

PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

DIALÉTICA

São Paulo - 1999

IV - A Isenção Tributária

IV.1 - O Significado da Expressão “Exclusão do Crédito Tributário” Prevista no CTN. A Isenção e a Anistia

Inclinamos nossas atenções, agora, para o propósito de desvendar o significado normativo do art. 175 do Código Tributário Nacional, vazado nos seguintes termos:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

Um primeiro ponto deve ser ponderado.

Contém este dispositivo fenômenos normativos diametralmente distintos, muito embora estejam contidos em um único contexto gramatical.

Verifique-se que “exclusão do crédito tributário” está englobando tanto o caso da isenção, quanto o da anistia, cujo pressuposto, segundo o prescrito no art. 180 daquele mesmo Diploma, é o cometimento de infrações, ou seja, a realização de um ilícito.

Tal situação poderia causar espécie se já de antemão não estivéssemos avisados de que o contexto sintático-semântico-normativo não coincide com o gramatical, sendo esse apenas o índice temático para a devida inquirição daquele.

Dessa feita, cumpre ao hermenêuta, em face da estrutura da norma jurídica completa - norma primária dispositiva + norma primária sancionatória + norma secundária - ir saturando os respectivos categoremas com as significações que extrai dos enunciados normativos postos no sistema jurídico.

Assim, a construção das normas jurídicas dependerá das propriedades retiradas daqueles enunciados e, ainda, do modo como serão organizados os conjuntos de elementos relacionados aos aspectos dos respectivos antecedentes e consequentes das mencionadas normas jurídicas.

Examinando-se, então, o previsto no inciso I, do art. 175 do CTN, somos surpreendidos por concepções de crédito tributário bastante distintas daquelas observadas nos tópicos anteriores, atreladas ao direito subjetivo de o fisco exigir a prestação tributária.

Temos aqui duas concepções, quais sejam, uma que se vincula à norma tributária geral e abstrata, e outra que se liga à relação jurídica isencional, derivada de norma de isenção geral e abstrata, cuja pertinência ao ordenamento jurídico sustentamos haver.

Vejamos a primeira. Se, por exemplo, as propriedades componentes da significação dos enunciados normativos não permitirem ao intérprete a construção de conjuntos aptos a preencher todos os categoremata da norma jurídica, a concepção de “exclusão de crédito tributário” estará voltada para as modificações havidas apenas no âmbito da norma tributária geral e abstrata.

Com efeito, imaginemos a situação prevista no inciso VI, do art. 5º, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto Federal 2.637, de 25.06.98, segundo a qual não se considera industrialização a manipulação em farmácia, para venda direta ao consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica.

Abandonando a escrita do direito positivo, nem sempre apegada aos cuidados que a análise científica exige, teríamos o fenômeno normativo isencional avançando sobre o critério material da norma tributária geral e abstrata, particularmente sobre o verbo que lhe dá sentido, para empregar-lhe nova roupagem, de modo que de tal industrialização não mais configuraria suporte fático suficiente para ensejar o evento tributável que daria ensejo à relação do imposto sobre produtos industrializados¹.

Sustenta a doutrina de Paulo de Barros Carvalho que tal fenômeno normativo produziria efeitos exclusivamente na esfera da norma tributária, em um ou vários de seus aspectos, sempre modificando parcialmente sua estrutura.

No exemplo supra mencionado, haveria alteração do aspecto material, por força da modificação de seus critérios conotativos, pois a operação de aviar medicamentos para consumidor, mediante receita médica, deixaria de figurar no conjunto dos respectivos elementos da norma tributária.

A isenção, portanto, seria norma de estrutura, intrinsecamente modificação no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta².

¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 332.

² Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 329.

Particularmente, arriscamos dissentir desta respeitável opinião, por entender que a norma de isenção poderá apresentar-se também como norma de comportamento, atingindo diretamente a conduta do particular. Todas essas questões, estaremos expondo no tópico seguinte.

Por ora, fiquemos com o registro de que, segundo essa vertente doutrinária, o significado de “exclusão de crédito tributário”, de acordo com o art. 175, inciso I, do CTN, apontaria para aquelas alterações ocorridas nos aspectos da regra-matriz tributária.

Vê-se, assim, que a concepção de crédito tributário não mais diz respeito ao direito subjetivo de o fisco exigir do contribuinte a prestação tributária, porquanto, ocorrendo o encontro de norma tributária e de isenção, ainda no seu estado geral e abstrato, não estaremos autorizados a falar em evento e respectiva relação jurídica e, conseqüentemente, nas respectivas relações de crédito e débito tributário.

Exclusão do crédito tributário seria, assim, o fenômeno jurídico da não-incidência, ou conforme nossa concepção, uma incidência fraca, decorrente da modificação da norma tributária geral e abstrata.

Vejamos, agora, a concepção com que mais nos afeiçoamos, segundo a qual exclusão de crédito tributário refere-se a uma relação jurídica entre fisco e particular, portanto, atrelada a uma norma de comportamento. Abordaremos aqui apenas um exemplo que constitui a aplicação dos fundamentos doutrinários expostos no tópico subsequente.

Considerando então que nosso índice temático do direito positivo permite-nos adequar significações aos componentes de uma estrutura jurídica, advirá daí a preferida regra-matriz isencional, com compostura sintática semelhante à da regra-matriz tributária, cuja hipótese descreverá abstratamente a concretização de um evento, implicando o conseqüente que, por sua vez, conterà a prescrição, também abstrata, de um efeito, uma relação jurídica isencional.

Como se vê, há semelhança formal entre tais regras-matrizes, não correspondida, todavia, quando abordamos o respectivo vetor semântico.

Uma norma tributária, cujo antecedente preveja a futura concretização da conduta “X”, implica o conseqüente, no qual teremos uma relação jurídica entre fisco e contribuinte.

Em tal relação, crédito tributário corresponderá ao direito subjetivo de o fisco exigir a prestação tributária (está permitido exigir), contraposto ao débito tributário do contribuinte, que denominamos dever subjetivo de cumprir a prestação (está obrigado a prestar).

Suponhamos agora a norma isencional.

O antecedente será a previsão hipotética da concretização da aludida conduta “X”, enquanto no conseqüente haverá a prescrição de uma relação jurídica também entre fisco e contribuinte, composta pelo dever subjetivo de o fisco não exigir a prestação (débito isencional) e o correspectivo direito subjetivo de o contribuinte não ser exigido (crédito isencional).

Assim, a conduta “X” que até o advento da norma de isenção correspondia à materialização da hipótese da regra tributária, passa agora a ser elemento do conjunto hipotético da norma de isenção.

Por força da relação que há entre tais conjuntos de antecedentes normativos, o pertencente à regra tributária passa a conotar apenas os eventos jurídicos, cujos critérios não se identifiquem com os da conduta “X”, pois estes estarão, agora, englobados no conjunto normativo da hipótese da regra de isenção.

Estamos diante de um cálculo relacional. No caso, diante de uma relação de intersecção³ entre classes de antecedentes: a do antecedente da norma tributária relacionando-se com o antecedente da norma isencional.

O encontro dessas normas, que implica o cálculo relacional das classes formadas pelos elementos dos respectivos antecedentes, indica a mutilação parcial a que se refere Paulo de Barros Carvalho⁴.

Cálculo relacional⁵ haverá também entre os conseqüentes das referidas normas tributária e isencional, provocando a alteração na composição dos respectivos conjuntos dos sujeitos passivos contidos nesses conseqüentes.

Por conta da concretização daquela mesma conduta “X”, o sujeito passivo não mais estará compondo a relação jurídica tributária, na qualidade de devedor, mas sim, aparecerá na relação jurídica isencional, na qualidade de credor, com o direito subjetivo de estar permitido a não cumprir a prestação (está permitido omitir a conduta).

Aplicamos aqui os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “Se a relação jurídica é um ente da região dos objetos ideais, como os números, os conceitos e as figuras geométricas, obviamente que suas transformações deveriam estar sujeitas ao cálculo correspondente. Quem pretender diminuir, acrescentar ou fazer desaparecer um número aritmético, terá que entrar nu-

³ Alfred Tarski, *Introducción a la Lógica y a la Metodología de las Ciencias Deductivas*, p. 121.

⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 329.

⁵ Alfred Tarski, *Introducción a la Lógica y a la Metodología de Las Ciencias Deductivas*, p. 117.

ma das operações que a Artimética indica. Fora desse cálculo, inexistente possibilidade de alteração. Com as fórmulas da Lógica Proposicional Alética sucede o mesmo. Havemos de mobilizar as regras de transformação, sem o que não obteremos qualquer mudança nas expressões simbólicas com que trabalhamos. Ora, claro está que no universo das relações, integrante de um capítulo da Lógica dos Predicados ou Lógica dos Termos, chamado de Lógica dos Predicados Poliádicos (equivalente nominal de Teoria das Relações), como já tive a oportunidade de salientar, não poderia ser diferente. Vale repetir não ser admissível, nesse hemisfério, promover-se qualquer alteração fora do jogo operacional do cálculo das relações”⁶.

Diante disso, verificamos que “exclusão do crédito tributário”, a que se refere o aludido art. 175, inciso I, do Diploma Tributário, aponta para a relação jurídica correspectiva ao conseqüente da norma de isenção, dentro da qual aparecerá o direito subjetivo (relação de crédito isencional) de o contribuinte não cumprir a prestação (está permitido omitir a conduta de prestar), vinculado ao dever subjetivo (débito isencional) de o fisco não exigir tal prestação.

Sintaticamente, portanto, ajustam-se as concepções de crédito tributário analisadas até este momento. Porém, semanticamente, a distância é significativa, na medida em que naquelas relações (tributárias) aponta-se para o direito subjetivo de o fisco exigir a prestação e, na prevista no art. 175, I, do CTN, para o direito subjetivo de o contribuinte não ter a conduta de realizar a prestação pecuniária⁷.

Vejamos agora as anotações que dizem respeito ao inciso II, do art. 175, do CTN, mais especificamente, à “exclusão do crédito tributário” por força da anistia. Qual relação é excluída com a aplicação da norma da anistia?

Antes, porém, de prosseguirmos neste feito, devemos reavivar nossa memória sobre o efetivo significado que estamos dando a crédito tributário, conforme regulado no art. 139, do CTN.

Crédito tributário, enquanto decorrente da obrigação principal, entendemos o direito subjetivo de o fisco exigir a prestação tributária, que

⁶ *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, p. 215.

⁷ A denominação de contribuinte que adotamos para identificar o sujeito titular do direito subjetivo de não prestar, na norma isencional, não tem, obviamente, o mesmo significado utilizado pela doutrina, que o vincula ao titular do dever de prestar na regra-matriz tributária. Mesmo sabendo do risco de adotarmos uma denominação com tal ambigüidade, preferimos mantê-la a estipular outro nome, pois clara está a situação jurídica do contribuinte quando o defrontamos com a regra-matriz da isenção.

implica o dever subjetivo de o contribuinte executá-la. Ambos, direito e dever, compondo a relação jurídica intranormativa, sinônimo de obrigação principal, segundo a terminologia do referido Diploma (art. 113).

Quando abordamos o tema da anistia devemos, primeiramente, reportarmo-nos à estrutura da norma primária sancionatória, parte da norma jurídica completa, que prevê em sua hipótese a concretização de um evento ilícito e, na tese, a relação jurídica entre fisco e contribuinte, cuja prestação que lhe é objeto, denomina-se multa⁸.

Mantida está a homogeneidade sintática entre tais estruturas normativas. Todavia, novamente, enfrentaremos diversificação no campo semântico, pois, vimos, o evento jurídico, na primária sancionatória, pressupõe o ilícito, qual seja, o não cumprimento do dever subjetivo do contribuinte, contido na relação jurídica tributária (dever de cumprir a prestação pecuniária).

No tocante à norma da anistia, sua hipótese descreverá conotativamente a relação jurídica decorrente da norma primária sancionatória. É a relação jurídica da multa que será o fato descrito na hipótese da norma de anistia. Quando posta em linguagem competente, tal relação sancionatória será fato jurídico suficiente para desencadear os efeitos (eficácia jurídica) do conseqüente da norma de anistia.

No conseqüente teremos a prescrição da relação da anistia, cujo relacionamento com a de multa (sancionatória) produzirá a extinção desta. Sintaticamente, teremos aqui os mesmos efeitos da relação advinda com o pagamento da prestação tributária. Haverá a extinção da relação sancionatória, decorrente do cálculo relacional havido com a relação da anistia. O produto deste cálculo é um conjunto vazio, representativo da inexistência, no campo dos fenômenos, de condutas obrigatórias ao cumprimento de uma prestação a título de multa.

Juridicamente, portanto, inexistirá relação sancionatória que tenha por objeto multa decorrente do descumprimento da relação jurídica tributária. Este é o efeito da aplicação da norma de anistia.

Portanto, quando o inciso II do art. 175 do Código Tributário Nacional alude à “exclusão do crédito tributário”, está referindo-se à extinção da relação de multa, advinda da aplicação da norma primária sancionatória, extinção que ocorreu por força de seu relacionamento com a relação da anistia. Exclusão de crédito tributário, neste contexto, assume o significado de

⁸ Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, p. 50; consulte também, Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 352.

extinção da relação de multa, diferentemente do que verificamos ao examinar o fenômeno da exclusão quando opera-se a norma de isenção.

Procede, assim, a advertência de Paulo de Barros Carvalho, relativa à amplitude semântica do art. 175, do CTN: “É bom que se diga existir certa desordem de conceitos, no que respeita à anistia, sobretudo porque nosso legislador reuniu o crédito do tributo e o crédito da penalidade fiscal numa só expressão: *crédito tributário*”⁹.

Outro ponto importante a ser destacado no exame da anistia é o que vincula sua aplicação apenas e tão-somente a eventos ou fatos jurídicos já ocorridos no mundo fenomênico. Prevê o art. 180 do CTN o seguinte:

“Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”.

Quando o *caput* do art. 180 determina que a aplicação da anistia será apenas para as infrações ocorridas anteriormente à sua vigência, não faz distinção entre fatos ilícitos que já estejam devidamente suportados em enunciado protocolar de norma individual e concreta, e eventos que ainda não apresentem tal característica. Isto porque o conjunto dos acontecimentos englobados na previsão está denominado como infrações, que poderão ser tanto aqueles descumprimentos amparados em linguagem competente, quanto os ainda não manifestados em linguagem.

No caso de ilícitos ainda não vertidos em linguagem, será a própria norma de aplicação da anistia que fará a sua formalização, transformando-o em fato jurídico suficiente apto a dar nascimento à relação jurídica da anistia. Frise-se que a aplicação da norma de anistia poderá ser feita tanto pelo contribuinte anistiado, quanto pela autoridade administrativa competente, porque ambos poderão vir a ser autorizados pela lei que a instituir, conforme previsto no *caput* do art. 182 do CTN, *verbis*:

“Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrati-

⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 341.

va, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão”.

Ficará, assim, a critério da legislação de cada ente tributante estabelecer o *modus* de aplicação¹⁰ da anistia. Quando o Diploma Tributário autoriza a concessão em caráter geral, parece-nos conferir a competência para sua aplicação tanto para os contribuintes, quanto para as autoridades fiscais.

Desta feita, exclusão do crédito tributário, conforme o enunciado do art. 175, incisos I e II, do CTN, envia o intérprete para as seguintes concepções: (a) no caso da isenção, admitindo-a como norma de comportamento, (a.i) pressupõe antecedente ou conseqüente que se relacionam com os da regra-matriz tributária; (a.ii) dentro deste conseqüente, exclusão do crédito indica a relação jurídica entre contribuinte e fisco, que confere ao primeiro o direito subjetivo de não cumprir a prestação (está permitido omitir a conduta ou a prestação); para o fisco o dever subjetivo de não exigir o cumprimento da prestação (está vedado exigir); (b) no caso da anistia: também uma norma com estrutura hipotético-condicional: (b.i) na sua hipótese haverá a previsão de ocorrência da relação jurídica pertinente à norma primária dispositiva (relação de multa); (b.ii) no conseqüente, a relação jurídica da anistia que, relacionando-se com a da multa, produzirá um conjunto vazio, representativo da inexistência de condutas obrigatórias ao cumprimento da prestação sancionatória (multa).

IV.2 - Isenção como Norma de Comportamento

A afirmação que inicia este tópico do trabalho não coincide com importantes posições de renomados juristas¹¹, para quem a isenção não se apresentaria como um típico fenômeno normativo, estruturado em uma posição hipotético-condicional.

