. 3.914, de 9 de dezembro de 1941: “Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.”

¹⁵⁸ CF, Art. 5º, LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

¹⁵⁹ A exemplo do art. 114, VIII, da CF, pelo qual Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar “a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.”

¹⁶⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁶¹ Art. 5º. XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

¹⁶² Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, *penal*, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.

¹⁶³ Art. 5º. II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

impressionantes. Por acreditar ser possível estabelecer semelhanças *didáticas* entre as teorias do crime e do tributo, principalmente por se fundamentarem na Teoria Geral do Direito, demonstra-se extremamente exitoso, além de simplificador, colher daquela algumas premissas básicas para o estudo desta. Por estes motivos, passa-se a tratar, não obstante de forma breve, sobre o crime no direito penal, ao passo que serão estabelecidas as correlações pertinentes com o direito tributário.

Tratar-se-á neste trabalho dissertativo apenas da definição analítica ou dogmática que busca determinar os elementos constitutivos do crime. Isto porque a definição do conceito material, como entendimento da sociedade do que deve ser punido, é anterior ao direito e, pois, extrajurídico. Já na definição formal de crime, este se restringe à materialização do tipo penal na lei, resultando da positividade da vontade social presente no conceito material, sendo mais sociológico do que propriamente jurídico ao estabelecer a relação vontade-da-sociedade/positividade-da-lei.

Varias são as aproximações teóricas dos penalistas para estabelecer os elementos que configuram o crime. A escolha de um (teoria unitária) ou de alguns destes predicados (teorias estratificadas), com algumas nuances em suas definições – para comportá-los melhor a depender do sistema de referência – determina as diferentes escolas da teoria do crime. Sobre isso, resumem Zaffaroni e Pierangeli,

A respeito do delito se têm formulado conceitos unitários e conceitos estratificados. Houve aqueles que pretenderam dar uma definição unitária – negando-se à análise – e os que sustentam a necessidade de um conceito estratificado, isto é, da determinação de diferentes planos analíticos.¹⁶⁴

Na teoria unitária, o crime é uno e indivisível e não há que se falar em elementos. Na teoria estratificada, o crime é composto por um conjunto de elementos que variam entre quatro: fato típico, antijuridicidade do fato típico, culpabilidade e punibilidade do agente. Examine-se perfunctoriamente cada um.

O “Tatbestand” ou fato típico do crime é a previsão estabelecida das características que determinado fato “neutro” deve apresentar para constituir o crime. Delineiam-se suas características sem, todavia, expor um valor negativo ou positivo, tornando-o, assim, um fato típico do crime, mas incompleto. Giuseppe Bettiol afirma que o fato típico é o primeiro

¹⁶⁴ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. Parte Geral. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 339.

elemento do crime, configurando-se como “aquele complexo de elementos materiais referíveis à conduta do agente e que podem ser subsumidos num esquema de crime.”¹⁶⁵. Em outras palavras, poder-se-ia falar que é a ocorrência no mundo social passível de relato em momento anterior à valoração. Portanto, a ação humana que leva à morte de um homem caracteriza um fato típico por ser subsumível ao art. 121 do Código Penal brasileiro, porém não determina a conduta como criminosa ao depender da verificação de outros elementos.

A antijuridicidade é a qualidade atribuída à conduta, comissiva ou omissiva, realizada contra os valores protegidos pelo direito positivo que viola, pois, o bem resguardado juridicamente. Ser antijurídico, neste sentido, é atribuir valoração negativa ao fato típico, que pode, todavia, ser valorado positivamente quando a conduta se der em acordo com uma das causas de excludentes de ilicitude¹⁶⁶. As excludentes de ilicitude estão previstas, entre outros, no art. 23 do CP que prescreve não haver crime quando o fato típico for cometido em estado de necessidade, em legítima defesa, em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito¹⁶⁷.

Isto é, matar alguém, *per se*, não é crime, pois depende da verificação de situações outras para que o fato típico seja valorado negativamente. Todavia, demonstra-se reprovável o uso da expressão “antijuridicidade”, porquanto o fato ilícito é, sem dúvidas, jurídico, não obstante violador de valores que se buscam proteger, por isso a assertiva de Lourival Vilanova, para quem o sistema jurídico projeta dois subconjuntos: “um, é o da licitude, o outro é o da ilicitude. É a esse que se denomina a parte da antijuridicidade. O conjunto total compõe-se, assim, de juridicidade positiva e de juridicidade negativa”¹⁶⁸. Utilizar-se-á, doravante, o termo “ilicitude” como sinônimo de “antijuridicidade”, ambos para fazer referência à juridicidade negativa.

A culpabilidade pode ser tomada em um sentido mais restrito ou mais amplo: i) a reprovabilidade do agente pela conduta ou, ii) além da reprovabilidade do agente, a vontade de realizar a conduta, objetivando ou prevendo o resultado, composta pelo dolo e pela culpa. No primeiro caso, a culpabilidade é apenas a capacidade de entender o injusto do fato e

¹⁶⁵ BETTIOL, Guiseppe. *Direito Penal*. Campinas: RED livros, 2000, p. 201.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 248.

¹⁶⁷ Há excludentes específicas de ilicitude, v.g. art. 128, I, do CP, pelo qual não se pune o aborto praticado por médico se não há outro meio de salvar a vida da gestante, afastando as ilicitudes dos fatos típicos previstos nos arts. 124 a 126 do CP.

¹⁶⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 301.

decidir-se de acordo com essa compreensão, não lhe sendo possível agir de outra forma¹⁶⁹. É, pois, também um juízo de valor negativo.¹⁷⁰ Há neste caso os excludentes de culpabilidade, como a inimputabilidade penal, a doença mental ou o desenvolvimento mental incompleto ou retardado e embriagues completa, proveniente de caso fortuito ou força maior, pois torna a conduta irreprovável (arts. 26 a 28 do CP). Na segunda acepção, haveria um juízo de censura pela prática do fato lesivo constituído pela *capacidade de entender e de querer* esta prática¹⁷¹ com a vontade ou previsão do resultado. A diferença consiste no deslocamento do dolo e da culpa da culpabilidade para o fato típico a depender da teoria da ação adotada.

Para a teoria natural ou causal da ação, iniciada por Franz Von Liszt, “‘a ação’ deve ser o mero processo causal que desencadeia a vontade (o ‘impulso voluntário’, ou a ‘enervação’) no mundo exterior (= efeito da vontade), independentemente de que o autor tenha querido ou possa sequer prevê-lo (= conteúdo da vontade).”¹⁷². A vontade do agente, portanto, constaria na culpabilidade, a qual suporia a imputabilidade do agente e a imputação do resultado, ou seja, o resultado seria previsto (dolo) ou poderia tê-lo sido (culpa), bem como o agente seria mentalmente capaz¹⁷³. Já para a teoria finalista da ação, desenvolvida por Hans Welzel, o dolo e a culpa estão contidos no fato típico, porquanto a ação humana, além de ter um nexos causal entre a conduta e o resultado, é exercício de uma atividade final, ou seja, “é uma atividade dirigida conscientemente em razão de um fim, mas é a resultante causal da constelação de causas existente em cada momento. A finalidade é, por isso – dito de forma gráfica – ‘vidente’, e a causalidade, ‘cega’”¹⁷⁴.

Enfim, o último elemento. A punibilidade seria a exigência de que o crime seja punido com alguma pena, pois inexistiria crime sem sanção penal, confundindo-se crime com o próprio “Tatbestand”. Deve-se, pois, separar a previsão de delito (hipótese penal) de crime ao que E. Magalhães Noronha afirma: “A pena, então, não integra o delito, por ser este seu pressuposto. Realmente, tê-la como constitutiva do crime é considerar como elemento da

¹⁶⁹ WELZEL, Hans. *O Novo Sistema Jurídico-Penal: Uma introdução à doutrina da ação finalista*. Trad. Luiz Regis Prado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 93.

¹⁷⁰ WELZEL, op. cit., p. 89.

¹⁷¹ BETTIOL, Giuseppe. *Direito Penal*. Campinas: RED livros, 2000, p. 328-329.

¹⁷² WELZEL, op. cit., p. 34.

¹⁷³ LISZT, Franz Von. *Tratado de Direito Penal Alemão*. t. 1. Trad. José Higinio Duarte Pereira. Atualização e notas Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russell, 2003, p. 260.

¹⁷⁴ WELZEL, op. cit., p. 27. Exemplificando, o autor se remete “à diferença existente entre um assassinato, de um lado, e um raio mortal, de outro; no assassinato, todos os atos estão dirigidos em razão de um fim prefixado: a compra da arma, o mirar, apontar, puxar o gatilho; enquanto no raio, o resultado morte é a resultante cega dos elementos causais existentes.” (p. 27-28).

causa o efeito.”¹⁷⁵. Deste argumento observa-se que no direito penal também se encontra a ambiguidade semântica análoga à de “fato gerador” no direito tributário. No caso, crime é entendido como o “Tatbestand” verificado no mundo (evento), bem como é a hipótese normativa abstrata que cumpre a determinação constitucional do art. 5º, XXXIX, segundo o qual não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. Não é de causar surpresa, deste modo, que Aurora Tomazini de Carvalho tenha identificado pelo menos cinco acepções para o termo “crime” no direito penal, quais sejam enunciado tipificativo, hipótese normativa, evento, fato e fato jurídico.¹⁷⁶ A punibilidade, posteriormente, pode ser excluída por um acontecimento secundário (art. 107 do CP), mas isso não significa que exista crime sem pena: todo crime tem uma descrição hipotética e uma consequência sancionatória (multa, reclusão, detenção), contudo nada impede que um acontecimento secundário afaste a pretensão punitiva do Estado, como a prescrição, a anistia ou a retratação nos casos autorizados por lei.

Pela chamada teoria tripartida do crime, a mais tradicional, apenas a simultaneidade de três elementos configuram o crime: o fato típico, ilícito e culpável. De acordo com E. Magalhães Noronha, “a ação humana, para ser criminosa, há de corresponder objetivamente à conduta descrita pela lei, contrariando a ordem jurídica e incorrendo seu autor no juízo de censura ou reprovação social.”¹⁷⁷. A esta corrente, Miguel Reale Júnior tece uma crítica bastante relevante:

A adequação típica é a congruência de uma ação concreta a um tipo de injusto. Essa ação concreta é descrita pelo tipo de forma paradigmática, de modo a revelar o valor que se tutela. A ação será típica se enquadrável no modelo e se realizada segundo um sentido valorado negativamente pelo direito, ou seja, dotado desse sentido contrário ao valor cuja positividade se impõe.

Se o tipo representa genericamente uma ação animada de um desvalor, a ação típica não é senão a ação concreta dotada daquele desvalor repellido pelo direito. Ao se apreender a ação em sua tipicidade, apreende-se seu caráter antijurídico, e, portanto, são uma coisa só os juízos de tipicidade e de antijuridicidade.¹⁷⁸

¹⁷⁵ NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal: introdução e parte geral*. v. 1, 38. ed. rev. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 106.

¹⁷⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário* (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 240.

¹⁷⁷ NORONHA, op. cit., p. 97.

¹⁷⁸ REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de Direito Penal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 146.

O posicionamento do jusfilósofo paulista é contundente¹⁷⁹. A previsão conotativa do fato jurídico penal não existe sem a face negativa do valor, isto é, sem a ilicitude. A existirem causas que determinam certa previsão de ocorrência como não ilícita, então não há subsunção do fato à norma que proíbe a conduta, não havendo que se falar em conduta ou fato típico. A punibilidade, por sua vez, é característica do crime, apesar de não o ser da hipótese do crime (não é posta na posição sintática de antecedente da norma geral e abstrata que prevê o crime), pois se o direito não estabelecer a pena (que se apresenta na posição sintática de consequente, como objeto da relação jurídica imputada entre Estado e infrator), a previsão do fato deixa de ser jurídica, porque não tutelável pela Jurisdição. Assim, não apenas a culpabilidade é fundamento da pena, como o fato típico e antijurídico.

Traduzindo a teoria para o método do constructivismo lógico-semântico, não há objetos sem valor, já que para conceber algo depende-se de linguagem e, pois, é eivado de elementos culturais dependentes do repertório dos intérpretes, emissores e receptores. Todo fato típico já é, *per se*, valorado e a segunda valoração, determinante da ilicitude, e mesmo a terceira valoração, que reconhece, no fato típico e ilícito, a culpabilidade, compõem, em sua integridade, a hipótese penal que apenas existe se houver penalidade prevista – respectivos antecedente e consequente da norma jurídica geral e abstrata que compõe o crime.

Na teoria clássica do crime, o termo “fato jurídico” também não é entendido como o relato linguístico de um acontecimento que deve ser documentado pelo agente competente, premissa adotada no capítulo um desta dissertação. Fato jurídico, neste caso, seria sinônimo daquilo que se definiu como evento, o que torna o “fato típico” algo passível de não ser relatado em norma que constitua o crime no direito penal, quando não se tratar, pois, de acontecimento ilícito e culpável. Ou seja, ausentes estes dois elementos, o evento não é relatado e não se torna fato jurídico.

A conduta conotativamente prevista no direito penal é, sempre, típica, ilícita e culpável. O conjunto destes elementos constitui o que se entende aqui pela previsão abstrata das características do fato jurídico penal em analogia à hipótese tributária e o fato jurídico tributário. A ausência de um destes elementos retira do evento, da conduta humana no mundo social, a qualidade de delito, pois o fato não se subsume à previsão legal.

Passa-se, então, a tomar a possibilidade de “estratificação” da hipótese da norma jurídica penal como mera abordagem didática. Fundamentado no método analítico, cinde-se o

¹⁷⁹ Não obstante a crítica adiante posta quanto ao entendimento de culpabilidade como fundamento da pena e não do fato típico (ibid., p. 191).

incindível, divide-se o indivisível, com fins a estudar as partes do todo. De acordo com Miguel Reale Júnior, “esta divisão tripartida constituiria uma necessidade de cunho analítico com finalidade explicativa, antes do que um retrato do fenômeno delituoso em sua substância.”¹⁸⁰. É o mesmo argumento que fundamenta a cisão da da regra-matriz de incidência tributária em seis critérios: cinde-se para facilitar a identificação dos predicados essenciais sem esquecer que é o conjunto dos critérios que constitui a norma jurídica, bem como é o conjunto de normas jurídicas que constitui o ordenamento.

É neste sentido que Aurora Tomazini de Carvalho expõe as circunstâncias previstas no art. 23 do CP não como causas de exclusão da ilicitude, “mas sim de atipicidade. Tais enunciados influenciam na construção da hipótese penal, de modo que estas circunstâncias são excluídas do âmbito de sua delimitação. O evento, assim, é atípico e não ilícito”.¹⁸¹ Esta outra acepção para o “Tatbestand” penal é denominada de “tipos totais” por Misabel Derzi e é bipartida, identificada como tipo total injusto e culpável:

Nesse segundo grupo [tipos totais], encontram-se aqueles que, como Lang-Hinrichsen, Roxin, Arthur Kaufmann, Samson, Schafftein, Schroder e Engisch, estendem o conceito de “tipo” a todos os elementos positivos ou negativos, configuradores do injusto. Aqui, o “tipo” é “tipo” de ilícito ou “tipo” como materialização efetiva da antijuridicidade.¹⁸²

Assim, as excludentes de ilicitude passam a configurar elementos negativos do “tipo”, são elementos negativos do “Tatbestand” e limitam o que pode ser considerado delito ao somar o fato típico à antijuridicidade. O “Tatbestand” alcança todos o elementos decisivos para o injusto.

Todavia, nada impede que o “Tatbestand” albergue não apenas o fato típico, em sua simplicidade avalorativa, mas o fato típico, ilícito e culpável, porque a eliminação de um destes elementos suprime a norma jurídica penal como um todo, impedindo a sinonímia entre “Tatbestand” e “fato típico”. Misabel Derzi trata do tema e afirma, no mesmo sentido, que “Não há notas características de espécie penal (“tipicidade”) sem antijuridicidade ou

¹⁸⁰ REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de Direito Penal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 147.

¹⁸¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 244.

¹⁸² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 147.

culpabilidade, pois não se dão uma ou mais notas características do crime sem criminalidade.”¹⁸³.

O crime, por sua vez, abrange não apenas o “Tatbestand”, mas também a punibilidade, consequência jurídica sem a qual não há que se falar em norma jurídica com mínimo de manifestação do deôntico. Sem causalidade jurídica não há direito. Para se configurar o crime parece ser necessária a previsão abstrata do fato jurídico típico-ilícito-culpável (“Tatbestand” penal) que consiste na hipótese de uma norma jurídica penal e de uma punibilidade que conste no consequente dessa norma, uma relação jurídica em que o Estado impõe ao agente que realizou o evento relatado na hipótese uma pena, seja pecuniária, privativa de liberdade ou restritiva de direitos. A esta norma deve ser subsumida a norma individual e concreta que documenta a ocorrência do mundo fenomênico por agente competente – Estado-juiz – mediante procedimento adequado – sentença em ação penal. Define-se assim crime como a fenomenologia da norma jurídica penal, desde sua previsão geral e abstrata até a positivação em norma individual e concreta sem restringi-la a “tipo”, “tipificação” “Tatbestand” ou “hipótese penal”.

A definição de tributo apresentada no capítulo anterior demonstra a pertinência da comparação com a definição de crime. Se tributo é a fenomenologia da incidência tributária, crime é a fenomenologia da incidência penal, ambos a previsão de norma geral e abstrata que exige a subsunção de classes e imputação para a construção da norma individual e concreta pelo agente competente mediante procedimento adequado.

2.6.2 “Tatbestand” no direito tributário: previsão de fato típico tributário e tributabilidade nas teorias unitária e dualista do tributo

Ter a isenção sob um olhar investigativo é, sem dúvida, ter algo maior em perspectiva: a própria norma de tributação se torna objeto de estudo. Neste momento, tem-se em mira o estabelecimento da correlação entre isenção e norma jurídica de tributação, cujo objetivo apenas poderá ser alcançado mediante uma análise mais profunda do tributo, sua tipicidade e a relação desta com a “tributabilidade”.

A definição do conceito de tributo é imposta pelo próprio ordenamento positivo

¹⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 181.

brasileiro, constatável no enunciado prescritivo presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que se coaduna com a Constituição Federal e determina que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Segundo Misabel Derzi, podem-se reconhecer duas grandes correntes sobre o tributo, nas quais, com algumas concessões, se tornaria possível estabelecer um critério de classificação para as diversas definições de tributo. Numa, estabelece-se uma rígida cisão entre “Tatbestand” e tributabilidade, chamada de concepção dualista do tributo; na segunda, considera-se o “Tatbestand” como uma unidade de concreção do tributo, denominada de visão unitária. Entre as duas, haveria uma fase de transição que apresenta algumas características de ambas.¹⁸⁴

Sustenta a professora mineira, pelo “tipo” se estabeleceria um “conceito aberto” que consistiria em um sistema elástico de características, não limitadas e renunciáveis, passível de graduação com resultado de uma flexibilidade estrutural. Não se admitiria que todas as características estivesse ausentes, mas que elas aparecessem em combinações diversas, em diferentes graus de intensidade, sendo passível a ausência de uma ou algumas, porém não de todas.¹⁸⁵ Diferiria dos conceitos indeterminados por estes constituírem “aquele conceito cujas notas sejam quase totalmente desconhecidas”.¹⁸⁶

Ao contrário, as classificações seriam conceitos determinados, fechados, rígidos e constituiriam uma tendência moderna das ciências. “Assim, quanto mais irrenunciável e necessária se torna uma característica, mais perto estamos do conceito fechado. Se, ao contrário, as características são renunciáveis e graduáveis, fala-se de tipo. Este deve ser o critério distintivo.”¹⁸⁷.

Assim, ainda segundo Misabel Derzi, é possível encontrar no direito positivo normas jurídicas que contenham, tanto em sua hipótese quanto em seu consequente, conceitos indeterminados (“urgência ou interesse relevante”), tipos (contratos) ou conceitos determinados classificatórios (configuradores dos delitos no direito penal ou dos tributos no direito tributário). Porém, nada impede, além de falar-se nos tipos de fatos jurídicos e tipos de

¹⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 190.

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 73.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 75.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 66.

relações ou situações jurídicas, também se falar em tipos da norma jurídica em sentido estrito, isto é, da unidade integradora, da norma jurídica como unidade.¹⁸⁸

Não se pretende iniciar aqui uma discussão, apesar de fecunda e extremamente relevante, sobre a diferença entre tipo propriamente dito, tipo em sentido impróprio ou conceitos determinados, porquanto se distancia sobremaneira do objeto de estudo da presente dissertação. Parece suficiente apenas indicar que se dará aos termos “tipo” e “conceito determinados classificatórios” o mesmo uso que se dá à relação entre as palavras “definição” e “conceito”. Seja mais rígido ou mais flexível, definição é um conjunto de termos (suporte físico) que expressam o conceito (significação) de algo (significado).

No direito tributário, ao se estabelecerem conotativamente as hipóteses e as consequência de suas norma jurídica – de tributação, de deveres instrumentais etc. –, podem-se encontrar definições mais rígidas de conceitos (conceitos determinados) ou definições menos rígidas de conceitos (tipo propriamente). Mas não se estabelecerá a diferença em tipo em sentido próprio e impróprio, principalmente porque vige no sistema jurídico brasileiro o princípio da legalidade estrita e seu corolário maior, o princípio da tipicidade tributária, o qual exige, exatamente, a incidência perfeita do conceito do fato jurídico ao conceito da hipótese tributária. E tende, admite-se, a buscar o “conceito determinado classificatório”.

O mesmo se pode dizer para a diferenciação entre “tipo” e “tipificação” que, para Zaffaroni e Pierangeli, seriam, respectivamente, a previsão abstrata da lei e a ocorrência concreta que à lei é subsumida: “O tipo é a fórmula que pertence à lei, enquanto a tipicidade pertence à conduta. A tipicidade é a característica que tem uma conduta em razão de estar adequada a um tipo penal, o seja, individualizada como proibida por um tipo penal”¹⁸⁹. Traduzindo para a linguagem aqui adotada, “tipo” seria a proposição conotativa de fatos jurídicos; “tipificação”, a proposição denotativa de fatos jurídicos.

Faz-se mister, pois, mais uma vez precisar o discurso. Tipo, tipificação e tipicidade serão aqui entendidos como sinônimos, como as proposições conotativas das normas jurídicas em sentido estrito. No direito tributário, nas normas jurídicas de tributação, já se afirmou que o tipo-hipótese (tipo-antecedente) será chamado apenas de hipótese tributária e o tipo-consequente será denominado apenas de consequente tributário. Não obstante reconheça-se que, no direito tributário, assim como no direito penal, essas proposições abstratas são mais

¹⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 71.

¹⁸⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. Parte Geral. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 388.

rígidas e delimitadas que em outras áreas do direito. A tipificação, contudo, é comum a todo o direito, pois, como lembra Lourival Vilanova, “O direito positivo, dos possíveis conteúdos (fatos, fins, valores), seleciona somente alguns, isto mesmo segundo o *processo tipificador* (que não é característica apenas do Direito penal ou do Direito tributário, onde se requer mais certeza e precisão nos tipo.”¹⁹⁰.

Distinguir-se-á, todavia, *fato jurídico*, como a proposição denotativa posta na posição sintática de antecedente da norma jurídica individual e concreta, do “*Tatbestand*” ou *tipificação tributária* ou *ainda hipótese tributária*, proposição conotativa posta na posição sintática de antecedente da norma jurídica geral e abstrata de tributação.

2.6.2.1. *Primeira fase: teoria dualista do tributo*

A teoria dualista do tributo é caracterizada pela separação firme entre o a previsão do “fato gerador” e a tributabilidade, na qual apenas se reconhece o tributo com a constatação destes dois fatores ao mesmo tempo. Neste sentido, o fato típico seria o antecedente da norma jurídica, a proposição conotativa que prescreve os atributos que devem ser observados em determinados evento para se ter o fato jurídico tributário, uma espécie de “gigante conceitual que abraça *todos os aspectos* (chamados elementos) do tributo, inclusive a própria base de cálculo”¹⁹¹.

Haveria, portanto, uma autonomia do fato tributário frente à obrigação tributária, isto é, a relação obrigacional que deve ser instaurada entre contribuinte e ente tributante. É imposição e exigibilidade deste conseqüente, a imputação jurídica que determina a coercitividade da prescrição da conduta de pagar um valor ao Estado que se chama de *tributabilidade*. Trata-se de um “juízo ou valor prescritivo, segundo o qual, efetivamente, a norma obriga ao cumprimento da prestação tributária”¹⁹². Entende-se a hipótese tributária (previsão abstrata do “fato gerador”), pois, como sinônimo de fato típico, existindo a tributabilidade tão somente com fins a implementar a obrigação tributária, a exigência do tributo.

¹⁹⁰ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 197.

¹⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 196.

¹⁹² *Ibid.*, p. 202.

A isenção, segundo a teoria dualista, seria uma segunda norma jurídica que cindiria o vínculo entre o fato gerador e a tributabilidade, isto é, ocorrido o fato gerador, não se dá a obrigação tributária. Rasga, assim, a causalidade jurídica, cuja consequência é a de que a obrigação foi dispensada ou teve seu nascimento impedido. A tributabilidade, portanto, é dada pela “inexistência da isenção”¹⁹³

Segundo Rubens Gomes de Sousa, chama-se fato gerador da obrigação tributária as hipóteses em que é devido o tributo e a isenção consiste na dispensa do pagamento do tributo devido.¹⁹⁴ Em outras palavras, há o fato típico (ou mais complexo ainda, nasce o próprio tributo, em uma confusão da hipótese tributária com o tributo) em razão da incidência da norma jurídica de tributação, mas o pagamento, objeto da obrigação tributária, é dispensado. No mesmo sentido, para Amílcar de Araújo Falcão, “Nela [na isenção], há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do crédito tributário”.¹⁹⁵ A isenção, portanto, seria uma exceção à regra de que havendo incidência da norma de tributação, então deve ser exigido o pagamento do tributo¹⁹⁶, ou seja, na isenção o tributo incide, mas não se exige o pagamento.

Nesta teoria ainda se encaixariam aqueles que entendem a isenção como fato impeditivo. Contraditoriamente, incidiria a hipótese tributária sem incidir a consequência tributária, porquanto a isenção impediria a causalidade jurídica que leva à constituição da obrigação tributária. Isto porque, como sustentou A. D. Giannini, se verificam os pressupostos da incidência do tributo sem que surja o dever de pagar, ocorrendo, nos casos de isenção subjetiva, um caso em que a lei declara não obrigado ao pagamento do imposto uma pessoa ou uma classe de pessoas que, segundo disposição mais geral da mesma lei, situa-se entre aqueles sujeitos passivos do tributo.¹⁹⁷

¹⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 203.

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 96-97.

¹⁹⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 118.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 121.

¹⁹⁷ “Il concetto di esenzione soggettiva, in senso proprio, ricorre nei soli casi in cui la legge, con una disposizione di dirto singolare, dichiara non obbligata al pagamento dell’imposta una persona o anche una categoria di persone che, secondo le disposizioni più generali della medesima legge, rientrerebbero tra i soggetti passivi del tributo [...]” (GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 7. ed. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p. 93).

Vê-se na separação do fato típico tributário e da tributabilidade semelhante cisão realizada no direito penal entre o fato típico penal e a ilicitude. O fato típico ocorre, mas não se dão suas consequências, porque impedem-se as consequências jurídicas, em razão de uma excludente de tributabilidade (isenção) ou uma excludente de ilicitude. A teoria dualista do tributo, portanto, assemelha-se bastante à teoria estratificada do crime.

2.6.2.2. Fase de transição entre a teoria dualista e unitária do tributo

A fase de transição, no estudo histórico da evolução teórica do tributo realizada por Misabel Derzi, tem por característica relevante – além de uma distinção mais clara entre o plano abstrato e o plano concreto (respectivamente proposições conotativas e denotativas que constituem as normas jurídicas) e o realce do normativismo pondo o direito como um conjunto de comandos – o deslocamento de aspectos do tributo, antes constante em sua totalidade na hipótese tributária (“fato gerador” como previsão abstrata do fato jurídico), para o seu conseqüente, dando consistência e maior relevância ao dever abstratamente previsto e, conseqüentemente, à tributabilidade que impõe o vínculo entre estas duas proposições conotativas.¹⁹⁸

Nesta fase, pode-se dizer que o conceito de tributo é descolado do antecedente para o conseqüente das normas jurídicas de tributação. Na definição proposta por Geraldo Ataliba, “Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como sub-ramo do direito administrativo), como *obrigação* (relação jurídica)”¹⁹⁹. Assim, tributo torna-se o mandamento, distinguindo-se da hipótese da norma jurídica de tributação. No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker entende tributo como o objeto (pecúnia) da prestação que decorre da relação jurídica tributária²⁰⁰, que estaria na regra (conseqüente da norma) e não na hipótese de incidência²⁰¹. Ou seja, tributo seria o elemento do conseqüente da norma jurídica em sentido estrito, representado pelo objeto da prestação a que está obrigado a cumprir o sujeito passivo e que deve exigir o sujeito ativo.

Dissociam os autores desta fase de transição, portanto, a noção de tributo da noção de

¹⁹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 197.

¹⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 34.

²⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007, p. 278.

²⁰¹ *Ibid.*, p. 313.

hipótese tributária ao deslocarem elementos importantes do antecedente para o consequente, bem como modificam a própria definição de tributo. É difícil estabelecer as características que a identificam como período específico, motivo pelo qual é tratada como fase de transição e não como uma nova fase.

Esclarece-se essa dificuldade, por exemplo, ao se verificar que a própria definição da isenção fica dividida, ora aparecendo como a figura que “dispensa o *pagamento* de tributo e consiste em auto-limitação do poder tributário”²⁰², posição de Geraldo Ataliba que mais se aproxima da teoria dualista do tributo, ora como norma jurídica que estipula características que a norma jurídica de tributação não possui, sustentada por Alfredo Augusto Becker, definição mais associada à teoria unitária do tributo. Nesta transição, contudo, inicia-se um momento que antecede e possibilita a segunda fase da teoria do tributo.

2.6.2.3. Segunda fase: teoria unitária do tributo

Na segunda fase, a definição do tributo estabelecida passa a alcançar não apenas o fato típico, mas o fato típico apto a produzir os específicos efeitos tributários, ou seja, a hipótese passa a ser a tributabilidade, o vínculo legislativo imposto à consequência tributária pela hipótese tributária. “Na concepção unitária do tributo, hipótese, pressuposto ou fato gerador é necessária, simultânea e concomitantemente tributabilidade”²⁰³. Um passa a não existir sem o outro.

A fase unitária do tributo põe em evidência a necessidade do consequente imputado à hipótese, fundamentando-se em uma teoria mais recente da norma jurídica (em acepção estrita). Nesta vertente, inexistente autonomia entre a previsão do fato jurídico e a tributabilidade: esta é condição necessária daquele, e o tributo apenas nasce se houver as duas figuras normativas.

Assim, para Misabel Derzi, na primeira fase, a dualista, o tipo identifica-se com pressuposto (*Tatbestand* ou *fattispecie*). Na fase de transição inicia-se o processo de deslocamento de pressupostos do tributo para o consequente. Já na terceira fase, a unitária, o tipo dissocia-se da noção de pressuposto, pois os efeitos da norma de tributação saem do

²⁰² ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 244.

²⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 202.

antecedente e formam o consequente da norma.²⁰⁴

É assim que, para Paulo de Barros Carvalho, na acepção central do direito tributário, constante do art. 3º do CTN, tributo implica “toda a fenomenologia da incidência, compreendendo desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato.”²⁰⁵. O tributo é a norma geral e abstrata de tributação e sua incidência documentada pelo agente competente ao colher aspectos do evento do mundo social ao aplicar e constituir a norma individual e concreta que relata o evento jurídico tributário e imputa a relação obrigacional jurídica tributária.

Para esta fase, “Compõem os ‘tipos’ tributários, no sentido impróprio, apenas aquelas descrições normativas dotadas de tributabilidade, aptas a criarem deveres e direitos tributários. Assim, ‘tipo’ e tributabilidade são, essencialmente, a mesma coisa.”²⁰⁶. Isto é, não existe hipótese tributária sem consequente tributário e o tributo só existe com esta imputação, não se restringindo a uma das proposições deônticas. A norma de tributação o é completa. A teoria unitária do tributo, portanto, assemelha-se bastante à teoria unitária do crime.

A esta concepção normativa, aplicável não apenas aos tributos, mas a qualquer figura jurídica, Lourival Vilanova expõe em excelente passagem que

Um fato é jurídico *na medida em que* uma norma a ele vincule efeitos. De um fato complexo total, somente o que é retido em norma é fato jurídico. E solta, em desnexo, não se encontra norma válida e vigente. A norma válida e vigente pertence a um sistema de normas. No caso-limite, puramente conceptual, ainda que uma só norma, haveria *sistema unitário*, de *um e somente um* elemento-norma, dentro do qual se demarcava quais fatos seriam jurídicos, pelos seus efeitos, e quais os fatos seriam não-jurídicos, por carecerem de efeitos.²⁰⁷

Se há isenção, então não há que se falar em norma de tributação, pois “Um mesmo fato não pode ser simultaneamente isento e tributado.”²⁰⁸. Ou seja, se em razão da isenção não há tributabilidade, a decorrência lógica necessária é a inexistência, também, da própria hipótese tributária.

²⁰⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 192.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 24.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 208.

²⁰⁷ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 139-140.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 211.

Nesta teoria unitária do tributo, Misabel Derzi²⁰⁹ identifica duas posições possíveis: há aqueles como Alfredo Augusto Becker, Pontes de Miranda, Souto Borges e, incluímos, Paulo de Barros Carvalho, que conferem autonomia à norma de isenção, segundo a estrutura lógica do condicional, e aqueles, como Sacha Calmon²¹⁰, que a veem como não-autônoma, meramente a delimitar a norma de tributação. Aparece, pois, nesta segunda vertente, os elementos negativos do fato típico constantes na hipótese tributária, em franca comparação aos elementos negativos do crime no direito penal. Não há, contudo, notícias de que os estudiosos da teoria do crime tenham buscado estipular uma norma independente para as excludentes de ilicitude.

2.6.3 Isenção e tributação: uma relação de antinomia?

Viu-se que na teoria unitária do tributo, posicionamento adotado nesta dissertação, há uma conexão lógica e inseparável entre a hipótese e a consequência tributárias: a tipificação é essencialmente tributabilidade. Sem uma das duas proposições, a outra não existe. Sempre coexistem. Pois não há comando sem previsão de conduta e sem imputação de uma relação deonticamente qualificada como obrigação, proibição ou permissão. É um sem sentido uma construção normativa que se preste a prescrever tão-somente “matar, em qualquer momento, em qualquer lugar do território brasileiro” ou “auferir renda, durante o ano fiscal, no território nacional ou no território internacional para residentes e domiciliados no Brasil”. Uma hipótese normativa, para ser hipótese, exige invariavelmente uma consequência, seja conotativa ou denotativa, no mundo jurídico para possa se estabelecer, efetivamente, como norma, como comando.

Não restam dúvidas de que há uma relação íntima entre a norma de isenção e a norma de tributação. Contudo, aparentemente estas normas entram em conflito. Enquanto a primeira serve para indicar pessoas, coisas ou situações que não estão sujeitas à tributação, a outra determina o contrário: sujeita pessoas, coisas ou situações à incidência de determinado tributo.

²⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 209.

²¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 210.

A isenção perfaz uma norma jurídica em sentido estrito, que, além de delimitar a norma de tributação, compõe-se na estrutura do condicional, com antecedente e conseqüente, ou apenas serve para conformar a norma de tributação, sem existir em autonomia?

Ademais, deve-se também analisar mais especificamente a teoria da norma de isenção como norma impeditiva da eficácia da norma de tributação, em que há autonomia para estas duas figuras jurídicas: podem coexistir no ordenamento jurídico duas normas em que uma impede a incidência da outra ou seria um caso de revogação?

Estas são as perguntas que se buscam responder satisfatoriamente nos dois próximos capítulos. Porém, para que se possa adentrar na intimidade da composição da norma de isenção e buscar responder se ela se apresenta de forma autônoma, deve-se buscar inicialmente observar a relação da norma de tributação com a norma de isenção para solucionar, se possível, o conflito de normas.

3 SEGUNDA APROXIMAÇÃO DA NORMA ISENTIVA: ANÁLISE RELACIONAL DAS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO E DE ISENÇÃO

O direito é um plexo de normas que se relaciona em formas de coordenação e de subordinação e tecem o contexto jurídico, prescrevendo e motivando as condutas humanas com fins a reduzir conflitos mediante garantia de um mínimo de segurança e estabilidade nas relações sociais que se tornam cada mais complexas. Essas normas, contudo, são produzidas pelos mais diversos sujeitos autorizados e em momentos distintos, sendo inevitável que, eventualmente, novas regulações proíbam o que era obrigatório ou permitido, permitam o que era proibido ou obrigatório e obriguem o que era proibido ou permitido, sem expressamente cessar o mandamento anterior.

Não raro, o agente competente, por ser um órgão, pode ser composto de mais de uma pessoa. A aprovação de uma lei, por exemplo, ao passar pelo Congresso Nacional, em cada uma de suas casas, com possibilidades de retornar à casa revisora em caso de alterações substanciais, implica que o agente competente é o conjunto da vontade de 594 pessoas, sendo 513 na Câmara dos Deputados e 81 no Senado Federal. Em cada lei votada podem haver posicionamentos diversos a depender de quantos e quais deputados e senadores estavam presentes no dia, o que pode alterar, em uma segunda lei, a vontade expressa em uma lei anterior. É assim que se demonstra irrelevante a vontade do legislador na produção da lei, ao contrário da visão clássica em que este legislador e o Deus dos teólogos são uma e a mesma pessoa com atributos indiscerníveis, cabendo ao legislador a posição de Deus e ao direito positivo o papel de sagrado²¹¹.

A diferença nos momentos em que as normas são produzidas talvez se demonstre ainda mais importante. A sociedade em seu constante processo de aprofundamento de relações em um mundo com distâncias cada vez mais curtas e o estreitamento de culturas tão diversas implica uma inafastável complexidade. É cada dia mais constante a diminuição ou o aumento da intensidade de determinados valores que são absorvidos no seio das comunidades, sobremaneira em um país tão culturalmente rico como o Brasil. Em decorrência da

²¹¹ “Ocorre que o legislador dos exegetas, titular dessa vontade, e o Deus dos teólogos são a mesma pessoa, já que, como observa Vernengo [1977:85], seus atributos são indiscerníveis. Em uma palavra: o legislador dos exegetas é Deus; e, como legislador é Deus, o direito positivo é sagrado. Essa doutrina, assim, nos conduz de retorno ao passado e à recusa de qualquer mudança (social e jurídica), pois o passado é imutável. No seu bojo o direito instrumenta o governo dos vivos pelos mortos [Wróblewski 1985:76].” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Maleiros, 2009, p. 125).

importância social deste alargamento de horizontes culturais, essas infusões e modificações de valores terminam por ser considerados pelo Poder Legislativo e são introduzidos no direito, resultando na alteração das condutas regidas, bem como na regulação de novas condutas, antes não juridicizadas. Esses mesmos valores, por outro lado, não passam despercebidos pelo Poder Executivo, na edição de regulamentos, pelo Poder Judiciário, ao modificar as interpretações e alterar posicionamentos, nem pelos particulares, que passam a agir diferentemente, inclusive na produção de normas que lhe são cabíveis.

Com a quantidade enorme de normas jurídicas incessantemente produzidas pelos mais diversos agentes competentes, não é surpresa alguma que nascerão conflitos. Porém, o direito positivo pode prever, explícita ou implicitamente, certas normas (sobrenormas) que tratam desses conflitos no tempo e no espaço e impor formas para solucioná-los, com fins a manter sua própria salubridade: manter-se funcional e atualizado.

3.1 Direito, sistema e ordenamento

O dicionário Houaiss da língua portuguesa apresenta mais de treze acepções para o verbete “sistema”²¹². Kant trata sistema como uma unidade de conhecimentos diversos sob uma determinada ideia, um conceito racional da forma de um todo, sendo este todo “um sistema organizado (*articulado*) e não um conjunto desordenado (*coacervatio*)”²¹³. Acrescentam-se as acepções de “qualquer totalidade ou todo organizado” e “qualquer teoria científica ou filosófica” apresentadas por Nicola Abbagnano²¹⁴. Estipula-se, então, para os fins do presente estudo, que sistema é um conjunto de elementos inter-relacionados por um princípio unificador.²¹⁵

²¹² HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *sistema*.

²¹³ KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 669.

²¹⁴ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1077.

²¹⁵ “O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de conhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denominada *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 4).

O signo “ordenamento” – também ambíguo – é ato ou efeito de ordenar, “colocar (série de pessoas ou coisas) em (certa ordem), dispor de forma organizada, dar forma regular ou harmônica às partes de (um todo); arrumar, organizar”²¹⁶. Por ordenamento jurídico, então, tem-se a disposição de forma organizada de enunciados prescritivos. Neste uso, aproxima-se bastante da noção de sistema, por exigir forma regular e harmônica de um conjunto de elementos que converge para a (ou ramifica da) norma fundamental.

É bem verdade que autores de calibre apresentam distinções didáticas deveras relevantes, além de diversas. Gregorio Robles, por exemplo, reduz a definição de sistema ao produto da Ciência do Direito e a de ordenamento apenas à ordenação do material jurídico e sua interpretação, o texto bruto²¹⁷.

Carlos E. Alchourrón e Eugenio Bulygin tratam do ordenamento como uma espécie do gênero sistema: “Chamaremos *ordenamento* ao conjunto formado por todos os enunciados válidos conforme certo critério de identificação”, bem como “o conceito de ordenamento é um caso especial – em certo sentido um caso limite – do conceito mais geral de *sistema*”²¹⁸. Esses dois autores argentinos dão ênfase às observações dinâmicas e estáticas do direito. Entendimento semelhante é esposado por Tárek Moysés Moussallem, ao apresentar o sistema na visão estática e o ordenamento na dinâmica “ $(SDP_1 \cup SDP_2 \cup SDP_3 \cup SDP_n) \equiv OJ$ ”²¹⁹, onde se lê: a união dos sistemas de direito positivo equivalem ao ordenamento jurídico. Todavia, estas aproximações do objeto podem ser realizadas sem se afastar o predicado “sistema” ao objeto de estudo: o que se analisa efetivamente e em ambos os casos é o “Sistema Jurídico”²²⁰.

A assertiva de tratar como sinônimos “ordenamento” e “sistema” se sustenta ao afirmar-se que o conjunto de enunciados prescritivos está em harmonia com um princípio fundamental: a Constituição Federal de 1988. Os que assim não forem reconhecidos, devem ser expulsos do sistema, conforme sua própria – do sistema – disposição. Ademais, estão

²¹⁶ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monusuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *ordenamento*.

²¹⁷ MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, p. 111.

²¹⁸ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2006, p. 121. No original: “Llamaremos *ordenamiento* al conjunto formado por *todos* los enunciados válidos conforme a un cierto criterio de identificación.” e “El concepto de ordenamiento es un caso especial – en cierto sentido un caso límite – del concepto más general de *sistema*”.

²¹⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 131.

²²⁰ Neste sentido, Tácio Gama Lacerda ressalva que “‘Ordenamento’ e ‘sistema’ significariam, sob este ponto de vista, realidades distintas, construídas a partir de observações dinâmicas e estáticas”. (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124).

dispostos com um mínimo de forma organizada; negar esta assertiva implicaria um caos inadmissível ao conhecimento e o direito não cumpriria sua função de regular condutas. Ora, o direito positivo é tanto sistema quanto ordenamento. Raciocínio idêntico é aplicado à Dogmática que trata de descrever e organizar de forma mais precisa o ordenamento: um sobresistema de proposições descritivas do sistema-objeto de proposições prescritivas.

Neste norte, não se encontra qualquer diferença sensível que requeira distinguir ordenamento de sistema, senão motivos didáticos. Seus significados são tão próximos que se lhos utiliza neste trabalho dissertativo como sinônimos. A diferenciação dependerá apenas de uma estipulação a ser realizada pelo cientista com fins a facilitar a análise. Fica-se, destarte, com Paulo de Barros Carvalho²²¹, Lourival Vilanova²²², Tercio Sampaio Ferraz Jr.²²³, entre outros, segundo os quais a Ciência Jurídica e o próprio direito positivo apresentam os predicados necessários para serem qualificados como *sistema*, a forma-das-formas ou forma-total-limite de Husserl²²⁴.

3.1.1 A unidade do sistema normativo

A norma jurídica em sentido estrito é o átomo do sistema jurídico. Porém, este não existe por suas partes, mas pelo seu conjunto. O sistema é um plexo de normas e todas estas normas, em um nível maior ou menor, se interligam para tecer o sistema. A construção da norma, portanto, deve ser realizada ao levar em consideração outras normas ou o sistema perde a característica de ser sistema. Tácio Lacerda Gama, em excelente passagem, afirma que “O ser norma jurídica, porém, não o é isoladamente. Uma proposição jurídica surge, ganha forma, sentido, função e se extingue pelo fato de existirem outras normas. Isso nos leva a afirmar que: uma norma é jurídica na relação com outras normas, também jurídicas.”²²⁵.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 214.

²²² VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 176.

²²³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 146.

²²⁴ VILANOVA, op. cit., p. 181.

²²⁵ LACERDA, Tácio Gama. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 127.

Segundo Lourival Vilanova, se toda norma provém de norma, o conjunto (o sistema) é ontologicamente bastante em-si-mesmo. Mas há o problema do fundamento inicial do sistema, a Constituição:

Como o sistema requer um ponto-origem, e não se dilui numa sequência interminável de antecedentes, há que se deter *por uma necessidade gnosiológica*, numa norma fundante, que não é positivo, por não ter uma sobrenorma da qual seja aplicação. É uma norma pressuposta, uma *hipótese-limite* que confere *conclusividade ou fechamento* ao conjunto de normas que é o direito.²²⁶

Toda norma jurídica encontra fundamento de validade em outra norma jurídica. A verificação de valimento é realizada dialeticamente, iniciando-se no ponto mais superior e descendo até a norma mais inferior e, ao contrário, iniciando-se na norma mais inferior e subindo à norma mais superior. No ápice, tem-se a norma fundamental necessária para o fechamento do sistema jurídico. É neste ir e vir do jurista, observador e participante, que se observam as positavações e a derivações das normas jurídicas, garantindo a dinâmica do sistema, sem impedir, contudo, o corte epistemológico que separam o átomo do todo. Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Positivavação e derivação não são processos simétricos. *Positivavação* é sequência de atos ponentes de normas no quadro da dinâmica do sistema. Seu trajeto é uniforme e a direção, sempre descende. Já a *derivação* é operação lógico-semântica em que se articula uma unidade normativa a outras que lhe são sobrepostas ou sotopostas na hierarquia do conjunto. Cada impulso de *positivavação* provoca um vínculo de *derivação*. Com isso, o jurista compõe o cálculo de normas, conjugando-as para agrupá-las, mediante iniciativas de coordenação ou em movimentos ascendentes e descendentes sugestivos de subordinação. Da norma hipotética fundamental (Kelsen), atravessando o domínio até chegar às normas terminais do sistema, nas imediações das condutas intersubjetivas, há extenso caminho a ser percorrido. Mas o interessado pode circunscrever porções de normas e montá-las como subsistema, limitando a atividade intelectual a certos núcleos semânticos que melhor satisfaçam suas preocupações de pesquisa.²²⁷

O sistema jurídico pátrio tem um alicerce fundamental, qual seja a Constituição Federal de 1988, produto da norma fundamental pressuposta. Todas as demais normas devem ser construídas a partir de sua leitura: novos enunciados prescritivos devem ser produzidos de acordo com as normas constitucionais. Isto se aplica às normas gerais e abstratas, gerais e

²²⁶ VILANOVA, Lourival. Teoria da Norma Fundamental (Comentários à margem de Kelsen). In. _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003, p. 303. v.1.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivavação no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. XIX. v. 1.

concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas, seja qual for o procedimento, seja qual for o agente competente.

3.2 Contradição no sistema e coerência lógica: definição de “antinomia”

O sistema jurídico pode ser descritivo, permeado pelo functor “ser”, a constituir o sistema da Ciência do Direito em sentido estrito, e pode ser prescritivo, manifestando-se mediante o functor “dever-ser”, caracterizando o sistema do direito positivo. Dois sistemas diversos. O primeiro articula-se com proposições teóricas verdadeiras ou falsas e a contradição é um erro capital, inadmissível, e tem na lei lógica da não-contradição um de seus fundamentos mais firmes; sua violação tolhe o apelo de seu produtor. Já o segundo, sendo um sistema proposicional prescritivo, carece de obediência às leis lógicas e concebe a contradição como algo acidental em seus elementos válidos; o conflito é possível. Se as leis lógicas fossem normas, seriam suscetíveis de serem ab-rogadas por normas de direito positivo.²²⁸

O conflito se apresenta de forma tão corriqueira nos sistemas de direito posto que os ordenamentos normalmente positivam sobrenormas para solucionar estas antinomias e garantir sua efetividade. São normas que tratam de outras normas, regulando a conduta do agente competente para que este possa determinar qual das normas deve ser imposta. O próprio sistema, implícita ou explicitamente, fornece o critério de escolha e estabelece uma sobrenorma N’’, em nível superior, quando da contradição entre as normas N’ e N’’.²²⁹

No conflito encontra-se a coexistência de duas ou mais normas válidas e vigentes passíveis de incidirem sobre um mesmo evento e, conseqüentemente, darem causa a um mesmo fato jurídico o estabelecimento de relações jurídicas conflitantes. Para Riccardo Guastini, “há uma ‘antinomia’ quando a uma mesma hipótese são ligadas duas (ou mais) conseqüências jurídicas”²³⁰.

Noberto Bobbio define a antinomia como aquela situação em que há uma contradição ou contrariedade, desde que pertençam ao mesmo ordenamento e tenham o mesmo âmbito de

²²⁸ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 180 et seq.

²²⁹ Id. *Causalidade e Relação no Direito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p.126.

²³⁰ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 227.

validade (temporal, espacial, pessoal, material).²³¹ Tércio Sampaio Ferraz Jr. elabora uma definição semelhante:

Podemos definir, portanto, antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.

Esta situação pode ser observada, novamente, a partir de dois sistemas de referência distintos. O participante do sistema de direito positivo, tendo que decidir sobre se deve obedecer à prescrição N' ou N'', não tem outra saída senão utilizar-se da norma N''' para, inicialmente, resolver o conflito e, só então, agir conforme a norma que entendeu prevalecer segundo o próprio sistema. Neste caso, é possível dizer que, como o sistema se autorregula e preestabelece critérios de solução, internamente não há contradição. Isso porque uma decisão obrigatoriamente tem que ser tomada para agir ou omitir. A situação se verifica seja para o participante tomar a atitude quanto para o Poder Judiciário ao ter que solucionar um conflito de interesses, quando dois sujeitos discordam sobre a interpretação na norma N'', por exemplo.

O observador, no entanto, ao olhar o sistema e reconhecer que as normas N' e N'' prescrevem contraditoriamente e mesmo tendo acesso à mesma norma de solução de conflito N''', pode entender que há contradição, como no caso de sustentar erro em decisões proferidas pelo Poder Judiciário ou na inconstitucionalidade de leis produzidas pelo Legislativo. Assim, afirma uma contradição interna e a sustenta insolúvel.

Segundo Hans Kelsen, “um conflito de normas não é nenhuma contradição lógica e, em geral, nada que possa ser comparado com uma contradição lógica.”²³². Na obra do autor originário de Praga, realiza-se uma distinção interessante entre contradição e oposição. Afirma-se que na primeira situação um dos enunciados jurídicos em contradição sempre foi falso e sua verdade não pode ser abolida porque nunca existiu desde o princípio. Ao contrário, não sendo a norma passível de valores de verdade ou falsidade, mas de validade ou invalidade, o conflito entre N' e N'' é apenas um caso indesejado, não obstante possível e

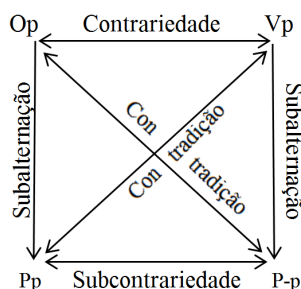
²³¹ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 246.