¹⁰ Processo de positivação, para nós é o processo de aplicação das normas jurídicas por pessoa competente. Seguimos a linha tracejada por Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, p. 69: “Aplicação, reiteramos, definindo estipulativamente, é o fato jurídico suficiente, realizado por ato jurídico de autoridade, para produção de normas jurídicas. Este fato jurídico corresponde à eficácia legal de norma de estrutura (norma produtora de outras normas)”. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 69, sustenta que aplicar a lei “é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual”. José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 149, admite que o processo de aplicação não requer necessariamente pessoa investida da competência de inserir norma no ordenamento, podendo ser apenas o intérprete, como o faz o advogado no exercício de sua função.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 328; Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, pp. 325 e segs.

Não obstante, entendemo-la sustentável e, para que isso torne-se claro, mister retroagirmos a algumas formulações.

Quando tratamos da distinção entre normas de conduta e de estrutura acompanhamos a célebre orientação de Norberto Bobbio e Paulo de Barros Carvalho, os quais atribuem à primeira a propriedade de dirigir-se imediatamente à conduta intersubjetiva das pessoas, ao passo que na segunda tal característica seria apenas mediata, afinando-se à missão de fazer emergir no ordenamento jurídico enunciados lingüístico-normativos, cujas significações utilizamos para a composição das referidas normas de conduta¹².

Ao sustentarmos tal característica para as isenções devemos, então, identificar qual a norma de estrutura que projeta no ordenamento enunciados normativos, a fim de emprendermos aquela tarefa de montagem da sua respectiva norma de comportamento.

Isto nos obriga a tocar, ainda que brevemente, o tema das competências, a qual tem sido apregoada pela doutrina como a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”¹³.

“Ao outorgar essa aptidão, o constituinte fê-lo às pessoas políticas, obviamente por serem as únicas que possuem Poder Legislativo e indicou expressamente os fatos que poderiam ser descritos na norma e conectados à entrega de dinheiro¹⁴.”

Precisaremos o conceito de competência, que se mostra ambíguo, pois tanto pode ser utilizado com o significado de uma norma, como quanto ao exercício do direito subjetivo respectivo a esta norma. Nas linhas que seguem, acreditamos expor tal ambigüidade relacionada à competência, à medida que evidenciaremos a distinção entre a norma e o exercício decorrente da mesma.

Mantendo-nos reto às premissas de nosso trabalho, o sistema jurídico apresenta fechamento e homogeneidade sintáticos decorrentes do conjunto de normas constitucionais e da compostura hipotético-condicional pertinente a qualquer norma, na qual vinculam-se, pela imputação deôntica, predecesor e sucessor.

¹² É importante notar que não estamos fechando as funções das normas de estrutura como exclusivamente capacitadas a projetar enunciados normativos constituintes de normas de comportamento. Estamos apenas realçando tal função por ser ela imprescindível para a presente dissertação.

¹³ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 218. No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 142. Carlos Santiago Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, p. 222, define competência como “la facultad para regular jurídicamente la conducta de los demás”.

¹⁴ Marco Aurélio Greco, *Norma Jurídica Tributária*, p. 58.

Sendo norma, cabe, primeiramente, à Constituição, assumindo às vezes de estrutura, juridicizar quais e tais eventos do fenômeno social tornar-se-ão fatos jurídicos capazes de desencadear a dialética normativa.

É por isso que se dividem as normas em de estrutura e de conduta, pois, com tal classificação, permite-se compreender esse afunilamento do ordenamento numa série de normas cada vez mais específicas na sua peculiar função de motivar a conduta humana intersubjetiva.

Considerando o significado de competência enquanto norma, temos, então, uma norma de estrutura localizada no nível das normas constitucionais, cujo antecedente prevê um órgão¹⁵ legislativo competente e o respectivo processo de produção de enunciados normativos e, no conseqüente, o resultado desse processo, os enunciados normativos, a partir dos quais, compondo a significação, formaremos normas de comportamento, no caso, regras-matrizes de incidência tributária ou de isenção.

Com efeito, ao analisarmos, por exemplo, o enunciado contido no art. 153, inciso I, da Constituição Federal, começamos a compreender a extensão do fenômeno normativo relativo à disponibilização da renda, para fins tributários.

Subjacente a tal enunciado apuramos uma norma prevendo órgãos qualificados para dar início ao processo legislativo complementar para regulação daquela exação (art. 61 e parág. 1º, inciso II, letra b), seguido de um qualificado processo de produção (maioria absoluta - art. 69) em ambas as Casas Legislativas (respectivamente o órgão Câmara dos Deputados e o órgão Senado Federal), exigindo, ainda, a sanção presidencial ou promulgação (art. 65) e, finalmente, a publicação feita por órgão também juridicamente competente, qual seja, pelo diário da imprensa oficial.

Ora, dada a existência desta norma de competência para legislar e o seu respectivo exercício (exercício da competência legislativa), obtém-se, ao final, o produto do processo legislativo, qual seja, enunciados normativos identificados em uma específica lei complementar, portadores de significados jurídicos.

No caso do exemplo adotado, o resultado do exercício da competência legislativa aponta para os enunciados pertinentes ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), cujos enunciados do art. 43 conotam propriedades do conceito renda, peça fundamental para a organização da hipótese da respectiva regra-matriz do imposto sobre a renda: a conduta

¹⁵ Tanto o órgão quanto o processo de produção normativa derivam de feixes de normas que os transformam em jurídicos, conforme preleciona Lourival Vilanova, *Causalidade e Relação no Direito*, pp. 168 e segs.

hipotética deverá estar relacionada à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, assim entendido o acréscimo patrimonial decorrente da aplicação do capital, da renda ou da combinação de ambos, ou ainda, quaisquer acréscimos patrimoniais não vinculados aos mesmos.

Vê-se que ainda não é possível preenchermos completamente essa regra-matriz, pois, embora já tenhamos algumas características da sua hipótese, nem esta e tampouco o conseqüente estão exauridos.

Isso porque, faz-se necessário localizarmos outros enunciados normativos advindos de outra norma de competência constitucional e de novo exercício de competência do órgão poder legislativo, que, agora, estará exercendo-a para elaborar lei ordinária, cujo quórum não é qualificado, também relativa à norma do imposto de renda¹⁶.

Vamos encontrar, então, o art. 6º, do Decreto-lei nº 1598, de 26.12.77¹⁷, definindo lucro real como o *lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*. Mas, como se vê, ainda não esgotamos os aspectos da regra do imposto de renda, obrigando-nos a continuar a consultar os sucessivos enunciados postos pelo direito positivo. Contactamos, então, o parágrafo 1º do aludido art. 6º, que trata do conceito lucro líquido, o qual, por sua vez, reporta-se ao art. 11.

Estamos empreendendo assim uma longa experiência (jurídica) colateral, conforme salientado por Paulo de Barros Carvalho¹⁸, experiência essa imprescindível para formação dos objetos jurídicos, no caso, da regra-matriz do imposto de renda a que nos referimos no momento.

Conhecidos tais enunciados, refletimos as significações do termo renda e de todas as demais atinentes à mencionada regra-matriz - do aspecto espacial, temporal, pessoal e quantitativo alíquota e base de cálculo¹⁹.

¹⁶ Se atribuirmos à referida norma de estrutura constitucional todos os qualificativos do processo legislativo em exame, chegaremos à conclusão que estamos diante de uma única norma de estrutura responsável pela produção dos enunciados; porém, se lhe atribuirmos os predicados pertinentes a um processo legislativo qualificado, típico de lei complementar, deveremos inferir, então, que na Constituição há, pelo menos, duas normas de estrutura responsáveis pela produção daqueles enunciados: a que projeta os relacionados à lei complementar e os vinculados à lei ordinária. Seguimos a segunda alternativa, portanto, duas normas de estrutura: a da lei complementar e a da lei ordinária.

¹⁷ Este decreto-lei foi editado sob a vigência da Constituição Federal de 1967, com a Emenda Constitucional nº 01/69, cujo art. 55, inciso II, dava-lhe questionável fundamento de validade.

¹⁸ *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, p. 98.

¹⁹ Neste sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 167:

Formaremos, com base nas propriedades fixadas pela legislação (entenda-se pelos enunciados legislativos), conjuntos de elementos que irão integrar os aspectos da hipótese e do conseqüente da norma desse imposto federal.

Vemos com esse exemplo que competência pode ser tratada como um típico fenômeno normativo identificado por norma de estrutura constitucional (norma de competência), cujo respectivo exercício enseja o surgimento de enunciados normativos voltados à demarcação de um certo termo jurídico²⁰.

No caso do conceito renda, as referidas normas de estrutura permitiram a exposição de suas propriedades (jurídicas) no contexto do sistema jurídico.

Se esse fenômeno indica estarmos diante de normas de estrutura, cujo exercício ensejou enunciados e significações que compuseram a regra-matriz do imposto de renda, qual será, então, a norma de competência ou de estrutura relacionada à regra-matriz da isenção? Vale dizer, qual a norma de estrutura, cujos enunciados nos autorizam lapidar a norma de comportamento da isenção?

A resposta a tal indagação parece ter sido tangenciada por José Souto Maior Borges ao afirmar: "Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar.

"Ao escolher os fatos jurídicos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra aquele ilustre professor que os conceitos, quer normativos, quer empíricos-naturais ou empírico-sociais, são, invariavelmente, seletores de propriedade. Seria impossível cogitar de uma descrição que pudesse captar o fato na sua infinita riqueza de seus predicados. O fato natural da *consanguinidade*, pondera K. English, não entra, ele todo, em sua conseqüência "*parentesco*". E citando o exemplo de Pontes de Miranda: "*A própria morte não é fato que entra nu, em sua rudeza, em sua definitividade no mundo jurídico*".

²⁰ Neste sentido também haveremos de compreender o art. 6º do Código Tributário Nacional, ao dispor que a atribuição de competência aos entes tributantes abrange a *competência legislativa plena*. A plenitude legislativa refere-se aos enunciados normativos responsáveis pela especificação das propriedades de um determinado conceito jurídico. Tal competência, não obstante intitulada plena pelo CTN, sofre limitações de índole semântica, à medida que propriedades inseridas pelos referidos enunciados não poderão desviar-se daquelas propriedades mínimas já contidas nos enunciados constitucionais. Assim, em relação ao termo renda, não poderá caracterizá-lo uma propriedade atribuída ao termo mercadoria: renda como objeto da prestação acertada em um contrato mercantil. Objeto de tal prestação é a mercadoria. Neste sentido, sobre as limitações da legislação plena, Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 72.

Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar²¹.

Tivemos a oportunidade de demonstrar que competência tributária, enquanto norma, refere-se a uma de estrutura que demarca no seu antecedente o órgão e o respectivo processo legislativo e, no conseqüente, o resultado deste processo, os enunciados normativos contidos em determinado veículo introdutório, índice temático para as significações que extrairemos para a elaboração de normas de conduta. Enquanto direito subjetivo, competência é o exercício da conduta decorrente da permissão contida nesta norma.

No exemplo da regra do imposto de renda, pudemos verificar que os enunciados postos por leis complementar ou ordinária trouxeram definições do termo renda, ou seja, as propriedades desse termo, ou os critérios de uso do mesmo, a partir dos quais demarcamos o objeto²² normativo renda e sua regra-matriz.

Assim, quando Souto Maior Borges diz que a competência de isentar é conseqüência da de tributar, afigura-nos que o Mestre está referindo-se a esse mesmo fenômeno normativo, ou melhor, à ou às normas de estrutura, cujo exercício do direito nelas conferido, pelos respectivos órgãos legislativos, produz enunciados com significações suficientes para demarcar os conceitos relacionados aos elementos da regra-matriz de isenção.

Com efeito, a partir do significado de base²³ contido na Carta Magna, e, via de conseqüência, de propriedades básicas a ele relacionadas, sucessivos enunciados normativos irão introduzir no termo renda outras tantas propriedades, de modo a tornar o conjunto de elementos por ele referido cada vez mais específico.

Parece-nos, então, que a competência para isentar, aludida por Souto Maior Borges, é o exercício do direito subjetivo de legislar, regulado pelas referidas normas constitucionais de estrutura, cujas significações dos enunciados inseridos no veículo introdutor produzido moldam o conceito renda.

²¹ *Isenções Tributárias*, p. 32. No mesmo sentido, Seabra Fagundes, Revogabilidade das Isenções Tributárias, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 58, p. 1; Rubens Gomes de Sousa, *Natureza dos dispositivos legais que concedem isenções tributárias, Estudos de Direito Tributário*, p. 252.

²² Estas seriam as características definitórias da palavra, segundo Guibourg, Ghigliani Guarinoni, *Introducción al Conocimiento Científico*, pp. 46 e segs.

²³ Luiz Alberto Warat, *Introdução Geral ao Direito*, p. 124. Para este Autor significado de base é aquele que "no plano teórico, podemos reconhecer abstraindo a significação de uso e considerando um sentido padronizado a partir dos elementos de significação comuns nos diferentes usos".

A moldagem dá-se por força do relacionamento de conjuntos de elementos formados por tais enunciados. Admitamos que o conjunto relacionado ao termo renda (o qual denominaremos “Z”) apresente as propriedades “a”, “b” e “c”.

Ao mesmo poderão ser agregadas outras mais, “d”, “e” e “f”, pertencentes a um outro conjunto de elementos (“K”), bastando que sejam utilizados os instrumentos legislativos adequados. O primeiro deles é que, no plano jurídico-existencial, manifestem-se os referidos enunciados normativos. O segundo é que, no plano lógico-jurídico, efetue-se o cálculo relacional entre tais conjuntos.

Assim, para criarmos o conjunto de elementos “Z.1”, haveremos de contar com o relacionamento entre os conjuntos “Z” e “K”. As propriedades de “Z” e “K” darão forma ao conjunto “Z.1”, à medida que estabeleçamos a adição ou união de ambos os conjuntos de propriedades²⁴.

O relacionamento das propriedades “a”, “b” e “c”, com os elementos “d”, “e” e “f”, terá por produto o conjunto da soma de todas elas. O termo renda será representado, assim, não mais por um conjunto com três, mas um com seis propriedades.

Por sua vez, se o propósito for subtrair propriedades do referido conjunto, haveremos de contar novamente com o cálculo relacional, no caso, a relação de intersecção entre classes²⁵.

Retornando aos referidos conjuntos, teremos o conjunto “Z” determinado pelas propriedades “a” e “b” interseccionando-se com o conjunto “X”, cuja propriedade será “c”²⁶. Ambos conjuntos não vazios e mutuamente excludente, ou disjuntos.

²⁴ Alfred Tarski, *Introducción a la Logica y a la Metodologia de las Ciencias Deductivas*, p. 105. Segundo este autor, “Dadas dos clases cualesquiera K y L, puede formarse una nueva clase M que contiene como elementos aquellos, y solamente aquellos, objetos que pertenecen al menos a una de las clases K y L; podría decirse que la clase M se obtiene de la clase K agregándole los elementos de la clase L. Esta operación es llamada adición de clases, y la clase M recibe el nombre de suma o unión de las clases K y L”.

²⁵ Alfred Tarski, *Introducción a la Logica y a la Metodologia de las Ciencias Deductivas*, p. 102: “Decimos que dos clases K y L se *Intersecan* si ellas tienen al menos un elemento en común y, además, cada una contiene elementos no contenidos en la otra”. No caso abordado em nosso trabalho, as classes de objetos cogitados têm em comum a propriedade de não serem classes vazias ou nulas e também de os respectivos elementos não pertencerem nem a uma, nem a outra. Tais classes são mutuamente excludentes.

²⁶ “Ou uma coisa tem propriedades que nenhuma outra tem, e pode-se então sem mais distingui-la das outras através de uma descrição, e referi-la; ou então há diversas coisas que têm em comum as suas propriedades, e é de todo impossível mostrar uma

Aí está, segundo entendemos, a competência para isentar mencionada por Souto Maior Borges. Os enunciados normativos introduzidos por norma de estrutura refletem significações que se aglutinam em conjunto de elementos, cuja relação dará nova forma ao conjunto de elementos atrelado ao termo renda.

Competência para isentar, portanto, deve ser entendida sob estas duas perspectivas jurídicas; a existencial vinculada aos enunciados e à lógica, atrelada ao relacionamento entre conjuntos de elementos que demarcam os conceitos tributários e isentos em questão.

Justamente neste ponto situa-se nossa divergência em relação ao pensamento de Paulo de Barros Carvalho.