²³² KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 159.

comum. O raciocínio impressiona, porém parte de premissas diferentes das adotadas neste estudo, ao distinguir proposição jurídica de norma jurídica. Não se vê qualquer impedimento em tratar da contradição não apenas em proposições aléticas, mas também em proposições jurídicas, entendidas estas como sinônimo de normas jurídicas.²³³

Seguindo os ensinamentos de Guibourg e estabelecendo a relação de analogia entre a lógica alética e lógica deôntica²³⁴, é possível estabelecer algumas conclusões que indicam a existência de antinomias em casos de contradição e contrariedade de duas ou mais normas, nos termos definidos por Norberto Bobbio²³⁵.

Contradição ou contraditoriedade é uma relação entre duas proposições opostas em que uma é necessariamente verdadeira e outra necessariamente falsa. Já a contrariedade é uma relação entre duas proposições em que ambas podem ser falsas, mas não é possível que ambas sejam, concomitantemente, verdadeiras. Essa relação torna-se mais facilmente identificável na chamada tabela de oposição da Lógica, assim disposta:



As letras maiúsculas “O”, “V” e “P” representam, respectivamente, os modais obrigatório, proibido e permitido. O “p” minúsculo é a simbolização de qualquer conduta, enquanto o símbolo “-” indica o operador da negação. Assim, lê-se: “Op” ≡ obrigado a

²³³ Kelsen distingue a proposição jurídica, juízo realizado pelo cientista, da norma jurídica, que não são enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento, mas comandos, permissões e atribuições de poder ou competência. (*Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 80/81). Lourival Vilanova explica: “Mas a proposição jurídica (a *rule of law*, ou a *Rechtssatz*), em sua teoria [de Kelsen], passa do nível de *norma* para o nível de proposição *sobre* norma com somente mudar o sentido (cognoscivamente fica no *descriptive sense*). Cremos acertado dizer: “a mudança é tão-somente pragmática, não sintática, nem semântica, como veremos. Reside no *uso* que se faz o enunciado normativo, o que indica sua relação com os *usuários* e com o *contexto*.” (VILANOVA, Lourival. *Análítica do Dever-Ser*. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003).

²³⁴ ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBORG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 127 et seq.

²³⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 243-244.

realizar a conduta; “V-p” \equiv proibido não realizar a conduta; “Pp” \equiv permitido realizar a conduta; “P-p” \equiv permitido não realizar a conduta.

A linha horizontal superior representa a contrariedade entre as proposições lógicas Op e Vp. Isto porque não é possível estar, ao mesmo tempo, obrigado e proibido a realizar a mesma conduta, apesar de ser possível que não haja obrigação ou proibição quanto à mesma conduta, sendo permitido fazê-la e não fazê-la. Ao ferir esta lei lógica tem-se um caso de antinomia por contrariedade.

Já as linhas diagonais no centro relacionam a contradição dos extremos, ou seja, são contraditórios, de um lado, Op e P-p e, do outro, Vp e Pp. Em outras palavras, ou se está obrigado a realizar uma conduta ou se está permitido não a realizar; ou é proibido realizar a conduta ou é permitido realiza-la: uma modalização sempre vigente, enquanto a outra nunca o será: a vigência, em determinado instante, não pode ser concomitante. Violar esta lei indica um caso de conflito de normas por contradição.

Em acréscimo, a subalternação, linha horizontal inferior, é a possibilidade lógica de ambas serem concomitantemente válidas, mas nunca inválidas ao mesmo tempo. As linhas verticais da esquerda e da direita demonstra a subalternação, respectivamente, entre os modais Op e Pp de um lado e Vp e P-p do outro, segundo a qual o superiores (Op e Vp) são os subalternantes e os inferiores (Pp e P-p) são os subalternos. As subalternações são leis lógicas em que a validade da primeira proposição é condição suficiente para a validade da segunda enquanto que a validade da segunda é condição necessária para a validade da primeira.

Não obstante ser uma lei lógica deôntica, repisa-se, o direito positivo não é um sistema nomológico, e sim nomoempírico, admitindo violações a leis lógicas. A contradição e a contrariedade podem e não raro fazem parte de sua feição. Estas leis deônticas, contudo, servem de instrumento para facilitar a constatação de conflitos de normas no sistema e, conseqüentemente, sua solução para que o sujeito não fique em posição insustentável nos quadros de um ordenamento dado.

3.3 Classificação das antinomias

Várias são as propostas de classificação das antinomias que servem como instrumento para um maior desenvolvimento da aproximação e interpretação do direito positivo. Duas,

entretanto, que distinguem as antinomias em totais e parciais e em reais e aparentes, oferecem grande utilidade para o presente estudo e serão agora brevemente expostas.

3.3.1 Antinomias reais e aparentes: sobre completude e lacunas no direito positivo brasileiro

Noberto Bobbio fala em regras para a solução das antinomias (superioridade, especialidade e posterioridade) que foram elaboradas pela jurisprudência no curso secular da obra de interpretação das leis e afirma categoricamente que essas regras não servem para resolver todos os casos possíveis de antinomia. Propõe, portanto, a classificação das antinomias em “reais ou insolúveis”, caso em que não se pode aplicar nenhuma das três regras para a solução das antinomias ou se exige a aplicabilidade de dois ou mais critérios em conflito entre si, e “aparentes ou solúveis”, caso em que se pode aplicar uma das regras fundamentais para a solução de antinomia.²³⁶

Já Tércio Sampaio Ferraz Jr. leciona que “essa distinção implica que estejamos chamando de antinomia real o caso de *lacuna de regras de solução* de antinomia”²³⁷ e existiria quando na hipótese: duas normas de mesmo nível (constitucionais), igualmente gerais e promulgadas ao mesmo tempo. Contudo, esta lacuna não impediria a possibilidade de um solução efetiva por meios ab-rogatórios, com a edição de uma nova norma que opte por uma das normas em condição de conflito, ou por outros meios, como interpretação equitativa, costume, doutrina, princípios gerais do direito etc.. Propõe, assim, que antinomia real seja definida como aquela em que duas normas contraditórias colocam o sujeito em uma posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado, enquanto que antinomia aparente seria aquela em que os critérios para sua solução são suficientes para resolvê-la. A solução da antinomia real, contudo, não a afastaria definitivamente, mesmo que resultantes do Poder Judiciário ou da edição de uma terceira sobrenorma pelo Poder Legislativo, pois se a suprimiria no caso concreto, mas não em todo o ordenamento.²³⁸

²³⁶ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 250.

²³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 179-180.

²³⁸ *Ibid.*, p. 180.

A classificação das antinomias em reais e aparentes pode decorrer da dicotomia resultante dos dois sistemas de referências possíveis de serem adotados na interpretação jurídica. Para o observador, sujeito que se põe fora do sistema de direito positivo, as antinomias podem se manifestar de forma real, impassível de serem solucionadas, pois o sistema pode apresentar contradições inafastáveis. Encontra-se um conflito que pode jamais ser solucionado ao se deparar o observador, por exemplo, com duas decisões judiciais transitadas em julgado e com prazo de ação rescisória consumado que julguem sobre um conflito de interesses ocorrido em uma mesma época e sobre um determinado assunto (semelhança fáctica), em que uma declara a inconstitucionalidade de uma norma enquanto a outra declara-a constitucional; uma determina obrigatória uma conduta enquanto a outra determina-a proibida.

Para o participante, sujeito que está incluído no sistema de direito positivo, ao contrário, todas as antinomias podem ser solucionadas e, portanto, são aparentes. Esta é a exigência insculpida no princípio da inafastabilidade da jurisdição, segundo o qual ao Estado-juiz não é permitido se escusar de decidir um conflito de interesses (art. 5º, XXXIV, CF). No mesmo exemplo acima, na visão do órgão judicante, a lei pode ser entendida constitucional e toda contradição entre normas foi, de uma forma ou de outra, solucionada mediante técnicas hermenêuticas na própria decisão. Não obstante o mesmo o seja decidido de forma oposta na outra decisão. Afinal de contas, completude não é coerência. O sistema aceita incoerências, porém não a incompletude.

A lacuna é uma situação de ausência de norma. No direito, portanto, a anomia poderia ser caracterizada tanto pela inexistência de previsão de determinada conduta (lacuna de norma de conduta) como pela inexistência de sobrenorma que trate a forma com a qual se deve proceder diante de outras normas (lacuna de norma de estrutura). Tércio Sampaio Ferraz Jr. entende que “temos uma lacuna, num sistema de normas qualquer, se há um estado de coisas dado que não pode ser regulado pelo sistema, isto é, do qual não podemos dizer se pertence a ele”²³⁹, é uma incompletude dentro da totalidade jurídica. A lacuna será *autêntica* quando a lei não permitir uma resposta e uma decisão não seja possível, podendo também ser i) *intencional* ou *não intencional*, se a vontade de quem elabora o sistema deixa, conscientemente ou não, uma questão em aberto, e ii) *patente*, pela falta de uma norma que regule a situação, ou

²³⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 186.

latente, na existência de norma com espectro semântico tão amplo que se faz necessária uma restrição²⁴⁰.

Voltando à antinomia real, dessarte, pode-se estabelecer que esta carece de um estado de anomia no sistema jurídico, ou seja, uma lacuna normativa que não permite ao intérprete solucionar o conflito que nasce da colisão entre as normas N' e N'' por inexistir a sobrenorma N''' . Trata-se de lacuna autêntica.

Enfim, para haver uma antinomia real em um determinado sistema, exige-se uma lacuna normativa. Isto é, a inexistência da sobrenorma N''' é requisito necessário e suficiente para haver um conflito real e insolúvel entre as normas N' e N'' . Se, por outro lado, o sistema prevê, explícita ou implicitamente, uma sobrenorma N''' ou apenas a interpretação é meio suficiente para solucionar o conflito entre N' e N'' , tem-se, então, uma antinomia aparente.

Independentemente do sistema de referência adotado pelo intérprete, uma afirmação persiste em ambos os casos: o objeto de análise é, sempre, o direito positivo. Os ordenamentos podem ou não prescrever sobrenormas que tratem da antinomia, bem como podem estabelecer sobrenormas para a solução de conflitos diversos, inclusive implicitamente. E é dependente destas sobrenormas que o próprio ordenamento, em sua autopoiese, sana seus vícios internos de produção. Assim, condiciona-se o sistema jurídico posto e o sistema de referência adotado para, efetivamente, poder se falar em antinomias reais e aparentes.

Por outro lado, cabe estabelecer um posicionamento neste trabalho dissertativo. Aparentemente, a antinomia real não existe e todas as antinomias presentes no sistema jurídico positivo brasileiro são, em verdade, todas aparentes. O motivo da afirmação é: o sujeito participante, inclusive o julgador, nunca fica em uma posição insustentável. Sempre é possível afastar a inconsistência de critérios de primeiro grau mediante a aplicação de critérios de segundo grau aptos a permitir a saída da situação, à primeira vista, conflitante.

Segundo as lições de Riccardo Guastini, “completude e incompletude são propriedades dos sistemas normativos em geral e dos sistemas jurídicos especialmente. Diz-se ‘completo’ o sistema jurídico que não tem ‘lacunas’”²⁴¹. Destarte, a possibilidade de lacunas no ordenamento jurídico está conectada à completude ou incompletude do próprio sistema.

²⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 187-188.

²⁴¹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 173.

O professor da Universidade de Gênova apresenta outras observações sobre a completude que pode ajudar a evoluir aquela da posição de observador ou participante do jurista. Relaciona-se, então, a definição de norma jurídica com a possibilidade de lacunas: a) se norma for uma qualificação deôntica de certo comportamento, haverá lacuna em um determinado sistema jurídica quando um dado comportamento não for deonticamente qualificado; e b) se norma for um enunciado sintaticamente condicional que liga uma consequência jurídica a uma hipótese, haverá lacuna quando para um dado caso não for prevista consequência jurídica por alguma norma pertencente ao sistema. De outro ponto de vista, o da aplicação, não haverá lacuna se em um sistema jurídico o juiz puder encontrar uma norma preexistente que apresente a solução para todas as controvérsias a ele submetidas. Neste último sentido, diz-se que a lei pode ser incompleta, mas o direito será sempre completo.²⁴²

Três são os dogmas da completude que Riccardo Guastini apresenta: a obrigação do juiz decidir qualquer controvérsia que lhe for submetida, a obrigação do juiz de motivar toda sua decisão, baseando-a numa norma jurídica preexistente e o princípio da separação dos poderes, pois os juízes não estariam autorizados a criar direito, cingindo-se a atividade jurisdicional a ser meramente cognoscitiva, declaratória, mas não normativa, o que evitaria a distinção entre texto normativo e o sentido do texto²⁴³, isto é, entre enunciado prescritivo e norma jurídica.

Um dos fundamentos apresentados pela doutrina para sustentar a completude do sistema jurídico positivo foi a norma geral negativa, segundo a qual “tudo que não é proibido é permitido” em razão da interdefinibilidade dos modais deônticos, em que o não proibido indica o permitido. Confunde-se, contudo, o permitido fraco com o permitido forte: aquele é uma hipótese de lacuna, pois não haveria, efetivamente, previsão no sistema. “Por consequência, a assim chamada norma geral negativa não é absolutamente uma verdade necessária, porém mais simplesmente um princípios jurídico contingente, eventual”²⁴⁴.

Outro argumento em favor da completude seria o “espaço jurídico vazio”, pois a conduta não juridicamente qualifica seria, simplesmente, juridicamente indiferente; no interior do espaço “repleto” de direito não haveria lacunas. Assim, dissolve-se o problema das lacunas sem resolvê-lo.²⁴⁵

²⁴² GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 174-175.

²⁴³ *Ibid.*, p. 176-177.

²⁴⁴ *Ibid.*, p. 179.

²⁴⁵ *Ibid.*, p. 180.

Já o dogma da obrigação do juiz decidir toda e qualquer demanda a ele apresentada encontraria uma única obrigação genérica, a de decidir, podendo, contudo, decidir de qualquer modo, o que leva necessariamente à criação de uma nova norma.²⁴⁶

Enfim, Ricardo Guastini apresenta o último fundamento para a completude segundo o qual o sistema jurídico não seria um sistema de normas “consumado”, sendo, ao contrário, um sistema de expansão ilimitada, essencialmente pela analogia. “Na realidade, essa tese admite a incompletude do direito (ou, ao menos, a incompletude da lei), afirmando ao mesmo tempo que o direito é, a despeito disso, sempre completável da parte dos juízes por meio da interpretação”²⁴⁷.

Entende-se nesta dissertação que a construção normativa no sistema positivo brasileiro – pois talvez não o seja em outros – pode ser feita de tal forma que inexistam lacunas. Se é verdade que a completude depende do sistema jurídico observado, não sendo uma exigência lógica do direito, pode-se dizer que, ao menos no Brasil, esta possibilidade foi positivada. Alguns desses dogmas da completude estudados por Riccardo Guastini foram adotados pelo Constituinte de 1988.

Em primeiro lugar, aquelas condutas não especificamente reguladas são, no Brasil, permitidas, proibidas ou obrigatórias. A Constituição Federal de 1988 põe não apenas uma norma geral negativa, de forma expressa, mas também uma norma geral positiva, implicitamente, que buscam evitar estas lacunas.

O art. 5º, II, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ao prescrever no ordenamento pátrio o princípio da legalidade, também estabeleceu a máxima segundo a qual, aos cidadãos, tudo será permitido bilateralmente (fazer e não fazer), exceto nos casos em que haja previsão a proibir ou a obrigar a conduta. Ou seja, em caso de ausência de norma expressa ou outros indicadores normativos que regule determinada conduta, deve-se entendê-la permitida. Esta é, inclusive, a norma mais geral de um sistema. “Sob o ponto de vista sintático e semântico do sistema de proposições normativas do Direito, a conduta que não estiver proibida, ou não for obrigatória, é permitida. Quarta possibilidade não há.”²⁴⁸. Chama-se esta possibilidade de permissão fraca, por ser implícita, em oposição à permissão forte, explícita. Contudo, não deixa de ser prevista pelo sistema jurídico que prescreve a permissão fraca, trazendo-a para seu domínio.

²⁴⁶ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 181.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 182.

²⁴⁸ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 201.

Ao contrário, no caso dos entes políticos, por ter escolhido o Constituinte delimitar detalhadamente e com bastante cuidado suas competências políticas, administrativas, judicantes etc., tem-se que tudo aquilo que não for obrigatório ou permitido, será proibido. Se não foi constitucionalmente concedida competência para determinada pessoa política, dá-se sua proibição de realizar a conduta. Chama-se esta possibilidade de proibição fraca, por ser implícita, em oposição à proibição forte, explícita. E que, novamente, não deixa de ser prevista pelo sistema jurídico que a prescreve, juridicizando-a.

Desta forma, é possível construir, a partir das normas já postas no sistema jurídico, a regulação de todas as condutas possíveis, mesmo que não individualmente previstas. A primeira hipótese demonstra-se clara quando, uma vez tentada sua proibição ou obrigação por alguém, consegue o cidadão, judicialmente (e, portanto, juridicamente), garantir sua posição potestativa de escolher realizar ou não a conduta. No mesmo sentido, a segunda hipótese toma corpo quando o ente político age fora de sua competência e o cidadão consegue, também mediante o Poder Judiciário, retirar a norma ilicitamente criada, por inexistência de previsão jurídica para tanto. Em ambos os casos, tem-se uma norma secundária (cujo sujeito passivo é sempre o Estado-juiz e o sujeito ativo é aquele que tem sua esfera jurídica prejudicada por outrem) posta no sistema.

Esta exigência de outro dogma, o da obrigação de decisão pelo Judiciário é uma decorrência das premissas expostas no capítulo um deste texto. Norma jurídica apenas o é no sistema de direito positivo. E o que distingue este dos demais sistemas normativos é a norma secundária, presente na norma jurídica em sentido amplo²⁴⁹:

$$\begin{array}{c} \text{Norma primária} \quad \text{Norma secundária} \\ \hline (H' \rightarrow S'R_d'S') \vee (-C' \rightarrow S'R_d''S'') \end{array}$$

A norma secundária é aquela que estabelece um vínculo entre o sujeito (S') que teve seu direito subjetivo violado (-C') e o Estado-juiz (S'') que decide seu conflito de interesse com o outro (S''). Sem este vínculo, a norma primária não é jurídica. Deve, portanto, a conduta ser passível de revisão pelo Judiciário. É uma exigência prescrita na Constituição da

²⁴⁹ Repise-se a leitura: dada a hipótese linha, então deve ser a relação entre dois sujeitos-de-direito modalizado por um obrigatório, proibido ou permitido; dado o descumprimento da consequência linha (S'R_d'S''), então deve ser a relação do sujeito ativo com o Estado-juiz, na qual este tem a obrigação de prestar a tutela.

República. Aos juízes, porém, não é possível decidir de um modo qualquer. Não se deve confundir competência para julgar com arbitrariedade para julgar. A extensão, analiticidade e esmero com que o Constituinte criou a Carga Magna e estabeleceu valores a guiarem toda a positividade do ordenamento pátrio. E sem fundamento no próprio sistema positivo brasileiro, não há legalidade na norma produzida pelo Juiz.

O dogma do “espaço jurídico vazio”²⁵⁰ pode ser relativizado e parcialmente utilizado. O direito trabalha com o código lícito/ilícito. Há situações que o legislador prefere regular condutas ao valorá-la positivamente (lícito); outras, negativamente (ilícito). Este código pode ser imposto de três formas: obrigar, proibir ou permitir a conduta. Não realizar uma conduta obrigatória é cometer um ilícito. Realizar a conduta proibida também o é. Ao contrário, é lícito realizar a conduta obrigatória ou não realizar a conduta proibida.

O não realizar a conduta negativamente valorada pode não ser relevante para o direito. Pode não exigir um relato. Assim como o não realizar a conduta positivamente valorada também pode ser juridicamente irrelevante e também não demandar relato. Logo, podem não constituir fatos jurídicos. Não serem juridicizadas. O antecedente da norma jurídica por fechar-lhes a porta de entrada e manter tais condutas fora de seu domínio. Porque o proibir uma conduta é permitir não realizá-la. Mas a exigência de relato, de inclusão no mundo jurídico, pode vir apenas do descumprimento da proibição e não de sua obediência. Isso é acidental, contingente e depende do ordenamento.

Atravessar um sinal verde não é juridicamente relevante. Não há consequência jurídica para este fato (social). Ele não é relatável. Atravessar o sinal vermelho, por sua vez, demanda um relato pela Administração ao impor uma multa de trânsito e retirar pontos da carteira do motorista. No mesmo passo, não auferir renda é irrelevante juridicamente – para a incidência da norma de tributação do imposto sobre a renda, não obstante possa sê-lo para o cumprimento de um dever instrumental, como a declaração de isento. Ao contrário, auferir renda é juridicamente relevante e deve o sujeito que auferiu relatar tal ocorrência ao fazer a incidência da norma de tributação do IR. A dispensa de relato põe a conduta no “espaço jurídico vazio”.

Há situações em que ou o lícito ou o ilícito deve ser relatado. A declaração do IR de quem auferiu renda é um exemplo. Se S’ auferiu renda e não declarou, deve o agente fiscal

²⁵⁰ A expressão talvez não seja, como tantas outras, a melhor. Talvez fosse mais interessante falar de um “espaço não-jurídico”, pois ausente de causalidade jurídica. Aproveite-se, contudo, o raciocínio: há condutas que não entram no mundo jurídico porque este não a ignorou ou explicitamente assim prescreveu.

expedir o lançamento de ofício e impor a multa. A multa é a consequência do ilícito. Se S' houvesse relatado a renda auferida, teria cumprido o ordenamento, que pede um fato para os dois casos. Ao contrário, no direito penal, não há relato no “não matar alguém”. O direito à vida é resguardado pelo direito. Mas apenas sua violação é regulada. O não matar não é jurídico, não obstante seja juridicamente protegido. Porque não há incidência, não há aplicação. O “espaço jurídico vazio” é a desnecessidade de trazer para o direito a ocorrência do mundo social.

Enfim, o sistema positivo brasileiro, principalmente pela generalidade e analiticidade de suas disposições constitucionais, dá fundamentos suficiente para solucionar toda e qualquer situação que resulte em conflito de interesses. Porém, um cuidado deve ser tomado ao falar-se de um sistema completável e não completo. Lourival Vilanova, sempre preciso, afirma que “Do ponto de vista extralógico, da dogmática ou Ciência-do-direito em sentido estrito, um sistema jurídico positivo é completável, por recursos normativos do próprio sistema”²⁵¹. De um ponto de vista do *observador*, pode não haver previsão rígida anterior, mas há como, a partir do sistema, construir as normas que regulem cada conduta individualmente considerada. Porém, do ponto de vista do participante, ao se realizar a incidência e, concomitantemente, a aplicação, o sistema está completo. E, saliente-se, isso não implica que criou-se uma nova norma.

A completude, pois, é considerada sob o ponto de vista sintático e semântico. Sintaticamente porque se duas normas jurídicas contraditórias são devidamente postas no sistema ambas permanecem válidas, mantêm-se em relação de pertinencialidade com o sistema. Semanticamente porque o sistema é considerado não em-si-mesmo, mas em relação ao objeto de referência, o mundo social.²⁵²

O sistema jurídico brasileiro contém normas que exigem e impõem a completude ao oferecer uma regulação para as condutas, mesmo que não demande o relato de todas. E, ainda neste sentido, determinam sobre o conflito de normas intrasistematicamente. Conclui-se, pois, que não se transcende o direito positivo para resolver conflitos de interesse mediante o próprio direito e, conseqüentemente, todas as antinomias podem ser ditas aparentes, uma vez que o próprio sistema dá fundamentos para sua solução. Se as antinomias fossem insolúveis,

²⁵¹ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 215.

²⁵² *Ibid.*, p. 214.

condutas não seriam reguladas. Ao menos a conduta do julgador não seria possível, pois não teria meios de decidir.

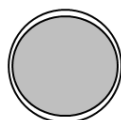
3.3.2 Antinomias totais e parciais

Esta classificação, proposta por Alf Ross²⁵³, realça os âmbitos de validade das normas²⁵⁴ ao determinar antinomias de acordo com a maior ou a menor extensão dos critérios temporal, espacial, pessoal e material. Assim, as antinomias podem ser totais ou parciais. Estas últimas, por sua vez, podem ser subclassificadas em totais/parciais e parciais/parciais.

As antinomias totais, também chamadas de *totais-totais*, se manifestam na contradição ou contrariedade entre duas ou mais normas que possuam idênticos âmbitos de validade, ou seja, regulam exatamente a mesma conduta, porém modalizando-a diferentemente. E, por isto, apenas uma pode se manter no sistema.

As antinomias parciais aparecem quando da contrariedade entre duas ou mais normas com âmbitos de validade interseccionáveis, isto é, há âmbito de validade de norma que coincide com o de outra, sem, contudo, serem idênticos, também em casos de contradição ou contrariedade. Se houver intersecção parcial de âmbitos de validade, ter-se-á uma antinomia *parcial-parcial*, se houver uma relação de subclasse própria, ter-se-á uma antinomia *total-parcial*. Uma representação gráfica dos âmbitos de validade pode facilitar a exposição da classificação supramencionada²⁵⁵:

Total-total

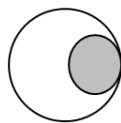


²⁵³ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007, p. 158.

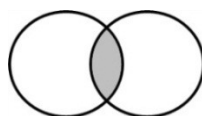
²⁵⁴ A abordagem dos conflitos total-total, total-parcial e parcial-parcial, inicialmente apresentado por Alf Ross, em função do âmbitos de validade é atribuído a Noberto Bobbio (Cf. BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 246 et seq.).

²⁵⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 182.

Total-parcial



Parcial-parcial



Ressalte-se que, uma vez tendo estabelecido a definição da validade de uma norma como uma relação desta com o sistema, ou seja, a pertinencialidade da norma com o sistema, em função de ter sido produzida por agente competente mediante procedimento adequado, entende-se que não se trata efetivamente do conflito no âmbito de validade, porém nos âmbitos de vigência. Ou a norma é válida ou não o é. Já a vigência, que se trata da força para regular condutas, é efetivamente uma qualidade que a norma, válida, pode ou não ter. Neste sentido, duas normas podem ter vigências que não conflitem porque, por exemplo, têm força para juridicizar eventos diversos ou porque têm início e fim de vigência diferentes, ou seja, uma tem vigência parcial enquanto a outra tem vigência plena.

Contudo, para se estudar a relação dos âmbitos de vigência das normas em conflito, parece ser importante estabelecer em quais usos do termo norma se pode, efetivamente, falar em conflito de normas.

3.4 Ambiguidade do termo “normas” na locução “conflito de normas”

Quando se fala em conflito de normas jurídicas é preciso, antes de tudo, estabelecer em qual sentido se usa o termo “norma” para evitar a comum ambiguidade linguística. A doutrina, aparentemente, vem se utilizando de duas acepções, o que se entende ter gerado uma dualidade no tratamento dos critérios de solução. Isto pode ser evitado mediante o esclarecimento desta situação com a utilização de nomes diversos para cada caso.

Ao analisar a norma em sentido estrito, apenas podem-se encontrar conflitos entre duas ou mais normas já construídas com o mínimo de deôntico, estruturadas em antecedente e

consequente. O que exige uma interpretação complexa do ordenamento para o exegeta estabelecer as relações entre os signos e precisar sua semântica já no dialogismo que o sistema requer. Para falarmos com Paulo de Barros Carvalho, tomando a acepção de norma em sentido estrito, a antinomia apenas nasceria na organização das normas em estrutura escalonada e estática, no momento da interpretação que atinge o subsistema S₄, em que o intérprete determina os laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas e dá *status* de conjunto.

Se, no entanto, tomar-se norma em seu sentido mais amplo, o conflito nasceria no primeiro contato do intérprete com o sistema da literalidade textual, isto é, com o suporte físico das significações jurídicas em sua construção de conteúdo mais superficial, naquele outro subsistema S₂, antes de atingir a composição lógica da estrutura do condicional. A atribuição de valores unitários aos vários signos do direito positivo, neste caso, já esbarraria em contradições insuperáveis senão mediante o uso das sobrenormas.

Deve-se, pois, agir com bastante cautela na interpretação de enunciados prescritivos para não se estabelecer uma antinomia entre norma jurídica em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo: se os usos são diversos, não há como se estabelecer a correta relação entre tais normas. Isto porque, quando se fala em norma em sentido estrito, tem-se uma causalidade estabelecida entre duas proposições. Se esta causalidade busca regular contextos jurídicos diversos, não se pode falar em antinomia.

Pode-se facilmente encontrar no ordenamento *condutas* contraditoriamente modalizadas sem haver qualquer antinomia: 1) se auferiu renda, então está obrigado ao pagamento de imposto sobre a renda; se não auferiu renda, então não está obrigado ao pagamento de imposto; 2) se causou dano com culpa ou dolo, então está obrigado a repará-lo; se não causou dano; então não está obrigado a repará-lo.

Destes dois exemplos observa-se que a diferença esta na previsão fáctica estipulada. Isto é, a conduta não é contraditória *per se*, pois apenas entra em contradição se vinculada à mesma previsão de ocorrência no mundo social. Destarte, o sujeito não fica em posição insuportável no sistema, podendo obedecer a uma norma sem desobedecer a outra.

Já em relação às normas em sentido amplo, nada impede que se encontrem antinomias, mas ainda assim devem estas também ser estabelecidas no mesmo contexto jurídico. Dizer que a alíquota é 0% ou 10% pode pôr o sujeito em posição insuportável, mas se se observa

que a alíquota de 0% é para uma mercadoria e de 10% para outra, não há que se falar em antinomia.

Em verdade, acredita-se na possibilidade de haver conflitos entre normas em sentido amplo e conflito entre normas em sentido estrito. Os métodos de solução são aplicáveis ora a uma acepção ora a outra, mas com consequências hermenêuticas profundamente distintas, podendo levar ou não à derrogação de uma das normas em conflito. Nunca há, porém, antinomias entre normas em sentido amplo e normas em sentido estrito. Tentar-se-á apontar essas nuances ao passo em que serão tratados os critérios de solução de antinomias.

3.5 Métodos interpretativo e revogatório de solução de antinomias

Os critérios de solução de conflitos de norma são as sobrenormas do sistema jurídico positivo (N'') que determinam qual ação o agente competente deve tomar ao se deparar com duas ou mais normas em conflito. Isto é, havendo normas contraditórias ou contrárias, emanadas de agentes competentes que colocam o sujeito a que ela se direciona numa posição insustentável perante as duas, deve o aplicador do direito buscar uma terceira norma (sobrenorma) que determine qual das duas deve prevalecer no ordenamento.

Contudo, os *âmbitos de vigência* de uma norma podem ser alterados em razão da produção de novas normas. Isto significa que os métodos de solução podem ser revogatórios ou meramente interpretativos. Tratar o mundo jurídico-positivo como sistema é toma-lo como um ser vivo, em que a modificação de um elemento altera imprevisivelmente todos os demais. A depender da situação fática, da acepção dada ao termo “norma jurídica” e do método de solução da antinomia, o jurista pode solucionar o conflito entre as normas N' e N'' mediante a mera interpretação ou determinando a não aplicação de uma, da outra ou de ambas as normas ao caso concreto. Em ambos os casos, parte-se da concepção de que a antinomia é apenas aparente e não real, em conformidade com o exposto no tópico acima. Hans Kelsen tratou brevemente sobre o tema e já ensinava que a derrogação não é função de nenhuma das duas normas em conflito²⁵⁶: “A solução do conflito mediante derrogação *pode*, mas não tem de realiza-se”²⁵⁷.

²⁵⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 162.

²⁵⁷ *Ibid.*, p. 160.

Já aqui se vê a relevância em distinguir norma em sentido amplo e norma em sentido estrito para estabelecer quais são os critérios para solucionar as antinomias, ou seja, N' e N'' são normas em que acepção? A solução meramente interpretativa é utilizada para solução de conflito entre normas em sentido amplo que, posteriormente, servem de subsídio para a construção das normas em sentido estrito. Durante o percurso gerador de sentido, o intérprete observa enunciados isolados e contraditórios entre si, devendo resolvê-los, conformando seus âmbitos de validade, antes de estabelecer a estrutura hipotético-condicional normativa. Esta situação, porém, exige o confronto de termos dotados de uma maior vaguidade, cuja área de penumbra se intersecciona. Inexistente esta hipótese, a decisão do intérprete deve, necessariamente, se a revogatória.

Ao contrário, é possível que o intérprete construa mais de uma norma em sentido estrito e estas estabeleçam condutas contraditórias entre si, caso em que apenas uma destas duas normas pode ser aplicada, derrogando-se a outra no caso concreto²⁵⁸. Riccardo Guastini chega a afirmar que a solução interpretativa é aplicada especificamente para as antinomias entre normas gerais e especiais, enquanto a solução revogatória seria exclusiva para os critérios hierárquico e cronológico²⁵⁹.

Já para Noberto Bobbio, nas antinomias aparentes, “a eliminação do inconveniente só poderá consistir na eliminação de uma ou das duas normas (em caso de normas contrárias, também na eliminação de ambas)”²⁶⁰. No entanto, o autor italiano ao tratar das antinomias reais decorrentes de insuficiência de critérios de solução – caso que se argumentou nesta dissertação serem também antinomias aparentes, apesar de exigir uma solução de segundo grau –, quando são contemporâneas, do mesmo nível e dotadas da mesma generalidade, entende ser possível conservar as normas em conflito se o intérprete “demonstrar que não são incompatíveis, que a incompatibilidade é só aparente, que a suposta incompatibilidade deriva de uma interpretação unilateral, incompleta ou errônea de uma das duas normas ou de ambas.”²⁶¹, além de entender possível a interpretação corretiva, em que o intérprete afasta a incompatibilidade ao introduzir uma modificação no texto original de uma das normas²⁶². Esse argumento parece um pouco confuso em razão da teoria da norma de Noberto Bobbio

²⁵⁸ E neste ponto mostra-se relevante a afirmação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, exposta no tópico “antinomias reais e aparentes”, de que a solução do conflito, contudo, não afastaria a antinomia em caráter geral, pois suprimível no caso concreto, mas não em todo o ordenamento.

²⁵⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233-234.

²⁶⁰ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 249.

²⁶¹ *Ibid.*, p. 259.

²⁶² *Ibid.*, loc. cit.

tratar a antinomia de segundo grau como uma antinomia real, ao passo em que o próprio autor reconhece a possibilidade de solução deste conflito mediante a interpretação, bem como mediante a eliminação de uma ou das duas normas.²⁶³

Duas considerações, então, aparecem como necessárias. Em primeiro lugar, não parece caber ao intérprete (aplicador e participante) a modificação do texto original da norma, pois não é agente competente para tanto, exceto nos casos em que o direito positivo o autoriza, como se dá no ordenamento pátrio em relação ao Poder Judiciário, inclusive com redução de texto conforme previsão do art. 28 da Lei n. 9.868/1999. Ao se defender que o direito não se cinge às normas emanadas do Poder Legislativo ou mesmo do Estado federativo, o agente competente depende da atribuição dada pela norma superior encontrada no sistema. Pode-se, no entanto, interpretar os enunciados prescritivos e reconhecer redações que não permitiriam a construção de normas válidas e interpretá-las, pois, conforme a constituição, sem pronúncia de nulidade, ou seja, sem redução de texto.²⁶⁴ Em segundo lugar, se há disposições que permitem a solução do conflito entre as próprias normas de solução de conflito (N'' e N'''), seja mediante interpretação ou derrogação de normas, então a antinomia é solucionável, razão pela qual também nestes casos as antinomias são aparentes, e não reais.

As antinomias, conseqüentemente, podem ser solucionadas mediante um de dois métodos: um interpretativo, quando há uma conformação do âmbito de validade das normas em conflito, entendendo-se norma em sentido amplo, ou mediante a derrogação de uma ou mais normas em conflito no caso concreto, a depender de critérios de solução de primeiro e segundo grau, tomando-se norma em sentido amplo ou estrito.

²⁶³ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 259.

²⁶⁴ “Hipóteses há, contudo, em que pelo menos uma das normas jurídicas construídas a partir da lei (ou ato normativo) argüida de inconstitucional está em consonância com o ordenamento jurídico. Assim, se das interpretações cabíveis na “moldura” da norma, uma delas estiver em consonância com a Constituição, o STF prescreve aquela significação como possível de ser aplicada pelos órgãos competentes e, portanto, válida. Na mesma linha, se dentre as várias interpretações possíveis, somente uma não guardar consonância com a Constituição, será esta declarada inconstitucional e as outras constitucionais. Na primeira hipótese, temos o emprego da técnica de interpretação conforme a Constituição; na segunda, a técnica empregada é a da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade (do texto).” (LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146).

3.5.1 Critérios de solução de antinomias pelo método da revogação

A doutrina, majoritariamente, trata a ab-rogação como instituto jurídico que implica a revogação completa de uma lei, enquanto a derrogação seria a revogação parcial, isto é, a retirada de enunciados ou parte dos enunciados de uma lei²⁶⁵. Tércio Sampaio Ferraz Jr. explica que a norma revogadora pode revogar todas as normas introduzidas ao afastar o próprio veículo introdutor, bem como pode revogar apenas uma parcela destas normas: no primeiro caso tem-se ab-rogação (revogação total) e, no segundo, derrogação (revogação parcial), podendo ser tácita ou expressa. Ainda, o jusfilósofo paulista afirma que a revogação especifica-se em três regras: 1) norma superior revoga a norma inferior, 2) a norma que vem por último, no tempo, revoga a norma anterior e 3) a norma especial revoga a norma geral no que esta tem de especial e a geral revoga a especial se alterar totalmente o regime no qual aquela é incluída.²⁶⁶

Todavia, por partir-se de premissas diversas nesta dissertação, não se entende possível existir a revogação tácita, porque o fato jurídico é tratado como um relato linguístico posto no sistema por agente competente apto a alterar o ordenamento em razão de sua eficácia jurídica. Esta norma revogadora pode ser concreta ao indicar quais enunciados não podem mais servir para a construção de normas jurídicas dali em diante ou pode ser abstrata, não indicando quais normas estão revogadas, cingindo-se, por exemplo, a dispor “revogam-se todas as normas em contrário” ou estabelecer critérios de solução de antinomia. Por conseguinte, a revogação não pode ser tácita, sem linguagem, mas invariavelmente expressa, sob pena de não haver fato jurídico. E já se disse que sem aplicação inexistente a incidência no sistema jurídico. A revogação, no segundo caso, demanda um reconhecimento caso a caso.

Mas, afinal, o que é “revogação”? Tárek Moysés Moussallem afirma que este signo possui mais de treze acepções, o que garante sua vaguidade e ambiguidade²⁶⁷ a exigir um processo de elucidação de sentido. Para os fins propostos neste trabalho, pode ser definida como o ato (produto) de revogar, de 1) retirar a vigência doravante de determinadas normas ou 2) afastar a possibilidade de que enunciados prescritivos do sistema jurídico sirvam de fundamento para normas que incidam sobre eventos ocorridos a partir de determinado momento. Não atinge nunca a validade da norma, que se conserva pertencente ao sistema,

²⁶⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 213.

²⁶⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 171-172.

²⁶⁷ MOUSSALLEM, op. cit., p. 171.

mas apenas sua vigência para o futuro, o que a impede de ser incidida sobre ocorrências posteriores ao momento que se entende ocorrida a revogação.

A revogação, portanto, pode atingir apenas determinados enunciados-enunciados (artigos, parágrafos, incisos, alíneas) ou o próprio veículo introdutor e, com ele, todos os enunciados-enunciados introduzidos. Depende sempre da norma revogadora e sua disposição específica: “revoga-se a lei nº y” ou “revoga-se os arts. a, b, c”. Assim, prefere-se utilizar o termo “ab-rogação” como revogação de um veículo introdutor e, conseqüentemente, de todos os seus enunciados-enunciados; já o termo “derrogação” serve para indicar a revogação de enunciados-enunciados específicos. A revogação, pois, não atinge necessariamente normas jurídicas, uma vez que estas podem vir a ser construídas mediante outros enunciados-enunciados não tocados pela norma revogatória; a inexistência de outros enunciados-enunciados que isso permita leva então ao entendimento de que certa norma não regerá novos eventos.

A revogação também pode retirar a vigência *pro futurum* da norma, razão pela qual é relevante a distinção que Paulo de Barros Carvalho faz entre vigência plena e vigência parcial: “A regra revogada não terá vigência para fatos futuros, conservando, porém, a vigência para os casos acontecidos anteriormente à revogação. Haverá uma vigência plena (passado e futuro) e outra parcial (passada, havendo revogação, ou futura quando a vigência for nova)”²⁶⁸. Uma vez revogadas, as normas resultantes da construção do sistema enquanto aglutinadores de tais enunciados apenas mantêm a força de reger ocorrências anteriores à data em que se deu a vigência da norma revogadora. A validade não pode ser atingida porque os enunciados revogados ainda servirão para fundamento de validade de normas que incidirão sobre fatos que relatem eventos dados em data anterior à revogação.

Ao tratar-se de antinomias, contudo, quando não possível sua solução interpretativa, a revogação de uma das normas em conflito, isto é, a retirada de sua vigência para o futuro, é decorrência de uma terceira norma, uma norma de estrutura que se pretende regular as duas ou mais normas em conflito. Ao voltar-se para esta situação jurídica específica, determina qual deve manter sua força para regular novas ocorrências e qual(is) não pode(m). Neste sentido, a norma de revogação é geral e concreta. Se fosse individual e concreta, não haveria conflito entre as normas N’ e N’’. Faz-se então necessário reconhecer, em casos concretos, o

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 63.

conflito e, assim, aplicar um dos critérios de solução de antinomia.²⁶⁹ A revogação pode ser ab-rogatória ou derogatória, a depender da matéria ser completamente tratada ou não pela norma prevalecente no sistema, como se dá com a instituição de um novo código, por exemplo, caso em que normalmente seria ab-rogatória e, mesmo assim, pode ser apenas derogatória, situação encontrada com o Código Civil de 2002 que manteve vários dispositivos regidos pelo Código Civil de 1916, a exemplo do disposto em seu art. 2.038: “Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores”.

A mera publicação de uma segunda norma que entre em conflito com outra não a revoga automaticamente. É imprescindível uma terceira norma que expressamente estabeleça a escolha de uma entre as várias normas em conflito, seja em razão da hierarquia, do tempo ou da especialidade. Há, neste sentido, uma quarta norma que faça incidir a norma de revogação geral. Tem-se: o conflito entre N' e N'', a norma geral N''' que estabelece o critério para a solução do conflito entre N' e N'', e há a norma N'''' , individual e concreta, subsumida à norma N''', a indicar N' ou N'' como norma a regular determinado evento, revogando, necessariamente, a outra. Porém, esta revogação não atinge os casos futuros, pois permanece individual e concreta. Hipótese que faz lembrar a já citada lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

O fato, porém, de que essas antinomias ditas reais sejam solúveis dessa forma não exclui a antinomia, mesmo porque qualquer das soluções, ao nível da decisão judiciária, pode suprimi-la no caso concreto, mas não suprime sua possibilidade no todo do ordenamento, inclusive no caso de edição de nova norma que pode, por pressuposição, eliminar uma antinomia e, ao mesmo tempo, dar origem a outras.²⁷⁰

A revogação decorrente de sobrenormas que solucionam antinomias deve ser concretizada caso a caso, dependendo invariavelmente da aplicação pelo agente competente para seu reconhecimento. O que não impede afirmar que a solução propiciada pela sobrenorma N''' afasta definitivamente uma das normas em conflito e a revogação expressa posterior da norma que se manteve no sistema não traz à vida a vigência da norma anterior, caso em que se daria a repristinação.

²⁶⁹ Segundo Tárek Moysés Moussallem: “É necessária a norma concreta que eleve o mero conflito de normas à categoria de fato jurídico a ensejar a revogação de uma das duas normas conflitantes de acordo como prescrito no sistema normativo” (*Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 200).

²⁷⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 180.

Cabe, então, distinguir a revogação geral e concreta da revogação geral e abstrata. A primeira volta-se diretamente para enunciados (enunciação-enunciada ou enunciado-enunciado) postos no sistema e seu efeito, portanto, é apenas indiretamente nas normas jurídicas: pela revogação de determinados enunciados, estes não servem mais para a construção de sentido normativa para eventos que ocorram após a vigência da norma que prescreveu a revogação. Neste caso ainda é possível construir a mesma norma jurídica anterior, desde que fundamentada em outros enunciados prescritivos que não aqueles expressamente revogados: a impossibilidade de construir a norma existente anteriormente à revogação cessa a vigência da norma para ocorrências posteriores. Segundo Tárek Moysés Moussallem,

A afirmação de que o *obiectum affectum* da revogação é o enunciado prescritivo traz insíta [sic] em si a assertiva de que, ao atingir o enunciado prescritivo, a revogação altera a norma jurídica em sentido estrito cujo enunciado revogado figurou como um dos elementos integradores do sentido que ela é. Em outras palavras, a revogação de um enunciado prescritivo tem por resultado a retirada de todas as conseqüências produzidas por ele no sistema normativo.²⁷¹

Já a revogação geral e abstrata decorre da existência de uma sobrenorma N''' que se põe a resolver, ao estabelecer critérios, o conflito entre normas (N' e N'' quaisquer) e determina o fim da vigência de uma ou algumas normas a partir do momento da vigência da outra. Às normas que se reconheçam interrompidas a vigência (N', por exemplo), pode-se dizer que tiveram seus enunciados prescritivos dos quais diretamente retira seu fundamento de validade no sistema como revogados. Ainda é possível que a norma jurídica anteriormente construída a partir de certos enunciados prescritivos e que entra em confronto com outra norma, possa não ser mais construída porque revogada pela sobrenorma n''', mas os enunciados prescritivos que lhe davam suporte para construção podem admitir reinterpretção, cuja conseqüência é sua manutenção no sistema, ao que dão vida a uma nova norma N''''.

Ao contrário do que afirma Tárek Moysés Moussallem, fundamentado em Daniel Mendonca, para os efeitos deste trabalho dissertativo tem-se como possível que a revogação apresente efeitos ascendentes e retire enunciados prescritivos a partir da revogação de normas jurídicas, ao mesmo tempo em que pode ter efeitos descendentes, quando retira normas

²⁷¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 225.

jurídicas a partir da revogação de enunciados prescritivos.²⁷² Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho sintetiza o argumento da seguinte forma:

Observando o direito positivo como texto, poderíamos dizer que a revogação expressa atua no plano da literalidade textual (S1), enquanto a revogação tácita ocorre no altiplano das significações, quer consideradas isoladamente (S2), quer articuladas na forma de juízo hipotético-condicional (S3).²⁷³

Ressalte-se que por revogação tácita tem-se a revogação decorrente da sobrenorma que estipula critérios para a solução de conflito entre normas jurídicas, é revogação geral e abstrata, enquanto que a revogação expressa é aquela geral e concreta ao estipular diretamente qual enunciação-enunciada ou enunciado-enunciado é objeto de revogação.

Em outras palavras a revogação pode apresentar dois efeitos. Se se tratar de revogação geral e concreta, há a retirada de enunciados prescritivos do ordenamento positivo, o que, possivelmente, leva à cessação da vigência de normas jurídicas (efeito descendente); se for o caso de revogação decorrente da aplicação de sobrenorma de solução de conflito, há necessariamente a perda da vigência para o futuro de determinadas normas jurídicas, com a possível retirada de enunciados prescritivos do ordenamento (efeito ascendente). São efeitos diversos e independentes entre si, mas que podem ocorrer simultaneamente.

Enfim, as antinomias, quando solúveis por mediante revogação, podem ser de primeiro ou de segundo grau, a depender do conflito se dar entre normas de comportamento ou entre as próprias sobrenormas de solução de conflito. Para cada um destes dois casos, duas são as regras gerais e abstratas estipuladas para solucioná-los.

3.5.1.1 *Antinomias de primeiro grau*

As antinomias de primeiro grau são aquelas que existem entre normas de comportamento N' e N'' e são resolvidos mediante a aplicação de um, e apenas um, dos critérios de solução de conflito de normas. Estes critérios são o da hierarquia, o da cronologia e o da especialidade.

²⁷² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 231.

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 439.

O primeiro critério, o da hierarquia, se dá quando duas normas de níveis diversos estão em conflito, situação em que se deve privilegiar aquela de nível superior no ordenamento. Este é um dos pressupostos de um sistema jurídico positivo constitucional. Já se disse que o ordenamento jurídico da República Federativa do Brasil encontra na Constituição Federal de 1988 sua característica de unidade e todas as demais normas nela devem encontrar fundamento de validade. Desta premissa se pode tecer uma conclusão inevitável: o sistema jurídico brasileiro é estruturado hierarquicamente. Toda norma deve encontrar fundamento de validade em outra norma até atingir a norma fundamental constitucional. Há uma hierarquia pressuposta no ordenamento, pois toda norma que dá fundamento de validade a outra norma torna-se superior hierarquicamente a esta que nela se fundamenta.

Exige-se para este conflito de primeiro grau, contudo, que as normas sejam contemporâneas e ambas gerais ou ambas especiais, o que reduz bastante a possibilidade de encontrar em um ordenamento este conflito, porque devem ser editadas no mesmo momento ou, em outras palavras, devem ser introduzidas pelo mesmo veículo introdutor, como o diário oficial, no mesmo dia.

Tem-se o segundo critério de solução quando duas ou mais normas de mesma hierarquia e ambas gerais ou ambas especiais estão em conflito. Neste caso, deve-se manter a norma mais recente. Toda norma é a síntese de um dever-ser e o querer positivado mais recentemente, atualizado, renovado, naturalmente terá prevalência quanto ao querer posto anteriormente, antigo, ultrapassado. O momento da decisão que constituiu o dever-ser prevalece sobre o querer anterior, exceto quando não encontrar fundamento de validade no próprio sistema, resultando em um ilícito na regulação da conduta.

Por fim, o terceiro critério se caracteriza quando duas ou mais normas de mesma hierarquia e contemporâneas entre si, porém de âmbitos de validade conflitantes na forma *total-parcial*, em que, portanto, uma norma é geral e a outra é especial. Neste caso, entende-se a prevalência da norma especial, não aplicando parcialmente a lei geral²⁷⁴. Ressalta-se que normas gerais, em oposição a especiais, não indicam as normas gerais identificadas na posição sintática do consequente, vistas no capítulo um, como proposições prescritivas conotativas, em oposição a normas individuais, proposições prescritivas denotativas postas na posição sintática do consequente após a realização da incidência. A especialidade e

²⁷⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 254.

generalidade, neste momento, tratam da intersecção do âmbito de vigência do comando prescritivo total-parcial.

O direito positivo brasileiro, todavia, prescreve disposição diferente para esta última regra. O art. 2º, §2º, da LINDB expressamente determina que “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”. Neste sentido, não se pode aplicar, no Brasil, a sobrenorma “norma especial afasta norma geral” por expressa disposição legal.

Conclui-se, então, pela aplicação de duas regras gerais que solucionam antinomias de primeiro grau: 1) norma superior afasta norma inferior; e 2) norma posterior afasta norma anterior. A terceira norma geral tratada pela doutrina, “norma especial revoga norma geral”, é inaplicável.

3.5.1.2 *Antinomias de segundo grau*

As antinomias de segundo grau, conforme já sustentado, são aquelas que existem entre sobrenormas de solução de conflito, ou seja, quando há antinomia entre duas ou mais normas que autorizam a aplicação de dois ou mais critérios: do conflito entre as normas N' e N'', existem as sobrenormas N''' e N'''' em que uma determina a manutenção de N' e a outra indica a prevalência de N''. Para a solução deste conflito, faz-se necessário reconhecer a prevalência de um critério sobre o outro.

Nos casos em que a norma N' é superior, porém publicada anteriormente à norma N'', tem-se o conflito entre os critérios de solução mediante hierarquia e cronologia, uma vez que o primeiro determina a prevalência da norma N', enquanto o segundo impõe a manutenção da norma N''. Entende-se, neste caso, que “se o critério cronológico prevalecesse sobre o critério hierárquico, o próprio princípio da ordem hierárquica das normas tornar-se-ia ineficaz, pois a norma superior perderia o poder, que lhe é próprio, de não ser ab-rogada pelas normas inferiores.”²⁷⁵ Portanto, entende-se a prevalência da norma superior sobre a mais recente.