Segundo este Professor a isenção impõe limites na regra-matriz tributária, por decorrência do cálculo relacional havido em um ou alguns de seus aspectos. Assim, nas significações advindas dos enunciados normativos encontraríamos apenas conjuntos isolados e vocacionados ao exclusivo relacionamento com a regra-matriz.

Entendemos que o fenômeno em tela não apresenta unicamente tal dimensão, porquanto os conjuntos poderão estar formando uma estrutura normativa típica de comportamento, que também poderá relacionar-se com a regra-matriz tributária.

A possibilidade de composição dessa estrutura normativa, que denominamos regra-matriz isencional, dependerá das significações extraídas dos enunciados normativos e suas propriedades.

Se forem suficientes para saturar os categoremas de uma estrutura normativa hipotético-condicional, haveremos de ter uma regra-matriz de isenção, com antecedente e conseqüente prevendo, hipotética e respectivamente, o evento isento e a relação jurídica de isenção entre fisco e contribuinte.

Quando acima definimos os conjuntos “K”, “Z”, “Z.1” e “X”, marcando suas propriedades, trabalhamos com uma linguagem que reduziu muito seu campo de significação, permitindo, com isso, melhor compreensão do fenômeno normativo sob nossa análise.

Entretanto, quando voltamos a atenção para o exame das propriedades dos termos jurídicos, verificamos que a tarefa mostra-se com grau de

delas. Se nada distingue uma coisa não posso distingui-la, porque senão fica distinta.” Ludwig Wittgenstein, *Tratado Lógico-Filosófico - Investigações Filosóficas*, p. 33/2.02331.

dificuldade muito maior; vale dizer, a demarcação de um conjunto de elementos e sua respectiva significação, tomando-se por base o direito posto, não é algo que o intérprete executa automaticamente com o simples contato com seu índice temático que é o texto legislado.

Isto ocorre porque o direito positivo deita-se sobre linguagem, a qual sempre estará marcada pelas seguintes características indicadas por Alf Ross²⁷:

“En resumen, los siguientes axiomas se aplican a las palabras en el uso cotidiano: 1) El significado posible de toda palabra es vago; su posible campo de referencia es indefinido.; 2) La mayor parte de las palabras son ambiguas; 3) El significado de una palabra se determina en forma más precisa cuando ella es considerada como parte integrante de una determinada expresión; 4) El significado de una expresión - y con ello el significado de las palabras contenidas en la misma - se determina en forma más precisa cuando la expresión es considerada en la conexión en que es forlulada. Esta conexión puede ser lingüística (el contexto) o no lingüística (la situación). A partir de 3) y 4) es posible formular la siguiente generalización: el significado de una palabra es una función de la conexión - expresión, contexto, situación”.

Tais problemas, todavia, não devem fazer o intérprete recuar quando possuidor dos instrumentos capazes de fazê-lo transpor as barreiras naturais da linguagem cotidiana, própria do direito positivo.

Quer pela compreensão das relações sintagmáticas e associativas, quer pelas conexões contextuais ou situacionais, o intérprete terá em mãos competentes meios de desvendar a ambigüidade e vaguidade dos enuncia-

²⁷ *Sobre el Derecho y La Justicia*, p. 112. Este relacionamento das palavras e respectivas orações é definido por Luiz Alberto Warat, *O Direito e sua Linguagem*, p. 31, como relações sintagmáticas, de primeiro e de segundo grau, e associativas. As sintagmáticas permitem identificar o significado das palavras por um processo de contraste e oposição com outros termos contidos na própria oração. Assim, o significado originado por relações de primeiro grau seria derivado do contraste imediato das palavras, com aquelas que a cercam. De segundo grau, por força do contato mediato com outras palavras que a acompanham na oração. Por sua vez, relações associativas, define Warat: “as palavras, segundo Saussure, associam-se na memória e, assim, formam grupo no seio dos quais se exercem relações muito diversas. Desta forma, a palavra “mãe”, por exemplo, evocará uma série de outras palavras (ternura, proteção, segurança). Tais conexões são completamente diferentes das relações sintagmáticas. O seu suporte não é a extensão. Elas não se articulam *in presentia* das palavras no discurso, mas se manifestam de forma interiorizada no sujeito (*in absentia*). Estamos falando daquilo que Saussure denomina “relações associativas”.

dos legislativos, ou seja, de referir-se a um dado objeto, no caso, em última instância, à conduta regulada intersubjetivamente.

Esclarecedor o exemplo citado por Luiz Alberto Warat: “... poderíamos pensar que as palavras ‘matar’ e ‘alguém’ adquirem uma significação jurídica quando as analisamos como formadoras do sintagma ‘matar alguém’; no entanto, esse sintagma só adquire o seu sentido pleno quando do entrelaçamento com outros tipos penais ou com o ‘bem jurídico’ protegido e incluído em cada um dos títulos do Código Penal”²⁸.

Diante desse quadro, no qual a significação de um certo enunciado normativo torna-se clara à medida que submetida a freqüentes processos de oposição a outras significações advindas do contexto jurídico, cabe indagar se tais significações poderão ou não compor a regra-matriz de isenção que mencionamos.

Parece-nos que a resposta é afirmativa.

Com efeito, no processo de interpretação dos textos normativos o exegeta encontra-se tolhido pelos referenciais sintáticos da norma jurídica completa, e semânticos, estes últimos que serão descobertos com o uso dos instrumentos contextuais-sintagmáticos.

Dentro deste campo, caberá a ele, ao intérprete, ir qualificando os aspectos da estrutura normativa, dando feição a regras-matrizes tributárias, de isenção, normas que impõem deveres instrumentais etc.

O limite a esta atividade, portanto, está na projeção semântica dos enunciados.

Sendo suficientes para exaurir os categoremas da regra-matriz tributária, a implicação e a aplicação deôntica se encarregarão de fazer o resto. Do mesmo modo acontecerá se tais enunciados permitirem o preenchimento dos aspectos da regra-matriz da isenção.

Teremos, no caso da mencionada regra-matriz da isenção, na hipótese, a previsão da possível ocorrência do evento jurídico isento e, no conseqüente, da relação jurídica de isenção.

Imaginemos o seguinte enunciado²⁹: *estão isentas do imposto de renda as pessoas sexagenárias*.

No exemplo proposto, e seguindo a tese de que a isenção provocaria mutilações parciais no âmbito da regra tributária, tal enunciado estaria a

²⁸ *O Direito e sua Linguagem*, p. 31.

²⁹ Posto por lei complementar ou ordinária.

indicar alterações do aspecto pessoal, na parte em que retira do seu conjunto aquelas pessoas com sessenta anos ou mais.

Deformando parcialmente um de seus aspectos, a regra-matriz tributária se projetaria sobre o mundo existencial de acordo com a performance, segundo a qual, o enunciado que diz que os sexagenários estão isentos do imposto de renda, remete a uma primeira significação atrelada ao conjunto de elementos que atendam à seguinte função: o conjunto de todas as condutas de adquirir renda por pessoa de sessenta anos ou mais. Tal conjunto, por sua vez, assumirá a posição do aspecto material da regra-matriz isencional, conclusão que chegamos por confrontá-la, a significação, com outras pertencentes ao contexto que estamos analisando. Tal conduta deriva de enunciado manifestado em contexto jurídico, o que nos obriga a extrair o seu qualificativo normativo. Além disso, aponta uma conduta humana, algo possível se a linguagem que a expressar utilizar-se de verbo pessoal e incompleto.

A própria análise da significação do termo renda, segundo suas características jurídicas, nos levará à mesma conclusão de que se vincula à renda adquirida por pessoa, física ou jurídica.

Já as significações espaço-temporais do evento-conduta decorrem das condições formais apriorísticas do conhecimento humano, advertidas por Immanuel Kant³⁰. Para conhecer o evento “adquirir renda por pessoa sexagenária” é preciso denotá-lo no espaço e no tempo a partir das referidas condições.

Para conhecer o evento jurídico isento será preciso ainda que tais coordenadas correspondam àquelas intencionalmente dispostas na regra de isenção, o que foi conseguido por meio de contrastes realizados com as coordenadas de tempo e espaço contidas na hipótese da regra-matriz do imposto de renda.

Tomamos de empréstimos, neste momento, as palavras de Paulo de Barros Carvalho que, embora referindo-se ao critério espacial da regra-matriz tributária, entendemos inteiramente aplicáveis aos critérios temporal e mesmo o especial da regra-matriz da isenção: “Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos,

³⁰ *Crítica da Razão Pura*, pp. 61 a 87; No mesmo sentido, coletânea *Os Pensadores*, p. 09.

no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo”³¹.

Aplicável, também, sua classificação a respeito do critério espacial: “Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”³².

A hipótese da regra de isenção permite visualizar o evento jurídico isento, qual seja, a conduta de adquirir renda por pessoa sexagenária, ao final de cada período de apuração³³ e conforme as possibilidades espaciais acima indicadas.

Vejamos, agora, o seu conseqüente. Particularmente o seu aspecto pessoal.

Considerando que o enunciado prevê a conduta de pessoas com, no mínimo, sessenta anos, refere-se a um conjunto que apresenta uma primeira característica posta por enunciados do Código Civil, quais sejam, que seus elementos correspondam a sujeitos de direito (art. 2º), aos quais conjugarem-se a propriedade originada pelo enunciado *isencional*, resultando: sujeitos de direito com no mínimo 60 anos.

³¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 170.

³² *Curso de Direito Tributário*, p. 172.

³³ No tocante ao período de apuração, igualmente, está a critério do legislador, podendo ser anual, mensal, semestral ou até diário.

Temos assim, o critério de identificação desse conjunto, cujos elementos deverão satisfazer à seguinte função proposicional: "X" 60 anos - o conjunto de todos os sujeitos de direito "X", tais que "X" sejam pessoas que tenham 60 anos ou mais³⁴.

Portanto, no critério material da regra-matriz da isenção verificamos o conjunto dos elementos relacionados à conduta de adquirir renda por pessoa com sessenta anos ou mais; enquanto no pessoal, na parte credora dessa relação jurídica da isenção, sujeitos de direito com pelo menos sessenta anos.

Seguimos em frente para localizar a contraparte nesta relação de isenção.

Mantendo-nos junto ao exemplo do imposto de renda, identificamos que o devedor será a União Federal³⁵. A tal inferência chegamos analisando a norma de estrutura que deu origem aos enunciados normativos *isençionais*. Todo o processo legislativo foi concretizado por órgãos legislativos pertencentes à União Federal, sendo sancionada pelo seu representante máximo, o Presidente da República. Salvo a hipótese de o próprio enunciado habilitar outra pessoa, pública ou particular, para figurar nesta relação de isenção, a significação que extraímos aponta para a União Federal.

Por fim, no que diz respeito ao critério quantitativo, a regra de isenção trará também uma base de cálculo, uma perspectiva dimensível³⁶ da conduta que se quer ver desonerada, e respectiva alíquota que poderá variar de 1% a 100%, dependendo dos fundamentos axiológicos que nortearão a atividade do legislador ao fixá-la.

A base de cálculo da regra de isenção justifica-se pela proximidade do art. 3º, do Código Tributário Nacional, permitindo enquadrá-la na cate-

³⁴ Alfred Tarski, *Introducción a la Logica y a la Metodologia de las Ciencias Deductivas*, p. 97.

³⁵ Pessoa jurídica de direito público interno - art. 14, inciso I, do Código Civil. Ressalte-se que desconsideramos a possibilidade de figurar nessa relação terceiros distintos da União Federal. A respeito deste assunto, consultar Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 202.

³⁶ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 101. A título esclarecedor, para os critérios conotacionais que estamos sustentando pertencer à regra-matriz da isenção, enquanto norma geral e abstrata, o Prof. Aires Barreto, (*Base de Cálculo, Alíquota e princípios constitucionais*, p. 91), adota a terminologia de base de cálculo, reservando ao termo base calculada o que entendemos haver quando do surgimento do enunciado prototípico denotativo de situação objetiva, advindo do ato-norma formalizador do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ou do efetivo lançamento tributário feito por agente competente.

goria das relações patrimoniais, porquanto a prestação, enquanto objeto da relação jurídica isençional, pode ser dimensionada em termos pecuniários³⁷.

Como dissemos, a alíquota tem sua significação condicionada ao modo explícito ou implícito de como os enunciados a ela se referem. Geralmente tais enunciados quedam silenciosos a seu respeito, permitindo inferir que, de acordo com fundamentos valorativos subjacentes a tal medida e a patrimonialidade da relação, toda aquela perspectiva dimensível estará *isenta*. Vale dizer, que a alíquota a ser aplicada é a de 100% (cem por cento) sobre a base de cálculo, qual seja, sobre a perspectiva dimensível daquela conduta colhida no aspecto material da hipótese.

Diante do exposto, conclui-se: dependendo das significações que venham a ser extraídas dos enunciados normativos, postos por norma de estrutura, o fenômeno da isenção poderá estar embasado por norma de comportamento, cujos categoremias devidamente esgotados darão nascimento a que denominamos regra-matriz de isenção.

³⁷ Estamos, aqui, seguindo a classificação de Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições do Direito Civil*, vol. II, p. 13. Para este autor: "Como já acima dissemos, o objeto da obrigação é uma prestação, e esta sempre constitui um ato humano, uma atividade do homem, uma atuação do sujeito passivo. Às vezes este fato do homem se concretiza ou se materializa numa coisa. Mas, ainda assim, não é de confundir-se o objeto da obrigação com a coisa sobre que incide. Quando a prestação é um *facere*, está nítido o ato de devedor: a ação humana como seu objeto, consistente na realização de um trabalho, na confecção de uma coisa, na emissão de uma declaração de vontade etc., tudo envolvido na expressão genérica - prestação de um fato - e, como no *facere* se contém igualmente o *non facere*, o mesmo sentido de atividade humana está abrangido na omissão ou na abstenção, tal qual se apresenta na ação. Quando a obrigação é de dar ou de entregar, seu objeto não é a coisa a ser entregue, porém a atividade que se impôs ao sujeito passivo, de efetuar a entrega daquele bem; o credor tem o direito a uma prestação, e esta consiste exatamente na ação de entregar, correlata ao direito reconhecido ao sujeito ativo de exigir que lhe seja efetuada a entrega. O objeto da obrigação pode variar de categoria, dizendo-se que é positivo, e a obrigação se diz também positiva quando se cumpre por um *dare* ou um *facere*; ou negativo e se fala que há obrigação negativa, quando implica em uma abstenção". Adotando os termos do Caio Mário, a relação de isenção enquadra-se dentre as obrigações negativas de dar. Tal afirmativa, entretanto, requer o seguinte esclarecimento. Se examinarmos atentamente a classificação do Professor Caio Mário, notaremos que a relevância está toda na posição do devedor em face do credor; assim, a obrigação é de dar ou de fazer, porque o devedor deverá ter a ação de entregar a coisa ou de fazer algo. No exemplo trabalhado, então, seria inaplicável esta classificação, porque na relação de isenção aparece como devedor a União Federal. Entretanto, se deslocarmos o mencionado ponto de relevância para a posição do credor, e modalizarmos a prestação com o negador, teremos mantida a classificação. Dessa forma, as obrigações de isenção seriam de *non dare*, pois o credor está permitido omitir ou não prestar.

IV.3 - A Regra-Matriz da Isenção, seu Antecedente e Conseqüente

Aproveitando o exemplo exposto no tópico anterior, temos condições de formular a regra-matriz da isenção.

Com estrutura idêntica à tributária, diferenciando-se nos seus vetores semânticos, a isencional contém uma hipótese conotando as propriedades de um certo evento ainda por ocorrer em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, e uma tese, ou conseqüente, prescrevendo o efeito da possível concretização do evento hipotético, que é a relação jurídica isencional entre contribuinte e fisco.

À compostura geral e abstrata³⁸ deste conjunto hipotético-condicional, denominamos regra-matriz da isenção. Vejamos, então, os respectivos aspectos, parafraseando as anotações de Paulo de Barros Carvalho³⁹ e adaptando-as às premissas deste trabalho:

I - a hipótese:

a) critério material: qualificação de uma conduta-tipo, de um evento, feita por um verbo pessoal e respectivo complemento⁴⁰;

b) conotação das coordenadas abstratas de tempo e de espaço daquela conduta-tipo;

II - o conseqüente

³⁸ Sobre os conceitos de norma jurídica geral e abstrata, seguimos Norberto Bobbio, *Teoria della Norma Giuridica*, p. 231: "Così consigliamo di parlare di norme generali quando ci troviamo di fronte a norma che si rivolgono a una classe di persone; e di norme astratte quando ci troviamo di fronte a norme che regolano un'azione-tipo (o una classe di azioni)".

³⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 331; a adaptação é necessária porque o mencionado Professor sustenta que a isenção, sendo norma de estrutura, atingiria a regra-matriz de incidência tributária por oito modos distintos, sempre ligados aos respectivos aspectos dessa regra de incidência tributária. Para nós, todavia, por admitirmos a regra-matriz da isenção como norma de conduta, sustentamos não a mutilação parcial dos critérios da regra tributária, mas sim a formação dos critérios da própria regra da isenção.

⁴⁰ Cabe o seguinte alerta de Paulo de Barros Carvalho, *ibidem*, p. 169: "Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento".

c) conotação dos sujeitos ativo e passivo da superveniente relação jurídica isencional;

d) conotação dos elementos quantitativos dessa relação, vertidos na base de cálculo e respectiva alíquota.

IV.4 - A Relação Jurídica de Isenção e o Direito Adquirido

Posta à lume a estrutura da norma de isenção, fixemo-nos, agora, no seu conseqüente, a respeito do qual entendemos caber ainda alguns esclarecimentos atinentes à relação jurídica isencional entre contribuinte (isento) e fisco.

Igualmente à relação jurídica tributária, na qual examinamos as respectivas relações de crédito (fisco *versus* contribuinte) e débito (contribuinte *versus* fisco), na regra de isenção há a de crédito e débito isencional, protagonizadas pelo contribuinte isento e o fisco.

Na primeira, 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.

Esclareçamos a afirmação que, em princípio, poderá causar espécie, pois sujeita à seguinte indagação: Como o contribuinte isento pode figurar numa relação jurídica se não ocorreu a concretização de evento previsto em norma?

Exatamente neste ponto é que se encontra nossa divergência em relação à doutrina que se dedicou ao assunto.

A divergência está em que, realmente, sob a óptica da regra-matriz de incidência tributária, não haverá a concretização de uma conduta-tipo. Sob tal plataforma, frise-se, da regra tributária, visualizaremos apenas e tão-somente dois planos jurídicos: o abstrato, conotando o superveniente evento e relação jurídicos tributários; e o concreto: o fato e a relação devidamente concretizados (também tributários)⁴¹.

Entretanto, esta mesma perspectiva não assegura àquele que a tem por ponto de observação afirmar a efetiva inexistência de previsão de outros eventos jurídicos demarcados por normas, cuja concretização dará nascimento a relações também jurídicas.

⁴¹ Desconsiderem-se, neste momento, as distinções que fizemos para as relações jurídicas efectual e intranormativa. O que estamos querendo evidenciar é somente o que se encontra no âmbito de incidência da regra tributária.

Isto 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.

Portanto, a concretização em enunciado protocolar da respectiva conduta prevista nesta hipótese dará ensejo ao fato isento e não mais ao fato pertencente à regra-matriz tributária. Via de consequência, pela causalidade jurídica, teremos a relação jurídica de isenção.

Esclarecedoras, do que ora afirmamos, são as colocações de Alfredo Augusto Becker: "O que diferencia uma regra jurídica de outra, conferindo especificidade a cada regra jurídica, é o conteúdo da hipótese de incidência e da regra; noutras palavras, é a natureza dos fatos que compõem a hipótese de incidência e a natureza das consequências (efeitos jurídicos; exemplo: conteúdo da relação jurídica) predeterminadas pela regra e condicionadas à realização integral da hipótese pelos acontecimentos de todos os fatos previstos como elementos integrantes de sua composição"⁴².

Como vimos no tópico referente à norma de isenção enquanto norma de comportamento, a qualificação do evento e da relação de isenção dependerão de as significações dos enunciados normativos terem condições de preencher os categoremias de uma proposição normativa, dando vez à regra-matriz de isenção. Se tais significações forem suficientes, lá estará, no ordenamento, a regra-matriz de isenção tributária, regulando, abstratamente, condutas e relações jurídicas, todas elas pertencentes ao campo isencional, este, inevitavelmente jurídico⁴³.

⁴² *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 290. Neste mesmo sentido, parece-nos a posição de Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 164: "A norma de isenção, observando o nascimento da obrigação tributária para seu beneficiário, produz o que já se denominou *fato gerador isento*, essencialmente distinto do fato gerador do tributo".

⁴³ Retornando a Becker, *op. cit.*, p. 293: "Tudo aquilo que existe é um fato e também fato é o não-existir de qualquer coisa; o acontecer é fato e outro fato é o não-acontecer (ex.: abstenção, omissão, silêncio). Isto permite classificar os fatos em positivos e negativos. Fato positivo é o fato de algo existir ou acontecer; fato negativo é o fato de algo não-existir ou de não ter acontecido. A hipótese de incidência pode consistir em fato positivo ou negativo. Este é o motivo porque a expressão 'fato', a rigor, abrange: o ato, o fato (senso estrito) e o estado de fato. Entretanto costuma-se, quase sempre, reservar o vocábulo 'fato' como se fosse classe distinta do 'fato'. É interessante observar que o estado de fato é o fato (estrito senso) que aconteceu e permanece e que, por isto, pode ser contemplado: ou no *momento* em que aconteceu (portanto, como fato estrito senso) ou sob ângulo de sua *duração continuada* (portanto, como estado de fato). A hipótese de incidência pode consistir em qualquer fato (sentido lato) positivo ou negativo, seja de natureza física, biológica, psíquica, econômica, políti-

Segundo nossa análise, parece ser este também o entendimento de Antônio Roberto Sampaio Dória: "Daí falar-se, usualmente, *em direito público subjetivo do contribuinte*, para designar que seu *status* se determina de acordo com as leis vigentes no momento da verificação dos fatos tributáveis ou não tributáveis (fatos geradores ou hipóteses de exclusão do débito fiscal). Se cotejarmos os elementos constitutivos do direito adquirido, aduzidos em o número 22 do capítulo precedente, com o direito público subjetivo do contribuinte, haveremos de concluir que eles se fundem em harmoniosa identidade. Com efeito,

a) existirá uma *norma geral* vigente ao tempo e no lugar da ocorrência do *fato*, definindo-o como fato gerador de um tributo;

b) haverá a *ocorrência do fato* gerador, capaz de produzir uma *consequência* (obrigação tributária), prevista na norma em favor de um *titular* (direito subjetivo do Estado a uma prestação e do contribuinte a satisfazê-la nos termos em que a lei previa);

c) *incorporação da consequência* (direito subjetivo do contribuinte de se liberar da obrigação de acordo com a lei) ao patrimônio do titular, sendo-lhe de *utilidade concreta* (poupar o contribuinte seu patrimônio de ônus mais gravosos que aquele nascido com a obrigação);

d) inexistência de condição preestabelecida, alterável a arbítrio de terceiro.

Por outro lado, se com relação ao requisito sob letra a) supra, existir lei de isenção (excluindo, portanto, o crédito tributário) ou inexistir lei definindo como tributável ou gerador determinado fato (imunidade ou não-incidência), segue-se que a verificação *in concreto* desse mesmo fato não se traduz pela criação de uma obrigação tributária (consequência), pelo que assiste ao titular um direito subjetivo, de utilidade concreta e integrado ao seu patrimônio, de não fazer ao Estado, com base na manifestação de riqueza ocorrida (fato), qualquer prestação pecuniária compulsória (tributo). Tra-

ca, artística, religiosa etc ... e inclusive de natureza *jurídica*. Basta que a interpretação da lei (fórmula literal legislativa) revele estar um determinado fato incluído na composição da hipótese de incidência da regra jurídica. E, se além daquele fato, outro deveria estar incluído (ou excluído) com fundamento perfeitamente procedente no plano político ou no moral ou por um princípio de justiça, ainda assim aquele outro fato *não* realizará a incidência da regra jurídica e, conseqüentemente, *não* receberá a incidência da regra jurídica e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos. O fato (sentido lato) do mundo pré-jurídico, quando realiza hipótese de incidência, recebe, automaticamente, a incidência da respectiva regra jurídica que, ao incidir, juridiciza-o, transfigurando-o em *fato jurídico* (ato jurídico, fato jurídico sentido estrito, estado de fato jurídico) e, pois, integra o mundo jurídico". Os grifos são do autor.

tando-se, por conseguinte, de um direito adquirido, não pode lei posterior à ocorrência do fato, sob pena de inconstitucionalidade, retroagir para estabelecer um tributo então inexistente, para agravar o que era devido de acordo com a norma vigente ou para, de qualquer modo, obnervar as demais condições do débito fiscal do contribuinte⁴⁴.

Direito adquirido à isenção, portanto, é a relação jurídica decorrente da concretização do fato jurídico isento, havida entre contribuinte (isento) e fisco, que regula sua conduta (a do contribuinte), permitindo-lhe abster-se (está permitido omitir) do cumprimento da prestação jurídica (tributária)⁴⁵.

A relação de direito subjetivo isencional implica sua conversa, a relação de dever subjetivo isencional, formada entre fisco (e contribuinte isento), desautorizando-lhe (está proibido exigir) qualquer medida de exigência da prestação (tributária).

A modalização de ambas as condutas decorre do caráter necessariamente relacional da regra de isenção, espécie de norma jurídica.

Explica-nos, neste sentido, Lourival Vilanova: “Em rigor, sistema normativo *unitário* (conjunto de uma só proposição deontica) é impossível se o modo deontico for (o da única proposição normativa), por exemplo, o do proibido. Retomando argumentos de Bobbio (*Teoria dell'Ordinamento Giuridico*, pp. 25-30) e desenvolvendo-os: sistema normativo cuja única proposição tudo exaustivamente proibisse, não só impossibilitaria a existência humana, como coexistência, que requer um mínimo de permissibilidade lícita, como seria um *contra-sentido deontico*: dada a estrutura relacional do functor deontico, se numa relação há o vedar ou proibir conduta, na relação conversa, necessariamente, dá-se o permitir. Se a algum sujeito se veda conduta C, , a outro, correspectivamente, se confere conduta C,, , de caráter permissivo. Inversamente, se se permite ação ou omissão a alguém, proíbe-se outrem de impedir o permissivo concedido⁴⁶.”

⁴⁴ *Da Lei Tributária no Tempo*, pp. 119/120. O itálico é do autor. Confira-se também Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 167.

⁴⁵ Sobre a definição de direito subjetivo, importante conferir Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva no Direito*, tomo II, p. 301: “O direito subjetivo é “individualização” da posição jurídica, o reconhecimento de que alguém, a quem o direito objetivo concede ou reconhece tal posição, pode *invocá-lo*, não como sujeito ativo (a titularidade também o pode, como se reclamo aos guardas do jardim a livre abertura dos portões, ou quanto a automóvel que embaraça a entrada), e sim como sujeito ativo em que o direito se precisou, fazendo-se ‘linha’, em vez de uma das linhas indefinidas da superfície, e se localizou, tornando-se ‘invocável’ e ‘realizável’ na espécie individual”. Neste mesmo sentido, Lucia Valle Figueiredo, *Estudos de Direito Tributário*, p. 36.

⁴⁶ *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 152.

Apresentamos, assim, as razões de nossa discórdia da tese que sustenta a norma de isenção como norma de estrutura.

Verifica-se que a defesa desta tese leva em consideração o fenômeno normativo que envolve o relacionamento entre a regra tributária e a da isenção.

Poder-se-ia argüir que, em termos práticos, ter-se-fam os mesmos efeitos na tese ora sustentada e na que predomina na doutrina, pois ambas desembocam no resultado segundo o qual o fisco estaria impedido de exigir a prestação tributária.

A isenção, enquanto norma de estrutura, produziria campos de não juridicização no antecedente ou no conseqüente da regra tributária. Revestida como norma de comportamento impediria a exigência da prestação por força da relação jurídica isencional.

Em oposição a esta indagação, esclaremos que ainda que eventualmente possam apresentar o mesmo efeito prático, não nos autoriza a abandonar, dentro de uma concepção científico-analítica, a integridade do fenômeno normativo.

Além disso, ao nos apartarmos daquela corrente vinculada à isenção como norma de estrutura, não estamos querendo dizer que inexista o fenômeno da não-incidência legalmente qualificada, como sustentado por Souto Maior Borges⁴⁷.

Acompanhamos este entendimento.

Acrescentamos, porém, a afirmação de que suas conclusões restringem-se apenas à análise das modificações havidas na regra-matriz tributária.

A não-incidência da regra tributária seria legalmente qualificada por decorrer da norma de isenção. Certo. Todavia tais alterações são provocadas por outra regra-matriz, cujo antecedente juridicizará o evento isento, do qual, concretizado, surgirá a relação de isenção tal como prevista no conseqüente.

Em termos práticos, realmente os efeitos são os mesmos, mas não há precisão do fenômeno jurídico como ocorre nos planos sintático-semântico normativos.

⁴⁷ *Isenções Tributárias*, p. 156.

IV.5 - O Fenômeno da Não-Incidência sob o Enfoque da Regra Tributária e da Regra de Isenção

A definição da não-incidência tem sido feita pela doutrina de nosso país sempre atrelada ao próprio conceito de incidência.

Souto Maior Borges a define como: “Não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência”⁴⁸. Por sua vez, Ruy Barbosa Nogueira afirma que não-incidência “é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”⁴⁹. E também, Alfredo Augusto Becker, leciona: “A expressão “caso de não-incidência” significa que o acontecimento dêste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação”⁵⁰.

Acompanhamos tais posições compreendendo-as, entretanto, pelo prisma lógico-jurídico, segundo o qual a incidência dá-se por conta da relação de inclusão (subsunção) entre o conceito do evento realizado no mundo existencial e o conceito previsto no antecedente da hipótese normativa.

Portanto, é a *co-incidência* entre conceitos que determina a *incidência* a que se refere a doutrina⁵¹. Desta forma, não-incidência refere-se à impossibilidade de composição daqueles conceitos pertinentes à norma e ao evento, tendo-se em conta divergência entre as propriedades de cada um.

Fato há na conduta manifestada em linguagem, mas não chega a tornar-se fato jurídico por inoportunidade da subsunção; dá-se a inoportunidade da eficácia legal sobre o fato, segundo classificação de Pontes de Miranda⁵². Há, neste caso, suporte fático insuficiente para a composição de fato jurídico suficiente⁵³.

Souto Maior Borges⁵⁴ sustenta que a não-incidência tributária poderia ser dividida entre a denominada *pura e simples*, na medida em que se refeririam a “fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante”, e as

⁴⁸ *Isenções Tributárias*, p. 156.

⁴⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 171.

⁵⁰ *Teoria Geral de Direito Tributário*, p. 276.

⁵¹ Infere-se, portanto, que não aceitamos a tese de que a incidência indica o processo pelo qual a norma desce até os fatos. Sendo categorias distintas, uma lógica e outra existencial, respectivamente, norma e dado objetivo não podem unir-se para dar nascimento ao fato jurídico.

⁵² *Tratado de Direito Privado*, tomo I, p. 04.

⁵³ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, tomo I, p. 75.

⁵⁴ *Isenções Tributárias*, p. 130.

qualificadas, estas subdivididas entre as constitucional e legalmente prediadas, postas conforme distintos veículos introdutórios de normas. Aquelas, introduzidas por veículo constitucional, dando ensejo às imunidades tributárias. Estas, por veículo infraconstitucional (lei ordinária), originando as isenções.

Verifica-se que a melhor doutrina nacional trata a não-incidência apenas examinando-a sob o enfoque da regra-matriz tributária. Assim, ocorre a não-incidência porque os eventos relacionados ao suporte fático, não são suficientes para compor o fato jurídico suficiente vinculado à hipótese da regra tributária.

O critério, no entanto, parece-nos ignorar o exame deste fenômeno sob as luzes da regra-matriz da isenção.

Com efeito, a classificação que sustenta ser a norma de isenção uma espécie de não-incidência legalmente qualificada observa o fenômeno normativo do mirante sobreposto apenas à mencionada regra-matriz tributária. Isto porque, o relacionamento com a regra de isenção impõe-lhe campos de não-incidência, reconhecidos por força da eliminação de certas propriedades da hipótese ou do conseqüente, prejudicando a juridicização do suporte fático ou o nascimento da relação jurídica tributária.

No entanto, sendo a regra de isenção pertencente ao sistema jurídico, não se poderá falar de campo não-incidência, pois se há norma pressupõe-se a juridicização do respectivo evento isento que, posto em enunciado protocolar competente, dará notícia do fato jurídico isento. Portanto, incidência há.