Se a norma N' é superior, contudo publicada posteriormente à norma N'', há também um conflito entre os critérios de solução mediante hierarquia e cronologia. Aqui se pode falar tanto em revogação como em perda do fundamento de validade da norma inferior: a norma

²⁷⁵ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 264.

inferior não é recepcionada pela nova estrutura do ordenamento e também perde sua vigência para reger eventos que ocorram posteriormente ao início da vigência da norma superior.

Quando há uma norma N' superior, porém geral em relação à norma especial N'', tem-se o conflito entre os critérios de solução de hierarquia e especialidade, uma vez que o primeiro determina a prevalência da norma N', enquanto o segundo impõe a manutenção da norma N''. Novamente resolve-se o conflito em favor da hierarquia, não obstante, lembra Noberto Bobbio, ser comum, na prática, que leis especiais, ainda que ordinárias, prevaleçam sobre a lei constitucional.²⁷⁶

Verifica-se também um conflito entre os critérios de solução de hierarquia e especialidade quando a norma N' é superior, contudo especial em relação à norma geral N''. Mais uma vez entende-se que a norma superior afasta a norma inferior naquilo em que forem antinômicas.

Se, no entanto, a norma especial N' entra no sistema positivo antes da norma geral N'', e ambas são de mesma hierarquia, encontra-se o conflito entre os critérios de solução de especialidade e cronologia, porquanto aquele determina a prevalência da norma N', enquanto este impõe a manutenção da norma N''. Deve-se solucionar este conflito mantendo a norma especial, mesmo que anterior, motivo pelo qual se entende prevalecer a norma especial sobre a posterior: *lex posterior generalis non derogat priori specialis*²⁷⁷. Não obstante, segundo Maria Helena Diniz, este metacritério é parcialmente inefetivo e não tem valor absoluto, pois a preferência entre um critério e outro não é evidente, constatando-se uma oscilação entre eles. Segundo a professora da PUC/SP, “Não há uma regra definida; conforme o caso, haverá supremacia ora de um, ora de outro critério.”²⁷⁸

Todavia, assim como ocorre com o argumento de Noberto Bobbio de que, na prática, aplicam-se normas inferiores-especiais em desrespeito a normas superiores-gerais, a verificação social ou mesmo as contradições internas do sistema não afastam a validade da sobreposição do critério hierárquico sobre o especial ou da manutenção do especial sobre o cronológico. O descumprimento das normas não lhes retiram sua validade ou vigência no sistema jurídico. O que afasta o cumprimento da sobrenorma “norma especial anterior afasta norma geral posterior” é que, no direito positivo brasileiro, novamente em decorrência do art.

²⁷⁶ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 265.

²⁷⁷ *Ibid.*, p. 264.

²⁷⁸ DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 50.

2º, §2º, a lei especial e a lei geral não modificam ou revogam uma a outra, independentemente de qual das duas veio primeiro no tempo.

Por último, tem-se a possibilidade do conflito entre os critérios de cronologia e de especialidade quando a norma especial N' posteriormente incluída no sistema à norma geral N''. Noberto Bobbio sequer trata desta situação, mas sua conclusão não seria outra senão a de que, novamente, a norma especial sobrepõe-se à norma geral, independentemente do critério temporal do caso por ser uma questão de justiça, de “tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diversas”^{279, 280}.

Conclui-se, então, também pela aplicação de duas regras que solucionam as antinomias de segundo grau: 1) norma superior anterior afasta norma inferior posterior; 2) norma superior geral afasta norma inferior especial. A terceira sobrenorma que diz “norma especial anterior afasta norma geral posterior” é inaplicável no ordenamento pátrio.

Em soma, pode-se lembrar de que existem três critérios e nada impede que se verifiquem conflitos de terceiro grau entre normas, quando, por exemplo, a norma superior N' é especial e posterior à norma N'', que é, conseqüentemente, inferior, geral e anterior a N', entre outras combinações possíveis. A solução fica mais simples quando se afirma a prevalência, em qualquer situação, do critério superior sobre os dois outros critérios. E, como será adiante melhor explicado, normas especiais e gerais podem ser melhor examinadas mediante o método interpretativo e não o revogatório, percepção que ajuda a afastar a antinomia e impede o conflito entre os critérios da especialidade e da cronologia: resolve-se o primeiro pela interpretação e, se ainda persistir conflito, é que utiliza-se o segundo. Analise-se primeiro como o ordenamento pátrio põe sobrenormas para a solução de antinomias.

²⁷⁹ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 253.

²⁸⁰ Neste sentido, Maria Helena Diniz afirma que “Para Bobbio, a superioridade da norma especial sobre a geral constitui expressão da exigência de um caminho de justiça, da legalidade à igualdade, por refletir, de modo claro, a regra da justiça *suum cuique tribuere*.” (*Conflito de Normas*. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 40-41).

3.5.2 Os critérios de solução de antinomia no direito positivo brasileiro e a LINDB

Paulo de Barros Carvalho ensina: “A solução das antinomias porventura existentes no sistema resolve-se pelos critérios estabelecidos pelo ordenamento e não por outros meios.”²⁸¹. Isto posto, as sobrenormas de solução de conflito, a depender do ordenamento estudado, podem ser explícitas ou implícitas, e sem construí-las não é possível solucionar as antinomias. No sistema jurídico positivo brasileiro há as normas explícitas presentes no Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, denominado atualmente de Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) e antigamente conhecido como Lei de Introdução ao Código Civil. Neste documento legal, é possível encontrar quatro sobrenormas para solucionar conflitos internos no direito pátrio: a lei posterior revoga a anterior (art. 2º, §1º) e a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior (todos a partir do art. 2º, §2º), da qual se pode inferir que a lei geral não revoga a lei especial e a lei especial não revoga a lei geral, independentemente de qual das duas é cronologicamente anterior. Nada dispõe sobre o conflito entre normas superiores e inferiores.

Pode-se dizer que a LINDB, quanto à estipulação destas sobrenormas de solução de conflitos normativos, é juridicamente desnecessária, não fosse, novamente, seu caráter retórico e extremamente pedagógico, meramente explicitando normas implícitas e pressupostas no sistema positivo pátrio. Não deixa de prescrever por isto, mas a força cogente de suas disposições, no que se refere à solução de antinomias, se manteria independentemente da validade e vigência pela recepção do Decreto-Lei n. 4.657/75 pela CF/88. As soluções de antinomias possuem caráter jurídico-positivo e não lógico-positivo, é verdade. Porém, estas mesmas disposições estão implícitas no sistema como todo. Afirma Hans Kelsen que estes são princípios jurídico-positivos e que em geral não se encontram expressos, porque “é de se explicitar que o legislador muitas vezes deixa de normar expressamente porque ele o pressupõe como evidentemente implícito.”²⁸².

Nada impede que no direito positivo existam sobrenormas que modifiquem em certas situações estas normas pressupostas, como o princípio da primazia da obrigação anteriormente assumida (*prior in tempore potior*) utilizado no direito internacional, quando se

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 437.

²⁸² KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 159.

dá “preeminência ao primeiro tratado sobre o segundo sempre que os dois não tenham sido feitos pelas mesmas partes”.²⁸³ E não é, por exemplo, em razão inexistência de norma explícita que trate da hierarquia no sistema jurídico positivo no Brasil que não se aplica o critério hierárquico para solução de antinomias.

Ao fim e ao cabo, a LINDB é um decreto-lei datado de 1942 que nunca encontrou disposição que lho desse competência a ser exercida, em nenhuma Constituição desde sua edição, para reger a interpretação normativa ou para se estabelecer como sobrenorma de solução de conflito: nunca coube ao legislador ordinário brasileiro estabelecer critérios de solução de antinomia. Em verdade, parece até um paradoxo imaginar que um decreto-lei possa determinar a vigência de emendas constitucionais e leis complementares. Seria como aceitar que a LINDB foi recepcionada pela Constituição Federal 1988 com *status* de norma constitucional. Não é o que parece ter acontecido. Esses critérios de solução de antinomia são pressupostos no sistema jurídico pátrio e medidas provisórias, leis complementares, leis ordinárias etc. não podem alterar esta estrutura jurídica senão em situações específicas que exigem e permitem regência diferenciada, como nos tratados internacionais. Destarte, os critérios de solução de conflito de normas valem no ordenamento pátrio por serem pressupostos pelo sistema²⁸⁴ e não apenas por sua positivação na LINDB. E isto bem explica a disposição do art. 2º, §2º, deste documento normativo: norma especial não pode revogar norma geral.

3.5.3 Uma proposta de aproximação do conflito entre normas gerais e especiais mediante o método interpretativo e a possível reformulação da hipótese de incidência

Percebeu-se que há uma inconsistência entre a Teoria Geral do Direito e o sistema jurídico-positivo brasileiro quanto à solução cabível ao conflito entre normas gerais e especiais. Enquanto aquela afirma que norma especial revoga norma geral naquilo que dispuser diferentemente, este diz que estas normas não se revogam nem se modificam. Também foi dito que a LINDB é um decreto-lei recepcionado na nova ordem constitucional

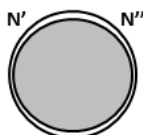
²⁸³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008, p. 181.

²⁸⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 163.

de 1988, mas que não demonstra ser capaz de se pôr como sobrenorma máxima do sistema para determinar a solução de antinomias, principalmente porque estas soluções, na ordem jurídica brasileira, estão implícitas. A inconsistência precisa, pois, ser afastada, ao menos nesta proposta dissertativo-descritiva.

Todavia, foi indicado que se deve sempre indicar qual o uso que se dá ao termo “norma” quando se fala em antinomia. Isto porque ao se falar no conflito entre duas normas jurídicas em sentido estrito deve-se necessariamente estabelecer uma relação entre o antecedente e o conseqüente. O mesmo ocorre com as normas jurídicas em sentido amplo, pois podem concorrer para a construção de normas em sentido estrito diversas. Não haverá conflito em contextos jurídicos diversos.

A relação que se dá entre normas gerais e especiais pode ser mais facilmente trabalhada a partir da noção de âmbitos de vigência das normas, segundo a classificação das antinomias em totais e parciais. Lembre-se que as antinomias totais são normas contraditórias entre si e que modalizam de forma oposta a mesma conduta, no sentido (Op.O-p), que se lê: é obrigado realizar a conduta *p* e é obrigado a *não* realizar a conduta *p*. A situação se repete para o modal proibido (Vp.V-p): é proibido realizar a conduta *p* e não é proibido realizar a conduta *p*. O modal permitido, por sua vez, não autoriza o reconhecimento de uma antinomia, pois torna a conduta facultativa, ao determinar que é permitido realizar a conduta *p* e permitido não realizar a conduta *p* (Pp.P-p). Nestes casos, as duas condutas são idênticas, porém contraditoriamente modalizadas e ligadas à mesma previsão fáctica. Tem-se uma identidade de hipóteses jurídicas. De acordo com os gráficos propostos por Tércio Sampaio Ferraz Jr. em análise da teoria de Alf Ross, observados no tópico acima, a antinomia total teria a seguinte representação:



Deve-se, neste caso, entender pela incoerência da previsão da conduta (mesma conduta modalizada de forma contraditória ou contrária) imputada a uma mesma previsão da hipótese jurídica. Ou a incoerência entre duas normas em sentido amplo, como o estabelecimento de percentuais de alíquotas diversos (5% e 10%) para a mesma hipótese

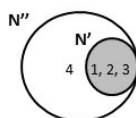
jurídica: não há realizar uma média ponderada, senão estabelecer qual das duas normas mantém-se no sistema.

Por outro lado, as antinomias parciais apresentam leve diferença para com as antinomias totais e passam a ser mais facilmente explicadas de acordo com a teoria das classes. Isto porque a relação, apesar de considerar duas condutas idênticas contraditoriamente modalizadas, indica a previsão de dois eventos diversos, em que um está incluso no outro.²⁸⁵

Há duas formas para representar esta relação entre normas. A primeira é pela análise das propriedades constantes na hipótese das normas, porque a norma especial contém aqueles previstos na norma geral mais alguns. É este raciocínio que leva Maria Helena Diniz a afirmar que o tipo geral está contido no tipo especial²⁸⁶.

Imaginem-se duas normas em sentido estrito N' e N'' . A norma N' apresenta em seu antecedente três propriedades que um evento deve ter para que seja incidida imputando a obrigação de uma conduta p , enquanto a norma N'' apresenta quatro predicados ao que determina a proibição da conduta p . Neste sentido, ter-se-ia a norma N' : $H(1, 2, 3) \rightarrow C$ (Op); enquanto a norma N'' seria composta por: $H(1, 2, 3, 4) \rightarrow C$ (Vp). Percebe-se que o antecedente da norma N'' é subclasse da norma N' , porque todos os seus elementos (1, 2, 3, 4) estão presentes na norma N' (1, 2, 3). Graficamente, tem-se:

Relação por elementos: antinomia total-parcial

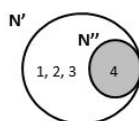


²⁸⁵ “Inconsistência total-parcial, ou inconsistência entre a regra geral e a particular. As expressões *regra geral* e *regra particular* são correlativas. Uma regra é particular em relação à outra se seu fato condicionante é um caso particular do fato condicionante da outra regra. Se o fato condicionante desta última é $F(a, b, c)$, isto é, um fato definido pelas [sic] indícios a, b, c , então o fato condicionante da regra particular é (a, b, c, m, n) . Se por exemplo, houver uma regra que dispõe que os estrangeiros não gozam do direito de pescar nas águas territoriais de um país marítimo, e houver outra que estabelece que os estrangeiros com mais de dois anos de domicílio no país gozam desse direito, então a primeira regra será geral em relação à segunda e a segunda será particular em relação à primeira.” (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007, p. 158).

²⁸⁶ “Entre a *lex specialis* e a *lex generalis* há um *quid specie* ou uma *genus au speci*. Uma norma é especial se possuir em sua definição legal todos os elementos típicos da norma geral e mais alguns de natureza objetiva ou subjetiva, denominados especializantes. A norma especial acresce um elemento próprio à descrição legal do tipo previsto na norma geral, tendo prevalência sobre esta, afastando assim o *bis in idem*, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto da norma geral (RJTJSP, 29:303). O tipo geral está contido no tipo especial.” (DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 40).

Por outro lado, pode-se estabelecer também a maior abrangência de situações possíveis abarcadas por cada uma das normas. Se N' exige menos propriedades para ser incidida, isto significa que, além das ocorrências previstas em N'' , também prevê outras tantas, porque o elemento (4) lhe é accidental: qualquer (1, 2, 3) dispara a necessidade de sua incidência, enquanto apenas o conjunto (1, 2, 3, 4) impele a incidência de N'' . Graficamente fica:

Relação por abrangência de eventos: antinomia total-parcial



Estas seriam as representações gráficas da relação encontrada entre normas gerais e especiais e prefere-se, nesta dissertação, por escolha arbitrária, utilizar mais a segunda opção, em que N'' é subclasse de N' . Em ambas as perspectivas, contudo, os eventos previstos na norma N'' estão inclusos na previsão da norma N' .

A situação é explicada ao se lembrar da classificação apresentada para as proposições jurídicas contidas nas normas em sentido estrito: podem ser conotativas ou denotativas. Quando conotativas, as proposição estabelecem previsões, notas de fatos possíveis, ou seja, cria uma classe à qual se subsomem as ocorrências verificadas no mundo social. Se estas conotações, se estas classes, mantiverem relação de subclasse, e modalizarem deonticamente de contrária ou contraditoriamente a mesma conduta, estas normas estarão em conflito: se N' diz que é proibido realizar as condutas p para o conjunto de ocorrências (1, 2, 3, 4, 5, 6) e a norma N'' prescreve a obrigação de realizar a mesma conduta p na hipóteses (1, 2) então há um conflito normativo quanto aos eventos (1, 2) e não às previsões (3, 4, 5, 6).

Uma característica das antinomias que se sobressai ao observar estes gráficos é que ela cinge-se à *conduta* modalizada e, conseqüentemente, não à previsão do fato: ambas as normas N' e N'' contêm previsões sobre as mesmas ocorrências, ainda que uma possa ser incidida sobre eventos não previstos na outra, dando a relação de generalidade e especialidade. É por isso que se completa o comentário de Riccardo Guastini²⁸⁷ exposto tópicos acima: a antinomia não se apresenta necessariamente quando de uma mesma hipótese são imputadas duas ou mais

²⁸⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 227.

consequências jurídicas, mas quando a um mesmo fato jurídico pode-se imputar duas ou mais relações jurídicas. O mesmo diz Alf Ross: “Existe inconsistência entre duas normas quando são imputados efeitos jurídicos incompatíveis às mesmas condições fatuais”²⁸⁸. A diferença é sutil, porém relevante: podem haver duas hipóteses jurídicas diversas, cada qual prevendo uma consequência jurídica específica, mas que ambas alcancem o mesmo fato jurídico, isto é, exijam o mesmo relato linguístico. Se as duas consequências imputáveis forem contrárias ou contraditórias, aparece a antinomia.

Mais uma vez retornando à teoria da norma jurídica em sentido estrito, têm-se duas proposições prescritivas: a proposição-antecedente, que prevê as notas do fato jurídico a serem identificados no mundo social, e a proposição-consequente, que prevê as notas da conduta a ser cumprida. Nesta estrutura, dois funtores deônticos aparecem: i) o functor interproposicional, isto é, o *dever-ser* cuja função é estabelecer o vínculo entre a proposição-antecedente e a proposição-consequente inexistente senão fosse a vontade do agente competente que editou a norma; ii) e o functor intraproposicional, encontrado na proposição-consequente e que modaliza como obrigatória, proibida ou permitida determinada conduta. A antinomia se dá, pois, na modalização do functor intraproposicional (ii) em relação ao fato jurídico: tem-se a mesma previsão do evento jurídico ao qual se imputam duas previsões de relação jurídica e, conseqüentemente, a incidência leva à afirmação de que, do mesmo fato jurídico imputam duas consequências diversas, contraditórias ou contrárias. De uma mesma hipótese jurídica (antecedente de norma geral e abstrata) subsome-se um mesmo fato jurídico, ao passo que há dois consequentes jurídicos (consequente da norma geral e abstrata) aos quais se subsomem duas obrigações jurídicas inconciliáveis.

As soluções das antinomias, viu-se, podem ser obtidas mediante dois métodos distintos: o interpretativo e o revogatório. Pela revogação ter-se-ia que cindir a vigência para o futuro de uma das duas normas do sistema: ou a geral revoga a especial ou a especial revoga a geral. Segundo o método interpretativo, aplicar-se-ia a possibilidade de alterar a interpretação dos enunciados prescritivos para evitar o conflito, solucionando-o também. Riccardo Guastini apresenta o raciocínio segundo o qual a mera interpretação pode evitar a antinomia a partir da escolha de uma construção normativa que se adeque melhor ao ordenamento:

A antinomia pode ser resolvida adotando uma interpretação conforme. Suponhamos que uma dada disposição D seja suscetível de duas interpretações alternativas:

²⁸⁸ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007, p. 158.

entendida no primeiro modo, ela exprime a norma N1; entendida no segundo modo, ela exprime a norma N2. Suponhamos, ademais, que a norma N1 esteja em conflito com uma outra norma do ordenamento, N3. Ora, resolve-se – ou melhor, previne-se a antinomia – simplesmente interpretando D no sentido N2, antes de no sentido N1.

A LINDB, por sua vez, prescreve que normas gerais e especiais não se revogam nem se modificam. Será que esta disposição pode ser tomada como uma explicitação do que o sistema pátrio brasileiro implicitamente prescreve? A primeira parte sim. A segunda, contudo, talvez não possa ser entendida como correta. E o fundamento para estas afirmações podem ser encontradas nas competências constitucionalmente atribuídas.

Ao se conhecer um sistema jurídico positivo, após todo o processo gerador de sentido, que leva necessariamente em consideração o dialogismo entre todos os enunciados prescritivos, podem-se estabelecer aptidões para criar normas por certas pessoas, segundo determinados procedimentos, que são vinculados a matérias e sujeitam outras pessoas. Estas normas de estrutura, ou seja, normas que tratam de outras normas, são as normas de competência.

O exercício da competência põe no sistema outras normas jurídicas e, portanto, sintetiza a vontade do agente competente. O resultado do exercício da competência é a normatização de determinada conduta de acordo com a vontade de seu editor. Mas este exercício está condicionado a variantes de pessoa, tempo, espaço, procedimento, matéria etc.. Para se construir a norma, deve o intérprete examinar o sistema jurídico em sua totalidade, como um conjunto de normas construídas a partir de uma variedade de enunciados prescritivos em contexto. Ressalte-se que, por vontade, não se em mente a vontade da lei ou a vontade do legislador. O legislador pode querer dizer uma coisa, mas dizer outra, isto é irrelevante. Sua vontade (que é pressuposta) só existe produto de enunciação, enquanto enunciação-enunciada. Já se disse que a intenção no produzir o documento legislativo é algo pré-jurídico e não serve de objeto de estudo para o Dogmático do Direito, o cientista, mesmo que sirva de material para Sociologia do Direito, Política do Direito ou outras ciências não dogmáticas.

Enfim, para a construção do sentido da vontade a ser sintetizada no dever-ser, ou seja, na norma jurídica em sentido estrito, deve-se levar em consideração as normas de competência. Com estas determinam-se os enunciados prescritivos conformadores de determinada vontade, isto é, de determinada norma jurídica, processo interpretativo complexo

em razão das competências também serem distribuídas difusamente. Isto é, a competência não é necessariamente exclusiva ou privativa. Pode ser concorrente. Pode também ser comum.

A competência exclusiva ou privativa se dá em situações em que a um e apenas a um sujeito foi atribuída a capacidade para a edição de determinada norma. Diferencia-se a exclusividade da privatividade em decorrência, respectivamente, da possibilidade ou não de delegar a outrem esta aptidão. No primeiro caso tem-se o exemplo da competência tributária impositiva para a instituição do imposto sobre a renda: apenas à União cabe o direito indelegável de tributar o acréscimo patrimonial líquido; nada impede, contudo, que delegue a competência de exigí-lo, modificando o sujeito ativo da norma de tributação.

A competência concorrente é encontrada nos casos em que mais de um sujeito pode, ao mesmo tempo, tratar sobre determinada matéria, mas a um deles cabe o direito de estabelecer normas gerais que vinculam os outros, no caso brasileiro, cabe à União esta competência. Trata-se da aplicação do §1º do art. 24 da CF/88, segundo o qual “No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”. A possibilidade de estabelecer outras normas sobre a matéria pelos demais entes políticos é chamada de competência suplementar (art. 24, §2º, CF/88). Na inexistência de lei geral sobre a matéria alcançada pela competência concorrente, diz-se que os demais entes possuem competência plena (art. 24, §3º, CF/88).

Por fim, a competência comum nasce quando a todos os entes políticos é possível estabelecer determinadas normas. Um exemplo comumente tratado é a competência para instituir o tributo da espécie taxa: União, Estados, Distrito Federal e Municípios todos possuem competência para instituir taxas.

Não se trata de momento oportuno nesta dissertação, por fugir sobremaneira do tema, estabelecer e fundamentar uma crítica a esta classificação da competência. Contudo, parece suficiente ressaltar, sem qualquer pretensão de esgotá-lo, que a competência chamada de concorrente, ao fim e ao cabo, não trata de efetiva concorrência, porquanto apenas a um ente, a União, cabe estabelecer tais normas sem a possibilidade de delegá-la: é, por isso, exclusiva, não obstante, em sua ausência, a matéria poder ser tratada de outra forma pelos demais entes. Não se trata de concorrência porque não possuem a mesma competência. Os outros entes que não a União Federal são incompetentes para tratar, de forma geral, da matéria. Podem dar tratamento específico à matéria em seu território, cada um determinando sua vontade em seu âmbito de atuação, mas não de forma geral a todos os entes políticos. A concorrência, neste sentido, simplesmente não existe. A competência chamada de comum, por sua vez, também

não se demonstra muito coerente ao ter-se em vista que um ente não pode tributar mediante taxa, por exemplo, o serviço prestado por outro: a competência é comum, mas não se confunde. Feitos estes comentários, aproveite-se com as ressalvas, a classificação.

Na construção da norma jurídica em sentido estrito o participante (intérprete/aplicador) deve levar em consideração todos os enunciados prescritivos sobre determinada matéria para sintetizar e conformar a vontade no estabelecimento da conduta e sua modalização pelo sistema jurídico. E determinam-se os enunciados prescritivos relevantes para a construção da norma jurídica em sentido estrito pela relação de exercício de competência com a respectiva norma de competência. Estabelece-se assim quem pode, e como pode, até onde pode, sintetizar uma vontade sobre determinada situação prevista.

Ao se deparar com normas gerais e especiais, o intérprete vê o estabelecimento de proposições conotativas diversas pelo(s) agente(s) competente(s). Se os agentes competentes são diversos, tem-se que observar se se aplica o critério de solução da superioridade, porque primeiro em relação aos demais.

Se a norma superior, geral ou não, regula uma conduta e a norma inferior, mesmo que especial, regula-a diferentemente, não há como esta se sustentar, porque não é o agente da norma inferior competente para vincular diferentemente a matéria de acordo com sua vontade. É caso de incompetência, de ilícito na produção da norma e, como consequência, não deve regular condutas, resolvendo-se o conflito mediante o brocardo norma superior geral revoga norma inferior especial. O agente competente que produz norma de superioridade hierárquica tem, inevitavelmente, preferência sobre aquele inferior. Sua norma, geral ou especial, em relação a este, conforma a norma. Entende-se, então, que norma superior revoga norma inferior, seja esta anterior ou posterior no tempo, seja geral ou especial.

Há, porém, situação em que os agentes são diversos, mas não há relação de hierarquia entre eles e, portanto, não serve para a solução da antinomia o critério hierárquico. Nestes casos, há o que se chama de ineficácia técnico sintática das normas, conforme visto no capítulo um. Eficácia técnica é a possibilidade de eventos serem traduzidos em linguagem jurídica como consequência da norma juridicizar fatos; a ineficácia, a impossibilidade. Pode ser semântica – quando há impossibilidade de produção de provas que consubstanciem o fato jurídico – ou sintática – outra norma jurídica que impede a aplicação, como a resolução do Senado Federal em decorrência de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle

difuso, ou outra norma de igual ou inferior hierarquia que não a regule²⁸⁹. Nestes casos, afastam-se da interpretação normativa os enunciados prescritivos decorrentes da ineficácia técnico sintática: passam a não servir para a construção da norma, não obstante permaneçam no ordenamento.

Tenha-se em mente a situação da competência concorrente. A União edita norma sobre determinada matéria quando outro ente político já regulou a conduta de forma diferente. Nestes casos, a norma da União (geral ou especial) não pode revogar a norma do outro ente político (geral ou especial) em decorrência da autonomia política e legislativa, característica inafastável da federação brasileira.²⁹⁰ Se a norma da União vier a ser revogada (pela União) ou tiver afastada sua constitucionalidade em caráter abstrato pelo STF, tem-se aplicável, plena e novamente, a norma dos demais entes políticos.

Se os agentes competentes não são diversos, então deve o intérprete observar o tipo de norma que está em antinomia. Isto porque a conduta regulada serve como uma força centrípeta de normas jurídicas em sentido amplo que muitas vezes podem, individualmente, entrar em confronto com outras normas em sentido amplo, sem o fazê-lo na norma jurídica em sentido estrito, em razão de construírem-se duas ou mais normas jurídicas em sentido estrito.

Pontes de Miranda, ao tratar do suporte fático, mesmo que em teoria de incidência diversa da adotada nesta dissertação, traz ensinamentos de extrema precisão. O mestre alagoano reporta-se ao suporte fático como a ocorrência que o direito colore para juridicizá-lo. Ao se dar concretamente o suporte fático previsto, incide a norma jurídica que o torna fato jurídico. Porém, várias são as formas de juridicização do suporte fático. O legislador escolhe características que os suportes fáticos devem possuir além de características que não podem possuir ou, ainda, características que se possuem sofrem a incidência de outra norma.

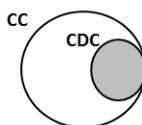
²⁸⁹ “No caso de declaração de inconstitucionalidade de norma pelo supremo Tribunal Federal, pelo controle difuso, suspende-se sua eficácia mediante resolução do Senado, até que seja ela revogada pelo órgão competente. Em outras palavras significará: certa norma vigente na ordem jurídica nacional teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo, que comunica sua decisão ao Senado da República. Este, pela figura legislativa da resolução, manda suspender a eficácia técnica daquela regra, que permanece vigente sem poder atuar, continuando também válida, até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema. O expediente da resolução do Senado traz um obstáculo de ordem sintática que caracteriza ineficácia técnica. Não é a ausência de normas reguladoras que impede a atuação concreta da regra. Trata-se agora da presença de outra norma inibidora de sua incidência.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 65).

²⁹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 108.

SUPORTE FÁCTICO E VARIAÇÃO. – A configuração do suporte fático é extremamente importante: a regra jurídica concebe o suporte fático em esquema rígido, indeformável; ou, para cada deformação, ou alteração, que lhe não mude os elementos-cerne (=elementos comuns), *outra* regra jurídica intervém e incide. Tem-se procurado distinguir o que é essencial e o que não é essencial no suporte fático; porém tal distinção desatende a que, se algo não é essencial, a regra jurídica incide, a despeito da falta, e não se há de pensar em que faça parte do suporte fático. O suporte fático então é apenas a soma do que é essencial. Se a regra jurídica deixar perceberem-se diferenças entre elementos do suporte fático, é que há, na verdade, duas ou mais regras jurídicas. Se a regra jurídica A considera necessário α , α' e α'' para que o fato seja jurídico, mas prevê que seja nulo, ou anulável, ou rescindível, se falta α'' , α''' , ou se ocorre α'''' , êsses elementos são suporte fático de outras regras jurídicas.²⁹¹

Neste sentido, se o suporte fático possuir os predicados 1, 2, 3 e não possuir as propriedades 4, 5, então incide a norma N' produzindo o fato jurídico F'. Se o suporte fático possui, além de 1, 2 e 3, também 4, 5, pode sofrer a incidência da norma N'' causando o fato jurídico F''. O suporte fático com determinadas características pode ser suficiente para a incidência de certa norma, mas, na presença de outras propriedades, pode sofrer a incidência de outras normas e não da primeira. A tradução da teoria de Pontes de Miranda para a linguagem do constructivismo lógico semântico diria: as hipóteses de incidência das normas jurídicas podem ser diversas a depender do que o legislador prescreve como essencial ter, essencial não ter e o que é simplesmente accidental.

A relação entre o Código Civil (CC) e o Código de Defesa do Consumidor pode esclarecer. Ambos são postos pelo mesmo agente competente (o Congresso Nacional e a Presidência da República) mediante procedimento idêntico (lei ordinária), mas regulam as mesmas condutas de forma diferente. Entende-se que o CDC traz normas jurídicas específicas em relação ao CC, porque aquele prevê consequências jurídicas diferentes para a previsão de eventos jurídicos também constantes neste, não obstante o CC continuar a regular as situações não constantes do CDC. Isto é, o CC prescrevia sobre as mesmas hipóteses jurídicas do CDC antes da edição deste. No gráfico, tem-se:

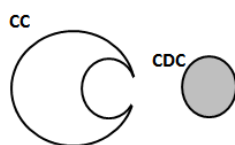


²⁹¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 33.

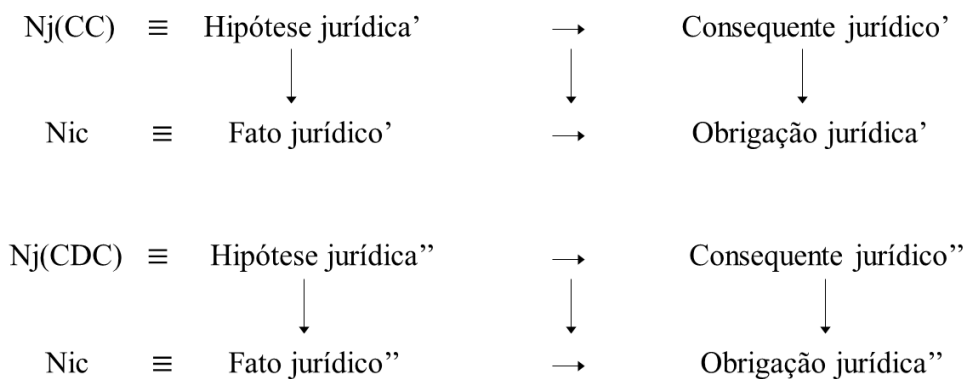
Então, pode-se concluir que, para a mesma previsão fáctica, o ordenamento pátrio estabeleceu conotativamente duas relações jurídicas diversas? O que faz com que um contrato seja regido pelas disposições do CC e outro pelas do CDC? Será que o contrato firmado entre duas pessoas físicas e o contrato firmado entre uma multinacional e um consumidor são iguais? Se a resposta é positiva, têm-se duas imputações diversas e contraditórias para o mesmo fato jurídico. Se negativa a resposta, então se pode falar de dois fatos jurídicos, cada qual com sua imputação específica.

No exemplo dos contratos dado, há uma diferença simples: os contratantes são diversos. A previsão fáctica do CC é o simples firmamento do contrato; no CDC, o firmamento do contrato realizado entre consumidor e prestador de serviço ou produtor de mercadoria. O CDC, logo, põe norma específica porque há contratos não firmados em relação de consumo e estes são regulados pelo CC. A previsão jurídica, portanto é diversa e talvez seja possível estabelecer, em função do *discrimen* adotado pelo legislador, duas hipóteses jurídicas: aquelas previstas no CDC e aquelas previstas no CC desde que não previstas no CDC.

O intérprete, então, pode observar os enunciados prescritivos e sintetizar a vontade ali positivada em normas jurídicas diversas. E passa-se a entender que o CC não regula mais as relações civis compostas por consumidores, senão quando inexistente norma construída a partir do CDC. E se não há duas normas, não há conflito. Assim, o gráfico muda:



Desta forma, afasta-se a contradição pela construção conotativa de fatos jurídicos diversos cabendo a cada um destes a previsão de uma relação jurídica diferente e específica. Não há mais antinomia:



O método interpretativo permite a conformação das hipóteses de incidência previstas no CC pelas previsões não relativas ao consumidor: é essencial não possuir esta característica. Ao contrário, apenas são regidas pelo CDC as relações segundo previsão normativa que tenha a presença de um sujeito na posição de consumidor: é essencial possuir esta característica.

A interpretação dos enunciados prescritivos, sem necessidade de aplicar o método da revogação, permite reformular a hipótese de incidência que antes era uma e passam a ser duas: uma referente a relações civis sem consumidores (elemento necessariamente ausente) e outra pertinente às relações civis com consumidores (elemento necessariamente presente). Falar em cisão da hipótese de incidência é ver o ordenamento cronologicamente, historicamente. Parece mais exato falar em uma única hipótese de incidência anteriormente ao CDC e duas hipóteses de incidência posteriormente à sua entrada no sistema jurídico positivo. Isto porque o CDC só mudou as normas do CC para quem está de fora, apenas a observar: o participante cinge-se a determinar as normas válidas, vigentes e eficazes sintaticamente em determinado momento para determinar qual delas deve incidir sobre certa ocorrência no mundo social.

Uma nova interpretação da antinomia entre normas especiais e gerais foi trazido ao Brasil por Cláudia Lima Marques após seu estudo da teoria alemã do diálogo das fontes de Erik Jayme. Segundo esta corrente, o conflito de normas classicamente interpretado, nos moldes de Norberto Bobbio, levaria necessariamente à exclusão de uma das leis e poderia ser expresso como uma “mono-solução”, um “monólogo de uma só lei”.²⁹² A proposta, então, seria o *diálogo* das leis com a manutenção de ambas no sistema jurídico positivo:

²⁹² MARQUES, Cláudia Lima. Superação das Antinomias pelo Diálogo das Fontes: O Modelo Brasileiro de Coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*. Sergipe: J. Andrade, 2004, n. 07, 2004, p. 42.

Seguirei aqui novamente a teoria de Erik Jayme, que propõe – em resumo – no lugar do conflito de leis a visualização da possibilidade de coordenação sistemática destas fontes: diálogo das fontes. Uma coordenação flexível e útil (*effet utile*) das normas em conflito no sistema a fim de restabelecer a sua coerência. Muda-se assim o paradigma: da retirada simples (revogação) de uma das normas em conflito do sistema jurídico ou do ‘monólogo’ de uma só norma (a ‘comunicar’ solução justa), à convivência destas normas, ao ‘diálogo’ das normas para alcançar a sua ‘ratio’, a finalidade visada ou ‘narrada’ em ambas. Este atual e necessário ‘diálogo das fontes’ permite e leva à aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas convergentes com finalidade de proteção efetiva.²⁹³

Três são os “diálogos” possíveis que a professora da UFRS informa. O diálogo sistemático de coerência. O diálogo sistemático de complementariedade e subsidiariedade. E o diálogo das influências recíprocas sistemáticas. No primeiro, uma das duas leis serve de base conceitual para a outra, principalmente se mantém entre si relação de especialidade. No segundo, há uma aplicação coordenada das duas leis, em que uma complementa a aplicação da outra no que couber. No último, haveria uma redefinição do campo de aplicação de uma lei pela influência mútua.

Pelo que se expôs, observa-se que, de início, não se encontram grandes diferenças entre o diálogo das fontes e a teoria aqui construída. Deve-se, contudo, lembrar que não obstante Noberto Bobbio tratar da antinomia como uma necessidade de revogação de uma das normas em conflito, o mestre italiano já afirmava a possibilidade de manutenção de ambas as normas e isso foi lembrado no início deste capítulo²⁹⁴. Ademais, viu-se que Riccardo Guastini também apresentou o método interpretativo como passível de solucionar antinomias, seja em casos de especialidade, seja em casos de interpretação conforme.²⁹⁵ Não parece, portanto, haver uma grande inovação nesta tentativa de compatibilização de normas, isto é, do diálogo das fontes neste sentido. E em nada se discorda desta teoria nestes termos.

Inova no Brasil a teoria do diálogo das fontes ao afirmar a prevalência de normas gerais posteriores a normas especiais anteriores. Segundo o Min. Luiz Fux em voto no STJ ao: “Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas

²⁹³ MARQUES, Cláudia Lima. Superação das Antinomias pelo Diálogo das Fontes: O Modelo Brasileiro de Coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*. Sergipe: J. Andrade, 2004, n. 07, 2004, p. 44.

²⁹⁴ Repita-se a citação, agora integralmente: “A terceira solução – conservar ambas as normas incompatíveis – é talvez aquela a que o intérprete recorre com mais frequência. Mas como é possível conservar duas normas incompatíveis, se por definição duas normas incompatíveis não podem coexistir? É possível com uma condição: demonstrar que não são incompatíveis, que a incompatibilidade é só aparente, que a suporta incompatibilidade deriva de uma interpretação unilateral, incompleta ou errônea de uma das duas normas ou de ambas. A tendência usual do intérprete não é a eliminação das normas incompatíveis, mas a *eliminação da incompatibilidade*.” (BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 259).

²⁹⁵ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233-235.

supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.”²⁹⁶. Faz-se mister, contudo, que hajam princípios consagradores do direito em discussão, sob pena de violar diretamente o sistema jurídico.

A aplicação simultânea, coordenada e sistemática não implica a possibilidade do participante do sistema jurídico ter a faculdade de escolher qual das duas normas irá utilizar para guiar suas ações ou julgar determinado conflito de interesses. O legislador regula as condutas de acordo com a competência constitucionalmente estabelecida. Não pode o Judiciário invadir tal competência e escolher qual das normas deve ser aplicada. Isto porque cada uma terá um âmbito de vigência específico. Cada uma tocará relações e condutas diversas. Isso é diálogo.

Isto posto, voltando à relação do CC com o CDC, dizer que aquele é posterior a este e pode revogar as normas do CDC, não obstante seja veiculador de normas gerais, é uma decorrência da aplicação do art. 5, XXXII, e art. 170, ambos da CR, que prescrevem o princípio da defesa do consumidor. Assim, a norma posterior que for mais benéfica ao consumidor deverá sempre ser aplicada, mesmo que seja geral ou especial. Revoga-se, então, a anterior.

Neste sentido, ao analisar o RESP 1184765/PA²⁹⁷, de relatoria do Ministro Luiz Fux, o STJ entendeu que o CTN, a Lei de Execuções Fiscais (LEF) e o Código de Processo Civil (CPC) mantém entre si uma relação similar àquela que se observa entre o CC e o CDC no que se referem a algumas normas de execução fiscal, especialmente quanto à dicção do art. 185-A do CTN²⁹⁸. Destarte, não seria coerente que este dispositivo legal ponha o credor público em situação desfavorável ao credor privado ao prescrever os requisitos “citação, ausência de nomeação de bem à penhora e não localização de bens”, para iniciar-se o procedimento de penhora *online*, que não existem nos artigos 655 e 655-A do CPC.²⁹⁹ Neste caso dos privilégios do crédito tributário, também parece haver razão no argumento do STJ. O que leva

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.184.765/PA*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 nov. 2010. Órgão julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe 03 dez. 2010.

²⁹⁷ Ibid.

²⁹⁸ Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

²⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.184.765/PA*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 nov. 2010. Órgão julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe 03 dez. 2010.

ao entendimento de que a norma posterior e geral – o CPC – revoga as exigências do CTN para a penhora online, porque privilegia o interesse público sobre o privado, valor hierarquicamente positivado no direito brasileiro.³⁰⁰

Deve-se, pois, atentar para possibilidade de solução de antinomias entre normas gerais e especiais mediante a mera interpretação: são conflitantes apenas à primeira vista, não subsistindo a uma análise mais profunda. E neste sentido podem ser entendidas como não conflitantes aquelas normas inter-relacionadas que tratam de um possível fato compreendido pela outra, que é mais abrangente, isto é, quando uma trata de uma classe e outra trata de uma subclasse desta classe, ambas dando-lhes ou retirando-lhes consequências jurídicas diversas. Porque tornam-se duas normas com âmbitos de vigência diversos em razão da reformulação de suas hipóteses de incidência.

Este raciocínio permite uma interpretação integrativa do sistema jurídico e mantém os enunciados prescritivos intactos ao estabelecer uma relação entre a norma geral e a norma especial ainda no início do percurso gerador de sentido, separando-lhes as hipóteses de incidência e regulando diferentemente condutas. Deixam, inclusive, de manter relação de especialidade entre si.

Em suma, demonstra-se correta a primeira parte do art. 2º, §2º, da LINDB ao prescrever a não revogação das normas gerais pelas especiais ou das especiais pelas gerais; errada, contudo, a segunda parte ao determinar que estas normas não se modificam. Isto porque, se não se modificassem, então não haveria como se defender a manutenção da vigência de ambas as normas: o conflito pediria a solução mediante revogação, conforme apresentado por Noberto Bobbio: “lei especial é aquela que derroga uma lei mais geral, ou seja, que subtrai uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diversa (contrária ou contraditória).”³⁰¹. Não é esta a solução atingida mediante o método interpretativo, pois se evita a antinomia sem a revogação das normas, mantendo-se os enunciados prescritivos que fundamentam a construção de ambas e, conseqüentemente, estabilizam as vontades intersubjetivadas pelo agente competente.

³⁰⁰ Não se discutirá aqui se o art. 185-A do CTN trata de norma geral de direito tributário e, portanto, seria superior ao CPC, lei ordinária, pois se afasta sobremaneira do objeto desta dissertação. A superioridade normativa, contudo, não pode ser afastada pelo diálogo das fontes, ou seja, por método interpretativo: norma inferior jamais revogará norma superior.

³⁰¹ BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 253.

3.6 Unidade da norma de tributação: ausência de antinomia entre as normas de isenção e de tributação

Competência tributária foi definida no capítulo um como a norma jurídica em sentido estrito, modalizada como permitida ou obrigatória, que atribui aptidão a um sujeito para, em face de outro sujeito, alterar o direito positivo mediante a introdução de novas normas jurídicas que disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. A competência tributária que especificamente trata do processo de produção normativa exclusivamente versados sobre a instituição de tributo é a chamada competência tributária impositiva.

O fundamento desta aptidão é encontrado na Constituição Federal de 1988 e em alguns outros diplomas jurídicos que a complementam, a exemplo do CTN, quando assim autorizado pela própria Carta Magna. O Constituinte, assim, atribuiu competência aos entes políticos, e apenas a eles, para instituírem tributos, sendo impossível sua renúncia ou sua delegação.

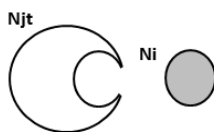
A norma jurídica de tributação, que se dá com o exercício da competência tributária impositiva, expede uma ordem e regula uma conduta como obrigatória para, em certas circunstâncias, haver o pagamento de um valor pelo contribuinte. A norma de isenção, ao contrário, determina certas condições em que a conduta de levar dinheiro aos cofres públicos em razão de tributo não é obrigatória. A princípio, portanto, parece haver uma antinomia em que uma norma determina como obrigatória a conduta, enquanto a outra a prescreve como obrigatória não realizar a conduta.

Todavia, ambas as normas voltam-se para a mesma situação fática. Ambas preveem uma ocorrência que expressa, de alguma forma, um signo de riqueza. Na norma de tributação, este signo de riqueza é um signo tributável, que impõe ao contribuinte a obrigação de levar pecúnia aos cofres públicos. Já na norma de isenção, este mesmo signo tributável não imputa ao contribuinte à obrigação de levar pecúnia aos cofres públicos. Do exposto, observa-se que, sempre, estas duas normas manterão entre si uma relação de especialidade, em que uma prevê situação fática contida na previsão da outra.

Em razão da competência tributária legislativa, podem os entes políticos realizar a tributação, ou seja, instituir tributos com o objetivo de financiar as atividades públicas constitucionalmente determinadas ou intervir na economia. O conjunto dos enunciados

prescritivos decorrentes deste exercício de competência tributária forma a norma de tributação, que é conformada pela norma de isenção.

Tem-se, pois, a “norma de isenção” e a “norma de tributação” que se voltam para a regulação de uma mesma e específica conduta, contrariamente modalizada, e estabelecem predicados muito semelhantes para a hipótese jurídica: o mesmo fato jurídico subsume-se a ambas, não obstante uma das duas abarcar outros fatos jurídicos. Uma sem a outra não é suficiente para regular a conduta perquirida pelo legislador. O dialogismo sempre presente entre os enunciados prescritivos manifesta-se com profundas consequências neste momento interpretativo do direito tributário. A vontade relevantemente expressa pelo legislador – agente competente –, independentemente de cronologia ou superioridade, estão postas em enunciados prescritivos distribuídos em vários documentos legais. Cabe ao aplicador conformar estes enunciados para estabelecer as condutas reguladas e sua modalização. Deve-se, pois, cuidar destas normas nos moldes adotados para a solução de conflitos entre normas especiais e gerais que admitem os seguintes gráficos³⁰²:



Reformula-se, então, a hipótese tributária para conter apenas os elementos necessários e afastar aqueles elementos que essencialmente não podem ser verificados no evento jurídico tributário, pondo um fim à situação antinômica.

Um ponto deve ser melhor precisado para evitar confusões: não há efetivamente um confronto entre a norma de tributação e a norma de isenção, porque no momento do cotejo das significações jurídicas, ainda não há propriamente a norma jurídica em sentido estrito – aquela que se constrói com o método da regra-matriz de incidência tributária. Há uma antinomia entre normas gerais e especial no momento de passagem da interpretação proposições referentes aos enunciados prescritivos jurídicos individualmente considerados, previamente à estruturação das proposições jurídicas na forma lógica hipotético-condicional.

Há uma norma em sentido amplo N' no sistema que determina “todos devem pagar imposto sobre a renda”. Há outra norma em sentido amplo N'' que prescreve “as pessoas

³⁰² Nota: Njt ≡ Norma jurídica de tributação; Ni ≡ Norma de isenção.

acima de 60 anos não devem pagar imposto sobre a renda”. A norma de tributação deve, então, ser construída no sentido “todos, exceto aqueles acima de 60 anos, devem pagar imposto sobre a renda”. A norma de tributação é um resultado já decorrente dos enunciados prescritivos que preveem a isenção tributária. Não se constrói uma norma de tributação, depois uma norma de isenção e, posteriormente, têm-se uma terceira norma, a resultante dessas duas. O resultado do processo interpretativo é a delimitação da norma de tributação, a conformação das hipóteses passíveis de disparar a incidência tributária. Neste sentido, deve-se observar que não se fala, para fins de solução de antinomia, de norma de tributação e norma de isenção, mas de normas em sentido amplo que tratam da instituição ou não de tributo.

Lembre-se que nem sempre os enunciados negativos prestam-se como normas especiais frente aos enunciados positivos, pois podem existir restrições às normas isentivas e, conseqüentemente, alguns enunciados positivos também estarão na posição de especialidade no que se refere ao enunciado negativo. Tome-se como exemplo a isenção de IPTU concedida a pensionistas do INSS pelo Município de São Paulo pela LEI nº 11.614/ 1994, pois apenas se aplica aos cidadãos cujos rendimentos não ultrapassem três salários mínimos. Não se trata exatamente de uma condição (isenção condicionada) para que o pensionista frua o benefício, mesmo tendo que comprová-lo posteriormente, mas uma restrição à isenção: quem auferir rendimento mensal superior a três salários mínimos não está na condição de isento.

No sistema jurídico positivo há vários enunciados prescritivos. Aqueles enunciados decorrentes e confluentes para a construção da norma jurídica de tributação são resultantes do exercício da competência tributária. Há enunciados que determinam situações sobre as quais devem recair a tributação. Há enunciados que dizem o contrário: não devem recair imposição tributária. A norma jurídica de tributação é a conformação de um pelo outro e tão-somente as situações as quais se entende que deve o contribuinte levar uma soma em dinheiro ao sujeito ativo a título de tributo. Situações outras não devem estar contidas no antecedente da norma de tributação, porque inúteis para ela. A conformação se dá no processo interpretativo de construção da norma na passagem do sistema S_1 para o sistema S_2 : na composição lógica estrutural antecedente-consequente aparece o momento em que as normas em sentido amplo se delimitam e dão origem à norma jurídica de tributação.

Pontes de Miranda afirma a existência de mais de uma norma jurídica quando se percebem diferenças entre os elementos do suporte fático ao que se encontram elementos

essencialmente presentes ou ausentes.³⁰³ Neste sentido, toda relação norma geral/especial é, sempre, uma antinomia aparente e solúvel mediante o método interpretativo. E esta é a relação que se encontra entre as normas que tendem à instituição do tributo e as normas que tendem a negar esta instituição. Para facilitar o estudo, pode-se retomar alguns termos utilizados no direito penal e chamar as primeiras de *elementos positivos* da norma de tributação e as segundas de *elementos negativos* da norma de tributação.

Se o conflito entre estas duas normas sempre se dá na perspectiva norma geral e norma especial, então se torna irrelevante qual das duas normas foi introduzida primeiro no tempo: o critério cronológico de solução de antinomias não é aplicável ao caso, pois já se viu que normas gerais e especiais não se revogam, independentemente daquela que veio primeiro. Porém se modificam. Na relação de especialidade, a norma especial conforma o âmbito de vigência da norma geral, conformando sua hipótese de incidência.

Mais uma vez, é relevante lembrar que a forma com que se soluciona a antinomia não é cronológica. A explanação do conflito demonstra apenas a necessidade de conformar a hipótese de incidência da norma de tributação pela norma de isenção. Não se quer afirmar que se deva observar o sistema como uma sequência de normas no tempo. Os elementos negativos podem vir, no tempo, primeiro ou depois dos elementos positivos da norma de tributação. Podem até mesmo ser postos pelo mesmo veículo introdutor de normas. A sensação de cronologia dá-se somente em razão de haver um conflito aparente: ao se deparar com o sistema jurídico positivo, o aplicador observa normas jurídicas em sentido amplo que aparentemente são contraditórias, porém, ao construir o sentido da norma jurídica em sentido estrito, percebe-se a possibilidade de acomodar coerentemente o conjunto de enunciados prescritivos. É um processo lógico, mas que não supõe a cronologia das normas. Não se constrói primeiro a norma de tributação, depois a norma de isenção e, então, constrói-se uma terceira norma, resultado das duas. A norma de tributação já o é sem os elementos negativos da norma de isenção.

Passível, pois, de ser solucionado o conflito aparente entre normas de tributação e de isenção pelo método interpretativo que, lembre-se Riccardo Guastini, previne a antinomia. Pode-se então estabelecer duas hipóteses de incidência. E, sem dúvidas, a norma de isenção passa a conformar a norma de tributação como uma espécie de elementos negativos do tipo,

³⁰³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 33.

conforme defendem as teorias unitárias do tributo. Conclusão esperada a ser construída nesta dissertação, uma vez que se adotou uma posição unitária da teoria do tributo no capítulo um.