Em outras palavras, a indicação de um campo de não-incidência permite apenas inferir que tal campo refere-se a eventos que não são juridicizados pela regra tributária; não se tornarão fatos jurídicos tributários por inoportunidade da eficácia legal da respectiva regra tributária. Mas isto não autoriza o intérprete afirmar que tais eventos jamais poderão ser considerados fatos jurídicos, porquanto, juridicizados pela regra de isenção, fatos jurídicos serão, da espécie dos isentos.

Portanto, a classificação da norma de isenção como norma de não-incidência (legalmente qualificada) deve referir-se apenas aos resultados vistos no âmbito de incidência da regra tributária.

Outra questão de igual importância refere-se à seguinte indagação: Determinado evento do mundo social, cujas propriedades não correspondam às da regra-matriz tributária, nem às da isenção, poderia ser qualificado como pertencente a um campo de não-incidência jurídica?

A resposta que se nos apresenta é negativa. O evento circunscrito em tais condições é evento jurídico, ainda que não relacionado às referidas regras-matrizes.

Com efeito, costuma-se equacionar este problema com a assertiva de que eventos assim ocorridos não seriam qualificados pelo ordenamento jurídico, porque ao mesmo não se atrelaria nenhum fenômeno normativo.

Em nossa concepção isto não subsiste, à medida que abordamos o ordenamento jurídico como um conjunto de normas válidas, as quais, embora fechadas sintaticamente a três e únicos três modais deonticos (obrigatório, permitido e vedado), são abertas a quaisquer comportamentos do mundo existencial. O ordenamento, apesar de fechado sintaticamente àqueles tipos modais, está aberto semanticamente à textura dos acontecimentos existenciais.

Estamos, aqui, com Marcelo Neves, para quem: “Os sistemas no-empíricos são constituídos de proposições que se referem - genérica ou individualmente, direta e indiretamente - a objetos reais em uma linguagem material aberta e condicionada fundamentalmente à experiência. Compõem-se, portanto, de proposições sintéticas. Daí porque são sistemas nos quais, além da dimensão sintática (formal), possuem relevância as dimensões semântica (material) e pragmática (teleológica ou ideológica)”⁵⁵.

Dada esta completude do ordenamento jurídico, fechada em relação às formas, aberta em relação ao comportamento, não cabe afirmar condutas pertencentes ao campo da não-incidência jurídica. “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 se dá. Sintaticamente, os modais deonticos são *irreduzíveis*, mas *interdefiníveis*, modalizando-se o operador de negação. Assim, o proibido é equivalente ao obrigatório não-fazer, ou ao não-permitido fazer: em símbolos, $V(p) = O(\text{não-}p) = \text{não-}P(p)$. Partindo-se de um modal, ou de V, ou de O, ou de P, obtém-se três equivalências proposicionais mediante o functor *não* incidindo noutro functor deontico, ou no *argumento proposicional* (encerrado dentro dos parênteses)... Ou, então, os atos permitidos são o conjunto-complemento, descontados do universo deontico o conjunto de atos proibidos mais o conjunto de atos obrigatórios, ou seja: os x tais que não pertencem ao conjunto A, que não pertencem ao conjunto B, mas pertencem ao conjunto C, dentro do universo (de condutas) U”⁵⁶.

⁵⁵ Teoria da Inconstitucionalidade das Leis, p. 06.

⁵⁶ Lourival Vilanova, *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 153.

Assim, conduta não integrada ao campo relativo à regra tributária, nem ao campo da regra de isenção, não se classifica no das não-jurídicas (campo extra jurídico), porque normatizadas são e, portanto, relacionadas com o conjunto de normas válidas do sistema; serão juridicizadas por norma, cujo modal é o permitido. Se a conduta, enquanto fato jurídico, não gera relação tributária, cujo modal é o obrigatório (prestar o tributo), então é porque a relação é de permissão, decorrente da incidência de outra norma pertencente ao sistema, admitido o seu fechamento sintático, em face de toda e qualquer manifestação humana objetiva.

Mas qual seria, então, a distinção entre esta conduta permitida pertencente ao sistema normativo, e aquela relativa à norma de isenção, também modalizada com o permitido?

A distinção pode ser feita se acolhermos a divisão do modal permissivo em *permissão forte* e *permissão fraca*, preconizada por G. Henrik von Wright, segundo o qual: “De los actos que han sido sometidos a norma, algunos son permitidos, otros prohibidos, otros mandados. Aquellos actos que no han sido sometidos a norma son *ipso facto* no prohibidos. Si un agente hace tal acto, el legislador no puede acusarle de violar la ley. En este sentido, tal acto puede decirse que está “permitido”. Si aceptamos esta división de los actos en dos grupos principales - relativos a una autoridad de normas dada - y se decidimos llamar a los actos permitidos simplemente en virtud del hecho de que no están prohibidos, entonces será sensato distinguir entre dos especies de permiso. A uno los llamaré permisos *fuertes*, a los otros *débiles*, respectivamente. Un acto se dirá que está permitido en el sentido fuerte, se no está prohibido, pero ha sido sometido a norma. Los actos que están permitidos en el sentido fuerte, lo están también en el sentido débil pero no necesariamente viceversa. Hablando en términos generales, un acto está permitido en el sentido fuerte si la autoridad ha considerado su estado normativo y decide permitirlo. Pero no debe entenderse que significa que la autoridad es necesariamente consciente de haber permitido el acto. El permiso puede también ser una consecuencia lógica de las normas que ha emitido. Explicaremos más adelante qué significa esto. Un permiso débil no es un carácter de las normas independiente. Los permisos débiles no son absoluto prescripciones o normas. Sólo un permiso fuerte es un carácter de las normas”⁵⁷.

Esta mesma distinção fez Lourival Vilanova: “A *permissão positiva*, pois, é norma exceptiva de outra *norma geral proibitiva*. É norma particular ou de conteúdo especificado: com seu âmbito-de-validade pessoal, material, temporal e espacial indicado. No *caput* de um artigo de lei probe-se

⁵⁷ *Norma y Acción una Investigación Lógica*, p. 101.

uma classe de ações a uma classe de sujeitos; num parágrafo, excetua-se expressamente a limitadamente uma subclasse de ações de âmbito da vedação genérica. A *permissão negativa* não implica proibição expressa. Como não implica, obtemo-la como complemento da soma das condutas (diretamente) proibidas, das obrigatórias e das permitidas positivas. Ou seja, *o que não estiver diretamente, expressamente regulado, está negativamente permitido*: na fórmula estrita, permitido fazer tido o que não estiver (diretamente proibido)⁵⁸.

Desta forma, o que distingue o comportamento regulado pela norma de isenção (permissão forte) e o prescrito na norma permissiva *fraca*, é que o primeiro é objeto de regra estruturada a partir de enunciados expressos contidos em veículo introdutor de norma. A conduta está permitida porque objeto de norma de isenção, decorrente da lei ordinária número tal, publicada no órgão competente qual.

Está é a determinação do art. 176 do Código Tributário Nacional ao prever que a isenção será sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos para sua concessão. Os enunciados relativos à isenção deverão ser expressos. A norma daí construída, portanto, modalizará uma conduta com o permissivo forte, posta em relação jurídica perante o ente tributante.

A permissão fraca, por sua vez, também relaciona-se a regra jurídica pertencente ao sistema, porém não decorre de enunciado expresso em veículo introdutor de norma; tem por objeto uma conduta cuja realização é admitida como modalizada em função da completude sintática do ordenamento, aceita por nós. Decorre justamente de norma fortemente influenciada pelo vetor axiológico do sistema normativo, segundo o qual “tudo o que não está proibido, está permitido”.

IV.6 - Distinções entre Isenção e Imunidade

A doutrina não tem sido uníssona quando o tema envolve a caracterização da *natureza* do fenômeno jurídico imunidade, embora substancial parte afirme ser uma efetiva limitação do poder de tributar imposta pela própria Constituição Federal⁵⁹.

Vejamos, assim, a posição de alguns renomados autores.

Diz Souto Maior Borges: “Ao proceder à repartição do poder impo-

⁵⁸ *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 198.

⁵⁹ Na Constituição Federal de 1988, as principais estariam previstas no art. 150, inciso VI, alíneas *a* e *d*, dispositivo regulado pelos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

sitivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios certos bens, pessoas e serviços, obstando, assim - com o limitar o âmbito de incidência da tributação - o exercício das atividades legislativas do ente tributante. Em última análise, ao estabelecer imunidades, a Carta Magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da Federação brasileira. É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada⁶⁰.

Ruy Barbosa Nogueira, reportando-se à lição de Amílcar Araújo Falcão, menciona: “a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional⁶¹”.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro afirma: “As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio das *imunidades fiscais*, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define⁶²”.

Em obra de fôlego, Misabel Abreu Machado Derzi sintetizou referido posicionamento doutrinário, asseverando: “Do ponto de vista jurídico, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;

⁶⁰ *Isenções Tributárias*, p. 180.

⁶¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 171.

⁶² *Introdução à Ciência das Finanças*, p. 296.

3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega a competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;

4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar”⁶³.

Rompendo vários conceitos dogmatizados no tempo, insurgiu-se Paulo de Barros Carvalho⁶⁴ contra tais características atribuídas às imunidades. No tocante à tese que sustenta ser este instituto uma *limitação constitucional ao poder de tributar*, adverte sobre a inexistência de sucessão temporal entre normas que ora firmam a competência do ente tributante, ora a suprime. Marcadas pela sincronia, as normas de competência e de incompetência, simultaneamente, lapidariam o efetivo campo de imposição das pessoas jurídicas de direito público.

Para aqueles que sustentaram a imunidade como *exclusão ou supressão ao poder de tributar*, contradiz Barros Carvalho dizendo da impossibilidade de se aceitá-la, sob idêntica perspectiva sincrônica das normas que compõem o ordenamento jurídico, pois não se cogita de uma prévia competência impositiva alterada posteriormente por outra norma com função supressiva ou de exclusão.

Já para a tese da imunidade segundo uma *não-incidência constitucionalmente qualificada* levanta-se Barros Carvalho advertindo sobre a impropriedade de conceituação nesses termos que dariam margem a interpretações equivocadas do fenômeno, aproximando-o ao da efetiva percução da regra tributária. Salienta que, sendo norma de estrutura, as imunidades contribuiriam para a formação do campo de atuação do ente tributante, algo logicamente anterior ao processo mesmo de produção das normas tributárias, haja vista estas últimas estarem condicionadas a tal processo.

Acaba, assim, definindo-as: “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”⁶⁵.

Amotina-se Misabel Derzi contra a formulação de Barros Carvalho, para defender as imunidades enquanto regras delimitadoras da competência impositiva dos entes tributantes, de índole excepcional. Vejamos suas

⁶³ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 225, Atualização da obra de Aliomar Baleeiro.

⁶⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 108.

⁶⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 118.

palavras: “Ora, o mencionado art. 151, I, não regula uma imunidade (apesar de Paulo de Barros Carvalho supor o contrário. Cf., op. cit., 113). Apenas reafirma o princípio da uniformidade e unidade econômico-territorial do Estado Federal, que é uma especificação da igualdade, assim como a unidade nacional. Princípio não é uma imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais. Qual será, então, a especificidade conceitual da imunidade? Por que razão, tradicionalmente, legalidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade econômica de contribuir, vedação ao confisco e outros princípios não são imunidades, embora sejam todas limitações constitucionais ao poder de tributar? Observe-se que aquilo que se convencionou chamar de imunidade (assim como acontece com a isenção, no plano das leis) é regra parcial, de exceção. A imunidade e a isenção jamais são totais ou coincidentes (no sentido negativo), no primeiro caso, com a norma atributiva de poder tributário, no segundo, com o âmbito de incidência do tributo. Se o forem, equivalerão à cassação da competência ou à revogação da lei tributante, daí a explicável analogia, feita pela doutrina, entre imunidade e isenção, em que pesem as suas diferenças substanciais. A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, e forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitante. A redução que se opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário e tão só lógica, mas não temporal”⁶⁶.

Com a transcrição desses textos, observamos que o debate está, precisamente, em se saber se há ou não ajuste de normas constitucionais, para a formação do campo competencial tributário. Em outras palavras, se a imunidade limita ou não a competência impositiva das pessoas políticas.

Acreditamos que a avaliação elaborada pela doutrina pode receber diferentes enfoques, neste ponto suso referido.

Num primeiro momento, há de se aclarar a ambigüidade contida na expressão “limitação de competência impositiva”, porque limitação pode dar-se tanto no campo dos significados relacionados aos enunciados normativos, quanto no campo eminentemente estrutural das normas constitucionais. Quer naquele, quer neste, pode-se afirmar que há limitação de competência constitucional.

⁶⁶ *Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, p. 227, Atualização da obra de Aliomar Baleeiro.

Vejamos, primeiramente, a limitação da competência segundo os significados dos enunciados constitucionais.

Enunciados constitucionais nada mais são do que suportes físicos, materiais. Constituem linguagem vernacular, portadora de mensagens convencionais⁶⁷.

Portanto, sendo linguagem, projetam significações.

O problema, então, neste primeiro plano de interpretação, está na dificuldade de se determinar tais significações, a partir das quais veremos surgir o campo de competência impositiva, assim considerado o das significações jurídicas que preencherão os categoremas da norma de imunidade, espécie de norma constitucional.

Tal dificuldade decorre do fato de que tais enunciados são marcadamente afetados pela generalidade de seus termos, sempre vagos e ambíguos, apresentando baixo índice conotativo e, inversamente proporcional, alto grau denotativo⁶⁸. Quanto menor for o índice de propriedades de um certo conceito, maior será sua denotação, portanto, maior o número de objetos que atendem às suas propriedades.

A distinção entre conotação e denotação, quando aplicável aos conceitos normativos, vem explicar uma característica que a doutrina⁶⁹ costumadamente atribui às imunidades, segundo a qual estas requereriam *interpretação ampla*, contrariamente às isenções, que exigiriam *interpretação restritiva*, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

A interpretação ampla decorre justamente do menor número de propriedades atribuíveis aos conceitos constitucionais (menor conotação), per-

⁶⁷ Irving M. Copi, *Introdução à Lógica*, p. 121: "Como nos comunicamos mutuamente e compreendemos os termos que empregamos, os significados intensivos ou conotativos desses termos não são subjetivos nem objetivos, nas acepções já explicadas. Aqueles que atribuem o mesmo significado a um termo devem usar o mesmo critério para decidir, a respeito de qualquer objeto, se este faz parte ou não da extensão desse termo. Este acordo estabelece uma convenção e, assim, o significado de um termo recebe o nome de conotação convencional ou intenção. A conotação convencional de um termo é o seu aspecto mais importante para os fins de definição e comunicação, visto que é público e, ao mesmo tempo, pode ser conhecido por pessoas que não são oniscientes".

⁶⁸ Marcelo Neves, *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, p. 137.

⁶⁹ Ives Gandra da Silva Martins, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 16, p. 75. Na jurisprudência, entre muitos, encontramos os seguintes julgados: Recurso Extraordinário nº 102.141/RJ - RTJ 116/267 (v. também RTJ 121/756); Agravo de Instrumento nº 138865-0/SP (DJU, I, 30.09.91 - STF); Recurso Especial nº 104.614/SP (DJU I, 16.12.96, p. 50789); e Parecer PGFN nº 358/90 (DOU 12.06.90), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

mitindo, assim, que um número maior de objetos seja possivelmente enquadrado no conjunto de objetos relacionados a tais conceitos (maior denotação).

A interpretação, assim, não deve ser intitulada ampla nem tampouco restritiva, quer no plano da imunidade, quer no da isenção, mas sim conforme as propriedades verificadas a partir dos enunciados normativos. A imunidade, de acordo com os enunciados da Constituição Federal; as isenções, nos termos dos enunciados infraconstitucionais.

Para desvendar as características relevantes que demarcam os conceitos constitucionais, o intérprete terá de recorrer a contínuas incursões a outros enunciados da Magna Carta, como também àqueles contidos na legislação infraconstitucional, obrigando-o a pesquisar aos enunciados do Código Tributário Nacional, de outras leis complementares, ordinárias, regulamentos, etc., até obter o resultado desse processo, o produto significativo dos enunciados jurídicos, os quais, receberão, ainda, a influência dos princípios jurídicos⁷⁰, como portadores de valores reconhecidamente importantes para o ordenamento jurídico. Obterá assim, o conceito constitucional demarcado e referido a um específico objeto⁷¹.