Todavia, será que a norma de isenção comporta uma consequência jurídica específica, ou seja, é a norma de isenção autônoma em relação à norma de tributação? Pode-se usar a norma de isenção como uma norma em sentido estrito? Estas são as respostas que se buscam responder no capítulo subsequente.

4 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: DEFINIÇÃO E ANÁLISE

Inicialmente, abordou-se a definição e a estrutura da norma jurídica para atingir condições de estabelecer a norma jurídica de tributação. Posteriormente, buscou-se fundamentos diretos no direito positivo brasileiro, bem como se discorreu sobre a doutrina estrangeira e nacional com objetivos de iniciar a construção de sentido da norma de isenção tributária. Então, observou-se uma possível antinomia desta com a norma de tributação, a qual foi solucionada mediante o método interpretativo, sem necessidade de revogação, ou seja, o entendimento seguiu no sentido de manter a validade de ambas as normas, independentemente de prioridade temporal.

A pergunta que restou sem resposta resulta da solução do conflito aparente entre normas de isenção e normas de tributação. O termo “norma” na primeira destas duas locuções pode ser tomado em sentido estrito ou em sentido amplo. Em outras palavras, a norma de isenção é autônoma em relação à norma de tributação?

Este capítulo tem por finalidade, portanto, tratar essa questão e, em decorrência, definir e analisar especificamente a norma de isenção tributária, estipulando sua importância para o estudo da hipótese tributária e, conseqüentemente, para o fato jurídico tributário, bem como rever algumas questões afins de importante repercussão jurídica, como incidência, não incidência, exclusão e não sujeição, além de distinguir mais precisamente a isenção de outras figuras como a remissão e a anistia, por exemplo,.

4.1 Definição do conceito de isenção tributária

Como visto, toda norma em sentido estrito apresenta um antecedente e um conseqüente aproximados por um functor deôntico neutro. Na norma de tributação, o antecedente tem a função de descrever um evento de possível ocorrência na realidade social. É por meio do antecedente da norma jurídica que um evento é juridicizado e assim o “*fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese*”³⁰⁴. O suposto normativo, contudo, não tem o condão de alterar a realidade social;

³⁰⁴ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

apenas prevê as diretrizes para a identificação de eventos portadores de características jurídicas: é descritor em sua forma, mas tem a função de prescrever.

O functor deôntico se impõe entre a hipótese e o conseqüente e implica a relação interposicional: é o dever ser como síntese do querer humano que, não obstante oculto nos enunciados prescritivos, apresenta-se quando da formalização lógica da linguagem prescritiva³⁰⁵. É um operador lógico denotativo da relação sintática destas duas proposições. Não é modalizado e apenas provoca a consequência. É o *dever ser*.

O conseqüente, por sua vez, funciona como a prescrição da conduta intersubjetiva em razão de ocorrer, no contexto social, aquela situação prevista no antecedente³⁰⁶. Inseto nesta proposição vem outro operador deôntico, porém modalizado em uma de suas três formas, quais sejam o obrigatório (O), o proibido (V) ou o permitido (P). Isto é, estipula a regulação da conduta ao prever direitos e obrigações.

Na norma jurídica de tributação a hipótese tributária prevê o evento passível de ocorrência no mundo social e o juridiciza: auferir renda, prestar serviço, obter lucro etc. Sempre indica uma situação ou ação, comissiva ou omissiva, a ser realizada ou sofrida por alguém (sujeito) em algum lugar e espaço definidos; indissociáveis, estes critérios são exigências para uma mínima e efetiva descrição do evento jurídico tributário. Nas palavras de Albert Hensel, alemão que influenciou bastante o mundo jurídico na concepção da hipótese tributária:

Chamamos fato imponible ao conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais e cuja concreta ocorrência (realização do fato imponible) provoca a aplicação de determinadas consequências jurídicas. O fato imponible, por assim dizer, é o reflexo abstrato do concreto fato da realidade.³⁰⁷

O conseqüente que permeia a norma jurídica de tributação prescreve a conduta que deve ser realizada uma vez ocorrido o evento previsto na hipótese: se auferir renda *deve ser obrigado a pagar um valor ao erário respectivo*. É incondicionalmente construído a partir de

³⁰⁵ VILANOVA, Lourival. Analítica do Dever-Ser. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003, p. 66.

³⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 30.

³⁰⁷ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. Andrés Moreno, María Serrano e Enrique Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 154. No original: “Llamamos hecho imponible al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible, es por así decirlo, el reflejo abstracto del concreto hecho de la realidad.”.

dois critérios: o pessoal, que inclui o sujeito ativo e o sujeito passivo, e o quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota.

Na norma jurídica de tributação, ecoe-se, devem estar presentes, na hipótese, um enunciado conotativo que indique a classe de notas que um fato jurídico tributário deve possuir e, no seu conseqüente, outro enunciado conotativo que prescreva a classe de notas que deve ter um fato relacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e o sujeito passivo, e o *quantum* que permeia a prestação. É o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa tributária.

A norma jurídica de tributação é o resultado interpretativo de vários enunciados prescritivos que permitem a construção de sentido que vem a configurar os elementos que um determinado fato jurídico tributário deve possuir para desencadear a relação obrigacional tributária nela prevista conotativamente.

Esses enunciados prescritivos que autorizam a construção da norma jurídica de tributação são aqueles produzidos pelo Poder Legislativo, e em alguns casos também pelo Poder Executivo³⁰⁸, em decorrência do exercício da competência tributária impositiva. Sem pôr de lado o dialogismo que compõe a contextualização do direito positivo, pode-se incluir, também, as normas produzidas pelo Poder Judiciário, principalmente aquelas decorrentes de decisões em sede de controle de constitucionalidade pelo STF, bem como as normas produzidas pelos particulares, ainda que individuais e concretas, porque estabelecem interpretações da norma jurídica de tributação, ainda que passíveis de serem verificadas pela Administração Pública. Enfim, a competência tributária impositiva é exercida por seu agente competente e, em razão dela, vários enunciados, positivos e negativos, são produzidos. É aqui que tem gênese e relevância a isenção tributária.

Dessarte, há certos enunciados prescritivos no direito positivo cuja interpretação determina os casos em que estão obrigados os agente competentes a introduzir no sistema o fato jurídico tributário e a obrigação tributária ao prescrever direitos e deveres. Estes enunciados podem ser positivos, tendentes à obrigação da conduta de levar dinheiro ao Erário

³⁰⁸ A exemplo do art. 153, §1º, da Constituição Federal que dá competência ao Poder Executivo, nos termos da lei, para alterar as alíquotas do imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre o produto industrializado e os impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, nos termos da lei: “Art. 153. § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. Ainda, a própria Administração Pública colabora com as normas jurídicas de tributação nas respostas às consultas formuladas pelos contribuintes.”.

(Op), ou negativos, tendentes à obrigação de não realizar a conduta (O-p) de levar dinheiro ao Erário Público.

Fala-se em tendência porque os operadores modais deônticos apenas se manifestam na construção da norma com o mínimo de manifestação, ou seja, na norma jurídica em sentido estrito. Os enunciados prescritivos, enquanto suporte físico de normas jurídicas em sentido amplo, sofrem corte metodológico de abstração isoladora para facilitar o estudo do direito positivo, mas não determinam a obrigação ou proibição de conduta enquanto não forem postos frente a outros enunciados prescritivos para a construção da norma jurídica tributária e a posterior estruturação escalonada com laços de coordenação e de subordinação entre as unidades normativas construídas que dá ao conjunto a forma de sistema.

Os termos “positivo” e “negativo” utilizados para classificar os enunciados foram arbitrariamente escolhidos em razão da falta de outros melhores, mas coadunam-se com a teoria do unitária do crime vista no capítulo dois. Sua utilização tem por finalidade tão-somente separar aqueles enunciados que tendem a obrigar uma conduta (Op) e os que tendem a obrigar a omissão da conduta (O-p)³⁰⁹.

Aplicando a teoria das classes ao direito, pode-se dizer que a competência tributária, resultado de enunciados positivos e negativos (como as imunidades e os princípios da legalidade, capacidade contributiva etc.), cria a classe das aptidões para instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. O exercício da competência tributária na instituição de tributos, por sua vez, cria uma subclasse de enunciados prescritivos, também positivos e negativos. Os enunciados positivos são os elementos positivos do tipo tributário, enquanto os enunciados negativos são os elementos negativos que correspondem à isenção tributária.

Em outras palavras, neste uso específico, a isenção tributária nada mais seria do que o exercício da competência tributária a estipular condutas sobre as quais não deve recair, isto é, está proibida, a exação do tributo: é o exercício negativo da competência tributária impositiva. O ente detentor de certa competência para isentar a exerce apenas para determinar que, em determinado caso conotativamente regulado, não incidirá a norma de tributação, que nada mais é senão o resultado da construção de vários enunciados prescritivos que dão sentido e conteúdo a cada um dos critérios constantes da regra-matriz de incidência tributária para

³⁰⁹ Não se olvida, também, da interdefinibilidade dos modais deônticos, em que a obrigação da conduta impele também a não permissão de não realizar a conduta (-P-p) e à proibição de não realizar a conduta (V-p), enquadrando-se em não obrigação todos os demais modais deônticos: a permissão da conduta (Pp), a permissão de não realizar a conduta (P-p) e a proibição da conduta (Vp) e seus equivalentes: Pp \equiv -O-p \equiv -Vp; P-p \equiv -Op \equiv -Vp; Vp \equiv -Pp \equiv O-p. Onde se lê: O \equiv Obrigatório; V \equiv Proibido; P \equiv Permissivo; p \equiv Determinada conduta; - \equiv conectivo negador.

estabelecer o mínimo de manifestação do deôntico. Neste ponto, tem-se interesse apenas nos enunciados que compõem a ação conotativamente determinada na hipótese tributária, pois, como será adiante exposto, não se concebe neste estudo dissertativo a isenção voltada aos critérios do consequente tributário, senão para atingir a hipótese indiretamente.

Isenção tributária, pois, é a norma jurídica em sentido amplo construída a partir do conjunto de enunciados prescritivos negativos resultantes do exercício da competência tributária impositiva e que conforma os critérios da hipótese tributária na construção da norma jurídica de tributação para afastar tributos relativamente a certas atividades, coisas ou pessoas.

Grande relevância no posicionamento de que a norma isencional não apresenta estrutura lógica do condicional e, portanto, não é norma jurídica em sentido estrito, está na condição de que, mesmo sendo possível a construção de uma hipótese, com todos os elementos que um fato jurídico deve possuir, não existe na isenção tributária um consequente, a previsão de uma relação jurídica. Não é admissível, em lógica formal, falar de uma hipótese sem um consequente, e não é possível, em lógica jurídica, haver um fato jurídico sem uma relação jurídica correspondente. A proposição normativa abstrata que prevê a isenção não é difícil de ser construída: é a ocorrência de um estado ou conduta humana, omissiva ou comissiva, em certo tempo e lugar, determinada pelo direito. Tratar a isenção como norma jurídica em sentido estrito, contudo, exigiria um vínculo relacional entre dois sujeitos de direito em torno de uma prestação que determinasse certa conduta como obrigatória, proibida ou permitida.

Trata-se de má técnica jurídica, vergastada pela teoria geral do direito, construir uma norma jurídica que proíba um sujeito – o Estado ou quem lhe faça as vezes – de prescrever uma prestação pecuniária não prevista em lei. Nestes casos não há subsunção para uma norma individual e concreta a ser posta no ordenamento: inexistente previsão na hipótese tributária das características encontradas na ocorrência do mundo fenomênico. Portanto, a cobrança do tributo seria manifesta violação aos princípios da tipicidade tributária e à estrita legalidade. Assim fosse, ter-se-ia que falar em normas jurídicas em sentido estrito que impeçam a cobrança de, por exemplo, ICMS em razão da prestação de serviço de esgoto ou de ISSQN na industrialização de produtos. A elaboração de uma norma individual e concreta que tome por fato jurídico tributário aquele que contenha as propriedades previstas na isenção tributária é, em verdade, um fato ilícito que descumpra a norma de competência tributária administrativa ou mesmo do particular, nos casos de tributos sujeitos a “lançamento por homologação”, que merece ser revista pelo particular, pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário;

somente se atingida pela prescrição – ou decadência do direito de retificação e revisão – é que deve ser mantida no sistema jurídico.

Pedro Lunardelli reconhece que a norma de tributação é conformada pela norma de isenção, cujas propriedades do evento jurídico tributário passam a não estar mais contidas na norma de tributação, mas apenas na norma de isenção autônoma em relação àquela³¹⁰ e propõe a previsão de um fato relacional no consequente da norma de isenção:

Na primeira [relação], de crédito, encontraremos o contribuinte vinculado ao fisco por uma relação que lhe confere o direito de abster-se a determinada conduta; está permitido omitir certa conduta. Na de débito, a relação entre fisco e contribuinte, conferindo àquele (ao fisco) o dever de não exigir a prestação; está proibido exigir.³¹¹

Os ensinamentos de Pedro Lunardelli coincidem com aqueles expostos por Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges. Estes dois autores também observam na norma de isenção uma delimitação da hipótese da norma jurídica de tributação e reconhecem-lhe autonomia em relação a esta, certamente por adotarem uma teoria da incidência diversa daquela seguida nesta dissertação: admitem a incidência sem aplicação, que ocorre automática e infalivelmente no mundo social sem a atuação do homem. É precisamente neste sentido que José Souto Maior Borges leciona que a norma jurídica de isenção corresponde à hipótese de não-incidência legalmente qualificada da norma que prescreve a obrigação tributária. O professor da Faculdade de Direito do Recife define a isenção pelo seu efeito, qual seja a não incidência da norma de tributação. A norma de isenção, contudo, incidiria:

[...] a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma *limitadora* ou *modificadora*: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.³¹²

³¹⁰ “Isso porque, considerando o relacionamento, no plano lógico, entre as normas tributária e isencional, as propriedades do evento tributário deixam de integrar a hipótese da respectiva regra-matriz, para compor a hipótese da norma de isenção. Teremos, agora, não mais a conotação do evento tributário, mas sim do evento isento, resultado da incorporação de suas propriedades no antecedente da mencionada regra-matriz isencional.” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 96).

³¹¹ *Ibid.*, p. 95.

³¹² *Ibid.*, p. 190.

Para completar a análise é necessário entretanto acrescentar que, em decorrência da isenção, dá-se o *fato isento*, distinto enquanto tal do “fato gerador” da obrigação tributária, fato jurídico tributário no sentido estrito. Como o fato é aí juridicamente qualificado não se extrapassa o campo normativo.³¹³

No mesmo sentido posicionou-se Alfredo Augusto Becker, para quem a norma de tributação, nos casos isentos, jamais chega a incidir. Com toda precisão que lhe é comum, afirma:

Ora, aquele elemento faltante, ou excedente [da regra jurídica de tributação], é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar a existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.³¹⁴

Todavia, esse posicionamento não pode ser adotado dentro da teoria comunicacional do direito em razão de se exigir, *sempre*, linguagem competente que relate o fato jurídico para que o evento seja juridicizado. Fato é relato. Haveria neste caso uma norma de isenção que jamais incidiria e, conseqüentemente, sem relato de linguagem no campo da concretude e da individualidade. Ademais, na proposta de Pedro Lunardelli, se o fisco está proibido de exigir uma conduta e o contribuinte, ao contrário, tem a mera permissão de omitir a conduta, não há a proibição do contribuinte de realizar o pagamento. Passa-se a ideia da incidência da norma de tributação e da norma de isenção, enquanto a primeira preveria a relação de pagamento, a segunda daria ao sujeito passivo desta a *opção* pelo pagamento: pode abster-se e pode não se abster de realizar a conduta de levar pecúnia aos cofres públicos.

Resta manifesta a divergência deste estudo no que tange à necessidade de incidência da norma de isenção pela não incidência da norma de tributação: entende-se que a norma de isenção não incide sobre o suporte fáctico nem há relato competente do evento para que o conceito do fato jurídico seja incidido pela hipótese tributária.

Ora, se não há norma de tributação a prever tal ocorrência como autorizadora de disparar a obrigação tributária, então não cabe ao sujeito “isento” decidir se vai realizar o

³¹³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 201.

³¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007, p. 325.

pagamento. Descabe a previsão de norma jurídica que juridicize o evento, pois *não há a modificação na esfera jurídica dos entes públicos ou dos cidadãos*. Não havia direitos e obrigações antes e continuam sem haver posteriormente ao evento. Carece de tipicidade a ocorrência e a obrigação que viesse a ser imposta pelo fisco feria diretamente a legalidade.

É por este motivo que a norma isencional não exige uma relação jurídica e não prescinde de uma estrutura lógica hipotético-condicional. Atua para conformar a previsão da hipótese tributária e impede que haja um fato jurídico. Serve, exatamente, como elemento negativo da previsão do fato jurídico tributário. E, novamente, utilizamo-nos da teoria do fato jurídico de Pontes de Miranda³¹⁵:

REGRAS JURÍDICAS NEGATIVAMENTE FORMULADAS. – Advirta-se em que há regras jurídicas, cujo suporte fático, colorindo-se com a incidência, nem por isso *entra* no mundo jurídico. Assim, essas regras jurídicas, em vez de serem regras *juridicizantes* (isto é, que tornam fatos jurídicos os suportes fáticos), exatamente se formulam em termos de negação: não dizem que o suporte fático A é suficiente; dizem que o suporte fático, ou porque algo lhe falte, ou algo haja ocorrido que o desfalque, *não é suficiente* para a entrada no mundo jurídico. Não são, porém, tais regras jurídicas senão formulações negativas de regras jurídicas de suficiência: há sempre uma regra jurídica, explícita ou implícita, que diz qual o suporte fático suficiente.³¹⁶

INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁTICO. – Se a regra jurídica diz que o suporte fático não é suficiente, ou que algo aconteceu que o desfalcou, tal regra jurídica pré-juridicizante não torna jurídico o suporte fático: incide sobre ele para lhe vedar entrar no mundo jurídico. Em vez de o receber à porta do mundo jurídico, já o afasta lá fora, *no mundo fático*. Já explicámos que essas regras jurídicas são a formulação negativa de regras jurídicas que dariam entrada ao suporte fático. A regra jurídica positiva enuncia: A é suporte fático *suficiente*; a regra jurídica negativa enuncia: A – a é insuficiente. Daí se pode tirar, se antes não se enunciou, que A é suficiente.³¹⁷

INSUFICIÊNCIA POR ELIMINAÇÃO. – O fato que a regra jurídica tem como desfalcante do suporte fático, a ponto de torná-lo insuficiente, opera como eliminador da juridicização. Assim, quando o Código Civil enuncia (art. 319, I) que “o adultério deixará de ser motivo para o desquite se o autor houver concorrido para que o réu o cometa”, diz o mesmo que: o suporte fático, em que se contém o fato do adultério (art. 317, I), suficiente para o desquite, não é suficiente se o cônjuge concorre para que o outro cometa (art. 319, I). O suporte fático não entrou no mundo jurídico.³¹⁸

³¹⁵ Perceba-se que, não obstante discordarmos da posição de Pontes de Miranda quando à isenção tributária, por partimos de algumas premissas diversas, nada impede a aplicação de sua teoria do fato jurídico para explicar nosso posicionamento.

³¹⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*: Parte Geral. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 28.

³¹⁷ *Ibid.*, loc. cit..

³¹⁸ *Ibid.*, p. 78.

O jurista alagoano explicita com precisão a existência de normas jurídicas negativamente formuladas. Elementos positivos e negativos. A previsão do evento jurídico na hipótese tributária (ou suporte fático, em sua linguagem) diz aquilo que a norma deve ter e deve não ter para se tornar jurídica. Se este algo que não deve ter for verificado, tem-se o seu desfalque e o mundo jurídico deixa de recebe-lo ainda no mundo social. Assim, elimina a juridicização daquele evento ao torná-lo insuficiente.

Esse raciocínio complementa o anterior de Pontes de Miranda, exposto no capítulo antecedente, segundo o qual “O suporte fático então é apenas a soma do que é essencial. Se a regra jurídica deixar perceberem-se diferenças entre elementos do suporte fático, é que há, na verdade, duas ou mais regras jurídicas.”.³¹⁹ Ora, se é essencial *não ter* certos elementos e não há uma segunda norma que, na presenta destes mesmos elementos, os atribua outras consequências jurídicas, tem-se, em verdade, elementos negativos do tipo e não uma segunda norma jurídica.

Ademais, ao se conjugarem os enunciados positivos e negativos do exercício da competência tributária impositiva, a norma de tributação comporta em sua hipótese a previsão da norma isencional, sendo irrelevante construir uma norma em sentido estrito quando o princípio da legalidade tributária já exige previsão em lei para a instituição de tributo e a norma isencional já afasta esta previsão. Outro não é o entendimento de Albert Hensel:

Devido às muitas diversas formas de situações da vida real que aqui interessam e, de outro lado, pela necessidade de formular o fato imponible com expressões preferentemente simples resulta necessário, com frequência, diferenciar dentro da própria cláusula geral que circunscreve os elementos do fato imponible, de modo que determinados fatos sejam excluídos do mesmo. Estas normas se denominam isenções e podem conceber-se a respeito de todos os elementos do fato imponible.³²⁰

Desde já se informa uma divergência com este posicionamento do mestre alemão. Esse autor identifica na hipótese tributária (fato imponible em sua linguagem) todos os elementos do tributo, inclusive os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo, a alíquota etc.³²¹

³¹⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*: Parte Geral. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 33.

³²⁰ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. Andrés Moreno, María Serrano e Enrique Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 159. No original: “Debido a las muy diversas formas de los sucesos de la vida real que aquí interesan y, de otro lado, por la necesidad de formular el hecho imponible, de modo que determinados hechos sean excluidos del mismo. Estas normas se denominan exenciones y pueden concebirse respecto a todos los elementos del hecho imponible.”

³²¹ *Ibid.*, p. 155 et seq.

E, conseqüente, traduzindo-se as linguagens, entende possível que a isenção tributária delimite algum dos elementos da consequência tributária. É uma teoria dualista do tributo nos termos vistos no capítulo dois. Contudo, nesta dissertação entende-se que estão na consequência tributária, e não em sua hipótese, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo, a alíquota, enfim, a previsão da relação jurídica e seus critérios. Portanto, não pode sobre estas recair, diretamente, a isenção. O que será melhor explanado no próximo tópico.

Enfim, não há vínculo relacional entre o Estado – ou quem lhe faça as vezes – e as pessoas físicas e jurídicas sem a existência de linguagem competente. A norma isencional atua exatamente neste sentido: determina os limites da hipótese tributária o que previne a constituição em linguagem competente da norma individual e concreta do lançamento, ou seja, a isenção impede a incidência da norma jurídica de tributação ao conformar sua construção, não autorizando que certas propriedades observadas no evento constituam fato jurídico tributário e disparem a relação jurídica.

É assim que Paulo de Barros Carvalho trabalha a isenção como uma forma de mutilação da RMIT ao extirpar parcialmente um ou mais de seus critérios. Contudo, esta é uma abordagem normativa temporal, pois leva em consideração a norma de tributação produzida em dois momentos distintos, antes e depois da norma de isenção:

A norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, nem tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo conseqüente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á tolhida juridicamente, já que a sua eficácia não poderá irradiar-se.³²²

É verdade que a norma-padrão tributária será menor quando considerados os enunciados negativos isencionais, mas o direito positivo deve ser estudado estaticamente, deve ser visto pelo jurista como uma foto. A norma de tributação é uma e apenas uma naquele preciso instante em que se deu o evento, o qual será tributário se apresentar os elementos positivos e, concomitantemente, não apresentar os elementos negativos.

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. *IPI, Isenção e alíquota zero*. São Paulo, p. 38, 29 nov. 2006. Impresso. [Parecer inédito].

A norma de tributação, portanto, não sofre redução pela norma isentiva, exatamente porque é construída a partir dela: leva-a em consideração para ser. Ainda, a teoria do professor emérito da PUC/SP e da USP monta-se em uma estrutura normativa da isenção como norma de estrutura, diversa, assim, daquela que prevê o tributo, norma de comportamento que é. Destarte, com a devida vênia, ousa-se discordar deste posicionamento ao entender-se a isenção como parte integrante da norma jurídica de tributação e não sobre ela incidindo.

Ademais, a posição de Paulo de Barros Carvalho põe o confronto da norma de tributação com a norma de isenção na passagem do plano S₃ para o plano S₄, ao aparentemente estabelecer relações de coordenação entre estas duas normas em sentido estrito, ambas na estrutura lógica do condicional, sendo que uma de estrutura e outra de comportamento. Nesta dissertação, ao contrário, põem-se a norma de isenção como norma em sentido amplo, não podendo, portanto, confrontar-se com a norma em sentido estrito de tributação, porque em planos diversos da interpretação. Prefere-se observar normas em sentido amplo decorrentes do exercício positivo e negativo da competência tributária ao estabelecerem elementos positivos e negativos do tipo tributário: sua conjunção e conformação mútua, na passagem do plano interpretativo S₂ para o S₃, autorizam construir a chamada norma jurídica de tributação. Tolhe-se, assim, a qualidade de norma em sentido estrito da isenção tributária. As teorias são muito próximas ao passo que praticamente se diferenciação apenas no momento do confronto entre estas normas.

A norma de isenção permite identificar ocorrências que não são abrangidas pela norma jurídica de tributação e que, portanto, não obrigam sujeitos. Impedem que fatos sejam relatados e, por conseguinte, que haja causalidade jurídica. A norma de isenção, direta ou indiretamente, conforma o *antecedente* da RMIT. Nos dizeres de Lourival Vilanova, “o fato é jurídico porque alguma norma sobre ele incidiu, ligando-lhe efeitos (pela *relação de causalidade normativa*). Suprimam-se normativamente efeitos e o fato jurídico fica tão só como fato”³²³, deixa, portanto, de ser jurídico. Assim, pode a norma de isenção influenciar a construção do critério subjetivo, do critério material, do critério espacial ou do critério temporal da norma de tributação.

E neste sentido qualquer situação especificada na isenção implica a inexistência de norma jurídica que tenha esta situação como nota de um fato jurídico tributário. Impede-se,

³²³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 144-145.

portanto, a incidência da norma jurídica de tributação, sem constituir, contudo, uma norma jurídica em sentido estrito autônoma.

Importante ressaltar, novamente, que o “impedir”, conforme aqui se expõe, não mantém qualquer relação com a teoria da isenção tributária como “fato impeditivo”. A um porque, novamente, a isenção não leva a um fato jurídico, não há relatos quando da ocorrência do evento no mundo fenomênico. A isenção não incide por não se apresentar na estrutura do condicional. Uma subsunção pode até dar-se no mundo extrajurídico, como fato social, o relato de um evento que não gera tributação. O enunciar descritivo e casual de que uma operação é isenta e não implicará pagamento de tributo. Porém jamais como fato jurídico por ser ineficaz juridicamente; não traz consigo um “dever ser” interproposicional e uma modificação de direito e deveres. A dois por se dar na transição da norma em sentido amplo para a norma em sentido estrito. Neste sentido, ao conformar a hipótese tributária, não há mais o que ser impedido, uma vez que a norma de tributação não prevê o evento como tributário e não é incidida por ausência de tipicidade e não pela existência de outra norma jurídica em sentido estrito.

Em suma, isenção tributária é a norma jurídica em sentido amplo construída a partir do conjunto de enunciados prescritivos negativos decorrentes do exercício da competência tributária impositiva que delimita a construção de sentido da hipótese da norma jurídica de tributação ao prescrever características relativas a certas atividades, coisas ou pessoas que, se encontradas nas notas enunciativas do evento previsto, não sofrem incidência de tributos.

4.1.1 A isenção e os critérios da regra-matriz de incidência tributária

Pôde-se expor anteriormente que os enunciados prescritivos que permitem construir a norma de tributação são o produto do processo legislativo e, em alguns casos, expedidos pelo Poder Executivo, em outras palavras é o resultado do exercício da competência tributária impositiva. Nesta enunciação, o agente competente volta-se para o mundo fenomênico, encontra ocorrências previstas na Carta Magna como passíveis de tributação e prescrevem as características que almejam ser objeto de tributação. Assim, põem no ordenamento jurídico os predicados que os eventos devem possuir para serem considerados jurídicos, mais especificamente jurídico-tributários. Posteriormente, o aplicador do direito – Poder Judiciário, Administração Pública ou o particular – realiza a tradução entre a linguagem social e jurídica

ao trazer ao mundo do direito aquele fato social mediante um relato em linguagem competente.

O conjunto desses enunciados, positivos e negativos, constituem ambas hipótese e consequente da norma jurídica de tributação. Todavia, a descrição das notas constitutivas do fato jurídico tributário deve determinar com rigidez a *completude* das características juridicamente relevantes na ocorrência social que deve ser distinguida pelo intérprete. Deve determinar o que obrigatoriamente deve ser encontrado e o que necessariamente não pode. Ignoram-se somente as propriedades acidentais. Reconhecida a possibilidade de tradução entre os dois mundos de linguagem deve-se constituir a relação jurídica obrigacional tributária prevista em todas as suas propriedades pelo legislador.

Na teoria das relações, o cálculo proposicional admite quatro e apenas quatro relações entre dois predicados, caracterizando a regra do quinto excluído: um com um (unívoca), um com vários (uniplurívoca), vários com um (pluriunívoca) e vários com vários (pluriplurívoca). Aplicando este cálculo às combinações possíveis que o legislador pode estabelecer entre a hipótese e a consequência, na estrutura implicacional da norma jurídica, podem-se construir, também, quatro relações: uma hipótese para um consequente (relação unívoca); uma hipótese para vários consequentes (relação uniplurívoca), várias hipóteses para um consequente (relação pluriunívoca) e várias hipóteses para vários consequentes (relação pluriplurívoca).

Deve-se, contudo, tomar muito cuidado ao transplantar, sem mais considerações, o raciocínio para o direito. Cada implicação (hipótese-consequente) constitui uma norma jurídica em sentido estrito. E o agente que detém competência para estabelecer um destes vínculos, ao traduzir a ocorrência do mundo social para a linguagem jurídica, não é necessariamente o mesmo para todos. O agente da administração que relata o fato ilícito decorrente do não pagamento de tributo com sonegação, por exemplo, não é o mesmo que relata o fato que constitui o crime tributário, competência exclusiva do Poder Judiciário. O fato jurídico, neste caso, não é o mesmo, apesar de ter-se o mesmo evento.

A analogia é possível de construção em termos mais genéricos. O mesmo contribuinte pode estar em relação obrigacional jurídica com o mesmo ente político, no mesmo valor, em consequência a fatos jurídicos diversos. Por exemplo, Tício deve ao Estado de Pernambuco o valor de R\$ 35.000,00 por ICMS do mês de janeiro e do mês de fevereiro. Uma vez tratar-se de meses diversos e, portanto, elementos temporais diversos, os fatos jurídicos tributários não são os mesmos, não obstante os sejam as relações tributárias. Ao contrário, Tício também é sócio de uma empresa que optou pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Logo, paga CSLL e IRPJ, constituindo duas relações jurídicas distintas, em função do mesmo evento jurídico tributário: o faturamento. As normas são duas, são diversas por encontrarem fundamentos de validade distintos. Não obstante, apresentam o mesmo fato jurídico tributário enquanto dois relatos distintos, porém idênticos, um para a CSLL e outro para o IRPJ.

Em outras palavras, é possível que um cidadão torne-se sujeito passivo tributário e constituir relação com um ente político, ou quem lhe faça as vezes, em decorrência de várias situações fácticas previstas no ordenamento jurídico e de uma mesma situação fáctica constitua várias obrigações tributárias.

Neste momento, voltando-se à hipótese tributária, deve-se reconhecer que esta apenas existe se existir também o conseqüente tributário. Um, sem o outro, não é; ou melhor, não impõe um *dever-ser*, independentemente de o conseqüente tributário existir para várias hipóteses e haver várias hipóteses para o mesmo conseqüente.

Há, porém, duas situações inaceitáveis na teoria da norma jurídica. A primeira prevê a impossibilidade de construir uma norma com mínimo de manifestação do deôntico na ausência de enunciados prescritivos que permitam o desenvolvimento de uma hipótese e de um conseqüente. Lourival Vilanova é enfático: “as hipóteses fácticas valem porque foram constituídas por normas do sistema jurídico positivo, e valem porque são pressupostos de conseqüências. O sistema pode ligar a uma hipótese qualquer conseqüência, mas não pode deixá-la isolada e neutra em sua valência”³²⁴. A inexistência no ordenamento jurídico de previsões expressas ou implícitas que permitam desformalizar e dar sentido a todos e a cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária impede a construção de uma norma de tributação. Na ausência de alíquota ou da base de cálculo, do sujeito ativo ou passivo, por exemplo, não há que se falar em norma de tributação: o tributo não foi instituído.

Diferente é a situação em que há uma norma de tributação construída, completa em todos os seus critérios, mas que possua determinados elementos negativos que determinam situações sobre as quais não deve ser incidida. Esta característica, entende-se, deve estar constante já na própria formulação da norma de tributação, especificamente em sua hipótese, como situação não autorizadora de relato do fato jurídico tributário por não coincidir a situação fáctica com as previsões normativas.

³²⁴ VILANOVA, Lourival. *Analítica do Dever-Ser*. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003, p. 71.

Essa situação impede falar-se em isenção que delimite o conseqüente da norma de tributação, sob pena de existir uma hipótese que não dispare um conseqüente, ou seja, de haver um fato jurídico tributário que não implique uma relação obrigacional. Como exemplo, pode-se falar das previsões normativas que isentam certas pessoas. Sem um critério subjetivo no antecedente, seria possível construir duas hipóteses idênticas, enquanto uma dispararia a causalidade jurídica e outra não, porque apenas o critério pessoal do conseqüente, especificamente o sujeito passivo, é que seria delimitado. O mesmo se daria a previsão de uma alíquota zero para determinada mercadoria. Haveria a subsunção do fato jurídico à hipótese tributária (foi realizada operação de circulação de mercadoria), mas não haveria a constituição de uma obrigação tributária.

Destarte, ter-se-ia a comprovação lógica da falsidade do condicional, que, tratando-se de linguagem deôntica, implica a invalidade (inexistência) da norma. As lições de Irving M. Copi são contundentes:

Um enunciado condicional afirma que seu antecedente implica seu conseqüente. Não afirma que seu antecedente seja verdadeiro, mas unicamente que, se seu antecedente for verdadeiro, então seu conseqüente também será verdadeiro. Tampouco afirma que o conseqüente é verdadeiro, mas apenas que o conseqüente é verdadeiro se o antecedente o for. O significado essencial de um enunciado condicional reside na relação de implicação que se afirma existir entre o antecedente e o conseqüente nesta ordem.³²⁵

A tabela de verdade demonstra essa relação de implicação entre o antecedente e o conseqüente, demonstrando que apenas será falsa a condição em que, exatamente, o antecedente for verdadeiro e o conseqüente for falso, sendo verdadeira para todas as demais relações:

p	q	$p \rightarrow q$
V	V	V
V	F	F
F	V	V
F	F	V

³²⁵ COPI, Irving. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 235.

O enunciado condicional não afirma seu antecedente ou seu conseqüente, mas a verdade da implicação do conseqüente pelo antecedente. No caso, a tabela de verdade, como instrumento da Lógica, não revela correspondências empíricas, apenas a relação sintática ideal e quase vazia de conteúdo (proposição como proposição, sem conteúdo específico). A verdade, no caso, não é a relação da fórmula proposicional ou uma proposição com conteúdo específico e definido com uma situação empírica concreta. Como bem explica I. M. Copi, “*as tabelas de verdade estabelecem que um enunciado falso implica qualquer enunciado, e que um enunciado verdadeiro é implicado por qualquer enunciado.*”³²⁶. Por isso a falsidade do antecedente implicar a verdade do conseqüente e a falsidade do antecedente implicar a falsidade do conseqüente são situações chamadas de paradoxo do condicional. Tratam-se de falsos paradoxos porque a tabela de verdade tem por objetivo não a verificação empírica da verdade da proposição, uma vez desformalizada, e sim a confirmação de sua coerência lógica.

Na tabela de verdade do condicional, tem-se, portanto, e apenas, que o antecedente é condição suficiente do conseqüente, uma vez que, ocorrendo aquele, certamente ocorre este. Ou seja, para o conseqüente “q” ser verdadeiro basta ocorrer o antecedente “p”. Porém, nada impede que se verifique “q” sem a ocorrência de “p”, pois para um mesmo conseqüente podem haver vários antecedentes. Por outro lado, diz-se que o conseqüente é condição necessária do antecedente, porquanto este não é sem aquele: se o antecedente for verdadeiro, necessariamente também o será o conseqüente³²⁷. Assim, pode existir “q” sem o antecedente “p”, em razão dos antecedentes “r”, “s” ou “t”, enquanto que a verificação de “p”, para que a proposição condicional seja verdadeira, implica inexoravelmente a ocorrência de “q”.

Voltando às isenções, afirmar que esta pode delimitar um dos critérios do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária é incorrer em dois problemas: i) afirmar que a ocorrência do mundo fenomênico se deu conforme previsão do direito positivo, porém não haverá implicações jurídicas, mesmo que estas sejam previstas na norma de tributação; o que leva à afirmação de que o fato não é jurídico, pois “deu-se a hipótese e não se dará o conseqüente”; ii) há ocorrências que em certas situações disparam relações tributárias e situações *idênticas* que não apresentam o mesmo efeito. Pense-se novamente no ICMS: uma operação isenta não deixa de ser uma operação de circulação de mercadoria (fato jurídico

³²⁶ COPI, Irving. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 255.

³²⁷ “En términos más rigurosos puede decirse que lá fórmula condicional no afirma su antecedente ni su conseqüente: sólo afirma que *no es el caso de que el antecedente sea verdadero y el conseqüente falso*; que *si el antecedente es verdadero también lo es el conseqüente*; y que, por lo tanto, *si es falso el conseqüente también lo es el antecedente.*” (ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBORG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 59).

tributário), mas na operação não isenta constitui-se a obrigação tributária. A solução para estes problemas pode ser encontrada ao afirmar que as situações, as hipóteses tributárias, não são idênticas e buscar o critério de diferenciação (*discrímen*) para reconstruir a norma de tributação.

A partir das análises do direito positivo é possível reconhecer a necessidade, pois, de acrescentar o critério subjetivo no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, sem o qual não é possível falar em fatos jurídicos tributários antecedentes de relações jurídicas tributárias, além de reconhecer com mais clareza os elementos negativos da hipótese tributária. Ademais, autoriza reelaborar a aproximação com enunciados que reduzem a uma classe vazia algum dos critérios do consequente que realizam um retorno necessário ao complemento do verbo constante do critério material.

4.2 A influência da isenção na hipótese tributária

Viu-se que, para os fins de estudos propostos nesta dissertação, a norma de isenção não pode se voltar contra um dos critérios do consequente da norma de tributação, porquanto cinge-se a tratar de pessoas, coisas ou situações que, verificadas no mundo social, não constituirão fatos jurídicos tributários. Mais uma vez esclarecido este ponto, cerne do discurso apresentado neste texto, passa-se a analisar, um a um, os critérios previstos na regra-matriz de incidência tributária para examinar as possíveis delimitações a serem causadas pela norma de isenção, como elemento negativo da hipótese tributária, na norma jurídica de tributação.

Lembra-se, conforme exposto no primeiro um, que a norma de tributação é tomada como o resultado da construção de sentido dos textos legais que apresentam um mínimo de manifestação do deôntico ao regular conotativamente condutas lícitas, independentes da vontade do agente que a executa e que prevê uma relação obrigacional, cuja prestação é exigida mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Já a regra-matriz de incidência tributária é a proposta de estrutura lógica do condicional formalizada com determinados critérios sintaticamente relacionados e componentes da hipótese e do consequente que, preenchidos de conteúdo, permitem uma segura construção da norma de tributação.

4.2.1 Isenção e o critério subjetivo no antecedente

É certo que, se o verbo do critério material é sempre pessoal, ele o é por ser praticado ou sofrido por um sujeito. Em outras palavras, independentemente do sujeito ser o agente, pois pratica a ação, ou ser o paciente, por receber a ação, há sempre um sujeito que realiza o verbo. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho já acentua que o verbo constante do critério material do antecedente deve ser invariavelmente um verbo pessoal, pois trata do comportamento de uma pessoa.³²⁸ Para o professor paulista, o agente não está previsto na regra-matriz de incidência tributária, não obstante admita que ele existe, restando oculto no antecedente, pois a relevância jurídica estaria apenas na previsão do sujeito passivo, constante do consequente, sobre quem recai o ônus do pagamento. A dúvida, portanto, não está na existência de um sujeito que realize a ação, mas na relevância de se ressaltá-lo quando da construção da norma jurídica de tributação e, conseqüentemente, de acrescentar este como um quarto critério da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Robson Maia Lins, ao analisar o tema, expõe interessante argumento:

[...] a estrutura proposta pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO quando desenhou a Regra-Matriz de incidência tributária é minimal. Aqueles critérios são suficiente para a existência da relação jurídica tributária. Entretanto, muitos outros critérios podem ser aglutinados em torno dos já conhecidos, visto que, conforme o legislador e o Cientista descreve e sistematiza o produto legislador, muitas outras informações são necessárias para que o tributo nasça, tenha sua exigibilidade suspensa e, finalmente, seja extinto.³²⁹

Parece, contudo, que sem um sujeito no antecedente não é possível construir logicamente a regra-matriz de incidência tributária, porquanto haveria casos em que se teriam hipóteses tributária sem obrigações tributárias correspondentes, v.g. a isenção do imposto sobre a renda resultante do trabalho assalariado para os servidores diplomáticos de governos estrangeiros, prevista na Seção 9ª do Decreto n. 52.288/1963³³⁰, ou mesmo para aqueles portadores de doença grave, constante do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/1988³³¹. Nestes casos,

³²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 290.

³²⁹ LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008, p. 124.

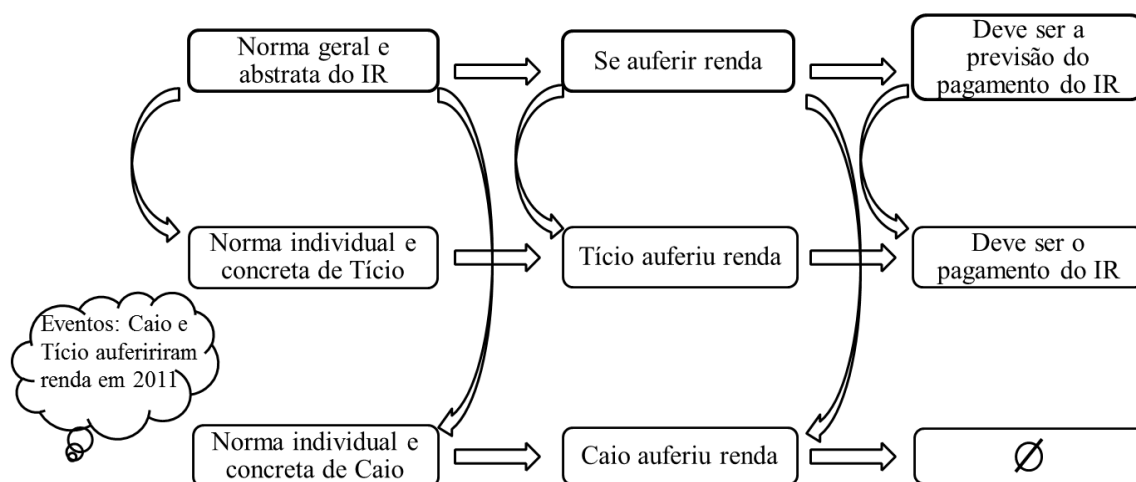
³³⁰ 9ª Seção: As agências especializadas, seu ativo, renda e outros bens serão: Isentos de todos os impostos diretor [sic]; fica entendido, porém, que as agências especializadas não reclamarão isenção de taxas que, de fato, são apenas tarifas de serviços públicos.

³³¹ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte [sic] rendimentos percebidos por pessoas físicas: XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos

ter-se-ia a curiosa situação em que o mesmo fato “auferir renda” implicaria consequências jurídicas *ou não*, sendo impossível ao intérprete, apenas da verificação da ocorrência no mundo fenomênico determinar se o fato é tributário.

Ainda, é possível haver norma isentiva que não delimite o critério pessoal no sujeito passivo e ainda assim inexista a obrigação tributária, porque o sujeito que realiza o verbo é diferente do sujeito para quem nasceria o dever de pagar, como nos casos de substituição tributária, o que explica a aplicação do regime tributário do substituído e não do substituto na substituição tributária³³²: o evento jurídico tributário, por se enquadrar nos casos de isenção, implica a imediata e preferencial restituição da quantia paga ao substituído, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição Federal³³³.

Exemplifique-se com um caso hipotético do Imposto sobre a Renda (IR) de pessoa física, em que Tício não é isento, mas Caio o é por ser portador de moléstia grave:



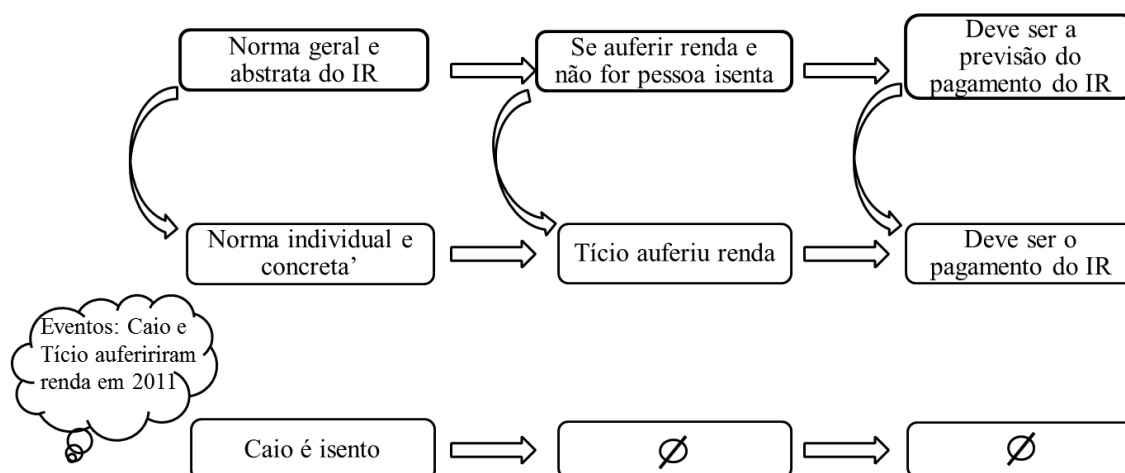
portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

³³² Segundo Paulo de Barros Carvalho: “É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece a distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento dos aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto.” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 193).

³³³ Art. 150, § 7.º: A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O exemplo acima simplifica o argumento ao se perceber que o evento jurídico de Tício e Caio são o mesmo “auferir renda” e ambos subsomem-se à hipótese tributária, não obstante um venha a constituir obrigação tributária, tornando-se sujeito passivo, enquanto o outro não (\emptyset = vazio). É certo que não se deve chamar o “auferir renda” de Caio de fato jurídico tributário porque, efetivamente, não há norma individual e concreta a ser posta no sistema por não haver incidência da norma geral e abstrata do IR em razão da discrepância do consequente. Mas a situação pode esclarecer a necessidade de impor o critério subjetivo no antecedente da norma de tributação com fins a estabelecer, ainda para os eventos, traços que os diferenciem e, assim, reconhecer aqueles que são passíveis de tradução em linguagem jurídica, a fim de constituir o fato tributário, e os que não são passíveis de tradução, não vindo a criá-los.

Demonstra-se mais coesa outra construção em que não se fala de fato jurídico tributário nas isenções por inexistir subsunção, também, à própria hipótese tributária em razão do sujeito que realiza o verbo. Ao se negar a incidência da hipótese tributária às características encontradas nas marcas enunciativas do evento, evita-se tratar de fatos idênticos em que um sofreria causalidade jurídica ao passo que o outro não. Ademais, mantêm-se firme as características da lógica deôntica ao não afastar da norma de tributação a validade de sua estrutura hipotética-condicional: se verificada a hipótese, *sempre*, haverá um consequente. Neste sentido:



O raciocínio não é novo. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, os aspectos mais significativos da hipótese tributária são quatro: “o pessoal, o material, o temporal e o espacial. O aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno – para fins tributários – pelo legislador.”³³⁴. O uruguaio José Luiz Shaw também afirma que o sujeito constante do antecedente condiciona o fato jurídico, diferenciando-se do aspecto subjetivo constante do consequente³³⁵. No mesmo sentido, segundo Luís Cesar Souza de Queiroz “Não existe a menor possibilidade de se imaginar uma norma impositiva de imposto que não possua um critério pessoal em seu antecedente.”³³⁶.

O critério é tão relevante que Paulo de Barros Carvalho fala expressamente na inscrição pelo legislador de um sujeito (sem personalidade) na hipótese tributária nos casos de responsabilidade com fins a explicar a capacidade contributiva nesta situação em que quem realiza o verbo não é a mesma pessoa sobre quem recai a obrigação tributária:

Sempre que o legislador inscrever, na hipótese normativa, sujeito sem personalidade jurídica, outorgando-lhe capacidade para realizar o acontecimento tributário, prescreve o vínculo com a indicação de pessoa física ou jurídica, escolhida no quadro daquelas previstas e admitidas no segmento das regras de direito privado, para o fim de *responsabilizar* o ente que promoveu o evento.

Propõe-se o nome “critério subjetivo” com o escopo de estipular uma diferença entre o sujeito que consta no antecedente com o sujeito passivo que aparece no “critério pessoal” do consequente, evitando ambiguidades. Efetivamente tratam-se de critérios diferentes com funções e, possivelmente, pessoas diferentes, pois não é necessário que o sujeito passivo da norma de tributação seja a pessoa que realiza o verbo.

³³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 92.

³³⁵ Segundo José Luiz Shaw, a hipótese tributária [fato gerador] “contiene muchas veces – aunque no siempre – un aspecto subjetivo que también lo condiciona. No debe identificarse el mismo con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia normativa tributaria, esto es con la determinación de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.” (SHAW, José Luiz. *Impuesto al Valor Agregado – Hecho Generator*. Montevideo: Acali, 1978, p. 16 apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 93).

³³⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 170.

4.2.2 Isenção e o critério material do antecedente

O critério material é o núcleo da hipótese jurídica e tem por função discernir um signo de riqueza. Nele se estipula conotativamente a ação que deve ser realizada ou sofrida para que nasça uma obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho leciona ser “forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”³³⁷. Isto se dá porque a utilização de verbos impessoais ou sem sujeitos impossibilitariam ou comprometeriam o alcance da norma.

4.2.2.1 Verbo

Há casos em que o legislador investe contra a semântica de certos verbos, determinando que uma ocorrência não se enquadra mais em determinado verbo. Como exemplo, pode-se citar o art. 5º, IX, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que determina não ser industrialização a montagem de óculos, mediante receita médica. Diz-se, então, que montagem de óculos é industrialização, contudo não o é a montagem mediante receita médica. Não se entende que isso seja possível.

Se o legislador possuir competências para alterar a semântica, o significado dos verbos previstos pela Constituição Federal, ele não criaria isenções, mas redefiniria sua própria competência ao modificar, ao seu prazer, os verbos. Inclusive para dizer, *v.g.*, que renda é faturamento. Não o pode. Atingir o verbo desta forma, pois, é delimitar a própria estrutura competencial do ente tributante, o que apenas é autorizado a quem concede a competência e não a quem compete seu mero exercício. Pode, no entanto, investir contra o complemento do verbo para, no exercício de sua competência, resolver que não incide imposto quando a montagem de óculos, industrialização que é, for realizada mediante receita médica.

O argumento tem relevância por evitar que o legislador infraconstitucional, ao alterar a semântica do núcleo do critério material, acabe por alargar sua própria competência tributária. Esta conduta é inaceitável: ignora completamente os comandos impostos pela Carta Magna. Foi o que se deu, por exemplo, na instituição de contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS) incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas mediante o art.

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 290.

3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, quando o legislador prescreveu que o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica. Isto porque a Constituição Federal, antes da Emenda à Constituição nº 20, de 15 de dezembro de 1998, atribuía competência à União apenas para exigir contribuição social “dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro” (art. 195, I). A equiparação da receita bruta ao faturamento foi um alargamento do critério material e por isso inconstitucional.

Apenas é possível, por outro lado, atingir indiretamente o complemento do verbo para impedir a exação tributária. Trata-se de hipótese em que o legislador, por mera (ou má) técnica legislativa, ao afastar determinado complemento do verbo, concede uma isenção extensiva a todos os possíveis sujeitos passivos de um determinado tributo. Dizer que “a montagem de óculos, mediante receita médica” não é industrializar significa tão-somente que a industrialização de óculos mediante receita médica não sofrerá a incidência do IPI: a diferença é sutil, mas de relevância elementar na interpretação do sistema jurídico e, conseqüentemente, das possíveis medidas adotáveis pelo Poder Legislativo.

4.2.2.2 *Complemento*

O complemento é tudo aquilo que completa o sentido do verbo e é condição sem a qual, nos verbos de predicação incompleta, não há formação frástica: sem o complemento destes verbos tem-se um sem-sentido. São exemplos de verbos de predicação incompleta: auferir, prestar, industrializar. Sem seus respectivos complementos, quais sejam, no direito tributário, (auferir) renda, (prestar) serviço de qualquer natureza, (industrializar) produtos, não se pode construir uma frase e, portanto, ter sentido.

Aqui também pode haver isenção, bastando o ente que detém a competência tributária para isentar determine não haver incidência da norma jurídica de tributação em determinado complemento verbal previsto na Constituição Federal de 1988 como passível de constituir objeto de tributo. A já citada isenção de montagem de óculos mediante prescrição médica volta-se exatamente para o complemento de verbo: industrializar (montagem) óculos *mediante prescrição médica*. Em outras palavras, o termo “produtos” é elemento positivo do complemento do verbo, enquanto “óculos mediante prescrição médica” é elemento negativo do complemento do verbo e, se for observado no evento, não autorizará seu relato como fato jurídico tributário, pois não há obrigação tributária que nasça.

É interessante notar que, no antecedente, o verbo não pode sofrer redução semântica pelo legislador com fins a estabelecer isenções tributárias, sob pena de extinguir o próprio tributo. O mesmo se dá com o complemento do verbo, que apenas autoriza a atitude pontual de afastar da incidência determinados complementos. Modificar o verbo é modificar a própria competência tributária. Assim como o seria modificar o complemento do verbo.

Prescrever que as mercadorias α' e α'' são isentas é dizer que, não obstante sejam mercadorias e haja *previsão* constitucional para sua operação de circulação sofrer a incidência da tributação, o ente político competente determinou que sobre estas mercadorias não haja a incidência. Situação deveras diversa da atitude de dizer que não são mercadorias. Afastar determinadas subclasses do complemento do verbo, ao contrário, é conformar o campo de incidência na norma de tributação. É, novamente, o efeito do elemento negativo do tipo tributário a conformar a hipótese tributária no critério material, ou seja, o exercício negativo da competência.

4.2.3 Isenção e o critério espacial do antecedente

O *critério espacial* traz expressa ou implicitamente os locais em que a ação prevista no critério material pode ocorrer para, assim, considerar-se o evento como jurídico. A mera opção do legislador dá margem a três possibilidades indicadoras da condição de espaço, isto é, da definição de *locus facti*, conforme observado por Paulo de Barros Carvalho. Estas indicações podem ser estabelecidas pela (i) menção específica do espaço, ao prever-se o local determinado para a ocorrência do evento típico, caso do Imposto de Importação que apenas tem incidência nas chamadas repartições alfandegárias; (ii) elaboração menos específica, quando o indicador apenas alude a limites geográficos em que será considerado o evento jurídico tributário, a exemplo do ITR que atinge apenas os bens imóveis situados fora dos limites do perímetro urbano dos Municípios; (iii) e, por último, o mais genérico, tem-se a determinação do evento jurídico tributário em área coincidente com a vigência territorial da lei instituidora, aplicável ao IR, IPI e ICMS entre outros.³³⁸

Pelo que se observa, o critério espacial difere da vigência espacial da norma, mesmo que em alguns casos venham a coincidir. Qualquer que seja a forma escolhida pelo legislador,

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 292-293.

sempre haverá vigência espacial apenas no território do ente político que a editou, coincidindo sua abrangência quando o critério espacial é genérico. Coincidem-se, mas não confundem-se.

Tem-se a isenção a atingir o critério espacial quando o legislador exerce sua competência tributária para prescrever que em determinada área não haverá a exação de determinado tributo. Na Cidade do Recife, por exemplo, havia isenção de IPTU para os proprietários dos imóveis localizados na Zona Especial Turística do Bairro do Recife, a chamada ZET 1, conforme art. 5º da Lei Municipal n. 15.840/93.

4.2.4 Isenção e o critério temporal do antecedente

O *critério temporal* é o grupo de indicações que autorizam perceber o preciso instante em que se considera acontecida a ação descrita no critério material. A partir do critério temporal dá-se a gênese do evento jurídico tributário em um momento, ou seja, a previsão do instante que está obrigatória a atitude do agente competente de verter a ocorrência em linguagem competente. É alusivo a um dado momento e pode ser determinado por um dia específico, *v.g.* o dia 1º de janeiro no caso do IPTU, ou genericamente como uma ação específica ao invés de um tempo determinado, a exemplo do que ocorre no ICMS que se dá no momento da saída da mercadoria e que deverá indicar, quando de sua formalização, o dado temporal específico pelo agente competente.

O caso é difícil de ser encontrado no ordenamento pátrio, porém o Prof. Paulo de Barros Carvalho vasculhou o sistema e apontou de forma clara uma hipótese de conformação do critério temporal da norma jurídica de tributação. Trata-se da suspensão do IPI de aguardente remetida em recipiente de capacidade superior a um litro, para industrialização ou comércio, pelo respectivo fabricante ou por atacadista, a estabelecimento industrial ou atacadista (art. 7º, IV, Decreto nº 70.162/1972).³³⁹ Não é caso de diferimento, mas de clara isenção por não haver momento para a incidência da norma de tributação do IPI.

³³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 531-532.

4.3 Sobre a impossibilidade jurídica de isenção tributária voltada a algum dos critérios do consequente normativo

Tem-se por logicamente impossível a existência de isenção tributária que atinja qualquer um dos critérios do consequente da regra-matriz de incidência, porquanto não há hipótese sem consequente e não há fato jurídico sem relação jurídica. Por outro lado, é certo que o legislador utiliza-se de determinadas técnicas que são enunciadas diretamente a estes critérios, razão pela qual não se pode deixar de analisá-los e determinar qual a influência destas disposições na sistemática da isenção tributária.

Já se teve a oportunidade de expor os motivos pelos quais não parece possível que os enunciados negativos da isenção tributária conjuguem-se com enunciados positivos para construir qualquer um dos critérios do consequente. Há, contudo, menções expressas na legislação que levam a crer que a isenção se conjugaria desta forma, quando, em verdade, é uma mera técnica legislativa para instituição dos elementos negativos do tipo, ou seja, da isenção tributária, ao dirigirem-se indiretamente para algum dos critérios do antecedente ao tratar de algum dos critérios do consequente.

O consequente na norma jurídica de tributação é composto por dois critérios. Um pessoal, constituído pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo. E um quantitativo, estipulado mediante a base de cálculo e a alíquota. Trata-se da previsão da relação obrigacional tributária em que se estabelece quem deve, a quem deve e quanto deve. É sempre, pois, uma obrigação pecuniária entre dois ou mais sujeitos-de-direito.

4.3.1 Isenção e o critério pessoal

O *critério pessoal* estabelece conotativamente os sujeitos que compõem a relação jurídica. O direito, por normatizar condutas humanas, sempre estabelece relações entre, pelo menos, dois sujeitos em posições necessariamente antagônicas, isto é, em polos diversos. A um cabe o direito de exigir uma determinada conduta enquanto ao outro cabe o dever de cumpri-la.

Toda relação, portanto, é formada por sujeitos em polos opostos. Na norma de tributação há, invariavelmente, um sujeito ativo e um sujeito passivo que mantêm entre si uma

relação obrigacional decorrente de um fato jurídico tributário que é determinado pelo antecedente.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público interno, ou quem lhe faça as vezes, conforme escolhido pelo ente que detém a competência tributária – este critério, de forma incomum, é denotativo, mesmo na norma de tributação. Há aqui a diferença entre competência tributária impositiva e capacidade tributária ativa: enquanto ao competente tributário existe o direito de produzir enunciados prescritivos que tratem da instituição de tributos, ao detentor da capacidade tributária ativa cabe apenas o direito de se pôr no polo ativo de uma relação jurídica para exigir e receber um valor em razão da ocorrência de um evento jurídico tributário.

É possível que o legislador determine que não haverá pessoa que tenha a capacidade tributária ativa relativamente a determinado fato. A técnica não é usual nem é das mais recomendadas, porém atingirá, certamente, um ou mais critérios do antecedente, porquanto, ao prescrever que não há quem detenha o direito de receber e exigir a quantia, deverá também determinar as situações específicas em que há a citada proibição. Se não houver a conexão com um dos critérios da hipótese tributária, então não se terá uma isenção tributária.

Isto porque o ente público que legislou no sentido de determinar a ausência de sujeito ativo para receber e cobrar determinado tributo é o ente detentor da competência tributária. E, neste sentido, terá expedido enunciados prescritivos negativos de exercício da competência, preenchendo os requisitos da isenção. Isentam-se, assim, as pessoas, as coisas ou as situações do tributo. Todavia, não há como estipular esta isenção sem se voltar, especificamente, a um dos critérios do antecedente ao afirmar a inexistência de sujeito ativo para um tipo de mercadoria no ICMS, de produto no IPI ou de serviço no ISS, ou seja, de um complemento de verbo. Se o sujeito ativo do critério pessoal for completamente extinto, não havendo qualquer situação em determinado tributo para a qual haja uma pessoa habilitada a cobrar e receber a quantia, então tem-se por extinto o tributo como um todo. Resta sua previsão completamente expurgada do sistema para o eventos que se seguirem e que não serão mais jurídicos tributários.

Imagine-se o seguinte caso: em um primeiro momento, a União Federal institui contribuição social das empresas incidentes sobre o faturamento e determina que o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS será o detentor da capacidade tributária ativa destes tributos; posteriormente, no entanto, expede uma lei determinando que o INSS não é mais o sujeito ativo para cobrá-las e recebe-las sem atribuir tal competência a outro ente. Neste caso,

as próprias contribuições sociais não mais existiriam. O próprio evento não pode mais ser relatado em linguagem jurídica; não há a quem pagar ou quem cobrar. No caso, ceifa-se o verbo, por tratar da conduta humana em si, não havendo mais que se falar em contribuição social quando a empresa “faturar”. A situação seria diferente se fosse estipulado que o INSS não cobraria mais a respectiva contribuição de, por exemplo, concessionárias de energia elétrica ou automotiva. Neste segundo caso hipotético haveria isenção; no primeiro, extinção do tributo. O caso é hipotético e não se encontrou similar no ordenamento positivo brasileiro.

Já quanto ao sujeito passivo, este será sempre aquele quem a lei apontar, seja outro ente político – exceto em impostos, pela imunidade recíproca constante do art. 150, VI, *a*, da CF – seja uma pessoa física ou jurídica de direito privado. Ao sujeito passivo cabe o dever de realizar uma conduta que, na norma jurídica de tributação, será sempre uma obrigação de dar dinheiro, isto é, uma obrigação de pagar.

Não se vê condições lógicas de o legislador isentar mediante a redução dos possíveis sujeitos passivos. Aqui é possível apenas ter o reflexo da isenção concedida ao sujeito que realiza o verbo do antecedente ou somente quando houver coincidência entre estes dois sujeitos.

A substituição tributária no caso de imposto sobre a renda apenas retido na fonte é bastante ilustrativo: o sujeito passivo da norma de tributação é a empresa-fonte, mas quem auferir a renda é outro sujeito. Havendo isenção da empresa-fonte, ou até mesmo imunidade, está não alcançará quem exerceu a ação prevista no antecedente da norma; porém, ainda assim, a fonte isenta, ou imune, restará obrigada a pagar, mantendo, por óbvio, o direito de reter o valor pago ou reavê-lo de alguma forma. Há, pois, duas normas: a de tributação e a de repercussão jurídica com sujeitos ativos e passivos diversos³⁴⁰.

Possível, no entanto, não haver sujeito passivo previsto sobre quem recaia a obrigação de realizar o pagamento em determinadas situações, o que atingirá um ou mais critérios do antecedente da norma de tributação. Se, novamente, o critério pessoal, no sujeito passivo, for completamente – em todos os casos – afastado, não se tratará de caso de isenção, mas de extinção do tributo.

³⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 43.

4.3.2 Isenção e o critério quantitativo

O critério quantitativo discrimina a pecúnia a ser paga ao Erário e se caracteriza pela base de cálculo e pela alíquota. Mediante este critério obtém-se a determinação exata do *quantum* que de ser retirado do patrimônio do sujeito passivo a título de tributo e acrescido ao do sujeito ativo. A quantia, assim, é calculada pelo produto destes fatores.

4.3.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo é um enunciado prescritivo conotativo que indica a forma de medição da proporção pecuniária da hipótese tributária. De certo, aqui também há uma caracterização da ação prevista no critério material da norma de tributação. Conjugam-se, pois, o critério material e a base de cálculo para determinar a efetiva característica do evento jurídico tributário.

Por ser mais específica e objetiva, se houver inconsistências entre o critério material da hipótese e a base de cálculo, é esta última que deve predominar e orientar a autoridade quando da aplicação do direito ao caso concreto. A base de cálculo realça o critério material mediante suas funções mensuradora, objetiva e comparativa.³⁴¹

Se o legislador, portanto, reduzir a base de cálculo a zero, indicará um caso de isenção. Porém, não pelo simples desaparecimento do critério quantitativo. Ora, sempre que se reduz a base de cálculo, há que se indicar cuidadosamente os casos em que esta se aplica, pois, como visto, há uma existência intrínseca entre estes dois fatores. Alfredo Augusto Becker, em sua inigualável perspicácia, percebia esta relação a ponto de identificar a base de cálculo como o verdadeiro *núcleo* da hipótese de incidência³⁴².

A isenção, neste caso, existe pelo afastamento da exação tributária ao anular o critério material, relativo ao complemento do verbo ou ao sujeito que pratica a ação conjugada ou não aos critérios temporal e espacial. Sempre que se faz referência a uma base de cálculo, faz-se referência também a um dos critérios do antecedente. E é sobre este que recai a isenção e não

³⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 203.

³⁴² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007, p. 279.

sobre a base de cálculo em si. Prescreve-se, pois, uma característica ao antecedente da norma de tributação que não pode ser verificada no evento jurídico tributário: se o for, não haverá norma individual e concreta a ser relatada.

4.3.2.2 *Alíquota*

A alíquota é um fator que deve ser conjugado à base de cálculo numa operação matemática para se definir o valor exato da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Pode ser fixa ou progressiva ou regressiva se, respectivamente, aumentar ou diminuir à medida que cresce a base de cálculo. Ainda, podem ser específicas, tendo um valor determinado para certas quantidades, ou *ad valorem*, quando forem um percentual sobre o valor da base de cálculo.

A possibilidade de isenção recai nos casos de alíquota zero quando o ente isentante nulifica a alíquota ao criar uma obrigação de dar “zero”. Nada ter a dar não é uma obrigação e, conseqüentemente, pode-se dizer que não haveria conseqüente tributário. No mesmo sentido dos demais critérios do conseqüente da norma de tributação, aqui a técnica é ruim, mas atingirá reflexamente um ou mais dos critérios do antecedente, uma vez que, assim como a base de cálculo, sempre que determinada uma alíquota zero, explicita-se, também, sobre quais complementos do verbo, bens ou serviços, por exemplo, deve ser esta aplicada. Conjugam-se a alíquota e a base de cálculo para se ter o objeto da prestação. A inexistir objeto para a prestação, não há que se falar em obrigação de dar e, portanto, não se trata de tributo. É o caso dos tubos e seus acessórios de polímeros de etileno, item 3917.21.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, conforme Decreto nº 6.006/06, Seção VII: observe-se que a alíquota é sempre especificada em relação a um item determinado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em sua teoria da exoneração tributária, acredita, em sentido semelhante ao aqui exposto, que a isenção tributária apenas está presente na hipótese da norma de tributação. Contudo, não reconhece os casos em que se exonera mediante alíquota e base de cálculo zero como verdadeiras isenções. Para o professor baiano, enquanto a isenção exclui da condição de ‘jurígêno’ fato ou fatos, a alíquota seria elemento de determinação quantitativa do dever tributário e, conseqüentemente, apenas não haveria o que

ser pago³⁴³. Em suas palavras, “A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a *previsão isencional* relacionar-se com a *hipótese de incidência da norma* (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade.”³⁴⁴. E argumenta com o direito penal, trazendo o seguinte exemplo³⁴⁵: no direito penal têm-se crimes sem punibilidade, como o caso de sedução de menor de 18 anos se quem cometeu a sedução casar-se com quem a sofreu, conforme previa o art. 217 c/c art. 107, VII, ambos do CP. Neste caso, afirma Sacha Calmon, ter-se-ia duas normas jurídicas: uma punitiva, no sentido “seduzir menor de 18 anos (hipótese) então deve ser pena de X anos (consequente)”; outra premial, excludente de pena “seduzir menor de 18 anos e se casar com ela (hipótese) então deve ser a pena zero (consequente)”³⁴⁶.

É aí que não se explica a teoria. Primeiro, porque a excludente de punibilidade, neste caso, conforme já se afirmou no capítulo um, não desfaz a punibilidade do crime: o crime era punível com reclusão de dois a quatro anos. Nada impede, contudo, que a pretensão do Estado de punir – coisa completamente distinta da pena – seja excluída, o que se dá, por exemplo, com a prescrição, situação idêntica à extinção da obrigação tributária (art. 156 do CTN). Quando a obrigação tributária é extinta, seja pelo pagamento ou pela prescrição, não se diz que não houve incidência da norma de tributação, ela incidiu e, posteriormente, outra norma também incidiu, aquela que relata outro evento para caracterizar a decadência, a prescrição ou o pagamento (o recibo). Segundo, porque no exemplo têm-se dois momentos diversos: o momento do crime e o momento da extinção da punibilidade, cronológica e logicamente posterior ao primeiro (não há sedução de esposa). A alíquota zero não permite a analogia: conforma a norma de tributação e, conseqüentemente, esta incide ou não. É diferente de dizer que houve a incidência da norma de tributação e, posteriormente, não há o que se cobrar por ter sido concedida uma remissão. São duas normas jurídicas: dois fatos jurídicos e duas conseqüências jurídicas, não obstante uma tenha reflexos diretos na outra. Uma coisa é a excludente de pena, outra é não existir pena; uma coisa é haver obrigação tributária, outra é falar em obrigação “zero”, prestação de dar “nada”. Assim, fica sem sentido a afirmação: “O casamento não é discriminante; é excludente de pena. No caso da alíquota zero, existe uma norma só, a de tributação. Um dos elementos do mandamento, a alíquota, temporariamente é

³⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 228.

³⁴⁴ *Ibid.*, p. 230.

³⁴⁵ O Código Penal sofreu alterações após a edição do livro e a tipificação foi modificada, bem como foram revogados os incisos VII e VIII do art. 107 do CP que davam fundamento para a “extinção da punibilidade”. Contudo, o exemplo é bom e será mantido para fins de explicar a posição de Sacha Calmon.

³⁴⁶ *Ibid.*, p. 236.

zero”³⁴⁷, pois “existe mandamento [consequência tributária] para pagar, mas não há o que pagar. Há mandamento permanente para pagar, mas não há pagamento...”³⁴⁸. Se nunca houve o que pagar, não parece ser coerente falar em mandamento para pagar.

A alíquota zero é um dos casos mais discutidos sobre a isenção tributária, principalmente em decorrência do Constituinte, no art. 153, §1º, da Carta Magna ter facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Nestes casos, se a alíquota for alterada para zero e tratar-se de isenção, teria-se-na concedida pelo Poder Executivo. E, afirma novamente Sacha Calmon, tais impostos não estão livres da obediência ao princípio da legalidade, razão pela qual seria impossível uma isenção concedida pelo Poder Executivo, o que levaria a crer que a alíquota zero não pode ser isenção.³⁴⁹

Não obstante ser estranha uma isenção concedida pelo Poder Executivo, o Constituinte concedeu competência tributária para o Poder Legislativo autorizar o Poder Executivo a alterar a alíquota de certos tributos dentro dos limites que especificar. Se a alíquota zero estiver dentro desta delimitação legislativa, então será possível uma isenção concedida mediante decreto do Poder Executivo. Ademais, trata-se efetivamente de enunciados prescritivos negativos do exercício da competência. Não se fere a legalidade³⁵⁰, não se fere a Constituição: há previsão para que a ocorrência deste fenômeno no direito positivo pátrio, exigindo-se somente a autorização do Poder Legislativo. Tem-se, pois, uma competência para conceder competência.

A posição encontrada tanto no STF quanto no STJ é confusa. Há julgados que reconhecem a figura da alíquota zero como diversa da norma isentiva³⁵¹, sempre a distingui-

³⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 236.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 233.

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 234.

³⁵⁰ O tema do princípio da legalidade estrita na isenção tributária será retomado no próximo capítulo.

³⁵¹ TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA IMPORTADA. TRATAMENTO ISONÔMICO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, § 4º, VI, DO DECRETO-LEI 406/68. RECOLHIMENTO DO ICMS. SÚMULA 07 DO STJ. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA. 1. A alíquota zero e a isenção são figuras exonerativas ontologicamente diversas, razão pela qual resta inaplicável, às operações de importação de mercadorias, cujos similares nacionais são tributados pelo ICMS à alíquota zero, a norma insculpida no art. 1º, § 4º, VI, do Decreto-Lei 406/68, no sentido de isenta-las também do recolhimento do ICMS. (Precedentes do STF: RE 81132/SP; Relator(a): Min. ELOY DA ROCHA; Julgamento: 30/11/1976; RE 81000 / SP; Relator(a): Min. ANTONIO NEDER; Julgamento: 06/05/1977) 2. Nesse segmento, mostra-

las, apesar de em alguns casos afirmarem que tenham a mesma consequência³⁵², acompanhando, assim, a teoria de Sacha Calmon Navarro Coêlho, bem como há julgados que as tratam indiscriminadamente³⁵³ em ambos os tribunais³⁵⁴.

se assaz percuciente o entendimento perfilhado pelo voto condutor do acórdão recorrido, ao consignar que, in verbis: "A mercadoria importada não estava isenta do imposto de importação, mesmo porque a isenção decorre de lei (caput do artigo 176 do Código Tributário Nacional), mas tinha alíquota zero. Não incidia, assim, o inciso VI do § 4o do artigo 1o do Decreto-lei nº 406/68 (súmula n- 576 do egrégio Supremo Tribunal Federal). Assim, quando da entrada do arroz no estabelecimento da autora, essa devia ter recolhido o ICM sobre a operação de importação, mediante guia especial (inciso II do caput do artigo I o do Decreto-lei n- 406/68, em combinação com a alínea a do inciso I do artigo 71 do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto paulista nº. 17.727/81). O decreto podia estabelecer a forma e o tempo de recolhimento do imposto, matéria essa não reservada à lei (artigo 96, caput do artigo 97, em combinação com o caput do 100 e artigo 99, todos do Código Tributário Nacional e artigo 52 da Lei paulista nº. 440/74)." (...) 8. In casu, impõe-se reconhecer a inexistência de similaridade, indispensável à configuração do dissídio jurisprudencial, entre os acórdãos paradigmas - que fundaram-se na imprescindibilidade de tratamento isonômico aos produtos importados, quando os similares nacionais fossem objeto de isenção tributária relativa ao ICMS - e o acórdão recorrido, que procedeu à distinção entre os benefícios fiscais da isenção e da alíquota zero, esta última objeto do caso sub judice. (...) 10. Recurso especial desprovido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 896.928/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 05 maio 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 03 jun. 2009).

³⁵² EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. (...) 3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. (...) 6. Recurso extraordinário provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 475.551/PR*. Relator: Ministro Cezar Peluso. Relator para o Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 06 maio 2009. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Divulgação: 12 nov. 2009. Publicação: DJe-213, 13 nov. 2009. v. 02382-03, p. 568)

³⁵³ IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI - DIREITO A CRÉDITO - INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO - INVIABILIDADE - PRECEDENTES DO PLENÁRIO - DESPROVIMENTO DO AGRAVO DA CONTRIBUINTE. O Pleno, apreciando os Recursos Extraordinários nºs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, concluiu pela inviabilidade de o contribuinte creditar valor a título de IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, considerada a circunstância de implicar ofensa ao alcance constitucional do princípio da não-cumulatividade, preceituado no inciso II do § 3º do artigo 153 do Diploma Maior. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CREDITAMENTO - PRODUTOS ISENTOS - ALCANCE DA DEVOLUTIVIDADE - CORREÇÃO MONETÁRIA - MATÉRIA ESTRITAMENTE LEGAL - DESPROVIMENTO DO AGRAVO DA UNIÃO. Não havendo sido impugnado o acórdão proferido pela Corte de origem quanto ao creditamento alusivo à isenção, o que decidido no tocante à atualização do poder aquisitivo da moeda ganha contornos estritamente legais. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 479.400/RS*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 21 out. 2008. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 05 fev. 2009. Publicação: DJe-025 06 fev. 2009. v. 02347-07, p. 1277).

³⁵⁴ RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CPMF. ALÍQUOTA ZERO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEI N. 9.311/96, ART. 8º, III E § 3º. PORTARIAS 06/97, 134/99 E 227/02 DO MINISTRO DA FAZENDA. 1. A redução da alíquota a zero da CPMF aplica-se às empresas de arrendamento mercantil nas suas atividades-fim, dispostas nos numerus clausus da Portaria Ministerial que regula o benefício fiscal, considerando sua equiparação com as instituições financeiras. Inteligência do art. 8º, III da Lei 9.311/96. (...) 3. Deveras, a redução a zero da alíquota da CPMF às sociedades mercantis equiparadas às instituições financeiras, como é o caso da empresa de arrendamento mercantil, se estende às demais atividades por elas exercidas, que estejam previstas em ato do Ministro de Estado da Fazenda (Portarias 06/97, 134/99, 227/02). Precedentes: REsp. 411.586/PR, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, 2ª Turma, DJU 16.11.06; REsp. 753.557/SP, 1ª Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU 05.09.05; REsp. 512.251/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Turma, DJU 09.02.04; REsp. 332.485/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, 2ª

A isenção, entende-se neste trabalho dissertativo, recai sobre o item (subclasse do complemento do verbo, espécie de mercadoria ou de produto, por exemplo) a que fizer referência, e conforma, indiretamente, o antecedente da norma jurídica de tributação, o que impedirá, sempre, a previsão de uma obrigação tributária, situação que não autoriza a edição de norma individual e concreta que relate o evento jurídico tributário: não há fato ou obrigação tributários.

4.3.2.3 “Não-tributado” (NT)

Trata-se de uma técnica legislativa observada em alguns tributos em que o Legislador atribui competência ao Poder Executivo para listar determinados itens como “não-tributados”. No local que constaria uma alíquota, diz-se apenas que não há tributação. O caso é de isenção tributária e bastante semelhante à alíquota zero. O item apresenta-se como complemento do verbo constante na hipótese tributária, mas escolheu o agente competente não o tributar. Poderia ter posto alíquota zero. Porém, se lá não constasse, sofreria incidência do tributo respectivo.

A Lei nº 10.451/02, em seu art. 6º, por exemplo, prevê que produtos com alíquota, ainda que zero, estão abrangidos pela incidência do IPI, exceto aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributado). De fato, os itens lá constantes são tributáveis, mas estão não tributados. Ocorre que não há autorização constitucional para que o Poder Legislativo conceda ao Poder Executivo competência tributária para mexer diretamente no complemento do verbo, apenas para alterar suas alíquotas (art. 150, §1º, CF). Então, indiretamente, a “não-tributação” passa a se configurar como uma situação análoga à alíquota zero ou seria inconstitucional.

Ao observar-se que se tratam de coisas subsumíveis à hipótese da norma de tributação do IPI (produto efetivamente industrializado) não há como afastar a característica da isenção tributária: conforma a hipótese tributária, indiretamente, ao não indicar uma alíquota e o

Turma, DJU 02.12.02. 4. Manutenção do acórdão na parte em que a isenção da CPMF apenas para a hipótese em que a impetrante realize operações de arrendamento mercantil na qualidade de arrendadora (item XXVI do art. 3º da Portaria MF 227/02). 5. Recurso especial parcialmente provido em face do resultado dos embargos de declaração. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 988.778/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 12 maio 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 03 jun. 2009).

critério quantitativo também resta nulificado. Neste sentido, todos os argumentos acima apresentados podem ser aqui repetidos.

4.3.2.4 A redução parcial do critério quantitativo: uma pseudoisenção

O termo “redução parcial” é equívoco. Trata-se de observação cronológica do ordenamento e que não se sustenta em uma análise mais rigorosa. Busca-se com essa expressão indicar que a base de cálculo ou a alíquota de uma determinada hipótese jurídica sofreu diminuição pelo legislador, sem, contudo, tê-la por anulada. O erro está em comparar duas normas de tributações completamente diversas e que não possuem intersecção de vigência no tempo: uma estabelece em um determinado momento um critério para o cálculo do objeto da obrigação tributária e, ao sofrer alteração legislativa, em momento posterior, tal critério é numericamente reduzido. Antes da redução há uma norma de tributação N’, após a redução, há uma norma de tributação N’’. A norma N’ vige para os eventos que ocorreram até o início da vigência da norma N’’. Há, sempre, uma construção normativa diversa.

Assim, se o enunciado prescritivo conformar a norma de tributação para não permitir o nascimento de uma obrigação tributária ao impedir o relato do fato tributário, fala-se em isenção total. Se, por outro lado, o enunciado prescritivo indicar uma redução do critério quantitativo, relata-se o fato tributário e nasce a obrigação tributária, cujo objeto da prestação será menor se comparado à norma que vigia anteriormente. Esta é uma classificação apresentada por José Souto Maior Borges:

As isenções podem, ainda, classificar-se em totais e parciais. As isenções *totais* excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas isenções *parciais*, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido o preceito isentivo.³⁵⁵

Na chamada “isenção parcial”, portanto, o *quantum* do débito é inferior ao que normalmente seria devido se não houvesse o estabelecimento da redução. Este, contudo, é um argumento econômico e não jurídico. Inexiste diferença em falar-se na alíquota de cinco por

³⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 279.

cento ou na alíquota de dez por cento que foi reduzida à sua metade; raciocínio idêntico é aplicável à base de cálculo.

Uma ressalva se faz pertinente. Como já visto, a base de cálculo exerce uma função mensuradora do critério material da hipótese tributária. Neste sentido, não há rigor em falar que a base de cálculo do Imposto sobre a propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU) é a metade do valor venal do imóvel, sendo mais correto reduzir a alíquota: não se mede o caráter pecuniário da propriedade pela metade do valor venal do imóvel. A função mensuradora da base de cálculo deve ter por objeto quantificar a proporção da riqueza prevista na hipótese tributária. Por outro lado, não se pode esquecer que o legislador não domina com precisão a linguagem jurídica e utiliza-se de técnicas impróprias que, contudo, nem sempre incorrem em inconstitucionalidades ou ilegalidades. Neste sentido, a redução da base de cálculo é uma forma não apropriada, porém ainda legal de reduzir o *quantum* a ser exigido pela incidência da norma de tributação.

Acredita-se, assim, inexistir a figura da isenção parcial, uma vez que esta se caracteriza exatamente pela impossibilidade de editar-se o lançamento tributário: pela isenção não há fato jurídico a ser relatado ou obrigação tributária a ser constituída. Ao contrário, na impropriamente chamada isenção parcial – mera alteração do critério quantitativo – relata-se o fato jurídico e imputa-se a obrigação tributária. Não é, a rigor, isenção. O próprio José Souto Maior Borges reconhece o raciocínio ao afirmar que “Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, por que *o fato gerador de obrigação tributária se produz.*”³⁵⁶.

É neste sentido que se chama a isenção parcial de uma pseudoisenção³⁵⁷. Trata-se de exagero que não encontra respaldo científico se referir a uma norma isentiva quando nasce obrigação tributária.

Pode-se melhor explicar este fenômeno ao examinar o direito ao creditamento do ICMS para fins de não-cumulatividade nos casos indevidamente chamados de isenção parcial. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) é de competência

³⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 280.

³⁵⁷ O termo (“pseudoisenção”) é utilizado em analogia às pseudoimunidades tratadas por Aires F. Barreto e Paulo Aires Barreto ao se referirem ao exagero de tratar certos casos, como a não-incidência de ICMS quando o ouro for ativo financeiro, por incidir exclusivamente o IOF (art. 153, §5º, da CF): “Como é cediço, toda atribuição, toda outorga de competência envolve uma limitação. Chamar essa limitação de imunidade é que se constitui em exagero.” (*Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55).

dos Estados-membro e do Distrito Federal³⁵⁸. A delimitação de sua estrutura competencial, todavia, não se extingue no inciso II do art. 155, da Constituição Federal de 1988 e deve, sempre, ser lido em consonância com o parágrafo 2º, inciso I, do mesmo artigo, segundo o qual deverá ser “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Qualquer que seja a hipótese de incidência tratada do ICMS deverá haver, sempre, outra norma que atue em conjunto a permitir os sujeitos passivos que suportaram o ICMS incidente nas operações anteriores que deduzam seu valor nas operações subsequentes. O ICMS é um tributo multifásico e, com fins a evitar efeitos economicamente nefastos, o Constituinte previu sua não-cumulatividade.

Por tributo multifásico entende-se aquele que incide em cascata e implica uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os contribuintes a cada nova operação, o que o torna cada vez mais elevado pela adição de novas margens de lucro, despesas acessórias e pelo próprio tributo que incide nas operações anteriores. A não-cumulatividade é um instrumento legislativo que evita a incidência em cascata dos tributos multifásico³⁵⁹.

Várias, contudo, são as formas possíveis de se impedir a cumulatividade³⁶⁰. Segundo Luciano Amaro, “A não-cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.”³⁶¹.

É relevante ressaltar o argumento de que o Constituinte de 1988 não tratou da não-cumulatividade mediante a apuração do valor agregado em cada uma das operações, mas, de outra forma, determinou a compensação do tributo que tenha incidido em operações anteriores com o que vier a ser incidido nas seguintes. Afaste-se qualquer pré-conceito do que é “não-cumulatividade” para ater-se ao direito positivo.

³⁵⁸ Lembramos a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, inclusive o ICMS, na iminência ou no caso de guerra externa, conforme prescrição do art. 154, II, da CF.

³⁵⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 19, 1989.

³⁶⁰ Neste sentido, cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. No capítulo IV deste clássico, há a elaboração de um excelente compêndio de várias possibilidades de aplicação da não-cumulatividade.

³⁶¹ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 148.

Assim, a não-cumulatividade é um princípio “limite objetivo”³⁶² que se volta à realização dos princípios da capacidade contributiva, da justiça da tributação, da uniformidade na distribuição da carga tributária etc.. É uma técnica que opera sobre as operações econômicas e evita o impacto da percussão tributária com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.³⁶³ E para realizar este objetivo, impende a edição de norma que instaure o direito ao crédito daquele que adquire mercadorias a compensá-los com os débitos nascidos quando das futuras operações de circulação de mercadoria realizada pelo mesmo sujeito.

Enfim, o direito ao crédito tributário é a técnica imposta para evitar a cumulatividade mediante obrigatoriedade de compensar, ao amparo de determinação constitucional, o montante do imposto inerente à operação anterior. A não-cumulatividade é um princípio limite objetivo a prescrever que em cada incidência do imposto surgirá uma relação de crédito em favor do sujeito passivo.

No caso do ICMS pode-se observar a presença de duas normas jurídicas, com dois antecedentes e dois consequentes. Faz-se a distinção entre a norma de tributação do ICMS e a norma jurídica que impõe o direito ao crédito: independentes, não obstante intimamente relacionadas. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

Ocorrido o fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS, praticada a ação, núcleo do critério material da hipótese, isto é, realizada a operação relativa à circulação de mercadoria ou importação, passa-se a vincular dois sujeitos no seio de uma outra relação, de direito privado, distinta da relação jurídica tributária. Portanto, se a realização da operação faz nascer vínculo jurídico tributário entre o contribuinte e o Estado, relativo ao ICMS, importa concluir que tal relação (do ICMS) dar-se-á tão somente com a configuração de outra relação, também jurídica, mas de cunho mercantil. É o fato-relação necessário e imprescindível para o estabelecimento do vínculo obrigacional tributário.³⁶⁴

Há, contudo, duas exceções constitucionais à não-cumulatividade. Esta é inaplicável aos casos de não-incidência ou de isenção do ICMS quando “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, §2º, II, “a” e “b”).

³⁶² A distinção de princípios em princípio-valor e princípio-limite objetivo será explicada no próximo capítulo.

³⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 319.

³⁶⁴ *Ibid.*, p. 731-732.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior leciona que estes dispositivos devem ter entendimento mais estreito, pois “quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subsequentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos.”³⁶⁵. Se assim não fosse, as isenções e não-incidências implicariam em aumento de tributação: tornar-se-iam o oposto daquilo a que se destinam, uma vez que, quanto mais fossem concedidas, mais acumulativo seria o ICMS. Dessarte, os Estados-membros e o Distrito Federal viriam a ter a competência de afastar o princípio da não-cumulatividade ao conceder isenção em um determinado ponto da cadeia econômica, exigindo-o integralmente nos seguintes.

Portanto, não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarreta a anulação do crédito relativo à operação imediatamente anterior apenas as isenções e os casos de não-incidência – lembrando que a isenção implica a não incidência da norma jurídica de tributação e, portanto, foi desnecessária a previsão de ambas as figuras no dispositivo constitucional.

Deve-se, conseqüentemente, compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante calculado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal em estrita obediência às exigências constitucionais da não-cumulatividade.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem repetidas vezes se referindo à redução da base de cálculo parcial como uma hipótese de “isenção parcial”. A consequência jurídica desta redução é relevantíssima: permite-se o estorno do crédito do ICMS numa espécie de “não-cumulatividade parcial”. Veja-se uma decisão recente:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. CESTA BÁSICA. LEI 8.820/89 DO RS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 174.478/SP, rel. p/ o acórdão o Min. Cezar Peluso, DJ 30.09.2005), ao apreciar questão similar à destes autos, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, e que tal compensação não afronta o princípio da não-cumulatividade. 2. Agravo regimental improvido. (STF, AI 565666 AgR / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, Julgado em

³⁶⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 21, 1989.

31/08/2010, DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01061)³⁶⁶

O posicionamento é idêntico ao adotado no Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. 1. É firme a orientação no sentido de que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, §2º, II, "b", da CF, não se havendo falar em violação do princípio da não cumulatividade. 2. Precedentes: AgRg no Ag 1.337.167/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4.2.2011; RMS 29.366/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 22.2.2011; RMS 31.044/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1º.7.2010; REsp 762.754/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 2.10.2007. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no RMS 35124 / RJ, Segunda Turma, Min. Rel. Humberto Martins, Julgado em 06/10/2011, DJe 14/10/2011)³⁶⁷

Entende-se que, no assunto, o STF e o STJ, ao partir de premissas equivocadas, alcança uma conclusão duvidável, mas de efeitos jurídicos aceitáveis. A interpretação deste posicionamento não exige grande esforço, uma vez já definidos os conceitos relevantes. No caso, trata-se de crédito presumido de ICMS. Utiliza-se o contribuinte do crédito de ICMS adquirido em razão da entrada da mercadoria para a compensação do valor devido a título de ICMS na saída de mercadorias que, no entanto, estão subjugadas a base de cálculo reduzida.

O STF e o STJ não estabelecem uma diferença essencial entre a norma jurídica de tributação e a norma jurídica que impõe o direito ao crédito, bem como confundem isenção com a redução parcial do critério quantitativo (base de cálculo ou alíquota) do consequente, mas, contraditoriamente, concluem de maneira a não minar o princípio da não-cumulatividade. Isto porque exigem o estorno proporcional do crédito de ICMS. Se é caso de isenção, seja parcial ou total, a previsão da Carta Magna é no sentido de que não deveria

³⁶⁶ No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 459.490/SC*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 17 maio 2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação de Inconstitucionalidade 669.557/MG*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: 07 maio 2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 465.236/RS*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: 23 abr. 2010. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 434.624/RS*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 20 out. 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 27 nov. 2009.

³⁶⁷ No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 29366/RJ*, Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 fev. 2011. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 22 fev. 2011.

haver qualquer crédito, por não haver previsão de não-cumulatividade, não deveria haver o creditamento de qualquer valor. Ao contrário, deveria ter-se reconhecido que não se trata de isenção parcial, porém de mera redução da alíquota da norma de tributação do ICMS dando-se o crédito equivalente ao total do cálculo da base calculada com a alíquota vigente à época do evento.

A redução parcial da base de cálculo não é isenção e, conseqüentemente, afasta a aplicação da ressalva constitucional presente no art. 155, § 2º, II, “b”. Ainda, a norma que determina o *quantum* a ser pago em razão da operação de circulação de mercadoria é completamente diversa daquela que autoriza a compensação do crédito na operação subsequente. As hipóteses de exceção ao princípio da não-cumulatividade aplicam-se tão-somente às situações em que a norma jurídica de tributação é afastada. Se a redução da base de cálculo é uma pseudoisenção, caracteriza-se como manifesta infringência ao princípio da não-cumulatividade impedir o aproveitamento integral do crédito do ICMS, sob pena de se tornar inútil a própria concessão de crédito presumida, efetivamente autorizada na legislação pátria. O que não significa dizer o aproveitamento de crédito no valor integral e não aquele percentual reduzido.

A isenção parcial, repisa-se, não é isenção. Isto porque não apenas admite, mas exige a incidência da norma de tributação, enquanto que a isenção, conforme tratada aqui, apenas pode ser encontrada quando delimitar a hipótese da norma de tributação para que não incida quando verificada no evento determinada pessoa, coisa ou situação. As reduções do critério quantitativo são diminuições do *quantum* da prestação obrigacional tributária efetuada mediante imposição de base de cálculo ou alíquota menores. Se não é isenção, então não é possível aplicar no caso a exceção à não-cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal de 1988.

4.4 Incidência, não-incidência, imunidade e isenção

Incidência, viu-se no capítulo um, é um processo lógico composto pela subsunção de classes dos enunciados prescritivos a enunciados prescritivos conotativos, que compõem o antecedente e o conseqüente da norma jurídica, e do dever-ser que realiza a imputação entre estes enunciados. Dentro do sistema jurídico positivo, a incidência apenas se dá com a

aplicação e, portanto, estas se implicam mutuamente. Não há aplicação sem incidência nem incidência sem aplicação.

Percebe-se, então, que a incidência é um conceito que demanda uma relação entre duas normas jurídicas: a subsumida e a incidida. A norma N', geral e abstrata, dá fundamento de validade e incide sobre a norma N'', individual e concreta, ao passo que esta é subsumida àquela e nela encontra sua relação de pertinencialidade com o sistema. Ou seja, falar em incidência é tratar da aplicação do direito, do processo de positivação, da introdução de enunciados prescritivos, da criação de normas jurídicas em sentido estrito. Nesta relação, a norma incidente juridiciza a ocorrência do mundo social que entra através do antecedente da norma subsumida. Fazer incidir é traduzir um evento para o mundo jurídico, aplicando-lhe os cortes que o direito determina e imputar-lhe a relação prevista.

Não-incidir, o contraditório, é a não verificação da previsão jurídica. É a ocorrência não juridicizada, não importável para o mundo jurídico. A norma N' não prevê as características do evento E' como jurídicas e, conseqüentemente, este não pode ser vertido em linguagem competente. Nada impede – ao contrário, é natural – que a norma N' não seja incidível quando ocorrido o evento E', mas o seja a norma N''. Tenha-se em mente o Código Civil e o Código de Defesa do Consumidor: um evento E', o firmamento de um contrato, pode sofrer a incidência de normas de um ou do outro. Se uma das partes for hipossuficiente, na posição de consumidor, incidem as normas do CDC; caso contrário, incidem aquelas previstas no CC. A não-incidência, portanto, também é um conceito que exige relação. Observa-se uma determinada norma N' e um determinado evento E'. A verificação da presença dos predicados exigidos e da ausência dos proibidos pela norma N' no evento E' demanda sua incidência. A constatação da ausência dos predicados exigidos ou da presença dos proibidos, por sua vez, impõe a não incidência da norma N'. Situação que não impede, repisa-se, a incidência de outra norma.

Outrora se definiu a imunidade tributária como a classe determinável de normas jurídicas constitucionais em sentido amplo que compõe a norma de competência impositiva delimitando-a para caracterizar a impossibilidade de instituição de tributos sobre determinadas pessoas, coisas ou situações. Neste sentido, a imunidade também funciona como elemento negativo, porém do tipo competencial. Tem-se a impossibilidade de realizar o exercício da competência que abarque características previstas nas normas imunizantes. Isto posto, a imunidade, norma em sentido amplo que é, jamais incidirá. Serve, contudo, como índice de licitude do exercício da competência tributária impositiva. Se esta resultar em

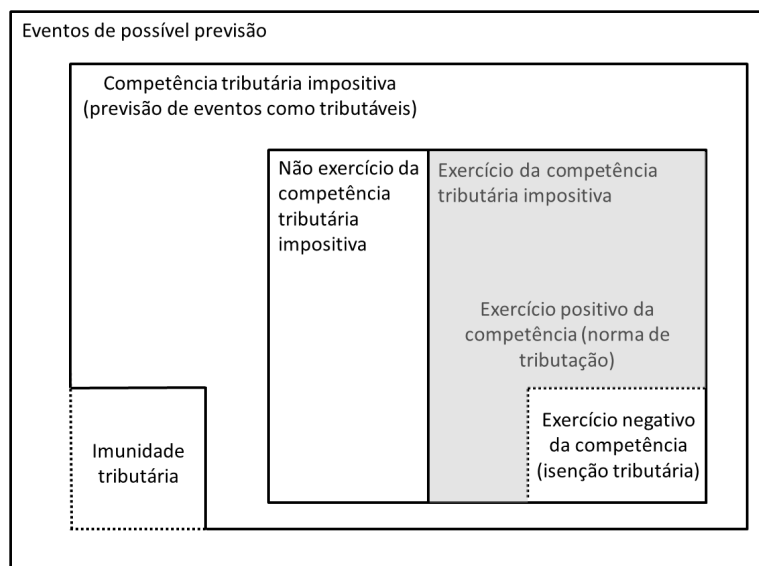
enunciados prescritivos que contenham pessoa, coisa ou situação imune, por exemplo, se a União previr como tributável a renda dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, esta norma será ilicitamente formulada e deverá ter, posteriormente, sua vigência tolhida por outra norma.

A não-incidência pura e simples é comumente oposta aos conceitos de não-incidência constitucionalmente ou legalmente qualificadas: se não é qualificada, então é pura e simples. Em outras palavras, se a não-incidência da norma de tributação não se dá em razão de normas imunizantes ou de normas isentantes, então é *pura e simples*.

É possível estabelecer alguns critérios que facilitam a exposição do assunto. E a competência e exercício de competência são de grande ajuda. A Constituição Federal estabelece alguns limites, põe fronteiras à competência tributária impositiva. Pelo simples fato de realizar a repartição constitucional de renda já se delimita a competência. Tudo aquilo que não está contido na competência implica, necessariamente, uma não incidência da norma jurídica de tributação. O motivo reside no exercício da competência. Apenas é lícito seu exercício conforme a Carta Magna. Tudo aquilo que está fora da possibilidade do exercício é não incidência. Se esta impossibilidade se der em razão de enunciados prescritivos que mantêm entre si relação de generalidade e especialidade, então a não incidência será constitucionalmente qualificada, ou seja, em decorrência de norma imunizante. Se, por outro lado, o exercício é possível, mas não ocorre, também há não incidência pura e simples. Não incide o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF) porque não foi exercida a competência pelo agente. Se o exercício é realizado, deve-se observar se o foi positiva ou negativamente: se houver estipulação negativa, tem-se a não incidência em razão de norma isentiva.

Portanto, o não incidir de uma norma pode se dar por previsão legal ou constitucional ou por omissão. O primeiro caso é o da isenção; o segundo, o da imunidade; o terceiro, o da não incidência pura e simples, que pode ser observado tanto na lei como na Carta da República. Se a norma de tributação deve encontrar fundamento em uma norma de competência que autorize o agente a produzi-la, então, se não houver competência, seja ela expressa (imunidade) ou implícita (pura e simples), ela não deve incidir. Se incidir nos casos não autorizados pela Constituição, há um ilícito que viciou a produção da norma de tributação. Se incidir nos casos não autorizados por lei, sejam expressos (isenção) ou implícitos (pura e simples), há um ilícito que vicia a norma individual e concreta em razão de

erro interpretativo da norma de tributação que também deve ser corrigido. A situação pode ser assim estruturada:



Observe-se que neste quadro não há incidências. Há apenas a indicação de normas que podem incidir. Incide a norma de competência tributária impositiva quando exercida pelo seu titular ao produzir os enunciados prescritivos da norma de tributação. Incide a norma de tributação quando se verificam e são relatados os eventos jurídicos – previsão decorrente da parte escura do quatro – em enunciados prescritivos que instauram a obrigação tributária.

Não servem, contudo, os conceitos de incidência e seu contraditório, a não incidência, para os fins de definição dos institutos jurídicos. Em primeiro lugar, porque incidência é termo relacional: incide a norma N' sobre a norma N''. Falar da não incidência é, tão-somente, afirmar que o evento E' não encontra correspondência na norma N', nada acrescentando quanto às demais normas. A incidência deve ser realizada toda vez que se reconhecer no mundo social a ocorrência de sua previsão hipotética. Incidir implica a tradução do evento para o mundo jurídico ao qual se imputam as consequências constantes no direito positivo. Sem a incidência não há eficácia jurídica, pois o fato não é jurídico, não encontra a porta aberta do suposto normativo na norma N' e permanece, nesta relação, como mero evento, fora do mundo jurídico. Em segundo lugar, porque a relação entre dois termos a ser posta em decorrência do incidir e do não incidir é muito ambígua: uma norma N' pode não incidir pela não verificação de seus eventos previstos – mera incoerência –, bem como pela

impossibilidade de constituição de provas (ineficácia técnica semântica), o que também leva ao não relato do evento.

Quando se fala que imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada tem-se em mente a impossibilidade de haver tributo instituído sobre determinadas pessoas, coisas ou situações, isto é, a norma de tributação não pode ser incidida em tais condições. Porém, a imunidade, em si, não é uma “não-incidência”, porque apenas normas em sentido estrito incidem. A imunidade, enquanto delimitadora da norma de competência tributária impositiva, tão somente estabelece condições para o exercício da competência tributária. Se não há como descrever determinado evento na hipótese de incidência da norma de tributação, esta jamais poderá incidir. Neste sentido, a imunidade determina uma impossibilidade de incidência da norma de tributação, não que a imunidade seja uma não-incidência. Porém, nada prescreve sobre a incidência de outras normas jurídicas em tais condições.

A isenção tributária, em sentido semelhante à imunidade, também é uma norma jurídica em sentido amplo que conforma uma norma em sentido estrito, isto é, o antecedente da norma jurídica de tributação, e determina pessoas, coisas ou situações que não são tributadas. Poderiam sê-lo, mas não o foram. Não obstante haja competência tributária impositiva, esta foi exercida negativamente no sentido de não tributar determinados eventos que, conseqüentemente, não sofrem incidência da norma de tributação, apesar de poderem sofrer a incidência de outras normas. Neste sentido, a isenção tributária também não é, em si, uma não-incidência, apenas delimita a incidência da norma de tributação e, por não poder estar contida na Constituição Federal, senão conformaria a competência tributária, então é uma qualificação legal. Isto posto, não se nega a afirmativa de José Souto Maior Borges, apenas não se a toma como definição da isenção tributária, e sim como um dos efeitos desta.