Partindo dos significados de base contidos na Carta de 1988, o intérprete vai desbravando outros enunciados normativos, sacando os respectivos significados, para, então, juntá-los na finalidade última de identificar o conceito considerado pela norma da imunidade, que a descreveremos mais adiante.

Assim, por exemplo, tomando de assalto os enunciados do art. 150, inciso VI, alínea "c" e do art. 153, inciso III⁷², da Constituição Federal, o

⁷⁰ Paulo de Barros Carvalho, Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, p. 143: "Muito bem, toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconheçam que a norma N conduz um vetor axiológico forte, cumprindo um papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um 'princípio'. Quer isto significar, por outros torneios, que 'princípio' é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo".

⁷¹ Lourival Vilanova, *Sobre o Conceito do Direito*, p. 10: "Mas, um sistema de conceitos científicos tem necessariamente um fundamento objetivo como base. A base do edifício conceptual científico é o sector específico do real ao qual se refere".

⁷² A redação é a seguinte: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: c) 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 aos requisitos da lei"; "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza".

intérprete obtém uma primeira inferência sobre a dimensão dos significados relacionados com a competência da União Federal, para instituir o imposto sobre a renda⁷³, sabendo que dentro deste conjunto de elementos não poderão ser enquadradas, como sujeito passivo, instituições de assistência social sem fins lucrativos.

Mas vê-se que a generalidade desta inferência, originada pela vaguidade e ambigüidade dos enunciados constitucionais, não permite ainda decifrar, precisamente, o que é renda, imposto, sujeito passivo, instituição assistencial sem fins lucrativos etc.

Cumpra ao intérprete percorrer os demais textos legislativos para colher outras propriedades e, assim, definir o conceito pertinente a cada elemento da norma da imunidade. Somente por meio da pesquisa junto aos enunciados da legislação infra-constitucional o intérprete terá condições de saber quais as características que moldam o conceito relativo às instituições de assistência social. Feito isto, saberá que tais instituições figurarão na relação jurídica de imunidade, prescrita no conseqüente da norma imunizante.

Logo, delimitação da competência tributária pode ser entendida como este processo de pesquisa do conteúdo dos conceitos constitucionais, realizado por pessoa competente. É algo restrito à interpretação das propriedades que demarcam tais conceitos.

Algo bastante diferente é entendermos a delimitação da competência tributária enquanto norma localizada no patamar constitucional, pois isto pressupõe admitirmos uma estrutura normativa hipotético-condicional, cujo conseqüente modalizará a conduta de uma determinada pessoa jurídica de direito público.

Por ser norma jurídica, não podemos acolher a definição segundo a qual a imunidade seria uma espécie de *não-incidência constitucionalmente qualificada*, porque estaríamos incorrendo no equívoco de relacionar um conceito a um objeto, mediante a utilização de uma definição imprópria.

Se entendermos que definir⁷⁴ é expressar as propriedades ou o critério de uso de um determinado conceito e, ainda, admitirmos que a imunidade reveste a condição de norma, haverá incoerência em nossa assertiva se avalizarmos a definição de que a imunidade é uma *não-incidência constitucional*, porque teríamos de aceitar que esta *não-incidência* seria uma característica do conceito relativo à imunidade.

⁷³ Roberto Quiroga Mosquera, *Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 48.

⁷⁴ Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 220.

Ora, se imunidade é norma, conforme afirmamos, haverá de ocorrer a incidência, o que afasta, nesta perspectiva, a adoção daquela definição para o conceito de norma de imunidade.

Em nossa concepção, imunidade estrutura-se normativamente. Possui, portanto, hipótese e conseqüente, ambos, respectivamente, suficientes para juridicizar um evento e imputar uma relação jurídica de possível ocorrência no mundo fenomênico.

Sendo norma, pertence ao sistema jurídico vigente, conforme assevera Lourival Vilanova: "Quando Kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzir em termos de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas não são regras sintáticas fora do sistema, estão no interior dele. Não são meta-sistemáticas. Apesar de constituírem um nível de metalinguagem (uma linguagem que diz como fazer para criar novas estruturas de linguagem) inserem-se dentro do sistema. Em rigor, uma norma N é metaproposição face à norma N, ; esta norma N, , em face da N,, é, por sua vez, metaproposição"⁷⁵.

As imunidades, portanto, são normas pertencentes ao sistema jurídico brasileiro que prescrevem uma vedação para a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerem o direito subjetivo de legislar. Estas pessoas jurídicas de direito público estão proibidas de desencadear processo legislativo competente, para inserir no sistema enunciado normativos infraconstitucionais a partir dos quais construa-se norma tributária, cujo conseqüente prescreverá uma obrigação também tributária para pessoa física ou jurídica.

Estão proibidas de obrigar, conforme classificação proposta por Norberto Bobbio que trata da modalização das normas que têm por objeto outras normas: "Se levarmos em consideração também as normas para a produção de outras normas, devemos colocar, ao lado das imperativas, entendidas como comandos de fazer ou não fazer, e que poderemos chamar de imperativas de primeira instância, as imperativas de segunda instância, entendidas como comandos de comandar etc. Somente a consideração do ordenamento no seu conjunto nos permite aceitar a presença dessas normas de segunda instância.

A classificação desse tipo de norma é muito mais complexa que a classificação das normas de primeira instância, para as quais havíamos fa-

⁷⁵ *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 109.

lado de “tripartição” clássica em normas imperativas, proibitivas e permissivas. Podem-se distinguir em nove tipos:

1) Normas que *mandam ordenar* (por exemplo: art. 34, parágrafo 2º, em que da Constituição, onde o constituinte ordena ao legislador ordinário formular leis que tornem obrigatória a instrução).

2) Normas que *proíbem ordenar* (art. 27, parágrafo 4º em que da Constituição, onde se proíbe ao legislador impor a pena de morte).

3) Normas que *permitem ordenar* (em todos os casos em que o constituinte entende não dever intervir a ditar normas sobre certas matérias, pode-se dizer que isso permite ao legislador ordenar. Por exemplo, o art. 32, parágrafo 2º, da Constituição, permite ao legislador ordinário estabelecer normas relativas ao tratamento sanitário).

4) Normas que *mandam proibir* (art. 18, parágrafo 2º, da Constituição: o constituinte impõe ao legislador ordinário emanar normas proibitivas contra associações secretas).

5) Normas que *proíbem proibir* (art. 22 da Constituição: ninguém pode ser privado por motivos políticos da capacidade jurídica, da cidadania, do nome).

6) Normas que *permitem proibir* (a propósito do art. 40 da Constituição, que sanciona a liberdade de greve, pode-se observar que nem nele nem em outro se fala em liberdade de suspensão do trabalho; essa lacuna poderia ser interpretada como se o constituinte tivesse desejado deixar ao legislador ordinário a faculdade de proibi-la).

7) Normas que *mandam permitir* (este caso coincide com o do número cinco).

8) Normas que *proíbem permitir* (este caso coincide com o do número quatro).

9) Normas que *permitem permitir* (como a permissão é a negação de uma proibição, este é o caso de uma lei constitucional que negue a proibição de uma lei constitucional anterior)⁷⁶.

De acordo com o acima exposto, entendemos que as normas de imunidade classificam-se dentre aquelas enquadradas no tópico 2 da proposta de Bobbio, ou seja, são normas que proíbem ordenar. No caso, as imunidades proíbem as pessoas jurídicas de direito público, apontadas no ca-

⁷⁶ Teoria do Ordenamento Jurídico, p. 47. O itálico é do autor.

put do art. 150 da Carta de 1988, deflagrar o processo legislativo que resulte em enunciados relacionados a regras-matrizes tributárias, em cujos conseqüentes figurarão pessoas físicas ou jurídicas submetidas a certa prestação fiscal.

Fazendo uma releitura de Aliomar Baleeiro, a *limitação constitucional ao poder de tributar*, constitui norma de imunidade que proíbe os referidos entes políticos dar andamento aos respectivos processos legislativos para determinar a criação de normas tipicamente tributárias.

A hipótese e o conseqüente desta norma apresentam-se do seguinte modo:

- *Hipótese*: se ocorrer o evento relativo à existência jurídica da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios

Deve-ser

- *Conseqüente*: a proibição dos mesmos para deflagrar o processo legislativo, cujos enunciados relacionem-se com a composição de regra-matriz tributária de imposto ou de taxa.

Esclarecemos que incluímos as taxas por entender que além da vedação relativa aos impostos mencionados no inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, temos de considerar também a proibição para instituição de taxas, prevista no inciso XXXIV do art. 5º do mesmo Diploma Pátrio, o que, para nós, constitui-se numa norma de imunidade para as situações ali previstas.

Portanto, sob o enfoque desta segunda perspectiva, o significado de imunidade como limitação constitucional de competência, é o de norma constitucional que veda o direito subjetivo dos referidos entes públicos de legislar sobre matéria tributária.

Desta forma, embora no plano sintático assemelhe-se à regra de isenção, pois ambas apresentam estrutura hipotético-condicional, a imunidade está no nível constitucional, ao passo que aquela no infraconstitucional.

No plano semântico, imunidade representa vedação ao direito subjetivo de legislar, enquanto a isenção significa o próprio exercício deste direito subjetivo de produzir enunciados normativos, por conta dos quais normas são criadas.

No plano pragmático, ambas as normas juridicizam eventos que, pela causalidade jurídica, postos em norma individual e concreta, dão nascimento, respectivamente, às relações de imunidade e de isenção.

IV.7 - Distinções entre Isenção, Alíquota Zero e Diferimento

Historicamente o problema da alíquota zero manifestou-se a partir da Constituição de 1967, com as alterações da Emenda nº 01/1969, conferindo ao Poder Executivo da União Federal, mediante a edição de decretos e conforme os limites legalmente estabelecidos, alterar as alíquotas e base de cálculo do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados⁷⁷.

Tais dispositivos constitucionais levaram a doutrina a adotar posição praticamente unânime no sentido de que a redução da alíquota até o percentual zero (0%), representava fenômeno normativo bastante semelhante ao da isenção tributária, porquanto, em última análise, o crédito tributário deixaria de ser pago por inexistência de expressão economicamente considerável. Vejamos algumas dessas importantes posições.

Américo Masset Lacombe, examinando a Constituição pretérita, sustentou: "A Constituição dá ao Poder Executivo (art. 21, V) o poder de alterar as alíquotas e as bases de cálculo do IPI, não havendo qualquer outro dispositivo que faculte a concessão de isenções independentemente de lei. Assim sendo, o Poder Executivo só poderá conceder isenções do IPI através de normas que neutralizem tais aspectos do mandamento da norma, vale dizer, que reduzam a zero ou alíquota ou a base de cálculo. Qualquer isenção concedida pelo Executivo que não seja desta forma *será inconstitucional*"⁷⁸.

Paulo de Barros Carvalho, concebe a alíquota zero como uma mutilação parcial do aspecto quantitativo do conseqüente da regra-matriz tributária, aproximando este fenômeno, assim, ao da isenção⁷⁹.

Valdir de Oliveira Rocha, por sua vez, ressaltando as várias características desse fenômeno, concebe-o: "Da alíquota zero se pode dizer que: a) não serve à quantificação de montante de tributo; b) não é renunciável; c) tem escopo de viabilizar alterações de alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, pelo Poder Executivo, em relação a determinados impostos (art. 153, parágrafo 1º da Constituição de 1988), no que se distingue da isenção (em sentido estrito), pois esta decorre da lei, enquanto a alíquota zero pode decorrer de ato do Poder Executivo ou de lei; d) quando decorrente de lei, há que se entender que o legislador quis aparelhar uma

⁷⁷ "Art. 21. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;"

⁷⁸ *Revista de Direito Tributário*, vol. 27/28, p. 129; grifos do autor.

⁷⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 333.

situação de exclusão do crédito do montante do tributo à possibilidade de - dada alíquota positiva pelo Poder Executivo, quando nos limites e condições em que possa fazê-lo - vir-se a ter determinação do montante do tributo por quantificação; e) em relação aos impostos (pode-se dizer, também, mais amplamente, em relação aos tributos) outros que não possibilitem alteração de alíquota por ato do Poder Executivo, a alíquota zero há que ser entendida como típica isenção (em sentido estrito), até porque o nome que se dê ao instituto não lhe confere, por si só, natureza jurídica"⁸⁰.

Por fim, da lavra do Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, apuramos: "No caso, quando o legislador recorre a tal construção - consistente em imputar alíquota zero a uma determinada base de cálculo - o resultado final, objetivamente considerado, é a inexistência de débito tributário e, portanto (conseqüência lógica e inexorável), a ausência de relação jurídica obrigacional. Em síntese, nessas hipóteses, não há tributo a pagar, não se está diante de nenhum comando fixando comportamento tributário; não se tem nenhuma norma obrigando a tanto"⁸¹.

Não obstante a acentuada tendência doutrinária de aproximá-la à isenção tributária, o Supremo Tribunal Federal adotou outra concepção, sustentando inexistir a apontada semelhança normativa⁸².

Para a Corte Constitucional, o fenômeno da alíquota zero em nada modificaria a estrutura da regra-matriz tributária, dando inclusive condições de nascimento da respectiva obrigação tributária, cujo valor, porém, estaria reduzido a zero. Mantendo-se intacto o arcabouço da norma tributária, não haveria como sustentar sua semelhança ao fenômeno da isenção.

⁸⁰ *Determinação do Montante do Tributo*, p. 136.

⁸¹ ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota Zero, *Revista de Direito Tributário*, vol. 46, p. 73. A respeito desse assunto, pode-se consultar também, Walter Barbosa Correa, *Incidência, Não-incidência e Isenção, co-edição IBDT Resenha Tributária*; e Ives Gandra da Silva Martins, *Informativo IOB - Estudos Jurídicos*, 1985, p. 542.

⁸² No julgamento do Recurso Extraordinário nº 81074 (DJU 09.04.76 - RTJ 77/285), o Plenário, assim pronunciou-se: "ICM. Não importando isenção do imposto de importação a atribuição, a determinada mercadoria, na tarifa aduaneira, da alíquota 'zero', dela não resulta isenção do tributo estadual. Reexame da questão pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Recurso conhecido, mas não provido". No julgamento do Recurso Extraordinário nº 81171 (DJU 05.09.75), verificamos entendimento mais enfático: "Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Importação. Alíquota Zero. Isenção Inexistente. A tarifa zero ou livre configura uma não-incidência provisória do tributo. A importação de mercadorias sob regime de tal alíquota não implica, portanto, em isenção do imposto sobre circulação. Precedentes: Rex 76.284 e 81.074. Recurso extraordinário do Estado conhecido e provido". Confira-se também RE 76.810 (DJU 26.09.75); RE 79.471 (RTJ 77/285); RE 81.177 (RTJ 78/562); RE 81.172 (DJU 26.09.75); RE 82.568 (DJU 19.09.75) e RE 82.570 (DJU 09.04.76).

Não nos parece justificável o entendimento da Suprema Corte, o qual inclusive, acabou por ser pacificado pelo Enunciado Sumular nº 576, vazado nos seguintes termos:

“É lícita a cobrança do ICM sobre produtos importados sob regime de alíquota zero”

A solidificada posição do Supremo Tribunal Federal não aceitava, por exemplo, o pleito corresponsivo à isenção do ICM, prevista no art. 1º, inciso VI, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68⁸³, quando houvesse a previsão de alíquota zero para o imposto de importação.

Se retomarmos, todavia, o incontornável piso temático dos enunciados lingüísticos, no caso, dos enunciados da legislação infraconstitucional que *instituem* a alíquota zero, teremos condições de ver abrir à nossa frente dois caminhos semânticos, a partir dos quais perceberemos as razões pelas quais não há sustentação para a posição da Suprema Corte, em não admitir a equiparação entre os fenômenos da isenção e alíquota zero. O primeiro caminho nos levará ao encontro, novamente, dos conjuntos de objetos. O segundo, à repercussão existencial desses conjuntos.

Fechando a compreensão apenas sobre tais enunciados inferimos que alíquota zero significa uma classe nula de objetos⁸⁴, ou seja, uma classe cuja função proposicional não é atendida por nenhum objeto [Cx (x ≠ x)].

Abrindo-se o espectro de nossa análise verificamos que ao lado deste conjunto vazio encontram-se outros conjuntos de elementos, todos eles relacionados aos demais aspectos da regra-matriz tributária.