Conseqüentemente, não se pode concordar nesta dissertação com uma assertiva de Sacha Calmon Navarro Coêlho segundo a qual a hipótese tributária seria composta pelos eventos tributáveis menos os eventos imunes e isentos.³⁶⁸ Os eventos tributáveis são aqueles passíveis de previsão na norma jurídica de tributação, ou seja, aqueles autorizados e previstos na Constituição da República. Os eventos imunes, portanto, não podem estar contidos nas

³⁶⁸ O professor da UFMG lança a seguinte fórmula: “ $H = A - (B + C)$ ”, na qual: H = Hipótese de incidência; A = Fatos tributáveis, B = Fatos imunes; C = Fatos isentos. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 211-212). O uso do termo “fato” é, neste trecho, sinônimo da que fazemos de “evento” e, por isso, realizamos a tradução no corpo deste trabalho dissertativo para facilitar a fluência e o rigor da linguagem.

normas de tributação e, ao contrário, são eventos não tributáveis. Já os eventos isentos, por sua vez, são eventos não tributados, não obstante tributáveis. Assim, poder-se-ia dizer que os eventos tributáveis são aqueles previstos na norma de competência tributária impositiva, enquanto que os eventos tributados são aqueles previstos na norma de tributação e, portanto, os eventos isentos são aqueles previstos na norma de competência tributária impositiva e não contidos na norma de tributação.

Enfim, a isenção e a imunidade são normas que não incidem. Servem para separar os eventos jurídicos – traduzíveis em linguagem jurídica – dos eventos não jurídicos – não passíveis de tradução para o sistema do direito positivo. Em razão da imunidade tem-se a previsão de pessoas, coisas ou situações *intributáveis*, inexistindo competência tributária. Em consequência das normas isentivas tem-se a previsão de pessoas, coisas ou situações não tributadas, não havendo exercício positivo da competência tributária impositiva.

4.5 Não sujeição, exclusão e isenção tributárias

No capítulo dois já foi observado que o conceito de exclusão tributária ou não sujeição é bastante presente na doutrina estrangeira e autores de respeito como Sainz de Bujanda e Salvatore La Rosa utilizam-se amplamente deles para tecerem suas teorias sobre a isenção tributária. No Brasil, pode-se citar a obra de João Augusto Filho que muito se fundamentou nesta distinção.

A exclusão tributária é algo completamente diverso da exclusão do crédito tributário. Este efeito atribuído à isenção e à anistia tributárias pelo CTN é uma decorrência da teoria de Rubens Gomes de Souza que, todavia, não foi expressamente adotada pelo ordenamento, em razão de não ter sido aprovada a redação do art. 141 do anteprojeto do CTN que definia a isenção como “dispensa legal do pagamento”. Viu-se também que não é aceitável tratar da exclusão do crédito na isenção tributária, uma vez que este sequer chega a se constituir por não incidir a norma jurídica de tributação.

Sainz de Bujanda dispensa algumas páginas de seu livro para tratar do assunto e busca elaborar uma rigorosa distinção entre não sujeição e isenção tributária. Para o professor espanhol, a não sujeição pode ser expressa ou implícita. Dentro do esquema normativo do

tributo seria possível reconhecer eventos sujeitos³⁶⁹ e pessoas sujeitas, ao passo que, por eliminação, estariam inseridos na não sujeição as pessoas e os eventos que não são configurados como “imponíveis” pelo ordenamento³⁷⁰. A não sujeição aí é implícita. Há, contudo, situações em que, em razão da vaguidade das palavras, regula-se positivamente a não-sujeição para, de forma expressa, indicar fatos ou pessoas que não estão sujeitas à tributação. Se as normas positivas de não sujeição não existissem, o resultado jurídico haveria de ser o mesmo, qual seja a inexistência da obrigação tributária pelos supostos que norma de sujeição não contempla³⁷¹. Seriam apenas preceitos didáticos, declaratórios e não constitutivos. Em suas palavras:

O argumento essencial que se aduz consiste em que certas situações, sem estar logicamente compreendidas nos pressupostos de fato previstos na norma, podem, não obstante, dar origem, por diversas razões, à crença de que estão. A confusão pode surgir, umas vezes, de certa similitude objetiva com o fato imponible; outras, de certa propensão subjetiva a provocar a assimilação. A zona de perigo – vaga a expressão – se estreita, então, com normas que explicitamente declaram a não sujeição ao tributo dos fatos ou pessoas que se encontrem compreendidas nela.³⁷²

Já à isenção, nada do que foi dito poderia ser aplicado, porque esta prevê eventos ou pessoas que, dada a prescrição geral e normal do tributo, estariam sujeitos a ele. Para afastar da tributação tais previsões de pessoas ou eventos seria necessário declarar expressamente, eximi-los, isentá-los. Os efeitos alcançados mediante a isenção jamais seriam alcançados de outra forma. Não seria possível da mera interpretação da norma de tributação chegar ao mesmo resultado daquele atingido com a norma isentiva: “A isenção não constitui, portanto, como a não sujeição, um mecanismo lógico inevitável para estreitar a esfera de imposição,

³⁶⁹ No original consta “fato sujeito”, mas há de se reconhecer que o autor se referia ao que nesta dissertação foi definido como evento jurídico tributário. Preferiu-se, novamente, realizar a tradução das teorias no corpo do texto para facilitar a leitura.

³⁷⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 428.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 430.

³⁷² *Ibid.*, p. 429. No original: “El argumento esencial que se aduce consiste en que ciertas situaciones, sin estar lógicamente comprendidas en los presupuestos de hecho previstos en la norma, pueden, no obstante, dar origen, por diversas razones, a la creencia de que sí lo están. La confusión puede surgir, unas veces, de cierta similitud objetiva con el hecho imponible; otras, de cierta propensión subjetiva a provocar la asimilación. La zona de peligro – valga la expresión – se acota, entonces, con normas que explícitamente declaran la no sujeción al tributo de los hechos o personas que se encuentren comprendidas en ellas.”

senão um instituto endereçado a retificar essa esfera para casos determinados.”³⁷³. E que nada teria de didático ou declaratório, mas constitutivo de direitos e obrigações.

Essa teoria encontrou seguidores no Brasil. Hugo de Brito Machado, por exemplo, ressalva que nem toda não-incidência legalmente qualificada implica em isenção, pois há casos em que a lei expressamente determina a não-incidência em razão de dúvida quanto ao sentido da redação dada e da qual se constrói a norma de tributação: trata a não sujeição como hipótese de não-incidência pura e simples.³⁷⁴

A tratar a “não sujeição” como “exclusão fiscal”, Salvatore La Rosa afirma que uma precisa identificação do caráter da exclusão fiscal apenas pode ser atingida mediante o aprofundamento do estudo do pressuposto da obrigação tributária no quadro geral da teoria do fato jurídico. A exclusão fiscal seria, então, o elemento negativo da *fattispecie* tributaria³⁷⁵, ao contrário da isenção, que configuraria a tutela jurídica do interesse do contribuinte³⁷⁶, definição também observada no capítulo dois.

Ademais, o mestre italiano apresenta uma conclusão de extrema relevância ao comparar a exclusão com a isenção tributária: “Deve-se concluir que a situação jurídica de quem frui de uma isenção fiscal não é diferente de qualquer um que não se sujeita à obrigação tributária, não sendo possível qualifica-la senão em termos de não-existência da própria obrigação.”³⁷⁷. Isto porque a distinção não seria fundada no conteúdo da norma, mas da categoria jurídica, de dois significados que a não-tributação, abstratamente considerada, pode assumir:

Se trata, em outras palavras, se pode conceber-se uma distinção entre fato (excluso) de tudo irrelevante para a norma jurídica e fato (isento) em que o ordenamento relaciona apenas o fracasso de verificar certo efeito jurídico; ou, mais precisamente,

³⁷³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 431. No original: “La exención no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico ineludible para acotar la esfera de imposición, sino un instituto endereçado a *rectificar* esa esfera para casos determinados”.

³⁷⁴ “Existem, todavia, situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espandendo as dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não incidência juridicamente qualificada [sic]. A lei, nestes casos, exerce função simplesmente didática, preventiva de litígio. A rigor, mesmo sem a norma que afirma a não incidência, ela estaria configurada.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-Incidência, Imunidade e Isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 18, 1997, p. 27).

³⁷⁵ LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esezioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968, p. 149.

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 139.

³⁷⁷ *Ibid.*, p. 131. No original: “Deve quindi concludersi che la situazione giuridica di chi fruisce di un’esonazione fiscale non è diversa da quella in cui si trova chiunque non sia soggetto all’obbligazione tributaria, non potendosi qualificare altrimenti che in termini di inesistenza dell’obbligazione medesima.”.

se se pode verificar um disciplinamento jurídico que não implique nenhuma eficácia potencial do fato.³⁷⁸

No mesmo sentido, João Augusto Filho afirma que as exclusões são meras delimitações negativas do suposto das normas tributárias e expressamente põem fora certos fatos da aplicação do tributo, bem como que “Outra característica da exclusão é a de contribuir para eliminar a complexidade excessiva de certas hipóteses de incidência tributária.”³⁷⁹.

Percebe-se, pois, que os conceitos de exclusão tributária e não sujeição costumeiramente têm o mesmo sentido, apresentam o mesmo objeto de referência – conformação da hipótese da norma de tributação – e podem ser tratados como termos “sinônimos”. A diferença na doutrina consiste na definição apresentada à isenção, o que não ocorre com a teoria abordada neste trabalho dissertativo, porque se definiu aqui a isenção também como a delimitação da hipótese tributária. Esta é, inclusive, a posição de José Souto Maior Borges que reconhece a sinonímia entre exclusão e isenção tributárias³⁸⁰. Contudo, o professor pernambucano trata a não sujeição como uma isenção imprópria, a se caracterizar como mera técnica legislativa que delimita a incidência da norma de tributação e coincide com a não-incidência pura e simples.³⁸¹

Não se consegue perceber nesta dissertação, no entanto, a não-incidência pura e simples expressa, no mesmo sentido de “não sujeição”, isto é, de conformação da hipótese tributária. Afirmar que o legislador, para evitar interpretações equivocadas em razão da ambiguidade e vagueza das palavras, venha delimitar “melhor” a hipótese de incidência sem que seja mediante a isenção é sustentar a possibilidade de leis interpretativas, sem conteúdo

³⁷⁸ LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968, p. 135. No original: “Si tratta, in altri termini, di vedere se possa concepirsi una distinzione tra fatti (esclusi) del tutto irrilevanti per le norme tributarie, e fatti (esenti) ai quali l’ordinamento ricollega solo il mancato verificarsi di un certo effetto giuridico; o, più precisamente ancora, di accertare se possa configurarsi una disciplina giuridica che non implichi neanche una potenziale efficacia dei fatti.”

³⁷⁹ AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 108.

³⁸⁰ “A exclusão do tributo não reveste então autonomia conceitual diante da isenção. As disposições sobre exclusão do tributo não passam ao fundo de técnicas formais de demarcação do campo material coberto pelas normas obrigacionais tributárias e conseqüentemente equiparam-se no substancial às isenções. À pulverização de nomenclatura não corresponde diversificação de regime jurídico.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 232).

³⁸¹ “A isenção é imprópria ou impropriamente dita quando a lei que ‘isenta’ apenas descreve e circunscreve o fato gerador, delimitando o âmbito de incidência da regra jurídica tributária, de modo a mantê-la dentro dos limites da competência do poder tributante. Mero expediente de técnica legislativa, nesse caso a lei não isenta, porque está configurada hipótese de não incidência pura e simples. Esta, como ensina Amílcar de Araújo Falcão, decorre da circunstância de não se verificarem os pressupostos materiais ou indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador: o fato gerador não existe, não ocorre ou não chega a integrar-se.” (ibid., p. 208).

prescritivo, mas meramente declaratório. As leis são prescritivas e, neste contexto, sempre alteram o ordenamento jurídico. Reduzir o âmbito semântico, precisar o sentido de uma palavra é modificar o ordenamento jurídico e não interpretar.

A única possibilidade que consta é o caso do legislador repetir os enunciados das normas imunizantes em veículos introdutores infraconstitucionais, a exemplo do que ocorre com o art. 9º do CTN, principalmente o inciso IV, alínea “c”³⁸², acrescentado pela LC n. 104/2001 que repete o art. 150, VI, c, da CF. Neste caso, efetivamente há uma atitude “didática” do legislador. Não há competência tributária para a instituição de tributo sobre as previsões do referido dispositivo legal, o que o torna juridicamente desnecessário: a situação não era diferente antes de sua introdução no ordenamento. Não obstante, permanece prescritivo. Um dia viesse a ser revogada a expressão constitucional, então a “não incidência pura e simples” tornar-se-ia isenção tributária. E o que é? Apenas uma repetição do dispositivo constitucional, enfatizando sua força prescritiva, mas não passa, contudo, a conformar a hipótese da norma de tributação, porque já conformada a norma de competência. Situação semelhante se dá com o art. 6º, IV, da Lei 7.713/1988 que prescreve a isenção do imposto sobre a renda dos rendimentos percebidos em razão das “indenizações por acidente de trabalho”. Ora, indenização não compõe o conceito pressuposto constitucional do termo “renda” por não ser um acréscimo patrimonial líquido, não é riqueza, mas reparação que busca manter o *status quo ante* ao evento que deu causa à indenização. O estar expresso facilita a construção das normas jurídicas pelos juristas e pelos não juristas, pelos cidadãos, mas não há conformação da hipótese tributária, novamente porque não há competência tributária para a tributação (pelo imposto sobre a renda) da indenização decorrente de acidente de trabalho. Portanto, a não incidência não se dá por delimitação do legislador infraconstitucional, mas por previsão do Constituinte.

Já a exclusão tributária, como bem sustenta José Souto Maior Borges, é a própria isenção tributária. É-o no sentido de isenção tributária construído nesta dissertação e não naqueles expostos por Salvatore La Rosa (tutela do interesse do contribuinte) e João Augusto Filho (fato impeditivo), conforme argumentado no decorrer deste capítulo e de seu antecedente, o que explica a não diferenciação entre estas figuras neste estudo.

³⁸² Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - cobrar imposto sobre: c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.

4.6 Remissão, anistia e subvenção

Enfim, já se estabeleceu os contornos da isenção tributária a ponto de tornar possível distingui-la de três outras figuras jurídicas muito importantes no direito tributário brasileiro e que não devem ser confundidas por tratarem de situações muito diferentes.

De início, lembre-se que o sub-ramo didaticamente construído do direito tributário é composto por várias normas jurídicas em sentido estrito. A mais importante delas, entorno da qual todas as demais funcionam, é a norma jurídica de tributação, que prevê as características que a ocorrência no mundo social deve possuir para disparar seu relato e a obrigação tributária, cujas notas constam em seu consequente a indicar uma relação entre dois sujeitos no qual um tem o direito subjetivo (crédito) de exigir do outro um dever jurídico (débito) de pagar uma quantia certa em dinheiro.

A isenção tributária, discorreu-se até aqui, influencia na construção do antecedente desta norma jurídica de tributação ao determinar certas pessoas, coisas ou situações que não disparam a incidência da norma de tributação, funcionando como um elemento negativo do tipo tributário.

A remissão, ao contrário, apenas ocorre em situações não isentas e somente após a incidência da norma jurídica de tributação. Serve para dispensar o sujeito passivo do cumprimento da obrigação tributária. Em outras palavras, a remissão é uma segunda norma jurídica em sentido estrito que tem em seu pressuposto parte do consequente da norma de tributação e serve para extinguir tal relação jurídica tributária ao extinguir o crédito tributário (art. 156, IV, CTN).

Saliente-se que é possível identificar duas espécies de normas de remissão: a norma geral e abstrata a prever quais tipos de obrigações tributárias (hipótese) podem ser extintas (consequente) e a norma individual e concreta editada mediante despacho da autoridade administrativa, conforme previsão do art. 172 do CTN, que identifica, no caso concreto, a obrigação tributária e prescreve o perdão da dívida, extinguindo-a.

Situação mais complexa ocorre quando há norma geral e abstrata a prever remissão e, concomitantemente, há eventos jurídicos tributários ainda não vertidos em linguagem competente e, portanto, não há obrigação tributária constituída. Neste caso, pode parecer que a remissão se confundiria com isenção tributária. Porém não é o que ocorre. Para que a norma individual e concreta decorrente do despacho da autoridade administrativa seja veiculada no

sistema, sem a qual não há efetiva remissão – não há incidência –, deve o particular, quando lhe couber, ou a própria administração, de ofício, realizar a incidência da norma de tributação para, só então, realizar a remissão.

Observe-se que, tendo o particular deixado de realizar a incidência quando fosse de sua competência (lançamento “por homologação”), deve a administração lançar de ofício, inclusive impondo as penalidade cabíveis, porque a remissão tributária não alcança as obrigações pecuniárias decorrentes de ilícitos tributários.

Para que se afaste a cobrança dos valores decorrentes desses fatos ilícitos deve haver outra norma jurídica em sentido estrito, conhecida como anistia, que também é passível de ser encontrada em duas formas: geral e abstrata ou individual e concreta. A anistia atua na norma sancionatória tributária (sanção no sentido de penalidade e não de norma secundária) como a norma de remissão atua na norma de tributação.

O descumprimento das obrigações tributárias, assim como dos deveres instrumentais ou formais, podem, se previsto em lei, implicar sanções tributárias. A sanção é uma relação que também se dá entre dois sujeitos em que um tem o direito subjetivo de exigir do outro, que cometeu o ilícito tributário, o dever de realizar o pagamento de uma quantia em dinheiro. A anistia extingue esta relação decorrente do fato ilícito ao passo que a remissão extingue a relação decorrente do fato lícito da obrigação tributária.

A isenção tributária, conseqüentemente, não se confunde com estas duas outras figuras porque não autoriza a constituição de uma relação jurídica; mantém ocorrências fora do mundo jurídico. A remissão e a isenção voltam-se a outra norma jurídica para lhe extinguir o vínculo que foi estabelecido em seu conseqüente: a primeira, da obrigação tributária; a segunda, da sanção tributária. O que não se vê na norma de isenção como delimitadora da hipótese tributária.³⁸³

Já a subvenção é, segundo definição de Regis Fernandes de Oliveira, o “auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a

³⁸³ “Importa mencionar ainda que, remetendo, o sujeito ativo da obrigação tributária estará dispensando o pagamento do tributo devido, enquanto, pela anistia, dar-se-á o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. As duas figuras são parecidas, mas estão subordinadas a dois regimes jurídicos bem distintos; a remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional-tributária, ao passo que a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 232).

desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”³⁸⁴. É figura de direito financeiro que consiste na ação de dar do ente político para alguma entidade, enquanto no direito tributário, ao contrário, trata-se de obrigações dos particulares para com os entes políticos.

Há ainda quem veja as subvenções, do ponto de vista financeiro, como qualquer medida de incentivo do ente político em favor de pessoas privadas, o que pode levar à consideração de isenções tributárias como espécies de subvenções.³⁸⁵ Todavia, este entendimento não se coaduna com o ordenamento positivo brasileiro, em especial com as disposições do art. 2º, §3º, da Lei 4.320/64³⁸⁶ que exige uma transferência destinada a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Juridicamente, normas de subvenção não se confundem com as normas isentivas: se em razão daquelas ocorre uma transferência do ente público para a pessoa beneficiada com determinado objetivo (cobrir despesas de custeio), nestas deixa-se de haver uma previsão de situação fática que imponha a transferência de pecúnia do beneficiado para o ente público.

³⁸⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 380.

³⁸⁵ “Do ponto de vista financeiro, as normas tributárias indutoras podem ter efeito seja de um pagamento a fundo perdido, seja de uma concessão de créditos sem juros. Enquanto a primeira hipótese se concretiza no exemplo da isenção, a última aparece em casos de deferimentos (inclusive na antecipação das despesas, como se dá na depreciação acelerada). Neste sentido, parece acertado entender que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção, sujeitando-se, então ao regime imposto à última. Juridicamente, entretanto, deve-se ressaltar que o conceito de subvenções pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que incoorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários recairiam naquela categoria. Entretanto, como argumenta Bayer, não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia por parte do Estado.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 57).

³⁸⁶ Art. 12. § 3º: Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

5 ALGUMAS NOTAS SOBRE A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

No capítulo antecedente foi definida e analisada a isenção tributária: norma em sentido amplo que serve para construir, ao delimitá-lo direta ou indiretamente, o antecedente da norma jurídica de tributação sendo desta dependente. No entanto, a relevância da isenção tributária no sistema de direito positivo brasileiro vai além.

Neste momento, propõe-se tratar, ainda que brevemente, de alguns pontos correlatos da isenção tributária. Tem-se por objetivo tecer comentários sobre seus limites constitucionais ao observar alguns princípios que regem a enunciação das normas isentivas, bem como a análise de algumas disposições específicas do CTN, principalmente no que concerne à sua interpretação.

Ao final, criticar-se-ão algumas de suas classificações mais comuns, propondo-se alguns critérios relevantes que distinguem suas várias formas de ser positivada. Ademais, serão observadas as formas com que a norma de isenção pode ser revogada, inclusive se há alguma repercussão com o princípio da anterioridade. O que exige outra consideração, de forma a novamente precisar o discurso: outra ambiguidade que o termo “isenção” pode apresentar neste mesmo contexto jurídico de delimitação da hipótese jurídica quando há a exigência de deveres instrumentais ou despacho da autoridade administrativa.

5.1 Princípios constitucionais relevantes

A competência tributária impositiva é uma faculdade³⁸⁷ atribuída aos entes políticos pelo Poder Constituinte para que instituem tributos sobre determinadas pessoas, coisas ou situações. Por faculdade, entende-se a conduta bimodalizada por duas permissões deônticas: permitido fazê-la e permitido não fazê-la (Pp.P-p). Porém, não se pode confundir a faculdade para o exercício da competência tributária impositiva com a arbitrariedade no exercício desta competência.

Por arbitrariedade tem-se o agredir o ordenamento jurídico, é um agir ilicitamente (norma primária) que pede a correção por meios judiciais (norma secundária) mediante ações

³⁸⁷ A obrigatoriedade do exercício da competência tributária impositiva em relação ao ICMS e os convênios do CONFAZ, por fugir sobremaneira do objeto desta dissertação, não será aqui tratada.

processuais competentes³⁸⁸. No caso do exercício arbitrário da competência tributária, seja por ato do Poder Legislativo ou mesmo por atos do Poder Executivo, como medidas provisórias e decretos, pois possuem caráter de generalidade, tem-se a possibilidade de ingressar com ação direta de inconstitucionalidade, por exemplo, e cindir a vigência do ato normativo.

Ao passo que a faculdade se fundamenta na escolha de uma opção dentre várias autorizadas pelo ordenamento jurídico, a arbitrariedade é a decisão tomada fora desses limites. Tais limites, quando se trata da isenção tributária, são impostos pela Constituição Federal de 1988. E, em consonância com as demais figuras do direito tributário, a Carta da República regeu de forma cautelosa esta faculdade jurídica.

A definição de direito positivo como conjunto de normas jurídicas apenas admite, como consequência lógica, que os princípios também sejam normas ou, ao contrário, não sejam jurídicos. E não é diferente. Princípios constitucionais são grandes vetores axiológicos, enquanto valores³⁸⁹, ou limites objetivos *juridicizados* pelo Constituinte e devem, pois, ser efetivados, impostos e obedecidos por todos os participantes do direito. O direito, pode-se dizer, é fato, valor e norma³⁹⁰. Porém, tanto o fato quanto o valor estão normatizados, isto é, compõem normas. O fato é antecedente de uma norma, o relato de um evento que conste na posição sintática de antecedente, é proposição prescritiva denotativa. O fato social ou histórico não é jurídico, não serve como objeto de análise da Dogmática. O valor, por sua vez, aparece tanto no ato do ser humano, agente competente, quando realiza a incidência das normas na aplicação do direito, como é também fundamento de validade para a enunciação normativa, ou mesmo pode ser uma norma jurídica em sentido estrito. O valor como justeza,

³⁸⁸ Celso Antonio Bandeira de Melo expõe com precisão a diferença ao tratar dos atos do administrador em relação às competências concedidas pela lei. Ao traduzir administrador por legislador e lei por Constituição Federal, o argumento se aplica *ipsis litteris*: “Em suma, discricionariedade é liberdade *dentro da lei*, nos limites da norma legal, e *pode ser definida como*: ‘A margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal’. Não se confundem discricionariedade e arbitrariedade. Ao agir *arbitrariamente* o agente estará agredindo a ordem jurídica, pois terá se comportado fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente. Ao agir *discricionariamente* o agente estará, quando a lei lhe outorga tal faculdade (que é simultaneamente um dever), *cumprindo* a determinação normativa de ajuizar sobre o melhor meio de dar satisfação ao interesse público por força da indeterminação legal quanto ao comportamento adequado à satisfação do interesse público no caso concreto.” (*Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 414).

³⁸⁹ Valor é preferência em relação a alguma coisa ou a “não-indiferença de um sujeito em relação a determinado objeto”; é intrínseco ao ser cognoscente e não ao objeto, inobstante este já ser construído impregnado pelas preferências do sujeito. O valor, pois, é pressuposto na construção do objeto. (Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 247).

³⁹⁰ Cf. Teoria Tridimensional do Direito em: REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 509.

além do explícita ou implicitamente positivado, também não é relevante para o mundo do direito.

A partir da premissa de que a norma é a proposição construída no intelecto do intérprete a partir dos enunciados prescritivos e que direito é o conjunto de normas jurídicas, apenas fala-se de valores, no direito, se forem necessariamente normas³⁹¹. Em outras palavras, os princípios da segurança jurídica, da justiça, da liberdade, da igualdade, da capacidade contributiva ingressaram no ordenamento jurídico mediante agente competente e procedimento adequado. Da mesma forma, uma decisão jurídica impõe valores, banhada pelas escolhas do próprio julgador, assim como nos casos de celebração de contratos, porque, repisa-se, agentes competentes mediante procedimentos adequados. O direito positivo, como tinta no papel, é dado bruto e desconhecido; o plano da literalidade é meramente epistemológico: o contato do exegeta com este texto (no sentido mais estrito possível), por mais breve que seja, já o leva ao plano do conteúdo (S₂) e constroem-se as norma em acepção ampla, mesmo que precárias, já imbuídas de preferências (valores) que servirão de instrumentos para a construção das normas jurídicas em sentido estrito (S₃) e, posteriormente, do sistema jurídico ao pô-las em relação de coordenação e subordinação (S₄).

Não há, portanto, direito positivo sem valor. E esses valores, decorrente de decisões do Constituinte, dos legisladores, dos julgadores (Judiciário), dos administradores e dos particulares, restam enunciados, deixam suas marcas passíveis de interpretação. Quando as normas carregam consigo grande carga axiológica a ponto de direcionar todo o sistema, denominam-se-nas princípios. Situação pela qual podem e devem ser reconstruídas pelos demais participantes do direito, principalmente quando do exercício de competências. No direito tributário, o mesmo ocorre quando do exercício da competência tributária, em especial a impositiva no caso das isenções.

Na construção do sistema, então, têm-se a utilização do termo “princípio” no sentido de valores e de limites objetivos, que podem ou não estar de acordo com a estrutura da norma em sentido estrito. Assim explica Paulo de Barros Carvalho:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes

³⁹¹ “Os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vector semântico axiologicamente determinado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 269).

critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: *a)* como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; *b)* como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; *c)* como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e *d)* como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.³⁹²

Os princípios enquanto valores guiam o próprio direito em sua positivação e garantem a unidade do sistema. São marcados pela subjetividade, pois não permitem ao intérprete critérios objetivos para observar sua violação ou seu cumprimento. Representam os axiomas inerentes às mais variadas normas jurídicas e, muitas vezes, não estão positivados explicitamente, como os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito etc. São os “sobreprincípios”.

Já princípios no sentido de limites objetivos são aqueles que têm por função garantir princípios valores mediante o estabelecimento de importantes critérios objetivos; não existem por si só, mas para garantir a realização de outros princípios. Em soma, é possível saber objetivamente quando um princípio limite objetivo foi violado.

Analise-se, pois, três importantes princípios que regem a isenção tributária.

5.1.1 Princípio da estrita legalidade

O princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, I, da Carta da República enuncia que todo tributo, para ser exigido – leia-se: instituído – ou majorado, deve ser previsto em lei. Enfatiza, portanto, outro princípio, mais geral, o da legalidade, conforme art. 5º, II, da CF, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Repete-o e garante sua aplicação aos tributos. Ninguém poderia ser obrigado, sem ferir o princípio da legalidade, na ausência de lei que previsse tal prescritividade. Porém, permanece o princípio da estrita legalidade com teor de prescritividade próprio e reduz o campo de interpretação no sistema constitucional tributário brasileiro para diminuir a possibilidade de exceções e o possível desvirtuamento pelos participantes. O caráter didático, pois, não deixa de ser deôntico.

³⁹² também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vector semântico axiologicamente determinado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159).

Neste sentido, em face do princípio limite objetivo da legalidade estrita, deve-se construir a norma de tributação, mediante o processo gerador de sentido que preenche de conteúdo semântico os critérios da regra-matriz de incidência tributária, a partir de enunciados prescritivos inscritos em lei. O agente competente para instituir ou majorar tributos, pois, é o Poder Legislativo. O princípio da legalidade exige que tanto a previsão normativa que deve disparar a incidência quanto a previsão da obrigação tributária estejam minimamente previstos em documentos legais primários³⁹³.

Por outro lado, sabe-se também que foi atribuída, pelo art. 153, §1º, da CR³⁹⁴, ao Poder Legislativo da União Federal a competência tributária para delegar ao Poder Executivo algumas competências, principalmente no que concerne às alíquotas de impostos com maior caráter extrafiscal³⁹⁵ ao pedirem mais celeridade em sua instituição, majoração, redução e, em alguns casos, até mesmo extinção. Esta característica, contudo, não retira o caráter de legalidade na construção semântica de *todos* os critérios da regra-matriz de incidência tributária. A um, porque a competência a ser delegada mediante *lei* ao Poder Executivo já deve estabelecer *condições e limites*: a delegação plena não é aceitável. A dois, por se tratar de previsão constitucional a autorizar a hipótese dentro de uma coerência sistemática.

Não se pretende dizer que os decretos, as instruções normativas, as circulares, todos esses diplomas jurídicos prescritivos não servem para a construção da norma de tributação. O princípio da legalidade estrita não determina que *apenas* enunciados prescritivos em documentos legais primários possam servir para a interpretação do direito tributário. Ao contrário, servem todos. Porém, cada um na medida da licitude do exercício da competência tributária prevista na CF. A exemplo do que ocorre com os decretos municipais – instrumento secundário – com fins a realizar a atualização monetária das bases de cálculo no IPTU nos termos do art. 92, §2º, do CTN, por não constituir *majoração* do tributo. Situação diferente do

³⁹³ Por documentos legais primários (lei em sentido amplo) têm-se CF, emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decreto legislativo e resoluções do Congresso Nacional ou do Senado Federal. Por documentos legais secundários têm-se decretos regulamentares, instruções ministeriais, circulares, portarias, ordens de serviço entre outros. (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 57 e seguintes)

³⁹⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”. A referência realizada aos impostos pelos incisos indica, respectivamente, II, IE, IPI e IOF.

³⁹⁵ A classificação dos tributos mediante os critérios fiscalidade, extrafiscalidade ou parafiscalidade será criticada no próximo tópico.

que se dá com a alteração da base de cálculo, que apenas pode ser realizada mediante lei, o que é amplamente reconhecido tanto pelo STF³⁹⁶ quanto pelo STJ³⁹⁷.

Não podem, no entanto, os decretos, as instruções normativas, as circulares, irem de encontro aos enunciados prescritivos veiculados em lei: haveria antinomia solucionável pelo método revogatório mediante o critério da hierarquia. Trata-se da reserva “absoluta” de lei, conforme leciona Alberto Xavier, porque “não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando integralmente o seu conteúdo.”³⁹⁸. Também não pode, pois, a lei deixar de regular suficientemente os seis critérios da regra matriz de incidência tributária.

Esse princípio rege a tributação e, conseqüentemente, também rege a isenção tributária, pois fundamento, como elemento negativo, da construção da norma que prevê o tributo. É, inclusive, a dicção do art. 97, VI, do CTN³⁹⁹. Para José Souto Maior Borges, “O subprincípio constitucional da legalidade da isenção é implícito, decorrente de princípio expresso que o contém – o princípio da legalidade da tributação”.⁴⁰⁰

Isso posto, a isenção tributária segue a mesma sorte prescrita para a instituição do tributo: obedece também ao princípio da legalidade na forma estipulada na CR/88. Pode-se dizer, contudo, que é expresso, pois consta na dicção do art. 150, §6º, da Carta Magna⁴⁰¹ ao exigir “lei específica” para a instituição de isenções tributárias, além de redução de base de

³⁹⁶ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I. - É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II. - Agravo não provido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 420.015/MS*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 22 nov. 2005. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 16 dez. 2005, p. 00098, EMENT v. 02218-06, p. 01060 RNDJ, v. 6, n. 75, 2006, p. 58-59). No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 534.150/PR*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 29 abr. 2010. Publicação: DJe-076 30 abr. 2010, EMENT v. 02399-08, p. 01711, LEXSTF, v. 32, n. 377, 2010, p. 47-51; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 450.666/MG*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 25 maio 2004. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 18 jun. 2004, p. 00076, EMENT v. 02156-05 p. 00900.

³⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 160, 12 jun. 1996. “IPTU - Atualização - Índice Oficial de Correção Monetária. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.” Publicação: DJ 19 jun. 1996.

³⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

³⁹⁹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁴⁰⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38.

⁴⁰¹ § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão. À locução “lei específica” os STJ atribuiu o sentido de “lei sobre matéria tributária” e tem o objetivo de evitar o tratamento de isenções tributárias em leis esparsas e sem relação com o direito tributário.⁴⁰²

Se há exigência de lei complementar para a instituição de empréstimos compulsórios, então apenas mediante lei complementar é possível prescrever isenção tributária de empréstimos compulsórios para pessoas, coisas ou situações. Se a exigência é de lei ordinária para a instituição do imposto sobre a renda, então somente por lei ordinária pode-se conceder isenção do imposto sobre a renda. Se há lei a autorizar a modificação de alíquotas mediante decreto pelo Poder Executivo, no caso de II, IE, IPI e IOF, de modo que o espectro de alteração vá até zero ou seja “não-tributado” (isenção tributária), então mediante decreto pode ser concedida a instituição de hipóteses isentivas nestes impostos.

Trata-se da interpretação das normas de competências. Ao se observar o ordenamento, constroem-se as normas de competência tributária impositiva. Seu exercício produz os enunciados prescritivos que dão causa à construção da norma de tributação. A competência tributária impositiva é una. Há situações que apenas pode ser exercida mediante lei complementar, mediante lei ordinária ou mesmo mediante decreto. Vários são os enunciados prescritivos que compõem a norma de tributação. E sempre há a necessidade de conferir o fundamento de validade destes enunciados.

A norma de isenção, como exercício (elemento) negativo da hipótese tributária, deve se compatibilizar com o procedimento de introdução das demais normas de competência tributária impositiva. O contrário seria afirmar que a norma de isenção – especial – entraria em conflito com as demais normas de instituição do tributo – gerais –, em uma concomitante relação de hierarquia, em que estas seriam superiores àquelas. E, conseqüentemente, não haveria como solucionar o conflito pelo método da interpretação proposto no capítulo três, somente pelo revogatório mediante o critério hierárquico. A norma de isenção, assim, ou

⁴⁰² TRIBUTÁRIO. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI 9317/96. SIMPLES. ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA. [...]As isenções só podem ser concedidas mediante lei específica, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo (art. 150, § 6º, da Constituição da República). A interpretação extensiva da lei de isenção, para atingir tributos futuramente criados, não se coaduna com o sistema tributário brasileiro. O art. 3º, § 4º, da Lei 9.317/96 deve ser interpretado de forma sistemática com o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição e no art. 111 do CTN. As empresas optantes pelo SIMPLES são isentas apenas das contribuições que já haviam sido instituídas pela União na data da vigência da Lei 9.317/1996. 3. Recurso especial parcialmente provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.219.109/SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 24 maio 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe 31 maio 2011). No mesmo sentido, cf. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1132119/RS*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgamento: 27 mar. 2012. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 02 abr. 2012).

nunca teria vigência – se posterior – ou perderia sua vigência se anterior em razão de outro critério, o da anterioridade.

A exceção é possível, desde que fosse prevista uma determinação constitucional neste sentido. Mais uma vez vê-se que a isenção tributária é instituto jurídico positivo e não apenas de teoria geral do direito. Nada impediria que o Constituinte viesse a autorizar, por exemplo, concessão de isenções de imposto sobre a renda mediante decreto para fins de implementar o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. Porém, não há registros de que o tenha feito e, portanto, não há exceções: o regime de instituição da isenção é o mesmo do regime para a instituição do tributo. A isenção é instituto jurídico-positivo e como tal deve ser tratado.

5.1.2 Princípio da tipicidade tributária

A tipicidade tributária é o maior corolário do princípio da legalidade estrita. Viu-se no capítulo dois, pelo princípio da tipicidade existe a noção de que as notas constituídas para a hipótese e para o consequente da norma de tributação não podem ser de ampla ambiguidade ou insuficientes para delimitá-la de forma precisa⁴⁰³.

Alberto Xavier indica quatro princípios que decorrem do princípio da tipicidade. O princípio da seleção, pelo qual o legislador não pode se utilizar de cláusula geral para abranger todo o quadro de situações tributáveis, mas sim pelos tipos tributários. O princípio do *numerus clausus*, segundo o qual a seleção deve ser, necessariamente, taxativa, isto é, o evento tributável é um evento típico.⁴⁰⁴ O princípio do exclusivismo que exprime a suficiência – e não apenas a necessidade – da conformação das situações aos tipos legais tributários para a incidência. E, por fim, o princípio da determinação ou tipicidade fechada: os elementos do

⁴⁰³ “[...] o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como ‘regra-matriz de incidência’.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298).

⁴⁰⁴ Novamente aqui se realizou a tradução do termo “fato” pelo termo “evento” para facilitar a leitura.

tipo devem ser precisos e determinados a ponto de não ser possíveis que o órgão de aplicação introduza critérios subjetivos na aplicação.⁴⁰⁵

Já se teve a oportunidade de criticar alguns pontos desta visão da tipicidade no capítulo dois ao tratar do tipo, tipicidade e conceitos abertos e fechados no direito penal e tributário. Repise-se: não se pretende iniciar uma discussão sobre a diferença entre tipo propriamente dito, tipo em sentido impróprio ou conceitos determinados, porquanto se distancia sobremaneira do objeto de estudo da presente dissertação.

Parece suficiente salientar que o produto do exercício da competência tributária impositiva deve indicar de forma precisa, assim como se faz no direito penal, a previsão de eventos e de obrigações tributárias que disparam a incidência. Tendem, pois, ao que Misabel Derzi chama de “conceito determinado classificatório”. Isto porque, por mais que se busque a precisão, a maioria das palavras é ambígua e todas são vagas, características que tendem a aumentar e se aprofundar com tempo e o uso⁴⁰⁶. Deve ser, no entanto, perseguido o rigor na determinação dos termos que servem para a construção da norma jurídica de tributação, não obstante se reconhecer a impossibilidade de atingir a univocidade e clareza absolutas. Tenha-se em mente, por exemplo, o termo “renda” e seu conceito constitucionalmente pressuposto que já gerou e ainda gera muita confusão⁴⁰⁷: por mais que seja difícil argumentar que o imposto sobre a renda não é “tipificado”, é de se reconhecer que há muita vaguidade no termo “renda” que leva à discussão sobre o que é e o que não é tributável – o que é passível ou não de exercício da competência tributária impositiva pela União ao instituir o IR.

Neste sentido, a isenção tributária, como elemento negativo da hipótese tributária, deve também obedecer ao princípio da tipicidade. Deve ser prevista em lei de tal forma a prever a pessoa, a coisa ou a situação específica que leve da forma mais segura possível à não-incidência da norma de tributação em face da delimitação de algum dos seus critérios do antecedente. Pela norma de isenção, subtraem-se características que formam a tipicidade no evento tributário, ou seja, a previsão das notas que devem ser encontradas ou, no caso, não encontradas para que seja realizada a incidência da norma de tributação.

⁴⁰⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

⁴⁰⁶ “Deve-se recordar, em especial, que a maioria das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consistem num núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza; e que o significado preciso de uma palavra numa situação específica é sempre em função da unidade total ou entidade: a *expressão como tal*, o *contexto* e a *situação*.” (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007, p. 164).

⁴⁰⁷ Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

Em suma, a edição de lançamento tributário que relate evento isento fere a tipicidade tributária ao incidir sobre pessoa, coisa ou situação não prevista na norma de tributação⁴⁰⁸. É um ilícito no exercício da competência tributária administrativa, razão pela qual merece ser revisto de ofício pela Administração ou pelo Poder Judiciário, se provocado pelo particular, que a rigor não pode ser chamado de contribuinte, pois não é sujeito passivo de norma de tributação.

A isenção tributária, neste sentido, é também uma norma limitadora da competência tributária administrativa e do particular ao impedir a juridicização de acontecimentos por este, ou seja, da produção de norma, conformando a introdução de mais enunciados prescritivos no sistema. Isto porque, em razão dos enunciados isencionais, a matéria que autoriza a constituição da obrigação tributária é menor e não existem, pois, agentes competentes para realizar o lançamento tributário sobre a matéria especificamente tratada na isenção.

A consequência da produção equivocada de norma individual e concreta que constitua fato jurídico e a este impute uma obrigação tributária sobre matéria afeta à isenção implica violação ao princípio da legalidade tributária ao exigir-se tributo sem lei prévia que o estabeleça. A nulidade é grande a ponto de não poder ser convalidada e pode o particular, quando autorizado em lei, a Administração, de ofício, ou o Poder Judiciário, após provocação, retirar o ato do ordenamento para evitar sua exação e, se já houver ocorrido o pagamento, determinar a repetição do indébito tributário.

5.1.3 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

O princípio da isonomia, previsto no art. 5º, *caput*, e, especificamente no subsistema tributário, no art. 150, II, da CR, é um princípio valor. E, como tal, não pode ser definido. Paulo de Barros Carvalho arrola pelo menos doze características que permeiam os valores. Entre elas, indica o professor paulista que os valores são indefiníveis.⁴⁰⁹ Isto implica e explica a imensa dificuldade em determinar o sentido e o alcance de princípios valores como o da

⁴⁰⁸ A lei existe e vige, mas em verdade é da *norma de tributação* que se deduz a inexistência de relação jurídico-tributária. Todo o esforço está centrado em demonstrar que a *norma de tributação não incidiu* por faltar-lhe *tipicidade*.

⁴⁰⁹ “É impossível traçar ou assinalar com objetividade os limites dos valores. Sua determinação depende do ponto de vista adotado por quem o enuncia (ideologia). Não há como produzir enunciação clara e concisa das propriedades que o determinam e o estabelecem em termos únicos, uniformes ou individuais”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2011, p. 179).

isonomia tributária. Não há objetividade nos critérios para reconhecer seu cumprimento ou descumprimento.

Vários doutrinadores já tentaram definir esse princípio. Autor de obra clássica sobre o assunto, Celso Antônio Bandeira de Melo tangencia a definição do referido princípio não estipulando uma definição específica. Tratou o professor paulista de estudar critérios para verificar o desrespeito a este princípio constitucional. Em sua tese, estipula três características que devem ser observadas para a correta aplicação do princípio da isonomia: 1) o elemento tomado como fato de desigualação; 2) a correlação lógica abstrata entre o fato erigido como *discrímen*; e 3) a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diverso e a consonância desta relação com os interesses infundidos no sistema constitucional:

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.⁴¹⁰

A necessidade de verificar a compatibilidade do *discrímen* escolhido em relação com o caso concreto é a característica da objetividade presente em todos os valores, ou seja, todo valor requer, sempre, objetos da experiência para se manifestarem, pois “Não se revelam sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciência às quais se refiram. A objetividade é consequência da particular condição ontológica dos valores.”⁴¹¹ Esta objetividade leva também à impossibilidade de definição, pois não há como se precisar tal conceito que não se encontra com todos os elementos expostos.

Humberto Ávila chega a propor uma definição segundo a qual igualdade seria “a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.”⁴¹² Todavia, não chega a dizer o que é a igualdade tributária, apenas refere-se a uma relação observada mediante certos critérios que não podem ser verificados senão ante a questões concretas, casos específicos. O que se observa, então, é a

⁴¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 21-22.

⁴¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160.

⁴¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

afinidade estabelecida, em razão do que foi estabelecida e qual a finalidade que fundamenta esta diferença.

A obra de Humberto Ávila segue uma constante também observada no estudo elaborado por Celso Antonio Bandeira de Melo: ambas são construídas em cima de casos concretos – imaginados ou não. Apresenta-se um caso e analisa-se se houve ou não obediência ao princípio da isonomia. Isso porque apenas é possível observar se há relação lógica e razoável na estipulação do *discrímen* ao observar o caso concreto.

Enfim, a importância do princípio da isonomia não é que se tratem todos igualmente, ao contrário, é que se reconheça a discriminação das pessoas, desde que para cumprir outras prescrições constitucionais. Diferenças são saudáveis e necessárias. Nada impede diferenciar homens e mulheres: enquanto aqueles são obrigados ao serviço militar; estas não o são. Inadmissível é dizer que homens podem votar e mulheres não⁴¹³, não obstante seja proibido o voto aos menores de 16 anos, que se apresenta como um segundo *discrímen* estipulado pelo próprio Constituinte.

Celso Antonio Bandeira de Melo busca lições de Hospers e lembra que “não há duas situações tão iguais que não possam ser distinguidas, assim como não há duas situações tão distintas que não possuam algum denominador comum em função de que se possa parificá-las.”⁴¹⁴. Isto posto, o princípio da isonomia tributária não se fundamenta na impossibilidade de diferenciação. Ao contrário, este princípio positiva a possibilidade de realizar discriminações desde que não firam a Carta Maior ao estabelecer *discrímens* que implementem outros valores, como a proteção ao trabalho e a solidariedade social em face da capacidade contributiva. Este é um exemplo ofertado por Humberto Ávila ao estudar um caso concreto de isenção:

Ao analisar a instituição de um incentivo fiscal concedido a empresas que contratavam empregados com mais de quarenta anos, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal considerou inexistir violação ao princípio da igualdade em virtude de o Poder Legislativo ter usado o caráter extrafiscal, que pode ser conferido aos tributos para estimular a conduta por parte dos contribuintes.⁴¹⁵

⁴¹³ A historicidade é mais uma das características que permeiam os valores e explica este *discrímen* que já foi aceito, mas hoje é constitucionalmente proibido. “Ainda sobre a composição lógica dos valores, é preciso dizer que eles vão sendo construídos na evolução do processo histórico e social, o que lhes dá o timbre de *historicidade*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160).

⁴¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 242.

⁴¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 135.

Afirma o professor gaúcho que houve ponderação entre os valores proteção ao trabalho e solidariedade social, de um lado, e a capacidade contributiva, de outro, restando a preferência por aqueles, o que daria ares de constitucionalidade à diferenciação prescrita. É “a igualdade como norma garantidora de um ideal de igualdade de chances.”⁴¹⁶

A isenção tributária necessariamente prescreve um *discrímen* no ordenamento⁴¹⁷. Viola uma paridade para estabelecer e implementar outra igualdade. Prevê uma discriminação para realizar outros valores constitucionais. Para José Souto Maior Borges: “As isenções não configuram, portanto, transgressões ao princípio da igualdade tributária. Excetua, isso sim, as pessoas isentas, da regra da generalidade da tributação, a fim de que, deste modo, esteja obedecido o princípio da isonomia.”⁴¹⁸. Fundamenta-se, pois, sempre, em outros princípios para garantir a diferenciação prescrita e, conseqüentemente, não violar a igualdade tributária, mas impô-la.⁴¹⁹ O argumento é reforçado por Regina Helena Costa:

A outorga de isenção deve ser necessariamente fundada em razões de *interesse público*, sob pena de vulnerar-se o princípio da *isonomia* e, mais especialmente, uma de suas manifestações no campo tributário, qual seja, o princípio da *generalidade da tributação*, segundo o qual todo aquele que protagonizar determinada situação, descrita em lei como necessária e suficiente para deflagrar o nascimento de obrigação tributária, será sujeito passivo do tributo correspondente (art. 150, I, CR).⁴²⁰

A rigor, a situação descrita em lei passa a ser a de isenção tributária, em função da qual não se deve deflagrar o nascimento da obrigação tributária. A isenção tributária licitamente prescrita não viola a generalidade da tributação porque a pessoa, coisa ou situação

⁴¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 136.

⁴¹⁷ Segundo José Artur Lima Gonçalves “o tratamento diferenciado em tema de tributação consiste sempre em, comparativamente, (i) dever entrar mais dinheiro ao erário, (ii) dever entregar menos, (a) dever entregar, ao passo que outros não, (b) não dever entregar enquanto outros devem. Os regimes discriminatórios no que diz respeito à atividade de tributar circularão sempre em torno dessas variáveis.” (*Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo Malheiros, 2003, p. 49). A hipótese de isenção se coaduna, pois, nas hipóteses (a) e (b).

⁴¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38.

⁴¹⁹ “A constatação de que a Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas poderia levar ao entendimento de que qualquer uma dessas finalidades poderia ser utilizada como parâmetro para a escolha de medidas de comparação, válidas no âmbito tributário. Assim não pode, porém, entender. Isso porque o poder de tributar, na Constituição de 1998 [sic], foi atribuído por meio de regras de competência, as quais delimitam, na maioria dos casos, quais são os fatos ou situações que podem ser objeto de tributação. Como regras, elas ou pré-excluem a tributação com base em finalidades extrafiscais ou predeterminam quais são as finalidades as quais deve servir a instituição do tributo.” (ÁVILA, op. cit., p. 64).

⁴²⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 276.

nela descrita deixa de ser necessária e suficiente para a incidência da norma de tributação: em verdade, passa a ser condição necessariamente ausente.⁴²¹

A constitucionalidade de uma isenção tributária deve encontrar fundamento em princípios outros que autorizem a discrepância imposta. Não é permitido no Brasil conceder-se isenção tributária do imposto sobre a renda, por exemplo, para aqueles que auferiram mais de um milhão de reais, a despeito de não haver qualquer inconstitucionalidade na isenção concedida a quem auferir menos de R\$ 1.638,11 por mês, conforme determina o art. 6º, “F”, da Lei n. 7.713/1988. O critério de discriminação no primeiro caso não encontra respaldo na CR, o segundo, todavia, se respalda na capacidade contributiva, solidariedade social etc.

5.1.3.1 *Da competência para tributar não nasce a competência para isentar*

Não se pode concordar, portanto, com uma assertiva exarada por vários doutrinadores pátrios que pode ser concisamente expressa nas palavras de José Souto Maior Borges: “Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar.”⁴²². Trata-se da decorrência aparentemente lógica de que quem tem o poder de tributar tem o poder de isentar, bem como que do poder de tributar nasceria o poder de isentar. Vários são os doutrinadores identificados que afirmam o mesmo: Aliomar Beleeiro⁴²³, Geraldo Ataliba⁴²⁴, Seabra Fagundes⁴²⁵, Roque Antonio Carrazza⁴²⁶, Luís Eduardo Schoueri⁴²⁷. Não parece ser assim.

⁴²¹ Hely Lopes Meirelles, por sua vez, afirma que as isenções são verdadeiras exceções ao princípio da isonomia: “As isenções, como as imunidades tributárias, sendo exceções ao princípio da igualdade fiscal, devem ser interpretadas restritamente, sem extensão a casos não contemplados na lei. Por idêntica razão, só merecem concedidas quando atendam a uma finalidade pública, ou colimem interesses coletivos relevantes, que justifiquem o particularismo do benefício fazendário. O único juiz dessa conveniência é o Legislativo, mas por iniciativa do Executivo, e, por isso, nenhum outro poder dispõe da faculdade de conceder isenções” (*Direito Municipal Brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 145).

⁴²² BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38,

⁴²³ “A regra geral é que quem pode decretar o tributo tem competência exclusiva para não decretá-lo e para dar isenções ou reduções”. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 944)

⁴²⁴ “Só pode isentar quem pode tributar e os efeitos da isenção alcançam somente os próprios tributos.” (ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 244).

⁴²⁵ “A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações.” (FAGUNDES, Seabra. *Revogabilidade das isenções tributárias*. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 58, 1959, p. 1).