Dizer a respeito da alíquota zero, portanto, carrega consigo o entendimento de que determinados eventos juridicizados pela hipótese daquela regra, embora valorados juridicamente pela base de cálculo, não apresentarão a cota-parte desta valoração, responsável pelo dimensionamento, também econômico-jurídico, da relação tributária.

Diante de um conjunto desprovido de objetos, podemos afirmar que, no plano existencial, não haverá a juridicização do aspecto econômico da relação tributária entre fisco e contribuinte. Não se instaura a relação tribu-

⁸³ A sua redação é a seguinte: “Art. 1º - *omissis*; Parágrafo 4º São isentas do imposto: VI a entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros”. Tal dispositivo, por ter sido editado sob a égide da Carta de 1967, não foi recepcionado pela de 1988, por força do seu art. 151, inciso III.

⁸⁴ Alfred Tarski, *Introducción a la Lógica y a la Metodología de las Ciencias Deductivas*, p. 100.

tária prevista no conseqüente da regra-matriz, por inexistência de perspectiva jurídico-econômica da relação de crédito entre fisco e contribuinte.

Ainda que se possa verificar, metodologicamente, a eficácia legal do evento jurídico tributário (a sua juridicização), não constatamos o respectivo efeito, a relação tributária. Não se opera, portanto, a causalidade jurídica⁸⁵.

Saliente-se, entretanto, que a inocorrência do fato-efeito, ou seja, a não concretização do conseqüente, não implica a desconstituição da regra-matriz, enquanto norma geral e abstrata. Isto só se daria se a alíquota zero fosse aplicada a todo e qualquer evento conotado na hipótese, o que não consideramos no momento.

Assim, dada a limitação semântica do conseqüente, estaria quebrada a regra tributária por força da implicação normativa que liga antecedente ao conseqüente. O primeiro é condição-suficiente do segundo; este, condição-necessária do primeiro⁸⁶. Assim, se não se dá o conseqüente, por que a relação fica desprovida da imprescindível avaliação econômica do evento, não se dá o antecedente. É implicação lógica.

Mas, retomando o problema, cremos que a posição da Suprema Corte não se sustenta porque restringe sua análise somente à perspectiva das mutações havidas na regra-matriz tributária. Chega a tal conclusão por trilhar o mesmo itinerário daqueles que defendem ser do tipo de estrutura a norma de isenção, examinando-a sob o exclusivo enfoque da mencionada regra-matriz.

Posta a análise nestes termos verifica-se apenas a classe vazia (da alíquota zero) que se estabelece em parte do conseqüente da regra tributária.

Mas, frise-se, o estudo deste fenômeno dá-se restritamente, preocupando-se com as modificações operadas no âmbito de regra tributária.

Cabe aqui, novamente, a assertiva que fizemos quando do tratamento da regra-matriz da norma de isenção, como norma de comportamento.

⁸⁵ Lourival Vilanova, *Causalidade e Relação no Direito*, p. 40.

⁸⁶ Lourival Vilanova, *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 53: “Em outras palavras, sem a norma vincular as duas proposições, elas estariam isoladas, ou ligadas por outros vínculos, formalmente necessários, ou empiricamente dados nos fatos aos quais as proposições se referem. É a norma mesma, é o direito positivo que institui o relacionamento entre descritor (hipótese) e o prescritor (tese). Agora, uma vez posta a relação, uma vez normativamente constituída, a relação-de-implicação, como relação lógico-formal, obedece às leis lógicas. Assim, se se dá a hipótese, segue-se a consequência: se não se dá a consequência, necessariamente não se dá a hipótese (“se p, então q”, “se não-q, então não-p”).”

Não nos parece que a eliminação da dimensão econômica da relação de crédito tributário, autorize concluir a inexistência de um fenômeno jurídico correlato ao da regra tributária, qual seja, o da regra-matriz da alíquota zero.

Igualmente ao que sucede no relacionamento entre as regras-matrizes tributária e de isenção, dá-se no fenômeno da alíquota zero. Temos plenas condições de depreender significações contextuais e situacionais paralelas às significações dos enunciados que a colocam no ordenamento e, a partir daí, saturarmos os categoremas relativos a uma nova regra jurídica.

O fenômeno, portanto, requer o estudo completo do relacionamento de ambas as regras jurídicas - a tributária e a da alíquota zero - e não somente daquela, como têm sido feito pela doutrina e jurisprudência.

O aprofundamento desse estudo mostra também que, logicamente, inexistente distinção entre o fenômeno da regra de isenção e o da alíquota zero. Isenção denominamos a regra-matriz de comportamento, cujo antecedente juridiciza um evento isento e, no conseqüente, uma relação isencional, que confere ao *contribuinte* (credor nesta relação) o direito subjetivo de não cumprir a prestação tributária e, ao fisco (relação conversas, de débito isencional) o dever subjetivo de não exigir a prestação.

A regra da alíquota zero em nada difere desta estrutura. A distinção está nos enunciados temáticos por conta dos quais o intérprete inicia a busca das significações jurídicas capazes de preencher os seus categoremas (os da regra-matriz).

No caso, os enunciados apontam imediatamente para significados (de base) relacionados com o conseqüente da regra, particularmente aqueles relacionados à composição do aspecto quantitativo. Justapondo-se, todavia, os significados contextuais, teremos a saturação dos demais categoremas da regra jurídica da alíquota zero.

Vê-se que, logicamente, o fenômeno é o mesmo ao da regra de isenção.

Portanto, não há apoio para a referida posição do Supremo Tribunal Federal. Enunciados normativos que se refiram à figura da isenção, mas apontem para o dimensionamento zero da perspectiva econômica de um certo evento, estarão indicando o fenômeno da alíquota zero, embora expressamente diga respeito à isenção.

Assim, considerado o plano normativo destas duas regras, vemos que poderá haver a identidade de fenômenos, se acaso um enunciado normativo fizer menção à isenção, mas dispuser sobre a alíquota da relação jurídica,

razão pela qual, sob este prisma, não se nos apresenta sustentável a referida posição da Suprema Corte.

Distinção que entendemos cabível em relação a tais fenômenos, refere-se exclusivamente ao processo de produção dos enunciados que digam respeito à regra de isenção e os que se refiram à da alíquota zero, porquanto no caso das isenções tais enunciados deverão decorrer, apenas e tão-somente, de processo legislativo típico, originado de órgãos legislativos tais como Congresso Nacional, Assembléias Legislativas ou Câmaras Municipais.

No tocante à alíquota zero, os respectivos enunciados decorrerão da conjugação de um anterior processo legislativo típico que demarque a posterior atuação do Poder Executivo e, posteriormente, a própria atuação deste poder.

Portanto, a diferença está não necessariamente no fenômeno em si, até porque aludimos que poderá ocorrer a identidade entre a isenção e a alíquota zero. A distinção que pregamos situa-se nas normas que deflagram o processo de produção dos enunciados atinentes à isenção e à alíquota zero. A hipótese da norma relativa à isenção, prevê como suporte fáctico suficiente a atuação de qualquer um daqueles órgãos legislativos, dependendo da pessoa jurídica de direito público em tela.

No caso da alíquota zero, a hipótese da respectiva norma prevê como suporte fáctico suficiente enunciados derivados de um anterior processo legislativo, que demarcarão a atuação posterior do Poder Executivo, para tratar da alíquota.

Vejam, agora, a figura do diferimento.

A doutrina que se debruçou sobre este tema tem afirmado que o diferimento ora assume o perfil de isenção, ora de não-incidência ou mesmo de substituição tributária.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino apresentam-no como figura semelhante à da não-incidência: "Os efeitos do diferimento, são, pois, iguais aos da isenção ou outras formas de não incidência: por virtude de seu mecanismo essas operações - tendo por objeto sucata, leite etc. - não são tributadas. Logo, a ele (o diferimento) se deve aplicar o mesmo regime (que reconhece a força jurídica do direito ao crédito, por ser este direito constitucional) dos casos de não incidência"⁸⁷.

⁸⁷ ICM - Linhas Mestras Fundamentais - o Diferimento, *Revista de Direito Tributário*, vol. 23/24, p. 133.

Sacha Calmon Navarro Coêlho molda-o como espécie de substituição tributária, ao dizer que “o diferimento não constitui *instituto autônomo*. Caracteriza, quase sempre, a chamada “substituição tributária”, na terminologia de Rubens Gomes de Souza, mas com o temperamento de que dita substituição é “meramente econômica”, porque o *substituto tributário*, em termos jurídicos, não substitui ninguém. É *sujeito passivo direto de fato gerador alheio* (a dívida, note-se, é sua, e não alheia). Esta distinção é fundamental, pena de não se entender o diferimento. Operamos uma alteração no entendimento da “sujeição passiva indireta”, tributária, vincando a idéia de que a substituição tributária não implica em momento algum substituição de sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica”⁸⁸.

Marçal Justen Filho, entretanto, não aceita a assemelhação feita por Sacha Calmon, pois sustenta que o que ocorre no diferimento é o fenômeno da não-incidência. Ouça-mo-lo: “E isso porque o diferimento importa subsunção do pagamento da prestação à ocorrência de um fato futuro e incerto: nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. A substituição envolve, exclusivamente, a alteração do sujeito passivo. Análise das circunstâncias jurídicas demonstra que, antes de verificada nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria, inexistente débito ou relação tributária. Isso comprova que o diferimento se insere dentro da categoria da não-incidência. Somente haverá fato imponible se e quando ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subseqüentemente àquela sujeitada ao regime do diferimento”⁸⁹.

Já Clélio Chiesa⁹⁰ entende o diferimento como norma de isenção, na concepção doutrinária segundo a qual seria uma norma de estrutura parcialmente deformadora da regra-matriz tributária.

O Supremo Tribunal Federal adota a posição de que o diferimento assumiria feição de substituição tributária, liberando da respectiva obrigação o *contribuinte originário*, para exigi-la do *substituto*⁹¹.

⁸⁸ *ICM Competência Exonerativa*, p. 106.

⁸⁹ *Sujeição Passiva Tributária*, p. 355.

⁹⁰ *Sistema Constitucional Tributário - ICMS*, p. 177; dissertação de Mestrado apresentada em 1995.

⁹¹ No julgamento do Recurso Extraordinário nº 111.427-4/SP, Relator Min. Oscar Corrêa, publicada no *DJU* I, de 22.09.89, p. 14.833, a Segunda Turma assim decidiu: “ICM. Diferimento. A imunidade ou a isenção de que goza a circulação posterior não se comunica à anterior, que não era objeto de um ou de outra. O diferimento nada mais é do que o adiamento da cobrança do imposto já devido. Essa cobrança, ao invés de ser exigida do contribuinte de direito (fornecedor da matéria-prima), o é do contribuinte de fato (o industrial a quem a matéria-prima é vendida), que se torna responsável pela obrigação tributária. Por isso, quando há imunidade ou isenção quanto a imposto relativo à operação de que o industrial é o contribuinte de direito,

Em nossa opinião, não obstante a figura tenha recebido tratamentos diversos tanto na doutrina, quanto no direito posto, o diferimento deverá ser concebido como postergação da relação jurídica tributária e, via de consequência, do exercício do dever subjetivo de prestar a ela vinculado.

Haveria, assim, a incidência da hipótese legal sobre o suporte fático suficiente, dando ensejo ao fato jurídico. Porém a relação jurídica imputada ao fato, e seus respectivos efeitos, ficariam postergados para momento posterior.

Considerando que, gramaticalmente, diferimento significa um substantivo derivado⁹², oriundo do verbo *diferir*, cujo sentido é o de adiar, procrastinar, retardar⁹³, deverá, então, indicar a classe de objetos cuja função seja a de postergar algo. Transposta esta definição para o campo jurídico, diferimento conota a classe de normas que atendem à função de postergação da relação jurídica e respectivos efeitos.

Não podemos admitir, nesta classe, a tese da procrastinação do fato pela eventual não ocorrência de alguns de seus elementos, no caso o elemento temporal, porque aí o próprio fato não se constituiria. Não se trataria da postergação, mas de inoportunidade do fato, ou melhor, de apenas um suporte fático insuficiente para receber o tratamento legal da hipótese normativa. Não se teria, portanto, classe de objetos normativos.

Quando sustentamos que o diferimento implica postergação do momento em que passam a ser gerados os efeitos da relação jurídica, assim o fazemos com apoio em doutrina que trabalha o tempo como fenômeno jurídico, não exclusivamente atrelado à composição do suporte fático do fato jurídico.

Pontes de Miranda, tratando sobre a topologia dos fatos, assevera: “Os fatos (atos, acontecimentos, estados) são no tempo e no espaço. Têm *data* e têm *lugar*. Há “momentos” e “tratos de tempo” que são assaz relevantes para o direito: a) o tempo em que ocorre cada um dos fatos em que consiste o suporte fático; b) o tempo em que se compõe o suporte fático; c) o tempo em que a regra jurídica é edictada e, pois, só outra regra jurídica a derogaria, ou ab-rogaria; d) o tempo em que se dá a incidência da regra jurídica sobre o suporte fático, que é o tempo em que o fato, ou fatos, que o compõem, se tornam fatos jurídicos; e) *o tempo, ou tempos, em*

tal imunidade ou isenção se adstringem a essa operação, não se comunicando à anterior, que não era objeto da imunidade ou de isenção, e que, se não houvesse o diferimento, obrigaria o fornecedor da matéria-prima a recolher o imposto devido. Recurso extraordinário não conhecido”.

⁹² *Gramática Metódica da Língua Portuguesa*, p. 86.

⁹³ *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*, p. 264.

que se opera (desde e até quando) a eficácia do fato jurídico; f) o tempo em que se extinguem os efeitos do fato jurídico; g) o tempo em que o fato jurídico deixa de ser jurídico, inclusive o suporte fático ou por ter deixado de ser suficiente, ou por ter deixado de ser, ou por já ter deixado de ser a regra jurídica que o fazia jurídico”⁹⁴.

Encontramos também a posição de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, trabalhando o tempo enquanto cláusula termo integrante do ato-fato jurídico: “O termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito. Por conseguinte, praticado o ato jurídico, o direito que dele adveio se integra no patrimônio da pessoa interessada, isto é, se estabelece, a seu favor, a aquisição do direito. O seu exercício, porém, pelo respectivo titular, só poderá ocorrer com a efetivação do evento futuro e certo, a que se subordinou. Portanto, o termo inicial, ou suspensivo, não impede o nascimento de direito, mas retarda o seu exercício”⁹⁵.

Na mesma linha, constatamos Lourival Vilanova: “Muitas vezes, a eficácia não se dá desde logo, não é eficácia imediata. Fica protraída para mais adiante, para um futuro certo e determinado. Ou, então, a eficácia é imediata, mas cessará em futuro certo e determinado. A cláusula que subordina, nos dois casos, a eficácia dos fatos jurídicos anteriores a uma determinação temporal é a cláusula-termo. A cláusula, como cláusula, está no plano conceptual normativo. O tempo-fato, que a verifica, está no plano da realidade. O fato-tempo, se está qualificado pela hipótese fática, e produz efeitos, é então, um fato jurídico (em sentido estrito, como fato natural). O efeito do fato jurídico temporal, é determinar a eficácia do ato jurídico, fazendo-a começar, ou fazendo-a cessar, se já começara antes. Em outras palavras, o efeito do tempo, no termo, é provocar o efeito do ato jurídico, ou fazê-lo deter-se”⁹⁶.

Transpostos estes fundamentos para a perspectiva da norma jurídica, vê-se que o tempo, enquanto fenômeno jurídico, poderá, dentre outros modos, intervir diretamente na constituição do suporte fático do fato jurídico, ou mesmo no momento a partir do qual dar-se-ão os efeitos de tais fatos jurídicos, as relações jurídicas.

Para nós, o diferimento enquadra-se justamente nesta segunda possibilidade. O tempo, jurídico, subordina os efeitos da relação jurídica para momento superveniente. Este tempo, tratado na hipótese normativa, não se refere ao tempo *no* fato, mas ao tempo da relação jurídica.

⁹⁴ *Tratado de Direito Privado*, tomo I, p. 29. O itálico é nosso.

⁹⁵ *Princípios Gerais do Direito Administrativo*, vol. I, p. 518.

⁹⁶ *Causalidade e Relação no Direito*, p. 36. O itálico é nosso.