Inicialmente, convém estabelecer que, aproveitando-se da liberdade estipulativa, não se utiliza o “poder de tributar” como algo diverso de “competência tributária”. Há quem tome o poder tributário como a expressão do poder político, conseqüente do *jus imperium* do Estado, uma manifestação da soberania estatal, sendo originariamente ilimitado, ao passo que, uma vez organizado o Estado, o poder tributário passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício, compondo esta a competência tributária: um poder tributário juridicamente delimitado⁴²⁸. Pode-se também entender o poder tributário como a faculdade jurídica do Estado instituir e arrecadar tributo, enquanto a competência tributária seria uma emanção do poder tributário⁴²⁹, mas que com este não se confunde por autorizar a legislação de outras normas tributárias que não a instituição e arrecadação de tributos⁴³⁰. Porém nada impede tomar os dois termos como sinônimos, principalmente por se referirem ao mesmo objeto para os fins específicos ora estudados nesta dissertação e é o que será feito doravante, razão pela qual se pode estabelecer uma sinonímia entre poder para tributar e competência para tributar e permite afirmar a equivalência das seguintes assertivas: se do poder para tributar existe o poder para isentar, então da competência para tributar necessariamente nasce a competência para isentar.

Sustentar essa afirmação, parece, é dar fundamento de validade idêntico à tributação e à isenção tributárias, isto é, respectivamente aos enunciados positivos e negativos do exercício da competência tributária impositiva. José Souto Maior Borges chega a afirmar que “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha”⁴³¹.

Assim, seria possível confundir a faculdade de exercer a competência tributária impositiva e a arbitrariedade em instituir isenções tributárias. Não é essa, contudo, a

⁴²⁶ “De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, conseqüência lógica daquela.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 861).

⁴²⁷ “[...] a isenção é assunto que se compreende dentro da competência do legislador ordinário. Vale a regra: quem pode tributar também pode isentar.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 225).

⁴²⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 56.

⁴²⁹ Albert Hensel afirma que “La palabra poder tributario designa, de acuerdo con la moderna concepción del Estado, la soberanía estatal general aplicada a una concreta materia de la actividad estatal: la imposición.”, bem como que “Competencia tributaria designa la facultad de poder ejercitar el poder tributario desde un punto de vista material sobre un determinado ámbito.” (*Derecho tributario*. Trad. Andrés Moreno, María Serrano e Enrique Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 107, 111).

⁴³⁰ “No Brasil, p. ex., a União detém a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, aplicáveis não só a ela, União, mas também aos demais entes públicos (CF, art. 146, III) sem que correlativamente tenha o poder de tributar pessoas, bens, atos, fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30).

⁴³¹ *Ibid.*, loc. cit.

interpretação que se dá à Constituição Federal de 1988. A afirmativa demonstra-se apenas parcialmente correta.

A criação de um tributo que incida sobre certos cidadãos, seja por questões subjetivas ou regionais, e não venha a incidir sobre outros é afastada peremptoriamente pela Constituição Federal, seja pelo art. 5º, *caput*, seja pelo art. 150, II. A isenção tributária apenas pode alcançar tais situações se fundamentada em princípios constitucionais outros, como o desenvolvimento de complexos geoeconômicos e sociais, conforme art. 43, §2º, III. Neste caso, a isenção funciona como instrumento para atingir a finalidade de realizar incentivos regionais.

Para se conceder isenções faz-se necessário que haja previsão e fundamentos constitucionais que a autorizem. Nunca é demais lembrar que a isenção tributária é instituto jurídico-positivo e não meramente científico. Deve-se obedecer às prescrições determinadas pelo Constituinte. No caso do México, viu-se no capítulo dois, vigorou durante muitos anos a proibição constitucional de concederem-se isenções tributárias. Neste caso fica explícito que a competência de tributar não implica a competência de isentar.

De outro lado, quem tem a competência para tributar não é necessariamente quem tem a competência para isentar. A afirmação fica mais evidente se for lembrada a existência das isenções heterônomas que, mesmo acanhadamente, ainda existem no ordenamento pátrio⁴³². Se é verdade que perdeu relevância a competência da União para isentar do ICMS as exportações de mercadorias em face da nova redação do art. 155, §2º, X, “a”, da CR/88, permanece a competência da União de isentar do ISSQN as exportações de serviços prevista no art. 156, §3º, II, da CF/88.⁴³³ É indiscutível que a União *não* detém competência para instituir tributo sobre a prestação de serviços de qualquer natureza quando em situação de paz⁴³⁴, o que impõe o reconhecimento de haver competência para isentar que não encontra fundamento de validade na norma de competência para tributar. O mesmo pode ser dito da

⁴³² Situação idêntica na Constituição Federal de 1946 é lembrada por Geraldo Ataliba, que vem a estipular esta como uma exceção à regra de que só pode isentar quem pode tributar: “Não pode um ente interferir na esfera de tributação de outro, pretendendo *dispensar* o pagamento de tributo que não lhe pertence, salvo a hipótese do parágrafo único do art. 31 da Constituição, restrita aos serviços *próprios* da União, *tendo em vista o interesse comum*.” (*Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 244).

⁴³³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

⁴³⁴ Por situação de paz entenda-se não iminência ou ausência de guerra declarada prevista no art. 154, II, da CF, que estabelece competência diversa daquela compreendida na esfera jurídica dos Municípios para a instituição do ISSQN, nos termos do art. 156, III, da CF.

possibilidade do Estado Federativo Brasileiro, mediante seu representante, a União Federal, instituir isenção de tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em tratados internacionais, situação adiante melhor explorada.

Ter competência para tributar, dessarte, não implica competência para isentar, bem como a pessoa que tem competência para isentar pode ser diferente daquela que possui competência para tributar. Não se confundem essas competências, não obstante coadunem-se ao construir-se a norma de tributação no Brasil.

5.2 Isenção e extrafiscalidade

Costuma-se classificar os tributos em fiscais, extrafiscais e parafiscais. A fiscalidade seria a característica que um tributo possui em razão de ser instituído com a finalidade de arrecadar valores para os cofres públicos. A extrafiscalidade, ao contrário, seria a instituição de tributos de forma não a arrecadar valores para os cofres públicos, mas a intervir na economia, estimulando ou desestimulando determinadas atividades. A parafiscalidade, por sua vez, é a instituição de tributos nos quais o sujeito previsto para arrecadar e utilizar o *quantum* arrecadado, detentor da capacidade tributária ativa, é diverso daquele sujeito que detém a competência tributária impositiva, como ocorre nos casos das contribuições do denominado sistema “S”: SESC, SESI, SEST, SESCOOP, SENAC, SENAI, SENAT, SENAR e SEBRAE.⁴³⁵

No entanto, esta classificação é lógica e cientificamente inadequada por dois motivos. Em primeiro lugar, utilizam-se dois critérios diversos que se comunicam, quais sejam i) fins de arrecadação ou não e ii) se o sujeito ativo da norma de tributação é o mesmo sujeito detentor da competência para a instituição do respectivo tributo ou não. Isto é, em princípio, tributos parafiscais sempre apresentarão uma função extrafiscal ou, o que é mais provável, fiscal. Em segundo lugar, todos os tributos são imbuídos, concomitantemente, de funções fiscais e extrafiscais. Existem tributos nos quais *predomina* a função fiscal, como o IR, o ICMS e o ISSQN; em outros, o predomínio é da função extrafiscal, a exemplo do II, IE e IOF.

⁴³⁵ “Assim, quanto ao seu objetivo, o tributo é: a) *Fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. b) *Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso d simples arrecadação de recursos financeiros. c) *Parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 67).

Porém, qualquer majoração ou diminuição do critério quantitativo de uma norma de tributação interfere necessariamente em setores da economia, razão pela qual pode o ente político preferir reduzir a carga tributária de determinado imposto, cuja função normalmente seja fiscal, com o objetivo de estimular sua economia, bem como é possível que o mesmo ente político aumente a carga tributária de um tributo costumeiramente com fins extrafiscais para alavancar sua arrecadação.⁴³⁶

A diferença, em verdade, está nas limitações impostas pela Constituição Federal de 1988: no caso dos tributos com feição predominantemente extrafiscal pode não haver obediência à anterioridade (II, IE, IPI, IOF), à anterioridade nonagesimal (II, IE, IOF), permitir-se a concessão de competência para que o Poder Executivo, mediante decreto, modifique alíquotas (II, IE, IPI, IOF) etc.. O que não é comum nos tributos de características mais fiscais. A consequência é que as modificações na estrutura destes tributos com função fiscal levam mais tempo para demonstrar resultados, ao contrário daqueles de função extrafiscal, mais céleres e eficientes.

Não há, contudo, proibição constitucional de que se faça o contrário nem há previsão de que um tributo seja fiscal enquanto outro seja extrafiscal. Inclusive pode ser lembrado que o imposto sobre a renda, bem como a alteração da base de cálculo do IPVA e do IPTU não se sujeitam à anterioridade nonagesimal, mesmo que se tratem de impostos com característica predominantemente fiscal.⁴³⁷

As isenções, contudo, pode-se dizer com segurança, sempre apresentarão características extrafiscais. A isenção é uma não-tributação, isto é, a norma isentiva delimita a hipótese de incidência da norma de tributação para que esta não alcance certas pessoas, coisas ou situações. Se a norma de tributação não incide em determinados casos, a finalidade da isenção é extrafiscal: a não arrecadação de pecúnia para os cofres públicos. Contudo, a isenção não é um tributo e, conseqüentemente, não poderia entrar na classificação dos tributos

⁴³⁶ “Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre agora de um modo *consciente e desejado* – construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 633-634).

⁴³⁷ Art. 150, §1º, da CR: § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

em fiscais e extrafiscais. Por este motivo, a norma isentiva não se encaixa nesta capenga classificação dos tributos.⁴³⁸

Em suma: as isenções têm finalidade não arrecadatória e buscam implementar algum princípio constitucionalmente estabelecido, nos termos observados no primeiro item deste capítulo. A isenção arbitrariamente concedida é um ilícito competencial e fere diretamente o princípio da isonomia tributária.

5.3 Interpretação literal das isenções: análise do art. 111, II, do CTN

Interpretar é um processo. Um processo gerador de sentido: analisa-se um suporte físico, um signo, constrói-se-lhe uma significação e atribui-se-lhe um sentido após a tomada de decisão⁴³⁹. Essa edificação de sentido, o produto, é denominada conhecimento. Em outras palavras, interpreta-se para conhecer. Não existe conhecimento fora da experiência e não há signo tão claro que não precise de interpretação.

Tudo o que se fez neste trabalho dissertativo foi interpretar para se construir algum conhecimento sobre a isenção tributária no direito positivo brasileiro. Busca-se a forma científica, precisa e objetiva, para construir seu sentido de forma que a exposição possa ser facilmente reconstruída e examinada pelo leitor, nele provocando nova interpretação e, quiçá, conhecimento também. Portanto, a interpretação desta figura jurídica permeia todos os enunciados aqui produzidos. Por este motivo, restringe-se este tópico a tratar especificamente da “interpretação literal” e seu uso na hermenêutica jurídica, porque este método foi expressamente eleito pelo legislador complementar, no art. 111, inciso II, do CTN para reger a isenção tributária:

⁴³⁸ Por estes motivos, concordamos com a argumentação de Regina Helena Costa, mas pedimos vênia para discordar da última parte, porque não entendemos possíveis isenções com fins fiscais, uma vez em que, face à isenção, não haverá arrecadação: “Adusa-se que a isenção também pode atuar como um importante instrumento de realização da *extrafiscalidade*, pois, mediante sua concessão, modula-se o comportamento dos sujeitos com vista ao atingimento de finalidades sociais, econômicas e outras de interesse público. Daí podermos falar em isenções fiscais e extrafiscais.” (*Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 276).

⁴³⁹ “[...] interpretar o direito é conhece-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo, na linha dos ensinamentos de Lourival Vilanova.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 192).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Se já se discorreu longamente sobre a interpretação e seus subsistemas de construção de sentido, porém pouco se falou do termo “literalmente”. Segundo o dicionário Houaiss, o sentido desta palavra seria “1. de modo literal, à letra; exatamente, expressamente; 2. de forma total; absolutamente, completamente”⁴⁴⁰. Já o termo “literal”, em sua expressão vulgar, é aquilo “1. que reproduz exatamente, palavra por palavra, determinado texto ou trecho de um texto; 2. conforme ao próprio e genuíno significado das palavras, por oposição ao seu sentido figurado; exato, rigoroso”⁴⁴¹. Por interpretação literal ou gramatical, portanto, se teria a interpretação correta e exata da lei⁴⁴².

Todavia, falar de interpretação literal, nessa acepção, seria impossível segundo as bases teóricas do constructivismo lógico semântico. A seguir as mais modernas correntes filosóficas, não se demonstra coerente trabalhar com uma verdade absoluta, incontestável, completa, *literal*. A língua é constantemente atualizada e o sentido das palavras é continuamente renovado. Não há algo a ser extraído de um texto da forma que se extrai o suco de uma fruta. O sentido não é dado, mas construído em uma relação dialógica entre emissor e receptor⁴⁴³. A mensagem trocada entre estes não é o suporte físico que trafega pelo canal, mas o resultado da interpretação. Há sempre necessidade de interpretação. Os textos podem ser mais ou menos obscuros, porém jamais unívocos. O tempo muda e com ele se alteram os horizontes culturais de ambos os personagens postos nos extremos comunicativos. O texto escrito, uma vez posto, desvincula-se de alguma forma do emissor e passar a ser interpretável e este processo sofre modificações temporais.

É assim que o direito, repise-se, não é engessado. A vontade do legislador, do produtor normativo, é pressuposta, jamais posta. O que são postos são os enunciados que devem sofrer

⁴⁴⁰ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *literalmente*.

⁴⁴¹ *Ibid.*, s.v. *literal*.

⁴⁴² “Método literal, ou gramatical, seria aquele mediante o qual o intérprete preocupa-se com a literalidade do texto, restringindo-se ao significado de base dos signos. Para a doutrina hermenêutica tradicional a interpretação literal se limita ao texto (em sentido estrito), como se nele estivesse contido algum conteúdo mínimo de significação, ou como se houvesse sentido na literalidade.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito* (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2009, p. 250).

⁴⁴³ “Durante muitos anos a tradição hermenêutica associou o termo “interpretação” à ideia de revelação do conteúdo contido no texto. Interpretar era mostrar o verdadeiro sentido de uma expressão, extrair da frase ou sentença tudo que ela contivesse.” (*ibid.*, p. 210).

a interpretação dos participantes do sistema jurídico prescritivo, principalmente diante de cada caso concreto. As marcas da enunciação e os enunciados direcionam a interpretação ao conhecimento, à incidência e à aplicação, porém não impedem a valoração realizada por cada um e por todos os receptores. A sucessiva renovação dos valores nos indivíduos – participantes – também renova a atribuição de valores aos termos constantes nos documentos legais, evoluindo-os e compatibilizando-os entre si. A inesgotabilidade e a intertextualidades são, pois, axiomas interpretativos.⁴⁴⁴

A interpretação literal, neste contexto, demonstra-se uma utopia. Uma necessidade de garantia da segurança jurídica em razão de uma imutabilidade e do fácil – pois literal – entendimento do direito, o que parece dificilmente alcançável. O direito serve para regular uma sociedade e, hodiernamente, as sociedades são extremamente complexas. E o sistema jurídico segue essa toada ao tornar-se cada vez mais complexo na tentativa de evitar e solver a maior quantidade possível de conflitos de interesses.

Outro, portanto, deve ser o sentido atribuído para o “interpreta-se literalmente” a isenção. Talvez seja uma vedação a interpretações restritivas ou extensivas. Ezio Vanoni trata com excelência do tema e expõe três formas de interpretar os textos jurídicos: 1) interpretação declaratória, que pode ser denominada também de literal, segundo a qual o intérprete define o alcance que claramente decorra do significado direto das palavras, cingindo-se a explicá-las; 2) interpretação restritiva, ao se atribuir à norma um alcance mais limitado em relação àquele que decorreria de uma análise à primeira vista – a lei *plus dixit quam voluit*; e 3) a interpretação extensiva, quando o intérprete sustenta que o preceito legislativo exprime menos do que o seu pensamento – a lei *minus dixit quam voluit*.⁴⁴⁵ E explica o autor italiano que “Se recordarmos os conceitos fundamentais que inspiram o trabalho da interpretação, veremos

⁴⁴⁴ “Os predicados da inesgotabilidade e da intertextualidade não significam ausência de limites para a tarefa interpretativa. A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele. Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e o ingresso no plano de seu conteúdo tem de levar em conta as diretrizes do sistema. Em princípio, como bem salientou Kelsen, teríamos molduras dentro das quais múltiplas significações podem ser inseridas. Mas esse é apenas um ponto de vista sobre a linguagem das normas, mais precisamente aquele que privilegia o ângulo sintático ou lógico. Claro está que, no processo de produção normativa, os aplicadores estarão lidando com os materiais semânticos ocorrentes na cadeia de positividade, pois não teria cabimento prescindir dos conteúdos concretos, justamente aqueles que se aproximam das condutas interpessoais, postulando implementar os valores e as estimativas que a sociedade adota.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194).

⁴⁴⁵ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1932, p. 319.

que, na realidade, a norma não é nem ampliada, nem restringida através da interpretação. O intérprete pesquisa tão somente o verdadeiro alcance da lei.”⁴⁴⁶.

À parte da repisada diferença de certas premissas, pois não se defende aqui existir a possibilidade de determinar se lei encontra um alcance verdadeiro ou falso, bem como que a vontade é pressuposta e não determina a interpretação, a teoria ressalta importante argumento. O sentido dos enunciados prescritivos, ou seja, a norma construída com fundamento nos textos legais, não pode ser ampliada ou restringida pelo trabalho da interpretação. A norma é o que é como resultado na análise do sistema em seu dialogismo. Os termos legais podem, individualmente, indicar um sentido. As normas em sentido estrito, outro. Ainda é possível que as normas, quando em relação de coordenação e subordinação, se conformem mutuamente em um novo sentido. O processo de produção é dialético e constante. Sai-se do plano da expressão para o plano do conteúdo, segue-se para o plano da estrutura lógica do condicional e, só ao final, atinge-se a forma de sistema. Contudo, entre um e outro plano, há muitas idas e vindas. Nesse percurso, as significações normativas são alteradas e reformadas.

Outra não pode ser a interpretação das normas isentivas. Como normas em sentido amplo que são, conformam outras normas em sentido amplo para construir a norma de tributação que, apenas após ser posta em posição de coordenação e subordinação, a colher sentidos não apenas nas leis ordinárias e complementares que instituem o respectivo tributo, mas também no CTN e, mais importante, na Constituição Federal, é que se estabilizam para regular as condutas. A norma de isenção não deve ser interpretada literalmente nem extensiva ou restritivamente. Deve sê-la, no entanto, em conformidade com o sistema. Como parte de um todo. A isenção é-o no conjunto.

Os princípios da legalidade e da tipicidade exigem que a isenção tributária seja devidamente prevista em lei e apresente critérios de identificação mais precisos. Não é possível, por exemplo, estender a isenção de um imposto a outro, a uma taxa ou a uma contribuição. Inclusive, esta é a interpretação do art. 177, I, do CTN. Dizer o oposto foge da competência outorgada ao aplicador do direito e resulta em manifesto ilícito. Interpretação esta observada no STF⁴⁴⁷

⁴⁴⁶ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1932, p. 320.

⁴⁴⁷ Neste sentido: “Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSSL. DISCUSSÃO ACERCA DA NATUREZA DA ATIVIDADE PARA FINS DE INCIDÊNCIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA QUE ALEGA SER ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS ASSOCIAÇÕES DE BANCOS – FEBRABAN. AUSÊNCIA DE PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO

Por outro lado, nada impede falar na restrição ou extensão daquela interpretação isolada que determinado enunciado prescritivo, no caso o isencional, possa inicialmente sofrer. Esta modificação interpretativa é a conformação do produto legislativo em função do sistema. Certas condições levam ao entendimento de que determinados enunciados, por equívoco de redação ou sob pena de inconstitucionalidade, não possam ser lidos isoladamente e levam-no a uma alteração interpretativa mais radical.

Um caso paradigmático pode explicar. Na ADI 1600⁴⁴⁸, o STF decidiu a inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas quando realizados por empresas aéreas nacionais. O argumento se fundamentou no art. 150, II, da CF/88 ao prezar pelo princípio da isonomia: se há isenção concedida em tratados internacionais que ressalvam tal incidência sobre as empresas internacionais, não se ressalvaria a igualdade tributária. A Min. Ellen Gracie afirmou, com precisão:

GERAL. ARTIGO 543-A, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL C.C. ART. 327, § 1º, DO RISTF. [...] 5. Depende de expressa previsão legal a estipulação de benefícios e isenções fiscais, a teor do artigo 176, do Código Tributário Nacional. As isenções devem ser legalmente autorizadas pelo mesmo ente tributante dotado de competência para instituir a exação, sujeitando-se a lei isentiva a interpretação literal, consoante o disposto no artigo 111, II, do CTN. 6. A norma integrativa da legislação reguladora do Imposto de Renda, dotada de força para excluir do seu campo de incidência a disponibilidade econômica decorrente de determinados comportamentos ou mesmo a renda auferida por uma categoria de contribuintes (norma isentiva) não pode ser automaticamente estendida a tributo diverso, definido por regra matriz própria e regido por um conjunto específico de comandos normativos. [...] 4. Agravo regimental desprovido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 767.141/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 abr. 2012. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 23 abr. 2012. Publicação: DJe-079 24 abr. 2012).

⁴⁴⁸ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.600/UF*. Relator: Ministro Sydney Sanches. Relator Acórdão: Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 26 nov. 2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 20 jun. 2003 p. 00056, EMENT v. 02115-09 p. 01751).

Já com relação ao transporte internacional de cargas, a objeção é outra. A incidência do imposto encontra obstáculo na regra isonômica inscrita no art. 150, II da Constituição Federal. De fato, está também demonstrado nos autos que as empresas estrangeiras que operam cargas do e, para o Brasil, são, por força de diversos tratados internacionais, isentas de idêntica tributação. É inaceitável, portanto, a discriminação das companhias aéreas nacionais que as alija da concorrência em igualdade de condições com as empresas internacionais que operam no país. Seria o caso de um protecionismo às avessas.⁴⁴⁹

Estendeu-se, pois, a isenção concedida às empresas estrangeiras a empresas nacionais. Trata-se de interpretação extensiva das isenções tributárias? Parece que não. Há, todavia, uma interpretação sistemática que considera e privilegia o princípio da isonomia tributária. A não isenção do ICMS a empresas nacionais é vedado pelo art. 150, II, da CR. O STF interpretou o sistema e entendeu que isentar certas pessoas na mesma condição que outras é um ilícito competencial, o que demandou o reconhecimento da isenção a todas as pessoas na mesma situação: ser transportadora aérea de carga internacional. O *discrímen* “pessoa estrangeira” e “pessoa nacional” não serve de fundamento para uma norma isentiva neste caso específico. Seria uma analogia?

Uma distinção relevante é exposta por Alfredo Augusto Becker ao tratar das analogias na interpretação das normas tributárias. Discerne-se analogia por compreensão e analogia por extensão. A primeira constata a norma jurídica como cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico em que uma lei nova interage com as demais normas jurídicas na integridade do sistema. A segunda não é resultado de interpretação, mas da criação de uma nova norma jurídica: reconhece o intérprete que tal hipótese não está contida na norma jurídica e, por serem parecidas, ele a alarga ou a estende de modo a abranger tal fato.⁴⁵⁰ Nesta última situação, estaria o intérprete agindo ilegalmente.⁴⁵¹

Pode-se, então, tratar da analogia como hipótese de aplicação da lei. No caso da analogia por compreensão, coincide com a interpretação por extensão na forma acima exposta e que é resultado da interpretação do dialogismo jurídico. Já a analogia por extensão, situação que pode ser autorizada em outros ramos do direito, não pode ser aplicada no direito

⁴⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.600/UF*. Relator: Ministro Sydney Sanches. Relator Acórdão: Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 26 nov. 2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 20 jun. 2003 p. 00056, EMENT v. 02115-09 p. 01751.

⁴⁵⁰ “É preciso distinguir entre analogia por *compreensão* e analogia por *extensão*; na primeira, a interpretação constata a incidência de regra jurídica que *já existia*; na segunda, não há interpretação, mas *criação* de regra jurídica *nova* que, uma vez criada, incide sobre sua hipótese de incidência (“fato gerador” ou suporte factício).” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 139).

⁴⁵¹ *Ibid.*, p. 141.

tributário, principalmente quando trata de relações obrigacionais, de acordo, novamente, com os princípios da legalidade e da tipicidade. No direito tributário, “A analogia, escreve Del Vecchio, cessa no ponto em que, se ultrapassada, daria lugar à criação de uma norma substancialmente nova e diferente.”⁴⁵². No exemplo dado da ADI 1.600 não há analogia aplicada, não houve extensão porque as operações são parecidas, mas porque são iguais; a isenção de uma e não de outra fere a isonomia tributária, pois o *discrímen* não é reconhecido como constitucionalmente apto a permitir a diferenciação.

Neste sentido, o art. 111, II, do CTN pouco acrescenta no ordenamento pátrio. Trata-se de comando que busca evitar a promiscuidade da norma de isenção. É, pois, enunciado prescritivo, mas dotado de forte teor didático.

5.4 Análise e proposta de classificação

Várias são as classificações que a doutrina nacional e estrangeira propõe para as isenções tributárias. Algumas são relevantes; outras partem de uma definição de isenção tributária diversa da exposta neste trabalho e conseqüentemente não servem como critério para classificação além de já terem sido objeto de críticas em outros pontos. Porém, não se pretende estabelecer-las de forma exaustiva, pois, como bem assevera José Souto Maior Borges:

Como reflexo da sua complexidade estrutural e da variedade de formas por que se manifestam, as isenções podem ser agrupadas em classes numerosas e diversificadas segundo os critérios de classificação eleitos pelos estudiosos. Em decorrência disso, torna-se impossível estabelecer exaustivamente uma classificação por tipos de isenção tributária.⁴⁵³

Feita esta ressalva, serão brevemente analisados e criticados alguns critérios escolhidos pela relevância e volume com que aparece na doutrina ao passo que já serão estabelecidos quais podem servir de fundamento para uma classificação de acordo com a definição de isenção tributária proposta nesta dissertação.

⁴⁵² VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1932, p. 324.

⁴⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 237.

5.4.1 Isenções gerais ou especiais (específicas)

Este critério de classificação tem por objeto a extensão da norma isentiva em relação às espécies de tributos. Serão isenções gerais aquelas que abrangem todo e qualquer tributo enquanto as especiais ou específicas afastam da incidência apenas uma ou algumas espécies de tributo.

No ordenamento pátrio, pode-se dizer que a regra é a isenção tributária especial ou específica, principalmente em consequência da redação do art. 177 do CTN, e seus incisos, que prescreve não se estenderem as isenções às taxas e às contribuições de melhoria, bem como aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Todavia, parece que tudo dependerá da enunciação e do contexto em que estiver posta a respectiva norma isentiva que pode se referir a tributos, a impostos ou apenas a taxas, a contribuições, a contribuições de melhoria ou a empréstimos compulsórios.

De fato, este critério volta-se para a interpretação da norma isentiva e para a quantidade de hipóteses tributárias que ela conforma. Isto é, se delimita a hipótese tributária de certa espécie tributária ou de todos os tributos que recaiam sobre a pessoa, a coisa ou a situação indistintamente. Neste sentido, vale lembrar que um único enunciado pode servir para a construção de várias normas de isenção e que, portanto, atingirão a hipótese da norma de tributação de um ou de vários tributos no ordenamento pátrio. É, pois, um critério internormativo (norma em sentido estrito) de classificação, pois exige a observação de várias normas de tributação – não obstante poder ser entendido como um critério intranormativo, se observar a isenção enquanto norma em sentido amplo, independentemente da conformação de quais normas de tributação.

É possível também encontrar na doutrina a classificação em razão da necessidade haver ou não ato da autoridade administrativa, conforme previsão do art. 179 do CTN. Neste sentido, classificam-se as isenções em gerais – que não se subordinam a processo formal de reconhecimento – e isenções solenes – que dependem de ato formal.⁴⁵⁴ Esta necessidade de despacho da autoridade administrativa, ou seja, as isenções solenes, persistem em grande quantidade no ordenamento positivo exigindo-se o cumprimento de deveres instrumentais ou formais e condições a serem comprovadas e reconhecidas para ter sua concessão.

⁴⁵⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 289.

5.4.2 Isenções condicionadas (absolutas) ou não condicionadas (relativas)

Trata-se de critério que observa se, para a fruição da isenção, deve o beneficiado cumprir ou não certas condições, inclusive deveres instrumentais ou formais. Impõe, assim, a realização ou o atingimento de determinados objetivos para que efetivamente haja, em tais casos, a exclusão da pessoa, da coisa ou da situação ao delimitar o antecedente da norma de tributação⁴⁵⁵. É diferente, portanto, de situações em que a isenção não dependa da atuação do beneficiado, mas de previsões outras que condicionam a própria existência da isenção tributária e não apenas da fruição pelo beneficiado.

O Convênio ICMS 27/90 é bastante útil para explicar a diferença, pois prescreve ambas as hipóteses. Esse acordo dos Estados-membros trata do *drawback*, espécie de regime aduaneiro especial que tem por finalidade reduzir a carga tributária sobre a importação de mercadorias que serão empregadas ou consumidas no processo de industrialização do produto a ser, posteriormente, exportado para o exterior. No caso, prevê-se isenção do ICMS-Importação sob duas condições: 1) seja realizada a efetiva exportação pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, conforme cláusula primeira, §1º, II, bem como 2) a mercadoria seja beneficiada com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados⁴⁵⁶.

No primeiro caso, tem a isenção condicionada nos termos propostos nesta classificação. Põe a exigência de uma atuação do beneficiado que, para usufruir do *drawback*

⁴⁵⁵ José Souto Maior Borges utiliza a mesma classificação, porém referindo-se a isenções absolutas, quando o beneficiário não tem de cumprir deveres instrumentais, ou relativa, quando se exige o cumprimento de determinados atos: “A isenção é *absoluta* quando o seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma. A isenção é *relativa* (condicional), quando a lei instituidora exige o cumprimento de determinados atos (informações, declarações etc.), a cuja observância subordina o gozo do benefício fiscal. A isenção relativa é, pois, condicionada ao acontecimento de certas circunstâncias ou à execução de certos atos.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 271).

⁴⁵⁶ Cláusula primeira: Ficam isentas do ICMS as operações de importação realizadas sob o regime de drawback, em que a mercadoria seja empregada ou consumida no processo de industrialização de produto a ser exportado. § 1º O benefício previsto nesta cláusula: I - somente se aplica às mercadorias: a) beneficiadas com suspensão dos impostos federais sobre importação e sobre produtos industrializados; b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados ou os arrolados na lista de que trata a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 15/91, de 25 de abril de 1991; II - fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação - DDE, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório, do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.

na modalidade isenção e não se sujeitar à incidência da norma de tributação, deve realizar a efetiva exportação do produto após o processo de industrialização (condição) e comprová-la (dever instrumental). Se não cumprir a condição ou não comprovar tê-lo realizado, haverá incidência do ICMS-importação.

O segundo caso, por sua vez, não põe uma condição para usufruir da isenção tributária, porém põe uma condição para a própria existência da isenção. Se o produto a sofrer industrialização não for objeto de isenção tributária do II e do IPI, então também não estará incluso na isenção do ICMS-importação. É uma condição que transcende o beneficiário e dele independe. Haverá, pois, incidência do imposto estadual e distrital por ausência de previsão de norma isentiva: aqui não há conformação da hipótese tributária do ICMS-importação.

5.4.3 Isenções a termo (transitórias) ou sem termo (permanentes)

O critério em realce nesta classificação não é aquele critério temporal que consta no antecedente da regra-matriz de incidência e que delimita a construção da norma de tributação. Esta hipótese foi analisada no capítulo quatro ao explicar a isenção tributária na delimitação específica de cada um dos critérios da hipótese tributária. O critério tem por objeto o prazo de vigência da isenção efetivamente concedida ao beneficiário, ou seja, a vigência temporal da norma que reconhece, para certa pessoa, coisa ou situação, a não subsunção ao antecedente da norma de tributação. “O conceito de isenção permanente corresponde, desta sorte, àquele tipo de isenção cujo termo final de vigência não está de antemão fixado em lei.”⁴⁵⁷

Neste sentido, a isenção pode ser concedida por um determinado período de tempo ou indefinidamente até a posterior revogação da norma geral que a prevê, sem, contudo, se autorizar as chamadas isenções perpétuas que deixariam de ser a termo para se tornarem efetivas autolimitações da competência de tributar, o que já se viu ser impossível: tal competência é incaducável e irrenunciável.⁴⁵⁸

⁴⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 281.

⁴⁵⁸ “A intangibilidade do direito do contribuinte beneficiado por lei isentadora não significa, no entanto, que as isenções tributárias sejam ou possam ser perpétuas, pois não é lícito a um órgão do Estado, como escreveu o saudoso e douto Lúcio Bittencourt, *anular ou suspender indeterminadamente, “ad futurum”, o poder fiscal, privado do seu exercício aqueles que venham a encarnar esse poder pelo tempo afora (Imunidade Tributária. Isenção Gratuita, “Revista de Direito Administrativo”, vol. 1.º, ps. 663). A perpetuidade seria inadmissível por significar uma abdicação do poder de impor, inerente às atividades estatais, e não apenas a dosagem do exercício desse poder, em função da política econômica da União, do Estado ou do Município.”*

A isenção a termo se dá quando o legislador prescreve a não exação de certo tributo durante um período de tempo determinado. É comumente utilizada pelos entes políticos mediante concessão de isenção por vários anos com a finalidade de incentivar determinada atividade, a exemplo do Município do Recife, em Pernambuco, que estabelece prazos de isenção de IPTU, de cinco a dez anos, a depender do cumprimento de certos requisitos (isenção condicionada e a termo), com a finalidade de estimular a revitalização da Zona Especial de Preservação do Patrimônio Histórico-Cultural, de acordo com o art. 28 da Lei Municipal n. 16.290/97.⁴⁵⁹

Trata-se, pois, de estabelecimento de um termo *ad quem* para a vigência da isenção concedida ao passo que determinada coisa – a propriedade de tal imóvel sobre a qual recai o IPTU – não constará mais no antecedente da norma de tributação. Hipoteticamente, pode ainda ser prevista de forma geral se for não condicionada e não solene, o que coincidirá com a vigência da própria norma de isenção.

As isenções tributárias podem exigir sua renovação a cada período de tempo estabelecido em lei. Tome-se como exemplo, novamente, o *drawback* na modalidade isenção, pelo qual se exige a expedição do “Ato Concessório de *Drawback*” que serve para as importações previstas, com posterior comprovação de exportação, realizada durante um ano⁴⁶⁰. Após este período, deve o beneficiado obter novo ato concessório para continuar realizando fora da incidência dos impostos ou requerer sua prorrogação. Não se trata, contudo, de hipótese de isenção a termo ou transitória, porque basta preencher os requisitos para a expedição de novo ou aditamento do anterior ato concessório de *drawback* que o beneficiário continuará a servir-se da isenção tributária.

(FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 58, 1959, p. 9-10). No mesmo sentido, cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*: Estudios de Derecho financiero. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 457.

⁴⁵⁹ Art. 28. Será concedida isenção total do IPTU aos proprietários que realizarem intervenções destinadas à recuperação ou renovação dos respectivos imóveis, observados os prazos de isenção a seguir indicados: I - intervenções de recuperação total - prazo de 10 (dez) anos; II - intervenções de recuperação parcial - prazo de 05 (cinco) anos; III - intervenções de renovação - prazo de 05 (cinco) anos.

⁴⁶⁰ Comunicado DECEX n° 21, DE 11/06/97: 15.8 O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback é determinado pela data-limite estabelecida para a realização das importações vinculadas e será de 1 (um) ano, contado a partir da data de sua emissão.

5.4.4 Isenções não-pessoais (objetivas ou reais) ou pessoais (subjctivas)

As isenções tributárias podem também ser classificadas em razão de recair sobre pessoas ou não. Ou seja, o elemento discriminatório tem por função identificar se o critério pessoal do antecedente da norma de tributação foi modificado pela norma isentiva. Serão subjetivas ou pessoais as isenções que delimitarem o critério pessoal; objetivas ou reais as que delimitarem o critério material, espacial ou temporal.⁴⁶¹

Cabe salientar que o termo isenção “real” pode causar perplexidade em razão da norma isentiva real não tratar, necessariamente, de coisa, mas também de situações. No direito civil o termo “real” é utilizado mais comumente em referência ao direito das coisas (Livro III, Seção I do Código Civil) que inclui a posse (Título I) e os direitos reais (Título II e III). Estaria, assim, incoerente a classificação, porque as isenções podem recair sobre pessoas (subjetiva), coisas (reais) ou situações, o que atingiria, respectivamente, o critério pessoal do antecedente, o critério material, especificamente no complemento, e o critério material, espacial e temporal. Usar-se-ia, pois, três critérios diferentes e minaria uma classificação precisa.

Por este motivo, prefere-se denominar a classificação de pessoal ou não-pessoal, subjetiva ou não-subjetiva, subjetiva ou objetiva ou subjetiva ou real, desde que se ressalte que a isenção real inclui também as isenções que não recaiam sobre pessoas, mas sobre coisas e situações⁴⁶². O perigo reside na ambiguidade e na imprecisão do termo “real” tão conhecido no direito civil e utilizado com um sentido bastante incomum no direito tributário, não restrito a “coisa”.

⁴⁶¹ “As isenções são classificadas doutrinariamente em *subjetivas* ou *pessoais* e *objetivas* ou *reais*. As *subjetivas* ou *pessoais* são aquelas que têm como causa uma particular consideração do *sujeito do imposto* e, por isso mesmo, são aplicáveis somente à própria pessoa do beneficiário. [...] As isenções *objetivas* ou *reais* são aquelas que se referem somente ao elemento fático ou objetivo do pressuposto, isto é, são as que excluem do ônus fiscal certos *factos* de natureza ou de conseqüências econômicas, sem se preocupar com a pessoa física ou jurídica que venha a ser sua beneficiária.” (PINTO, Bilac. Isenção Fiscal – Fato imponible ou gerador do imposto – Isenções pessoais e reais – Realidade econômica contra forma jurídica – Evasão fiscal. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, n. 21, p. 361, 1950).

⁴⁶² “Empecemos con las exenciones *objetivas*. Su concepto va indisolublemente ligado al del presupuesto de hecho de la obligación tributaria. El nacimiento de ésta se conecta con la efectiva realización de unas circunstancias fácticas que, en hipótesis, prevén las norma tributarias.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 448).

5.4.5 Isenções totais ou parciais

O critério total e parcial não pode ser aceito para aqueles que definem a isenção tributária como uma norma que não autoriza a incidência da norma jurídica de tributação, seja qual for o motivo sustentado. A isenção parcial, observada no capítulo quatro, seria aquela que reduz parcialmente o critério quantitativo do consequente da norma de tributação, seja na alíquota, seja na base de cálculo, enquanto a isenção total reduziria tais fatores a zero.⁴⁶³

A jurisprudência dos tribunais pátrios já se posicionou em várias oportunidades pela adoção desta classificação que desfigura completamente a isenção tributária e a confunde com outras técnicas exoneratórias, como os benefícios fiscais. Situação que pode, inclusive, criar sérios problemas de ordem prática, principalmente no que concerne à possibilidade de tomar créditos de ICMS para evitar a cumulatividade deste imposto multifásico, em razão do que estabelece o art. 155, §2º, II, da CF⁴⁶⁴. A incoerência reside em reconhecer a isenção parcial e, ao invés de aplicar a proibição de tomar o crédito, autorizar o creditamento proporcional. Há, pois, dois equívocos na posição dos tribunais: um na aplicação da exceção constitucional aos casos de isenção – se é isenção, mesmo que parcial, não pode tomar crédito; outro na incongruência do tratamento da isenção tributária, sem apresentar um tratamento rígido para todas as situações.

Apenas a isenção total dos tributos pode ser tomada, nesta dissertação, como verdadeira isenção tributária, enquanto a isenção parcial é hipótese de benefício fiscal. Isto porque, na última, nasce o fato jurídico tributário e impõe-se a relação obrigacional entre o contribuinte e o sujeito ativo, mesmo que seu objeto, a pecúnia, seja calculado em valor menor. Faz-se o lançamento tributário e a pessoa, coisa ou situação está inclusa no antecedente da norma de tributação, o que conflita com a definição estipulada neste trabalho.

⁴⁶³ “El sentido de esta distinción ya ha sido puesto de manifiesto al separar la exención tributaria de otras técnicas desgravatorias. Son exenciones totales aquellas que impiden que surja la obligación tributaria, para cualquier clase de personas o para unos determinados sujetos. Son exenciones parciales aquellas que no impiden el nacimiento de la obligación, pero restringen la cuantía de la deuda por razón del objeto gravado – exenciones objetivas parciales – o de la persona obligada al pago – exenciones subjetivas parciales.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 459).

⁴⁶⁴ Esta situação e a jurisprudência dos tribunais foi melhor analisada quando tratou-se das pseudoisenções no capítulo quatro ao observar a influência da isenção indiretamente no antecedente da norma de tributação ao reduzir a base de cálculo ou a alíquota.

5.4.6 Isenções autônomas ou heterônomas

A isenção tributária, como figura dogmática, é dependente de cada ordenamento jurídico. Pode alterar-lhe a definição o sistema de direito positivo que exija, proíba ou autorize a sua concessão por entes jurídicos diversos daqueles aos quais fora concedida a competência tributária para a instituição do tributo.

Por isenção heterônoma se entende a produção de normas isentivas por entes políticos diversos daqueles que podem instituir o tributo. No início deste capítulo já se salientou que quem tem a competência para tributar não é necessariamente quem tem a competência para isentar. Esta não é uma conclusão necessária da figura isentiva, apesar de ser possível em cada ordenamento; é questão acidental. Não é o caso, contudo, no direito brasileiro. Três são as situações autorizadas na Constituição Federal de 1988 em que um ente político pode conceder isenção tributária a tributos da competência de outro. Esta competência isentiva, por sua vez, deve ser necessariamente prevista na Carta Magna, pois poderia levar a sérios conflitos entre os membros da federação, ferindo o princípio federativo.

Há duas previsões constitucionais expressas que autorizam a União Federal instituir isenções tributárias de tributos contidos na competência tributária de outros entes políticos. Uma do ICMS, constante no art. 155, § 2º, XII, *e*; outra do ISSQN, prevista no art. 156, § 3º, II⁴⁶⁵. Em ambos os casos, a União Federal, mediante lei complementar, pode “excluir da incidência do imposto” serviços e, no caso do ICMS, também produtos, desde que trate de exportação para o exterior. É uma forma de permitir uma política internacional de forma homogênea no país.

Deve-se ressaltar, contudo, que não há mais qualquer motivo para ser exercida a competência isentiva prevista para o ICMS após a Emenda à Constituição n. 42/2003 que alterou a redação do art. 155, §2º, X, *a*, da CR ao prescrever que não incidirá o ICMS “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. A alteração realizada impôs nova imunidade tributária. Se é imunidade, não é mais possível que os Estados-membros ou o

⁴⁶⁵ Não faz parte do objeto de estudo desta dissertação observar se há competência para o Constituinte derivado estabelecer novas isenções heterônomas, como se fez na previsão do art. 156, § 3º, II. À primeira vista, contudo, não parece haver qualquer tendência a abolir a forma federativa de Estado, não obstante atue reformulando o pacto federativo, o que afasta a cláusula pétrea prevista no art. 60, I, da CF. Ainda, não há registros de que a questão seja sob análise em ações constitucionais no STF.

Distrito Federal exerçam competência para instituir ICMS sobre tais situações que se confundem com a anterior previsão do art. 155, § 2º, XII, *e*. Pela impossibilidade de exercício positivo da competência tributária, em face da nova imunidade, não é possível, também, que se institua isenções tributárias. Pode, portanto, ser entendida como revogada pela lei posterior, porque de mesma hierarquia e mesmo âmbito de vigência⁴⁶⁶. A previsão do art. 156, § 3º, II, da CF quanto ao ISSQN permanece com vigência plena.

Questão mais tormentosa é a terceira possibilidade de isenção heterônoma. Trata-se de isenções tributárias concedidas em tratados internacionais e que atingem tributos de competência Estadual, Distrital ou Municipal.

A norma de tributação é composta por vários enunciados prescritivos. Viu-se no capítulo três que mais de um agente competente pode contribuir para a produção enunciativa que compõe a norma de tributação. E, conseqüentemente, vários níveis do processo de positivação do direito inova o ordenamento sem que haja violação ao princípio da legalidade. É possível que o Poder Legislativo atribua competência para que o Poder Executivo, mediante decreto, conceda isenções de alguns tributos, como o II, IE, IPI e IOF. Pode também a União exercer sua competência prevista no art. 156, § 3º, II, da CF para que institua isenção tributária do ISSQN municipal, ao passo que dois entes diversos terão introduzido enunciados prescritivos que conformarão uma mesma norma de tributação. Apenas no último caso há heteronomia, pois os três poderes de cada ente político são unos.

Não há problemas, pois, na existência de mais de um foco ejetor de normas, inclusive de mais de um ente político, para a construção da norma de tributação. A questão volta-se, portanto, para a existência ou não de competência para que, mediante tratados internacionais, conceda-se isenção tributária de tributos Estaduais e Municipais.

De início, ressalta-se que os tratados internacionais válidos no território brasileiro são firmados pela República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público internacional,

⁴⁶⁶ “A Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, dando nova redação ao art. 155, §2º, X, “a”, da CF, estabeleceu que o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior (...)” – *esvaziando*, assim, a alínea “e” do inciso XII do §2º do art. 155 do mesmo Diploma Magno, que dispunha caber à lei complementar “excluir da incidência do imposto, (*o ICMS*) nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’” (esclarecemos no parênteses). Com isso, se todas as exportações, de quaisquer produtos ou serviços, são imunes ao ICMS, não há mais espaço jurídico para que lei complementar venha a isentar algumas delas (pela redação originária do art. 155, §2º, X, “a”, da CF, estavam excluídos da imunidade em tela apenas os serviços a destinatários no exterior, bem como as mercadorias que fossem produtos primários ou “semi-elaborados, definidos em lei complementar”). Portanto, entendemos que a alínea “e” do art. 155, §2º, XII, da CF foi implicitamente revogada, já que incompatível com a nova redação dada ao art. 155, §2º, X, “a”, do Mesmo Diploma Magno.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 862).

ente soberano, não obstante representada pela União Federal. Esta, por sua vez, é pessoa jurídica de direito público interno, que possui autonomia (art. 18 da CF⁴⁶⁷), porém não é dotada de soberania, e permanece em paridade política com os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. O art. 5º, §2º, é incisivo quanto à parte que consta nos tratados internacionais: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos *tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.*”⁴⁶⁸.

Neste sentido, o art. 151, III, da Carta da República veda a União Federal para, ao agir no direito interno, instituir isenções tributárias de outros membros, à exceção das disposições dos supracitados artigos 155, § 2º, XII, *e*, e 156, § 3º, II. Esse dispositivo não vincula, todavia, a República Federativa do Brasil, a qual é representada pela União Federal mediante o Presidente da República, não como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, perante as demais nações, conforme dicção dos artigos 21, I⁴⁶⁹, e 84, VI⁴⁷⁰, da CF⁴⁷¹. Pode a pessoa jurídica de direito público internacional firmar tratados internacionais, que devem ser posteriormente ratificado internamente pelo Congresso Nacional, só a partir de quando pode passar a ter vigência no Brasil, e conceder isenções de tributos de todos os entes políticos.

O argumento é tão forte que José Souto Maior Borges afirma sequer se tratar de isenções heterônomas porque os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sob uma análise mais profunda, fazem parte da República Federativa do Brasil e, conseqüentemente, também celebram, mediante esta, o tratado internacional.⁴⁷²

⁴⁶⁷ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁴⁶⁸ Itálico acrescido.

⁴⁶⁹ Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

⁴⁷⁰ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

⁴⁷¹ “Nas relações internacionais, a União atua, não nas suas vestes de pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos Estados e aos Municípios, mas nas vestes de órgão da República Federativa do Brasil – pessoa jurídica de direito internacional público – e, por conseguinte, de todos os seus elementos componentes, entre os quais os Estados e os Municípios.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 109).

⁴⁷² “Conseqüência: não é a rigor e sob esse aspecto particular de isenção heterônoma que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da sua instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste: (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas), (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes de atos de direito interno. As segundas de atos de direito interestatal.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 293).

Todavia, ao partir do sentido de heteronomia como a produção por mais de um ente de uma mesma norma jurídica (*hetero* = outro; diferente; *nomia* = *nomos*, norma⁴⁷³), tem-se que reconhecer que, não obstante os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios façam parte da República Federativa do Brasil, com ela não se confundem. Não se trata de relação de gênero e espécie. Os primeiros são entes autônomos e não soberanos, de direito público interno; a última, ente soberano de direito público internacional. Possuem competências diversas e áreas de atuação diferentes, embora coincidam em determinados assuntos. A parte que consta no tratado internacional é a República Federativa do Brasil e não um de seus membros. Donde se reconhece que há a produção de enunciados prescritivos por pessoas diversas que servem para a construção da norma jurídica de tributação: inclusive dos elementos negativos (isenções tributárias) introduzidos mediante o tratado internacional e o decreto legislativo que o referenda.

Questiona-se, portanto, se há revogação da legislação interna dos entes políticos que digam de forma diferente da isenção tributária concedida. Isto porque o art. 98 do CTN prescreve que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”.

É necessário recorrer ao estudo elaborado no capítulo três sobre antinomias. No caso, têm-se duas normas, uma geral e outra especial, e de mesma hierarquia, produzidas por entes diversos, que conflitam. A norma produzida pela República Federativa do Brasil é especial em relação à norma Estadual, Distrital ou Municipal que preveja a incidência, por exemplo, do ICMS ou do ISSQN sobre determinadas coisas, pessoas ou situações também abrangidas pela isenção tributária. São de hierarquia diversa porque isenção não trata de direitos humanos – e não se subsume ao art. 5º, §3º, da CF que daria posição de superioridade ao se estabelecer com equivalência a emendas à Constituição.

Revolve-se a antinomia, pois, mediante o método interpretativo com a conjugação de todos os enunciados prescritivos, produzidos pelo ente político tributário, bem como pela República Federativa do Brasil. Não parece, pois, ter sido recepcionado o art. 98 do CTN que mais parece buscar indicar, de forma contrária, que normas internas não podem revogar o tratado internacional quando, ao final, indica que “serão observados pela que lhes sobrevenha”. Todavia, o ponto pode ser abordado de forma mais eficaz e coerente pela visão

⁴⁷³ HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss de elementos mórficos*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009, s.v. *heter(o)-*; *-nomia*.

competencial do que revogatória.⁴⁷⁴ Apenas o agente competente para produzir a norma é competente para revoga-la. Isto posto, o tratado internacional não pode ser revogado, bem como não pode revogar ato interno de ente político. São duas competências constitucionais diversas cujo produto de seus exercícios se mantém no ordenamento.

Deve-se, por outro lado, reconhecer que o tratado internacional ratificado pelo Congresso Nacional suspende a eficácia técnico-sintática das normas internas dos entes políticos. Enquanto for vigente o tratado internacional, não há como aplicar em toda sua extensão a norma de Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios no que lhe for contrária. Em primeiro lugar, pela diversidade de agentes como focos ejetores de norma. Em segundo lugar, porque a ficção de que o ente político esteja presente com parte no tratado⁴⁷⁵ não é suficiente para expressar sua vontade. Por outro lado, a hipotética produção por estes de norma que “revogue expressamente” o tratado internacional entraria em conflito direto com o próprio tratado internacional que prevê as possibilidades de denúncia ou outros tratados internacionais que dispõem sobre o tema, como a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, aprovada pelo Decreto n. 7.030/2009. Não cabe ao ente político de direito interno tratar sobre competências concedidas pela própria Constituição Federal, aumentando ou reduzindo sua própria competência.

Por tratar-se de competências diversas, sem hierarquia, não se fala em revogação de normas. Cada pessoa, seja de direito interno, seja de direito internacional, atua dentro de sua competência constitucionalmente estabelecida e delimitada. As normas, mesmo que conflitem, coexistem, são co-válidas e co-vigentes; apenas não são eficazes tecnicamente ao mesmo tempo, isto é, não podem incidir ao mesmo tempo. Todavia, a denúncia posterior do tratado extingue esta ineficácia técnica da norma interna. O raciocínio é idêntico quanto à isenção heterônoma que a União Federal pode instituir para o ISSQN mediante lei complementar: sua revogação posterior extingue a ineficácia da norma municipal.

⁴⁷⁴ “Ou seja: reconheçam-se os tratados internacionais como integrantes da ordem internacional ou da ordem interna, a conclusão será, sempre, de que são eles os instrumentos que definirão o alcance da jurisdição nacional; uma vez definida a jurisdição pelo meio próprio, não pode uma lei dispor sobre assunto que ultrapasse os limites impostos pelo tratado, por falta de competência. Com base no exposto, parece assentado admitir que a impossibilidade de alteração das disposições dos tratados internacionais por normas de Direito interno não se fundamenta em eventual relação de hierarquia normativa, mas na própria limitação da jurisdição dos Estados contratantes.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 97). Deve-se, no entanto, tomar cuidado para não confundir a isenção com a imunidade tributária. Ao se falar em limitação da jurisdição dos Estados passar a dar teor de limitação da própria competência impositiva, o que levaria a um caso de imunidade não prevista na Constituição Federal.

⁴⁷⁵ “[...] parte no tratado é a República Federativa do Brasil. Em face dele, pode-se até entender que, por uma ficção de direito interestatal, os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios também estão presentes.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 291).

A jurisprudência do STF, todavia, entende que o art. 98 do CTN é constitucional e efetivamente serve de fundamento para a revogação das normas de direito interno produzidas por entes políticos e que, em matéria tributária, conflite com o tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁴⁷⁶

Reconhece a Suprema Corte, ao decidir sobre a isenção de tributos estaduais e distritais quando da concessão a similar nacional previsto no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), que a isenção concedida nestes casos não são heterônomas e, por isso, não violaria o art. 150, III, da CF, bem como por emanar da República Federativa do Brasil, e não de um ente político, tem supremacia no ordenamento pátrio⁴⁷⁷. Explica-se nesta dissertação

⁴⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 229.096/RS*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relatora Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 16 ago. 2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Divulgação: 10 abr. 2008. Publicação: DJe-065 11 abr. 2008, EMENT v. 02314-05, p. 00985 RTJ v. 00204-02, p. 00858, RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42. No mesmo sentido, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 460.935/PE*. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 21 set. 2011. Publicação: DJe-182 22 set. 2011, EMENT v. 02592-01, p. 00111.

⁴⁷⁷ O posicionamento é repetidamente mantido, inclusive em casos de ISSQN: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLIS COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL,

que não há vedação de isenção heterônoma neste caso, razão pela qual a decisão proferida está coincidentemente adequada.

5.4.7 Isenções contratuais ou não-contratuais (legais)

As isenções devem obediência ao princípio da legalidade e da tipicidade tributárias e, neste sentido, segue a sorte competencial estabelecida para a instituição do próprio tributo a que se pretende conformar a hipótese. Por outro lado, não obstante previstas em lei, muitas vezes é necessário realizar alguns outros procedimentos para que, no caso concreto, reconheça-se a isenção tributária para a pessoa, para a coisa ou para a situação, seja em decorrência da isenção ser solene, dependente de despacho da administração, seja porque existem outros requisitos para que o beneficiário se enquadre na situação isenta. Um desses requisitos pode ser, exatamente, a assinatura de contrato com a Administração Pública, mediante licitação, no qual deve estar prevista a isenção. No caso, à administração autoriza-se legislativamente – lei – que se conceda isenção, por exemplo, dos impostos do respectivo ente tributante para a empresa concessionária de serviço público quando do firmamento do contrato.

A exigência de documento contratual no qual conste a cláusula isentiva é o critério utilizado para esta classificação. Todavia, certo é que *toda* isenção deve estar prevista em lei. Em verdade, as isenções podem ser contratuais ou não-contratuais, porém todas são legais.⁴⁷⁸

CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 543.943/PR*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 30 nov. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 14 fev. 2011. Publicação: DJe-030 15 fev. 2011, EMENT v. 02464-02, p. 00469, RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479).

⁴⁷⁸ “Na obrigação tributária, todo o conteúdo, desenvolvimento e forma de extinção ou modificação da relação jurídica são objeto de definição e previsão rigorosas na lei. Nada é deixado à vontade das partes. Nem à do sujeito ativo, Estado ou outra entidade pública, nem à do sujeito passivo, o contribuinte.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Isenção tributária – Pressupostos legais e contratuais – Taxa de despacho aduaneiro*.

Neste sentido, a vontade das partes é irrelevante, mesmo que de previsão no contrato: não pode a administração não conceder a isenção tributária ou a parte rejeitá-la. Se o legislativo determinou em lei a isenção de determinados tributos quando do firmamento de contratos de concessão de serviço público outra coisa não pode restar estabelecido no contrato, por ser hipótese *contra legem*.⁴⁷⁹ Esta é a dicção do art. 176 do CTN⁴⁸⁰.

O contrato é mera documentação da excludente de tributabilidade ao fazer a previsão contratual estipulada em lei. Situação semelhante ocorre com a exigência de certificação ou cumprimento de certas condutas para haver imunidade ou mesmo um lançamento para que haja o fato jurídico tributário, exige-se um contrato ou um ato administrativo concessivo para determinar a classe de pessoas, coisas ou situações tocadas pela isenção. E no contrato não haverá a opção de colocar ou não a isenção: é de vinculação obrigatória e sua não previsão não afasta o pleito posterior de isenção ou mesmo de restituição. Exigir tributo em situação isenta é ferir os princípios da legalidade e da tipicidade. Observe-se melhor a hipótese de renúncia da isenção pelo cidadão.

5.5 Isenção tributária, deveres instrumentais e despacho da autoridade administrativa: breve nota sobre uma ambiguidade

Ao termo “isenção” a Constituição Federal atribuiu vários sentidos, conforme estudado no capítulo dois. Todavia, mesmo estabelecido seu sentido e definido o termo para os fins desta dissertação, ainda parece oportuno apresentar algumas ambiguidades de extrema importância que aparecem no tratamento deste instituto jurídico.

Para fruir a condição de isento, o beneficiário não raro precisa cumprir com alguns deveres instrumentais ou formais. De acordo com a classificação apresentada no tópico

Revista de Direito Administrativo. São Paulo, n. 67, 1962, p. 326). No mesmo sentido, cf. FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 58, 1959, p. 5.

⁴⁷⁹ Amílcar de Araújo Falcão é preciso: “[...] tais deveres jurídicos são objetivamente fixados pelo legislador. A sua assunção pelo contribuinte isento não tem qualquer conteúdo negocial, não resulta de qualquer deliberação livre da sua vontade. Ao contrário, advém imediatamente da lei, da norma e é inerente ao *status* de contribuinte isento, aplicando-se-lhe tão logo seja deferida a isenção, ou melhor, reconhecido administrativamente o direito à isenção.” e ainda “No caso concreto, pretendendo o *soi-disant* contrato criar um caso de débito tributário – o da taxa de despacho aduaneiro – cuja inexigibilidade está assegurada pela isenção legal, nula é a convenção *contra legem*.” (FALCÃO, op. cit., p. 322, 328).

⁴⁸⁰ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

anterior, algumas isenções são condicionadas ou solenes e exigem, para sua concessão, respectivamente atos a serem realizados pelo particular ou pela autoridade administrativa. Ao cumprimento destes requisitos se diz também que foi concedida uma isenção tributária. A afirmação não é exata.

No primeiro caso, tem-se a necessidade do cumprimento de deveres instrumentais. O dever instrumental apresenta em seu conseqüente uma obrigação de fazer ou não fazer não avaliável economicamente, ao contrário da norma de tributação que constitui um dever de dar (pecúnia), não obstante ambos tenham em seu antecedente a previsão de um evento jurídico lícito. A diferença essencial consta no conseqüente, na causalidade jurídica imposta por cada uma das normas: deveres instrumentais não constituem obrigações.

Para que se considere determinada pessoa, coisa ou situação dentro da classe do elemento negativo que conforma a hipótese tributária (isenção tributária), pode o legislador exigir do beneficiário o cumprimento de determinados deveres. Trata-se de uma norma jurídica, em sentido estrito, diversa da norma de tributação que também exige um relato em linguagem competente. Neste sentido, cabe ao interessado, para fruir da isenção tributária, realizar determinada ação exigida pelo Legislador.

Assim como o dever instrumental de escriturar livros pode servir de prova para a constituição do relato competente que impõe o pagamento do imposto sobre a renda (lançamento por homologação ou de ofício) ao se calcular em tais livros o lucro de determinada pessoa jurídica, também pode servir, por exemplo, para a comprovação de que certa pessoa jurídica de caráter filantrópico não realizou distribuição de lucros e, conseqüentemente, está contida na classe de pessoas isentas, conforme previsão do art. 15 da Lei 9.532/1997⁴⁸¹.

O dever instrumental, neste caso, é uma norma paralela à norma de tributação que serve para verificar – e constituir – o cumprimento das exigências para que não se dê a incidência da norma de tributação ao reconhecer a causa isentiva. Há, de fato, uma incidência normativa, porém não da norma de tributação ou da norma isentiva – esta que jamais incide –, e sim da norma de dever instrumental que relata certas condições que autorizam reconhecer, por sua vez, que a pessoa, situação ou coisa não está prevista na hipótese tributária. Há um

⁴⁸¹ Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

fato jurídico, não o fato jurídico tributário como relato que se subsume à norma de tributação, mas um fato jurídico que constitui a realização do dever instrumental.

Algumas isenções tributárias que também não são concedidas em caráter geral podem exigir, para cada caso concreto, um despacho da autoridade administrativa (isenção solene do art. 179 do CTN). Este despacho, veículo introdutor – norma geral e concreta –, bem como a norma introduzida – individual e concreta – que relata a condição isenta, também não são isenções, pois deixam inalterada a hipótese da norma de tributação. Apenas constitui – ao reconhecer – a pessoa, a coisa ou a situação como não são passíveis de tributação⁴⁸². Trata-se de ato administrativo exigido pelo legislador que se volta a observar o cumprimento das exigências estipuladas.

No mesmo caso de *drawback* modalidade isenção do Convênio ICMS 27/90 o “ato concessório de *drawback*” é um ato administrativo que reconhece, mediante a posterior comprovação das condições previstas, que determinada pessoa jurídica apresenta as características que permitem a não incidência da norma de tributação. Sem o ato concessório há isenção tributária, apenas o contribuinte não preenche as condições para afastar a tributação, pois não cumpridas as condições que verificam a presença dos elementos negativos no mundo social. Mas o ato em si não é uma isenção, também não altera a hipótese tributária: cinge-se a reconhecer, na situação concreta, a hipótese prevista na norma de isenção, assim como a sentença que reconhece tratar-se de hipótese de legítima defesa não cria o fato jurídico penal.

Ao se observar a norma de tributação em consonância com as normas de deveres instrumentais e os despachos administrativos reconhecem-se as pessoas, coisas ou situação que não sofrem a tributação.

Enfim, deve-se tomar cuidado para não confundir a norma isentiva que se constrói a partir de enunciados prescritivos e que conformam negativamente a hipótese da norma de tributação, decorrente do exercício da competência tributária impositiva, com os deveres

⁴⁸² “A eficácia dos elementos ou requisitos de ordem substancial pode depender da expedição de ato administrativo que reconheça a configuração desses pressupostos. Os requisitos de eficácia, a que nos referimos, equivalem portanto a uma *conditio iuris* necessária à produção ou concretização do efeito jurídico legalmente previsto. Tal ato administrativo pertencerá à espécie dos atos-condição, da doutrina francesa. Ensina ainda Amílcar de Araújo Falcão que a tramitação estabelecida pelo regime jurídico-formal das isenções para a exibição pelo contribuinte, de planos ou comprovações, culmina com ato administrativo de reconhecimento a ser proferido em certo prazo, sob pena de o silêncio valer por ato de provimento favorável. Esta *conditio iuris* não tem conteúdo negocial e destina-se tão-somente à constatação e declaração do direito à isenção.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 336-337).

instrumentais e os despachos administrativos, sejam como normas introdutoras ou introduzidas, que reconhecem determinada pessoa, coisa ou situação como enquadrada à previsão isentiva. Porém não se trata da própria previsão isentiva nem constitui um fato jurídico isento, mas um fato jurídico de dever instrumental ou administrativo, respectivamente.

5.6 Sobre a (im)possibilidade de renunciar à isenção tributária

Tributo é a fenomenologia da incidência tributária, ou seja, a relação obrigacional abstrata atrelada a uma previsão conotativa de um fato jurídico lícito que, quando concretizado, deve ser descrito em linguagem competente para implicar uma prestação pecuniária obrigatória, instituída mediante lei, independentemente da vontade do particular. Neste ponto, cabe ressaltar a importância da última característica: “independentemente da vontade do particular”.

Essa predicação não é absoluta. Sabe-se que em vários momentos a vontade do particular atua para escolher técnicas de tributação, sobre como medir o critério material (base de cálculo), entre outras. A escolha pelo lucro presumido ou lucro real é um exemplo que elucida o argumento. Pode a pessoa jurídica contribuinte do imposto sobre a renda, que se enquadre em determinadas condições (art. 13 da Lei n. 9.718/1998⁴⁸³ e que não se enquadrem nas hipóteses do art. 14 da mesma Lei), optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido e não no lucro real. O mesmo se dá na possibilidade de escolha de certas microempresas e empresas de pequeno porte ao tratamento diferenciado e favorecido para a apuração e o recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conhecido como SIMPLES Nacional (Lei Complementar n. 123/2006).

Em várias situações é possível reconhecer que a vontade do particular pode substituir e alterar certos critérios quando da construção da norma de tributação. Muda-se a apuração da

⁴⁸³ Com a redação alterada pela Lei n. 10.637/2002, Art. 13. “A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.”.

base de cálculo e até mesmo a hipótese tributária.⁴⁸⁴ Não parece haver, contudo, a possibilidade do contribuinte escolher se será ou não tributado. Sua vontade na construção da norma de tributação é limitada e, mesmo que nela repercuta, não pode vir a determinar, em definitivo, a hipótese de não incidência. É possível que o contribuinte opte pelo regime de tributação com base no lucro real e, ao final, apresente prejuízo financeiro: sem renda não se verifica a hipótese tributária do IRPJ ao passo que se houvesse optado pelo lucro presumido provavelmente viria a ser tributado. Contudo, o art. 13, §1º, da Lei n. 9.718/1998 é peremptório: “A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.”. A opção adotada não determina se haverá ou não incidência da norma de tributação, apenas estabelece o regime.

O assunto, de início, pode parecer supérfluo e instigar a seguinte pergunta: Que contribuinte, em sã consciência, iria optar por renunciar a situação de isento? A pertinência da questão salta aos olhos, pois se supõe que a norma de isenção, ao determinar uma não-hipótese tributária, reduz a carga tributária e põe o cidadão em situação economicamente mais favorável. Porém cabe uma ressalva.

Há tributos que são multifásicos e não-cumulativos por determinação constitucional, a exemplo do ICMS e do IPI. No primeiro caso, a própria Carta Magna estabeleceu duas exceções: a isenção ou não-incidência não implicarão crédito e acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, §2º, II, “b”). No segundo, a Constituição da República silencia e o STF entende que as ressalvas feitas ao ICMS se estendem ao IPI⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ O SIMPLES Nacional, por exemplo, calcula o recolhimento de alguns tributos, inclusive do IRPJ e do ICMS, ao estabelecer determinada alíquota sobre a receita bruta (Anexo I da Lei Complementar n. 123/2006). Neste caso, a hipótese da norma jurídica que determina o recolhimento de valores ao Erário Público não é a renda ou a realização de operação de circulação de mercadorias. Não se pretende aqui, contudo, iniciar uma discussão sobre se o caso é de modificação da forma de apurar ou da instituição de um novo tributo.

⁴⁸⁵ “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA-ZERO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 508.708/RS*. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgamento: 04 out. 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 02 dez. 2011. Publicação: DJe-230 05 dez. 2011). No mesmo sentido: “Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. PRECEDENTES. AGRAVO IMPROVIDO. I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade. II - Agravo regimental improvido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 736.994/SP*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 15 ago. 2011, Publicação: DJe-156 16 ago. 2011, EMENT v. 02566-02, p. 00217).

Dá-se, então, uma situação bastante curiosa. Quando a União ou os Estados-membros e o Distrito Federal concedem isenção para o IPI ou o ICMS, o tributo, não cumulativo, pode tornar-se acumulativo. Não irá se adentrar nas regras e condições específicas da não-cumulatividade de tributos, já brevemente analisadas no capítulo quatro ao tratar-se de redução parcial e total do critério quantitativo. Parece suficiente indicar que o impedimento de tomada de crédito em situações de isenção – inclusive alíquota zero e “não-tributado” – e a anulação do crédito relativo às operações anteriores aumentam o total recolhido pelo tributo na cadeia.⁴⁸⁶

Observe-se um exemplo apresentado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁴⁸⁷ para os casos de ICMS:

A.....	B.....	C.....	D.....	E.....	F
100	120	144	172,8	207,36	
x17%	x17%	x17%	x17%	x17%	
17	20,4	24,48	29,37	35,25	

Nesta primeira situação, em que não há operação isenta, tem-se o recolhimento nominal de ICMS equivalente a 35,25, que resulta da subtração do valor posterior pelo valor anterior. Então: $17 + 3,4 + 4,08 + 4,89 + 5,88 = 35,25$. Numa segunda situação, em que uma das operações é isenta, a situação não é a mesma.

A.....	B.....	C.....	D.....	E.....	F
100	120	144	172,8	207,36	
x17%	isenta	x17%	x17%	x17%	
17	-	24,48	29,37	35,25	

⁴⁸⁶ José Souto Maior Borges, ao tratar da não-cumulatividade do IPI, afirma: “Alega-se sem razão que a regra da incumulatividade não estaria sendo desrespeitada pela negativa de crédito sobre insumos isentos porque, em tal hipótese, o IPI não estaria sendo cobrado em duplicidade ou “em cascata”. Essa negativa, além de tornar inócua a isenção, fere a incumulatividade porque economicamente converte o IPI, tributo sobre valor agregado, em tributo sobre valor acumulado, desnaturando-o.” (Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 164, 1999).

⁴⁸⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, 1989, p. 21.

Neste caso, tem-se o recolhimento nominal de ICMS equivalente a 52,25, que resulta da subtração do valor posterior pelo valor anterior com exceção da terceira operação ao repetir a soma integral: $17 + 24,48 + 4,89 + 5,88 = 52,25$. Ou seja, o valor pago na primeira operação é desconsiderado nas subseqüentes e o tributo se torna acumulativo.

Assim argumenta o jusfilósofo paulista que há uma incompatibilidade no texto constitucional⁴⁸⁸ que deve ser resolvida pelo método interpretativo. Conclui que nos casos de isenção a tomada de crédito das operações anteriores para dedução no pagamento devido nas posteriores apenas não ocorre na primeira ou na última operação, sob pena de resultar em prejuízo para o órgão arrecadador e se ocorresse durante o ciclo haveria prejuízo para os cidadãos. O texto é longo, mas por sua relevância merece ser copiado integralmente:

Desta principiologia segue inelutável e claramente quais as situações objetivadas pelo Constituinte e quais as que ele exclui, quando excepciona a aplicação do princípio da não-cumulatividade nos casos de isenção e não incidência. Se, como dissemos, o princípio da não cumulatividade caracteriza uma técnica política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então as exceções contidas nas alíneas 'a', e 'b' do inc. II do §2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto não incidiu em operação anterior conduzisse um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço do varejo. Isto criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não-cumulatividade, ele seria prejudicado. Regra geral, estas situações aparecem quando a isenção ou não-incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Nestes casos e apenas neles da aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se destarte uma situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das referidas alíneas 'a' e 'b'. Este entendimento estrito, que preserva o sentido próprio e genérico da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. Fora destes casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade.⁴⁸⁹

Do exposto, pode-se entender que as hipóteses de isenções tributárias não devem levar à acumulatividade dos tributos multifásicos e, realmente, não parece haver motivos para um contribuinte preferir renunciar à isenção para manter o direito de crédito e evitar a não-cumulatividade. Porém, já foi visto que este não é o entendimento do STF e, mesmo que não o fosse, não se demonstraria suficientemente bem fundamentado o argumento.

⁴⁸⁸ No que se refere ao ICMS, mas que deve ser integralmente aplicada aos casos de IPI.

⁴⁸⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, 1989, p. 20-21.

Se é verdade que a isenção tributária é um conceito pressuposto constitucionalmente e não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional, o que implica a impossibilidade de se admitir a isenção com fins fiscais, isto é, de conceder-se isenção para aumentar a arrecadação, também é verdade que a isenção é concedida com fins extrafiscais. Neste sentido, ao admitir que o cidadão, qualquer que fosse o motivo, pudesse optar pela renúncia da isenção, dois problemas nasceriam: 1) a política extrafiscal de determinado ente da federação poderia estar comprometida, porém este não tema objeto da dissertação e será aqui abandonado; ou 2) o cidadão estaria a violar a lei, pois se a isenção tributária é uma determinação legal e obedece ao princípio da legalidade, no momento em que há a previsão de situação que não se enquadre na hipótese tributária, então o pagamento de valores ao ente público será qualquer coisa exceto tributo, pois não há incidência da norma de tributação.

Todavia, parece razoável acrescentar a possibilidade de, em lei, haver previsão expressa de se optar pela renúncia de isenção, situação em que não haveria infringência do princípio da legalidade. Esta condição teria de se fundamentar na hipótese de evitar a maior tributação do cidadão com fins a não distorcer a própria figura da isenção tributária. E não parece haver impedimento na legislação pátria.

Desde que a isenção possa resultar em aumento da tributação para o particular, ou a norma é inconstitucional (reinterpretação das exceções à não-cumulatividade de tributos multifásicos como o IPI e o ICMS) ou deve haver a previsão de possibilidade de renúncia, com limites, situações e condições bem especificadas. A renúncia à isenção, assim, é uma hipótese que reafirma seu caráter de extrafiscalidade. E, de acordo com a jurisprudência pátria que permite que o ICMS e o IPI se tornem tributos acumulativos, a renúncia à isenção aparece como uma saída de emergência a solucionar este desvio interpretativo.⁴⁹⁰

Esse é o caso do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis que pode ser encontrado em Portugal conforme Anexo⁴⁹¹ presente no Decreto-lei n. 21/2007. Este documento legal tem por objetivo a “introdução na legislação do IVA de um

⁴⁹⁰ “Interessantíssima, portanto, a hipótese, sob prisma jurídico: a renúncia à isenção não se justifica porque os contribuintes preferem desvincular-se do regime exoneratório para, ingressando no campo obrigacional tributário, usar como crédito fiscal o imposto que grava as suas aquisições de bens, o que, enquanto isentos lhes seria vedado. E abre campo para a relevância da manifestação de vontade do contribuinte, para efeitos tributários.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 112).

⁴⁹¹ Artigo 1º “A renúncia à isenção do IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA, prevista nos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do mesmo Código, pode ser exercida nos termos e condições definidos no presente regime.” (PORTUGAL. Artigo 1, Objecto. *Diário da República*, 1ª série, n. 20, 29 jan. 2007. Disponível em: <<http://dre.pt/pdf1sdip/2007/01/02000/08220827.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012, p. 825).

conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação”.⁴⁹² Não se verifica situação semelhante no Brasil, mas a hipótese busca permitir a dedução do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) em operações posteriores para que também não haja o efeito acumulativo do tributo. Todavia, não há pretensões de estudo do IVA e seu regime jurídico específico, razão pela qual, mais uma vez, evita-se adentrar no assunto que apenas foi trazido a título de exemplo, pois não se encontrou semelhante no ordenamento brasileiro.

5.7 Revogação da norma isentiva: princípio da anterioridade

A revogação foi analisada no capítulo três ao tratar-se dos métodos interpretativo e revogatório de solução de antinomia. Esta figura jurídica implica a cisão da vigência de determinada norma jurídica: uma vez revogada, a norma passa a não ter mais força para reger os fatos jurídicos que relatem um período temporal do evento posterior à vigência da norma revogatória. A norma revogada, então, passa a ter uma vigência parcial e não mais uma vigência plena.

Duas são as formas de se reconhecer uma revogação: a expressa, geral e concreta, que indica diretamente as normas revogadas “revogam-se os artigos X e Y da Lei Z”; e a decorrente de conflito entre duas ou mais normas, na qual se faz necessária uma terceira norma que determine, no caso concreto, qual das duas deve manter sua vigência plena ao aplicar uma sobrenorma de solução. Revoga-se a isenção tributária mediante ambos os casos e os resultados são os mesmos, motivo pelo qual não se irão especificar as duas situações.

Se há uma norma isentiva a determinar que certa situação não é tributável, pode ser editada uma segunda norma que, ao contrário, determine especificamente a tributação desta mesma situação. Neste caso, aplica-se um dos critérios de solução de antinomia (norma posterior afasta norma anterior, pois de mesma hierarquia e mesma especificidade) e passa a se ter nova hipótese de tributação. Se a norma isentiva é revogada por outra norma isentiva, deve-se observar quais âmbitos de vigência são diversos entre estas duas normas, seja por incluírem certos requisitos que antes não existiam ou afastarem pessoas, coisas ou situações que antes eram incluídas. Assim, por serem normas diversas, o efeito pode ser o mesmo

⁴⁹² PORTUGAL. Artigo 1, Objecto. *Diário da República*, 1ª série, n. 20, 29 jan. 2007. Disponível em: <<http://dre.pt/pdf1sdip/2007/01/02000/08220827.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012, p. 822.

encontrado na revogação expressa, qual seja: determinada pessoa, coisa ou situação que antes não se encontrava na hipótese tributária passa lá a ser encontrada.

O resultado desta modificação da hipótese da norma de tributação, que antes tinha um âmbito de vigência mais angusto, pode ser entendido, em verdade, como a criação de uma nova norma de tributação. Parte-se de enunciados prescritivos parcialmente iguais – os não modificados – e parcialmente diferentes – os alterados – para a construção de uma norma jurídica. Tem-se, portanto, a norma N' que rege os eventos ocorridos até a vigência da norma N'' e a norma N'' que rege os eventos que venham a se verificar após sua entrada em vigor. A norma de tributação que antes atingia apenas uma quantidade de ocorrência após a revogação da isenção vai além e atinge situações outras antes não previstas. Há efetivamente a modificação do tributo anterior que passa a ter novas feições. Tratar-se-á esta hipótese como instituição de novo tributo no que se refere à isenção revogada, porque análogas.

Contudo, há limitações constitucionais que regem estas revogações de isenção. O art. 150, III, “b” e “c”, da CF prescreve os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal ao vedar a cobrança de tributos, no mesmo exercício financeiro ou antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Revogar uma norma isentiva é instituir tributo no que se refere à pessoa, à coisa ou à situação antes não abrangida, pois se tem efetivamente uma nova norma de tributação com âmbito de vigência mais largo a prever eventos antes não previstos.

Não há competência tributária que autorize a incidência de uma norma de tributação no mesmo exercício financeiro ou nos noventa dias posteriores à sua edição. Ainda não há vigência da norma de tributação. Ela não está apta a reger quaisquer eventos, salvo a previsão do artigo 150, §1º, da CR. Os tributos com tendência à extrafiscalidade, como II, IE e IOF podem ser instituídos e majorados de um dia para o outro, situação que implica que a revogação de norma isentiva também não exige o adiamento da vigência. Assim como os empréstimos compulsórios que atendam às despesas extraordinárias, pois também não se submetem a qualquer um destes dois princípios. O IR, por sua vez, obedece apenas à anterioridade (art. 150, III, *b*) e o IPI, assim como as contribuições sociais, apenas à anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, e art. 195, §6º).

A norma de isenção não deve ser apenas introduzida mediante o mesmo veículo introdutor capaz de instituir ou majorar o tributo. Sua revogação também apenas pode sê-la ao seguir o mesmo procedimento de produção por implicar necessariamente instituição de tributo – nova hipótese tributária.

Enfim, por se tratar de alargamento da hipótese tributária, a nova norma de tributação, no que concerne à isenção revogada, apenas regerá eventos que se derem após o período mínimo exigido em lei, quando houver, ou seja, após o fim do exercício financeiro, após um mínimo de noventa dias ou após o fim do exercício financeiro respeitado um mínimo de noventa dias, à exceção do previsto no art. 150, §1º, da CF.

Sobre o tema, deve-se fazer menção ao artigo 104 do CTN. Este dispositivo prescreve que, nos casos de impostos sobre patrimônio ou renda, entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei que extinguem ou reduzem isenções, salvo se houver disposição de maneira mais favorável ao contribuinte. Aplica, pois, o princípio da anterioridade. Veja-se sua disposição:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Percebe-se que o inciso III está incluso na prescrição do inciso II, pois a extinção de isenção tributária define nova hipótese tributária: o que antes lá não constava, constará após a revogação. Já a redução de isenção pode ser entendida em dois sentidos: um primeiro, como isenção parcial, em que, por exemplo, uma redução de base de cálculo ou alíquota foi aumentada; um segundo, como a redução do espectro interpretativo de determinada isenção tributária.

A primeira hipótese, já se argumentou não ser caso de isenção tributária, o que não afasta sua desnecessidade, pois trata de majoração de tributo, ou seja, está na previsão do inciso I do art. 104. Já a segunda trata de uma reformulação da isenção tributária: a existência de dois enunciados prescritivos que dão causa à construção de duas normas jurídicas em sentido amplo que entram em conflito e são resolvidas mediante o método interpretativo: constrói-se uma nova norma isentiva; neste sentido, se algumas pessoas, coisas ou situações que antes da redução do âmbito de vigência da isenção não estavam previstas na hipótese da norma de tributação e passam a estar após sua vigência, então é, novamente, caso análogo à instituição de tributo e consta no inciso I do art. 104 do CTN.

Observa-se que o referido dispositivo não inova o ordenamento, é redundante⁴⁹³. Apenas explícita – prescritivamente – algumas regras da isenção tributária. A própria ressalva de que a vigência da respectiva lei apenas terá início no primeiro dia do exercício seguinte obedece à disposição constitucional de que o IR é regido pelo princípio da anterioridade, mas não pelo princípio da anterioridade nonagesimal. Já quanto aos chamados “impostos sobre o patrimônio”⁴⁹⁴ estão todos regidos por ambos os princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal, o que impõe a interpretação conforme a Constituição, novamente no art. 150, III, “c”. Ademais, aplica-se o entendimento também às demais espécies de tributo, isto é, taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

O final do inciso III apenas prescreve que, se a lei dispuser diferentemente e for favorável ao contribuinte, será obedecida, além de observar o disposto no art. 178. Trata-se de uma limitação à revogação de norma isentiva, com a redação da Lei Complementar 24/75⁴⁹⁵, qual seja a impossibilidade de revogar isenção tributária concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. A redação anterior do artigo era imprecisa, pois poderia levar à interpretação de que tanto as isenções a termo como as condicionadas não poderiam ser revogadas. A nova redação deixa mais clara a necessidade de que apenas não se pode revogar a isenção concomitantemente a termo e condicionada.⁴⁹⁶

Há uma diferenciação que deve ser ressaltada. A revogação da norma isentiva altera a hipótese tributária e o que lá não constava por causa da isenção passa então a constar. Ocorre

⁴⁹³ “Há *redundância* quando uma norma estabelece um efeito jurídico que, nas mesmas circunstâncias fatuais está estabelecido por outra norma. Uma das duas normas, na medida em que isso ocorre, é redundante. [...] Entretanto, não é possível sustentar que existe um princípio incondicional de interpretação segundo o qual não possa haver redundâncias. É mister levar em conta a possibilidade de que aquele que teve como incumbência redigir a lei não tenha se apercebido da coincidência (em especial, se é o caso de uma redundância que assoma ao comparar a lei com uma norma anterior; ou a possibilidade de, por razões históricas, desejou-se salientar um ponto de vista particular; ou que para oferecer um quadro geral (em benefício, mormente, do leito inexperiente) julgou-se necessário incluir num só texto material que, de outro modo, teria que ser procurado alheres (enunciados *ex tuto*).” (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007, p. 1).

⁴⁹⁴ De acordo com CTN, Livro Primeiro, Título III, Capítulo III, são impostos sobre o patrimônio o ITR, o IPTU e o ITBI. O ITCMD (art. 155, I, CF) não estava previsto no CTN há quem na doutrina o inclua nesta classificação junto com o IOF (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 3, 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 243-244). Já Regina Helena Costa inclui nos impostos sobre o patrimônio, além do ITR e o IPTU, o IGF e o IPVA, classificando o ITBI e o ITCMD como impostos sobre transmissão de bens e direitos (*Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 111). A classificação não será utilizada nesta dissertação.

⁴⁹⁵ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

⁴⁹⁶ “Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada.” (FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 58, 1959, p. 2)

na norma geral e abstrata de tributação. Bem diferente é impedir o cidadão de fruir a isenção tributária já reconhecida em situação concreta por ter preenchidos os requisitos de lei. Ao passo que exista despacho da autoridade administrativa (isenções solenes) que conceda isenção tributária por um período de tempo determinado e sob condições não pode a revogação da norma isentiva afastar o direito adquirido do cidadão consagrado constitucionalmente (art. 5º, XXXVI)⁴⁹⁷. Isto é, a situação de não tributação reconhecida e cujas condições já foram cumpridas não perdem fundamento jurídico de validade em razão de ter sido revogada a isenção tributária e permanecem durante todo o tempo previsto na legislação vigente à época da concessão; a revogação passa a impedir que, no futuro, preencham-se e reconheçam-se a condição de pessoa, coisa ou situação fora da nova norma de tributação, sem tocar aquelas já realizadas.

⁴⁹⁷ “Decerto o legislativo pode a qualquer tempo revogar a lei que estabelece isenções condicionadas e a prazo certo. A justa ponderação das circunstâncias leva à consideração de que, se o interesse público o exige, a lei isentante deve ser revogada. O interesse particular não funciona jamais como óbice ao exercício da função legislativa. Mas o ato de revogação não poderá afetar o direito, adquirido pelo isento, ao gozo da isenção pelo prazo e com o conteúdo e limites da lei instituidora. Veda-o a CF, art. 5º, XXXVI: ‘A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada’. A essa hipótese de proteção do direito adquirido corresponde portanto a ultra-aplicabilidade da lei revogada.” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 79).

CONCLUSÃO

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema ou de estabelecer uma teoria como melhor que outra, as ideias que se buscou enunciar no decorrer deste trabalho dissertativo, porquanto decorrentes de certas premissas pré-estabelecidas, fundamentam algumas conclusões sobre as isenções tributárias:

O termo “norma” nas locuções “norma de tributação” e “norma de isenção” não denotam o mesmo sentido.

Norma de tributação é norma em sentido estrito, construída de acordo com a estrutura lógica do condicional, geral e abstrata, que tem em seu antecedente a previsão de propriedades que devem ser verificadas em uma ocorrência no mundo social para ser relatada em linguagem competente, ao passo que também prevê, em seu conseqüente, os predicados para o estabelecimento da relação jurídica tributária em que um sujeito ativo – o ente político em que lhe faça as vezes – detém o direito subjetivo de cobrar uma prestação pecuniária de um sujeito passivo que tem, em contrapartida, o dever jurídico de cumprir prestação. O antecedente foi chamado de hipótese tributária; o conseqüente, de conseqüente tributário.

Já a norma de isenção tributária é norma em sentido amplo construída a partir do conjunto de enunciados prescritivos negativos decorrentes do exercício da competência tributária impositiva que delimita a construção de sentido da hipótese tributária da norma jurídica de tributação ao prescrever características relativas a certas pessoas, coisas ou situações que, se encontradas nas notas enunciativas do relato do evento, não sofrem incidência de tributos.

O exercício da competência tributária impositiva resulta em vários enunciados prescritivos que podem ser positivos ou negativos (isenção tributária). Há uma tendência a obrigar ao pagamento a título de tributo ou de obrigar ao não pagamento. Todavia, por se estabelecerem na condição anterior de norma em sentido amplo – no subsistema interpretativo S_2 –, não estão ainda modalizados de forma definitiva, o que apenas se dá na condição de norma jurídica em sentido estrito. Isto é, a modalização em obrigado, proibido ou permitido não existe ainda nas normas em sentido amplo. Ao atingir-se o subsistema S_3 e conformar estes enunciados prescritivos na estrutura do condicional é que nasce a norma jurídica de tributação já em sua inteireza proposicional. Nela, sua hipótese é uma só, já delimitada pelas normas positivas e negativas do exercício da competência tributária impositiva. Em analogia

com a teoria do crime, a isenção tributária está para a previsão do fato típico tributário assim como a excludente de ilicitude está para a previsão do fato típico penal: a verificação deste elemento negativo – da tributabilidade ou do crime, respectivamente – impede o reconhecimento de que a ocorrência deve ser juridicizada pela norma de tributação ou pela norma penal do crime.

Não há, entre essas normas, conflito que exija revogação exatamente porque é possível, ao tratar-se de normas em sentido amplo em relação de especialidade e generalidade, aplicar-se o método interpretativo no sentido de conformação de uma pela outra. Estes enunciados mantêm uma relação de especialidade entre si, embora não se apresentem hierarquicamente e, neste sentido, deixa de ser relevante qual norma veio primeiro: norma geral não revoga norma especial e norma especial não revoga norma geral, sejam anteriores ou posteriores no tempo. Saliente-se que o exercício negativo da competência tributária impositiva (isenção tributária) pode ser norma geral em relação aos enunciados positivos (que tendem a obrigar ao pagamento do tributo) quando estes limitam a norma isentiva e conformam-na para aumentar o âmbito de vigência material da hipótese tributária.

Em decorrência da norma isentiva alterar a previsão jurídica da ocorrência no mundo, isto é, a hipótese tributária, ela não atua ao conformar o consequente tributário. Não se pode ignorar, contudo, a existência de técnicas legislativa, principalmente nos casos de concessão de competência ao Poder Executivo, nos casos autorizados pelo art. 150, §1º, da CF, que concedem isenção tributária ao atacar o consequente tributário. É o caso da redução a zero da base de cálculo e da alíquota de determinados tributos. Essas técnicas não deixam de ser consideradas neste trabalho como verdadeiras isenções tributárias, mas lembra-se que atingem indiretamente a hipótese tributária. Ao zerar o critério quantitativo sempre se faz menção a algum dos critérios do antecedente sob pena de ter-se a extinção de um tributo. Assim, é zero a alíquota de IPI para a chamada linha branca (geladeira, fogão etc.); então, verificada a industrialização de produtos da linha branca, não haverá incidência do IPI. A hipótese tributária *sempre* será diretamente ou indiretamente delimitada pela norma isentiva: a técnica de redação é que pode ser modificada. Não se olvide, pois, que de um enunciado pode-se construir várias normas e uma mesma norma pode ser construída a partir de vários enunciados. Reduzir o critério quantitativo a zero é outra forma de instituir isenção ao modificar – indiretamente – um dos critérios do antecedente. A redução que não chegue a zero (isenção parcial) exige a incidência da norma de tributação e impede seu tratamento como hipótese de norma isentiva.

Essa exigência aparece como corolário de uma das leis da Lógica: a estrutura do condicional apenas será falsa se o antecedente for verdadeiro e o conseqüente não o for. Ao traduzir a lei para a Lógica Deôntica: verificado o fato jurídico, deve-se imputar, necessariamente, uma consequência jurídica. E não há como se sustentar válida uma norma jurídica cujo antecedente seja verificado e ora dê gênese a uma consequência jurídica ora não (afastada a análise pela óptica da eficácia social, que não é jurídica).

Para fins de manter a coerência, viu-se necessário incluir mais um critério no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, qual seja o critério subjetivo. Não é difícil argumentar sua existência, pois se o critério material é composto por um verbo *pessoal* de predicação incompleta, esta ação é sempre realizada ou sofrida por alguém. Essa pessoa que sofre ou realiza o verbo é aquela que consta no critério subjetivo da hipótese tributária. A importância deste critério se verifica em situações em que o sujeito que realiza ou sofre o verbo não é o sujeito passivo que consta no critério pessoal do conseqüente tributário, como nos casos de substituição tributária: o regime jurídico aplicado é o do substituído (sujeito do critério subjetivo) e não o do substituto (sujeito passivo do critério pessoal).

Viu-se também que a incidência é um processo que impõem uma relação entre duas normas: a incidida e a subsumida. Não se pode, pois, falar de incidência da norma de tributação quando se verificarem, nas marcas da enunciação do evento, as características expostas na norma isentiva. O que não impede, contudo, que hajam incidências de outras normas relativas ao mesmo evento, como normas penais e deveres instrumentais. Inclusive, é comum haver a exigência de deveres instrumentais para se comprovar a situação que afasta a incidência da norma de tributação. Não se demonstra, pois, adequado definir a isenção tributária pela não incidência de outra norma, isto é, da norma de tributação.

Já as definições de exclusão ou não sujeição tributária, no sentido de preceitos didáticos meramente declaratórios que conformam a hipótese tributária, parecem ser inadequados. O argumento de que servem apenas para explicitar algumas normas que poderiam ser mal interpretadas não se sustentam. Se essas figuras jurídicas cingirem-se a repetir prescrições constitucionais, são desnecessárias porque a própria competência tributária impositiva já foi predefinida e, conseqüentemente, se for ultrapassada em seu exercício, têm-se um ilícito que exigirá a extinção de sua vigência. Se, por outro lado, são postas em razão da ambigüidade ou vaguidade de alguns termos, tem-se a precisa coincidência com a definição de norma de isenção apresentado neste trabalho. Assim, a distinção entre essa figura e aquelas duas apenas pode ser encontrada nas obras de Sainz de Bujanda e de Salvatore La Rosa

porque partem estes autores de definições diferentes da isenção tributária, quais sejam, respectivamente, isenção como fato impeditivo e isenção como tutela jurídica do interesse do contribuinte.

Alguns princípios constitucionais regem o direito tributário quanto à instituição ou majoração de tributos e se entendem às normas isentivas. As isenções são normas que conformam a hipótese tributária, assim como o fazem as normas que instituem ou majoram tributo. É coerente que os princípios da estrita legalidade e da tipicidade venham também a reger as isenções que seguem a sorte dos tributos. A Constituição Federal de 1988 exige para alguns tributos a introdução mediante lei complementar, para outros mediante lei ordinária e, para alguns critérios de outros tributos, tais quais o II, IE, IOF e IPI, decreto do Poder Executivo. Assim, a isenção que for concedida em cada caso seguirá a exigência imposta pela Carta Magna e deverá ser posta no ordenamento, respectivamente, mediante lei complementar, lei ordinária ou decreto do Poder Executivo. Realizar a incidência da norma de tributação quando se verifica no evento pessoa, coisa ou situação isenta, viola-se diretamente os princípios da legalidade e da tipicidade.

Já o princípio da isonomia tributária impede o tratamento tributário desigual entre os cidadãos. Todavia, por se tratar de um princípio valor, é indefinível e apenas pode ser verificado diante de casos concretos, o que dificulta sobremaneira seu estudo em relação à isenção tributária. É possível dizer, de toda forma, que a isenção tributária não se trata de uma exceção ao princípio da isonomia, ao contrário, é corolário de sua aplicação, pois cumpre com outros objetivos constitucionalmente previstos, a exemplo da promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, CF).

Exatamente por haver esta diferença de fundamentação constitucional também se conclui que da competência para tributar não nasce a competência para isentar, situação que depende essencialmente do sistema jurídico positivo observado: viu-se, havia vedação expressa na *Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos*. Que inexistia no ordenamento pátrio.

Ademais, pode-se também negar a afirmativa de que quem tem o poder para tributar tem o poder para isentar. A um, pelo motivo acima assinalado. A dois, porque existem no Brasil as chamadas isenções heterônomas. Se é verdade que a União está proibida de isentar pelo art. 151, III, da CF, também é verdade que existiam duas exceções previstas no texto constitucional: art. 155, §2º, XII, “e” e art. 156, §3º, II, que, respectivamente, permitiam a isenção, pela União, do ICMS e do ISSQN quando da exportação de mercadorias e serviços.

A primeira hipótese perdeu a relevância em razão da nova redação do art. 155, §2º, X, “a”; a segunda, contudo, permanece plenamente vigente. Um último caso é o da isenção heterônoma concedida pela República Federativa do Brasil em tratados internacionais. Não obstante ser composta pela União Federal, pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, qualquer norma isentiva introduzida no ordenamento por estes tratados, quando ratificados pelo Congresso Nacional, não foi produzida nem passou pelo Poder Legislativo de seus membros individualmente considerados, o que leva à conclusão de tratar-se também de isenção heterônoma. Isto posto, considera-se também não recepcionado pela CR/88 o art. 98 do CTN: tratados internacionais não revogam normas internas, apesar de suspenderem sua eficácia técnica sintaticamente.

Quanto à renúncia da isenção tributária, esta parece ser possível apenas se preencher dois critérios: estar prevista em lei (princípio da legalidade estrita) e tiver o objetivo final de reduzir a carga tributária, pois não se admite isenção com fins fiscais. A relevância desta possibilidade aparece nos casos de tributos multifásicos não-cumulativos: a jurisprudência do STF segue no sentido de autorizar que a isenção tributária torne tributos como o ICMS e o IPI em tributos acumulativos e a previsão de renúncia de isenção poderia evitar este conflito.

Enfim, concluiu-se também que todas as normas isentivas podem ser revogadas a qualquer tempo. É inadmissível, todavia, resolver isenções tributárias condicionadas e a termo em casos já concedidos, sob pena de ferir o direito adquirido constitucionalmente previsto no art. 5º, XXXVI.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Incidência Jurídica: Teoria e Crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *República e Constituição*. 3. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

AUGUSTO FILHO, João. *Isonções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. rev. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007.

BETTIOL, Guisepppe. *Direito Penal*. Campinas: RED livros, 2000.

BOBBIO, Noberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. Trad. Denise Agostinetti. Revisão da trad. Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 159-171, 1999).

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRAGHETTA, Daniela. Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1132119/RS*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgamento: 27 mar. 2012. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 02 abr. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.184.765/PA*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 24 nov. 2010. Órgão julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe 03 dez. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.219.109/SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 24 maio 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe 31 maio 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 896.928/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 05 maio 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 03 jun. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 988.778/SP*. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 12 maio 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 03 jun. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 29366/RJ*, Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 fev. 2011. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 22 fev. 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 160*, 12 jun. 1996. “IPTU - Atualização - Índice Oficial de Correção Monetária. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.” Publicação: DJ 19 jun. 1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.600/UF*. Relator: Ministro Sydney Sanches. Relator Acórdão: Ministro Nelson Jobim. Julgamento: 26 nov. 2001. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 20 jun. 2003 p. 00056, EMENT v. 02115-09 p. 01751.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação de Inconstitucionalidade 669.557/MG*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: 07 maio 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 736.994/SP*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 15 ago. 2011, Publicação: DJe-156 16 ago. 2011, EMENT v. 02566-02, p. 00217.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 420.015/MS*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 22 nov. 2005. Órgão julgador:

Segunda Turma. Publicação: DJ 16 dez. 2005, p. 00098, EMENT v. 02218-06, p. 01060 RNDJ, v. 6, n. 75, 2006, p. 58-59.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 534.150/PR*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 29 abr. 2010. Publicação: DJe-076 30 abr. 2010, EMENT v. 02399-08, p. 01711, LEXSTF, v. 32, n. 377, 2010, p. 47-51.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 450.666/MG*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 25 maio 2004. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 18 jun. 2004, p. 00076, EMENT v. 02156-05 p. 00900.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 767.141/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 03 abr. 2012. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 23 abr. 2012. Publicação: DJe-079 24 abr. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 508.708/RS*. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgamento: 04 out. 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 02 dez. 2011. Publicação: DJe-230 05 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 460.935/PE*. Relator: Ministro Ayres Britto. Julgamento: 28 jun. 2011. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 21 set. 2011. Publicação: DJe-182 22 set. 2011, EMENT v. 02592-01, p. 00111.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 479.400/RS*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 21 out. 2008. Órgão julgador: Primeira Turma. Divulgação: 05 fev. 2009. Publicação: DJe-025 06 fev. 2009. v. 02347-07, p. 1277.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 543.943/PR*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 30 nov. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Divulgação: 14 fev. 2011. Publicação: DJe-030 15 fev. 2011, EMENT v. 02464-02, p. 00469, RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 459.490/SC*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 17 maio 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 465.236/RS*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 abr. 2010. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: 23 abr. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 434.624/RS*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 20 out. 2009. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação: 27 nov. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 229.096/RS*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Relatora Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 16 ago. 2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Divulgação: 10 abr. 2008. Publicação: DJe-065 11 abr. 2008, EMENT v. 02314-05, p. 00985 RTJ v. 00204-02, p. 00858, RJTJRS v. 45, n. 275, 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 475.551/PR*. Relator: Ministro Cezar Peluso. Relator para o Acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 06 maio 2009. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Divulgação: 12 nov. 2009. Publicação: DJe-213, 13 nov. 2009. v. 02382-03, p. 568.

CAPRA, Fritjof. *O ponto de mutação: A Ciência, a Sociedade e a Cultura*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, 1996.

_____. *O tao da física: Um paralelo entre a Física Moderna e o Misticismo Oriental*. Trad. José Fernandes Dias. São Paulo: Cultrix, 2011.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. 3. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Atlas, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *ICMS*. 15. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *IPI, Isenção e alíquota zero*. São Paulo, 29 nov. 2006. Impresso. [Parecer inédito].

_____. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 97, p. 07-17, 2007.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quatier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

- COPI, Irving. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.
- DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 18. ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBORG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008.
- FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 58, p. 01-10, 1959).
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- _____. Isenção tributária – Pressupostos legais e contratuais – Taxa de despacho aduaneiro. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, n. 67, p. 317-340, 1962.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 14-24, 1989.
- _____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2008.
- FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Ática, 2006.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 7. ed. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Imunidade do Livro Eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo Malheiros, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. rev. amp. São Paulo: Maleiros, 2009.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A.; GIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. Andrés Moreno, María Serrano e Enrique Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HORVATH, Estevão. *O Direito Tributário no Contexto da Atividade Financeira do Estado*. Tese (concurso ao cargo de Professor Titular junto ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 2009.

HOUAISS. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009.

_____. Instituto Antonio Houaiss. *Dicionário eletrônico Houaiss de elementos mórficos*. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Rio de Janeiro: Objetiva, jun. 2009.

KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

_____. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1968.

LACERDA, Tácio Gama. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública: Fundamentos Jurídicos e Eficiência Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese (doutorado em direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC-SP, 2008.

_____. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LISZT, Franz Von. *Tratado de Direito Penal Alemão*. t. 1. Trad. José Higino Duarte Pereira. Atualização e notas Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russell, 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isonções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Não-Incidência, Imunidade e Isonções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 18, p. 27-39, 1997.

MARQUES, Cláudia Lima. Superação das Antinomias pelo Diálogo das Fontes: O Modelo Brasileiro de Coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*. Sergipe: J. Andrade, 2004, n. 07, p. 15-54, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A Validade Jurídica Pré e Pós Giro Lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *O Direito Como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2008.

_____. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal: introdução e parte geral*. v. 1, 38. ed. rev. atual. por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Manfredo A. de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PINTO, Bilac. Isenção Fiscal – Fato imponible ou gerador do imposto – Isenções pessoais e reais – Realidade econômica contra forma jurídica – Evasão fiscal. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, n. 21, p. 357-373, 1950.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. t. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

PORTUGAL. Artigo 1, Objecto. *Diário da República*, 1ª série, n. 20, 29 jan. 2007. Disponível em: <<http://dre.pt/pdf1sdip/2007/01/02000/08220827.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de Direito Penal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*. v. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TELLES JÚNIOR, Gofredo. *Direito Quântico*. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratamento de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 3, 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALENÇA FILHO, Clávio de Melo. *Poder Judiciário e Sentença Arbitral*. 3ª tir. Curitiba: Juruá, 2004

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1932.

VILANOVA, Lourival. Analítica do Dever-Ser. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Lógica Jurídica. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003.

_____. Teoria da Norma Fundamental (Comentários à margem de Kelsen). In: _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. v. 1. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003.

WELZEL, Hans. *O Novo Sistema Jurídico-Penal: Uma introdução à doutrina da ação finalista*. Trad. Luiz Regis Prado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Manual de Direito Fiscal*. v. 1. Lisboa: Almedina, 1974.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. Parte Geral. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.