Estamos cientes, todavia, que não é desta forma que muitos dispositivos da legislação tributária referem-se ao diferimento. Tratam-no, na maioria das vezes, como típico fenômeno de não-incidência, ou incidência com permissivo fraco, segundo concepção que defendemos no presente trabalho. Mas sendo assim, não será o caso de nominar o respectivo fenômeno como diferimento. Vejamos alguns exemplos.

É o caso previsto no art. 399 do Decreto nº 31.118/91, que regula o ICMS no Estado de São Paulo, segundo o qual o “lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a importação ou produção, fica diferido para o momento em que ocorrer sua entrega para o consumidor neste Estado”.

Não se trata neste dispositivo do aspecto temporal da hipótese de incidência da norma do ICMS, relativa às operações com energia elétrica. Por se referir a lançamento do imposto, entendemos que é a relação jurídica que fica postergada para momento ulterior; não se trata do tempo no fato, mas do tempo de produção de efeitos da relação jurídica.

Em nossa concepção, portanto, diferimento deve indicar apenas a figura da cláusula temporal que subordina os efeitos da relação jurídica para momento posterior, porquanto nos demais casos em que o tempo é componente do suporte fático, temos fato e relação jurídica operando os respectivos efeitos. A exclusão do tempo, neste último caso, indica ser o fenômeno da isenção, por conta da fixação do aspecto temporal da hipótese normativa.

IV.8 - Distinções entre Isenção e Remissão

O Código Tributário Nacional não traz capítulo específico sobre a remissão, havendo somente a previsão no seu art. 156, inciso IV que, por ela, implementa-se um dos meios de extinção do *crédito tributário*.

O exame, entretanto, da normatividade subjacente ao texto do Diploma Tributário leva o intérprete a localizar o efetivo fenômeno normativo da remissão e distingui-lo do da isenção.

Este fenômeno, tanto quanto os demais já submetidos a este trabalho, inaugura-se pela Legalidade, de acordo com o previsto no art. 146, inciso III, alínea *c* da Carta de 1988. São os enunciados normativos devidamente inseridos no sistema do direito positivo que dão margem para a configuração da norma de remissão.

Souto Maior Borges a define como: “A remissão de débitos beneficia pessoas para as quais já existe a obrigação. Não se deve, pois confundir

remissão e isenção de tributo porque nesta inexistente obrigação a ser extinta, diversamente daquela, que alcança, como um *posterius*, débito já constituído e, portanto, exigível⁹⁷.

Precisemos a lição do mencionado mestre. Enquanto a hipótese da norma de isenção aponta para a ocorrência de um evento futuro, cujas propriedades estavam conotadas na hipótese da regra tributária, até que se deu sua inserção no ordenamento, a hipótese da regra de remissão descreve como suporte fáctico ou um evento passado ainda não constituído em fato jurídico, ou este próprio fato jurídico quando já constituído que, no caso, será a relação jurídica tributária, cuja prestação inadimplida será remitida. Quando a hipótese descrever aquele evento, sua constituição em fato jurídico dar-se-á no enunciado protocolar da norma de remissão individual e concreta.

O conseqüente da regra de remissão, por seu turno, prescreverá a extinção da relação tributária.

Assim, vigente a remissão, sua aplicação provocará a emissão de enunciado referente a norma individual e concreta, cujo antecedente acusará o fato jurídico relação tributária e o conseqüente a relação de remissão que, no cálculo das relações, anulará a mencionada relação tributária. Produz-se no plano normativo, com este mecanismo, um conjunto vazio de elementos, que se refere à inexistência de relações tributárias no plano dos fatos jurídicos. Segundo tal perspectiva normativa, assim ocorre a extinção do crédito tributário de que trata o mencionado art. 156, inciso IV do Diploma Tributário.

⁹⁷ *Isenções Tributárias*, p. 174.

É importante notar que a supressão da vigência não implica retirada da regra de isenção do ordenamento, pois ainda estará habilitada para juridicizar eventos já ocorridos³³, mas ainda não constituídos em linguagem competente.

Desta feita, embora impossibilitada de produzir efeitos sobre eventos futuros, a retirada de vigência de uma determinada regra-matriz não lhe impede de, por processo competente, ser aplicada no sentido de constituir em fato jurídico isento presente, eventos passados.

A doutrina costuma denominar tal característica como uma *ultratividade* da norma jurídica, mas, na realidade, isto decorre mesmo da sua vigência e do modo com que o ordenamento trabalha o seu vetor temporal.

Disto decorre outro equívoco pregado pela doutrina, qual seja, de que as regras de isenções a prazo certo gerariam direito adquirido para os contribuintes isentos.

Ora, a regra de isenção, enquanto geral e abstrata, não reflete nenhum direito adquirido ao particular. Não podemos olvidar que a regra de isenção, em tal performance, apenas conota as qualidades do evento isento e da relação jurídica de isenção. É preciso, então, que se enuncie o fato em linguagem competente para que advenha o efeito, a norma individual e concreta, na qual apuraremos o fato jurídico isento e a respectiva relação jurídica de isenção, esta sim configuradora do direito adquirido pelo contribuinte isento, pois estando em relação com o fisco, lhe é atribuído, especificamente, o direito de abster-se da prestação tributária e o dever do fisco de não impedir tal conduta omissiva.

Portanto, não é a regra-matriz de isenção que outorga o direito adquirido ao particular, mas a norma individual e concreta que precisa o fato isento e a respectiva relação de crédito e débito isentos. E tal relação só se dá com a constituição do fato jurídico isento, tema que será visto adiante.

V.5 - A Constituição do Fato Jurídico Isento e da Relação Jurídica de Isenção

A leitura muito próxima do texto do art. 179 não permite verificar os fenômenos normativos de constituição do fato e da relação de isenção, podendo levar à confusão de que o ordenamento prevê apenas aqueles (fatos e relação) postos por ato-fato e ato-norma de agente da administração tributária.

Vejamos sua redação:

³³ Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 66.

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155”.

A sua reescritura normativa, entretanto, apresenta norma semelhante à do art. 142 do Diploma Tributário, “norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo”³⁴ que lança no ordenamento norma individual e concreta, na qual encontramos a relação jurídica da isenção entre fisco e contribuinte (isento).

Com efeito, dada a regra de isenção, geral e abstrata, caberá à referida autoridade administrativa aplicá-la³⁵ ao caso concreto que se dá com o procedimento³⁶ de compor o fato jurídico administrativo suficiente³⁷ (do qual faz parte o evento isento a ser constituído em fato) do ato-norma administrativo³⁸, responsável pela colocação daquela norma individual (a da isenção) no sistema.

Diante do parágrafo 1º do mencionado art. 179, encontramos a coordenada temporal da hipótese da regra de isenção que se assemelha à da regra tributária.

Tal coordenada juridiciza o tempo integrante do evento jurídico isento, que se faz presente nas provas trazidas pelo contribuinte. Com essas provas (fato produzido em linguagem competente) a autoridade administrativa

³⁴ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, p. 130.

³⁵ Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*, p. 71; Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 149.

³⁶ Eurico Marcos Diniz de Santi, op. cit., p. 92 e 138.

³⁷ *Ibidem*, p. 138: São pressupostos de constituição deste fato jurídico administrativo suficiente: (i) competência do agente, (ii) procedimento, (iii) motivo do ato e (iv) publicidade.

³⁸ *Ibidem*, 104: “Ato-norma administrativo é uma norma individual e concreta que, em seu prescritor, estabelece uma relação jurídica entre a Administração e o Particular, condicionada pela ocorrência de uma hipótese fática concreta (motivo do ato), dirigida à realização das normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes, no exercício da função administrativa”.

deflagra a já aludida composição do fato jurídico (administrativo) suficiente, para fazer emergir o ato-norma que projeta a norma jurídica da isenção. Segue-se, desta sorte, o método adotado pelo ordenamento para a produção de normas de isenção individuais e concretas. Prescreve um órgão e um processo adequado, do qual decorrerão normas que juridicizarão fatos e, por sua vez, darão origem a novas normas.

Temos, então, a autoridade fazendária como responsável pela constituição do fato jurídico isento, do qual decorre, pela causalidade jurídica, a relação jurídica de isenção entre fisco e contribuinte.

Dai porque, novamente, críticavel a posição de Antonio Berlitz³⁹ dando importância ao pedido do contribuinte para deflagrar os efeitos da regra de isenção. A importância não está no pedido, mas no pedido que se constitui fato jurídico componente do fato jurídico isento.

A constituição do fato, todavia, não se esgota neste específico procedimento normativo. Há também aquele executado pelo particular (contribuinte isento) sem qualquer participação efetiva da administração pública, muito embora a leitura singela do mencionado art. 179 possa levar o leitor à conclusão em sentido oposto.

Certo está dizer que, neste caso, a administração não protagonizará o lançamento no ordenamento da norma de isenção individual e concreta. Errado afirmar-se, porém, que nos demais casos tal norma origina-se diretamente da regra de isenção geral e abstrata.

De norma não se deduz outra norma sem a inevitável interpolação do fato. O ordenamento jurídico não é nemo-lógico dedutivo, mas nomenclógico empírico dialético.

Por isso, mesmo nos casos em que não temos a efetiva participação da autoridade administrativa, ainda assim o ordenamento poderá designar pessoa (física ou jurídica) e processo competentes para a produção de fatos (isentos) e normas de isenção individuais e concretas.

Do mesmo modo que se atribui ao particular a realização do ato de apuração do fato tributário (ato-fato) e do ato-norma do crédito tributário instrumental⁴⁰, temos, no sistema, normas tratando dos deveres instrumentais pelos quais manifestar-se-ão o fato isento e a relação jurídica da isenção (norma jurídica individual e concreta).

³⁹ Apud Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, p. 261.
⁴⁰ Eutício Marcos Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, p. 161; O autor estipula tal definição para o conteúdo no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, comumente chamado de lançamento por homologação.

O parágrafo único do art. 175 do Diploma Tributário corrobora nossa afirmação. Confira-se:

“Art. 175. *omissis*”

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela decorrente.”

A legislação do imposto de renda, *influenciada* por este dispositivo, é feita em exemplos. Vejamos.

O art. 144 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.94, dispõe que:

“Art. 144. As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Regulamento, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações”⁴¹.

As demais *obrigações* a que se refere este dispositivo são os deveres instrumentais que manifestarão o fato jurídico isento em linguagem competente.

Atualmente tais deveres encontram-se prescritos no art. 197⁴², que trata do dever de manutenção da escrituração comercial e fiscal; nos arts. 204 a 210, que regulam os livros fiscais a serem preenchidos e mantidos pelo contribuinte; no art. 214, que dispõe sobre o método de preenchimento destes livros e, por fim, nos arts. 220 a 222, que estabelecem o dever de apresentar demonstrações financeiras e declaração do imposto de renda (simplificada).

Ora, todos estes deveres servem para que o particular demarque o fato jurídico suficiente isento, fazendo nascer no ordenamento o respectivo efeito

⁴¹ O destaque é nosso. Tal dispositivo decorre do art. 33 da Lei nº 4.506, de 30.11.64. Interessante notar a posição da Receita Federal, manifestada ainda sob a vigência do RIR/80, no item 7, do Parecer Normativo nº 11/81, vazado nos seguintes termos: “7. Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no RIR/80 para as pessoas jurídicas em geral; desse modo, nos termos do atual RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.94, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 197), elaborar demonstrações financeiras (art. 220), preparar demonstrativo de lucro real (art. 222) e apresentar declaração de isenção (art. 628 c/c art. 837)”. A propósito da declaração de isenção, com edição da Instrução Normativa SRF nº 28, de 05.3.98, foi revogada a 71/80, e fixado novo modelo para as pessoas jurídicas isentas; a este respeito consultar também o Ato Declaratório CIEF nº 8, de 18.08.80.

⁴² Este dispositivo tem fundamento no art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77.

previsto no consequente da regra-matriz de isenção, qual seja, a norma de isenção individual e concreta. Este nascimento dá-se com a entrega da requerida declaração simplificada, que é a exteriorização, o tornar público o fato isento, inserindo-o num circuito comunicacional regulado pelo direito. Está aí o ordenamento regulando a objetivação do fato e da conduta intersubjetiva entre contribuinte isento e fisco.

Ve-se, por esse fluzar toque na legislação, que ao particular, tal qual ao agente da administração tributária, também é atribuída a responsabilidade de pela formalização do fato jurídico isento, do qual origina-se, vimos, pela causalidade jurídica, a relação jurídica de isenção.

Uma visão histórica, entretanto, indica que esta normatização de procedimentos do fisco e do particular não era adotada pelo direito no âmbito da legislação federal. O art. 126 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, conferia somente aos Delegados da Receita Federal, com a participação dos particulares, o dever de composição do já aludido fato jurídico isento e, por ato-norma, o lançamento da relação de isenção.

Portanto, compete ao ordenamento fixar os parâmetros normativos, ora fazendo uso do particular, ora dos agentes fazendários. No sistema vigente, ambos atuam em procedimentos de constituição do fato jurídico isento.

V.6 - O Problema do Efeito Declaratório do Ato-Norma da Norma de Isenção Individual e Concreta

O tema objeto deste tópico representou em décadas pretéritas talvez um dos mais pungentes debates doutrinários, qual seja, o de saber os efeitos do lançamento tributário, se declaratórios ou constitutivos⁴³.

Tal discussão provoca repercussões quando voltamos a atenção para as isenções, o que levou Souto Maior Borges a manifestar: "O ato administrativo de reconhecimento da existência e autorizativo do gozo da isenção é meramente declaratório de uma situação jurídica preexistente por força de lei; ato plenamente vinculado a critérios e sem nenhum conteúdo discricionário. O ato administrativo que isenta reconhece apenas a ocorrência dos pressupostos legais para a concretização do efeito exoneratório típico da isenção: consiste num 'acertamento', numa declaração de estarem cumpridos os requisitos legais para o gozo da isenção"⁴⁴.

⁴³ Seabra Fagnandes, *Revogabilidade das Isenções Tributárias, Revisias de Direito Administrativo*, vol. 58, p. 4.

⁴⁴ *Isenções Tributárias*, p. 258.

A jurisprudência, quer judicial, quer administrativa, agasalhou a corrente declaratória, asseverando que o ato-norma administrativo, que insere no sistema a mencionada norma de isenção, possui efeitos declaratórios⁴⁵. Acreditamos que o assunto deva receber o seguinte enfoque, pois refutável o fundamento da declaratividade, conforme esposado pela doutrina e jurisprudência.

Isto porque, pressupôs a doutrina a existência de algo anterior aqui-lo que está sendo *declarado* e justamente aqui encontra-se o equívoco do raciocínio.

Com efeito, há confusão dos planos analisados, misturando-se o plano geral e abstrato da regra de isenção, com o plano concreto e específica-do do fato e relação jurídica.

Restringindo a análise ao existencial, nada há anteriormente ao fato-jurídico isento que possa ser declarado pelo ato-norma administrativo. E não se alegue a presença da regra de isenção, pois, vimos, ela está em outras coordenadas, as pertencentes ao plano lógico-jurídico.

Além disso, a regra de isenção não gera os efeitos pretendidos pelos que subscreveram esta tese declaratória. Por localizar-se no referido plano lógico-jurídico seus efeitos cingem-se ao relacionamento com outras estruturas normativas.

Já tivemos a oportunidade de ressaltar neste trabalho que é o fato jurídico isento que dá origem à relação de isenção, a partir da qual pode-se arguir-se a existência do direito adquirido à isenção.

Por esta razão, dizer-se que se declara o fato porque antes dele há a regra de isenção é incorrer em erro argumentativo, porquanto há a mescla de dois planos que não se confundem.

Exige-se, portanto, do intérprete sua permanência junto ao plano existencial para apurar o que se dá com o fato jurídico.

⁴⁵ No Conselho de Contribuintes, órgão do Ministério da Fazenda, temos: 1º Conselho de Contribuintes: (i) 1ª Câmara: acórdão nº 101-76082 (DOU 08.12.87, p. 21.000) e acórdão nº 101-75002, de 13.02.84; (ii) 5ª Câmara: acórdão nº 105-3207 (DOU 23.11.89, p. 21.393); na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ver acórdão CSRF nº 01/0637, de 11.04.86 (Revista CEFIR 23/138). Consultar também o Parecer Norma-Recursos: (i) 3ª Turma: Apelação Cível nº 57.595/SP (DJU 12.09.79, p. 6.762) e Apelação Cível nº 50.329/RS (DJU 16.04.80, p. 2.468); (ii) 4ª Turma: Apelação Cível nº 61.454/PR (DJU 14.04.83, p. 4.572); e (iii) 5ª Turma: Apelação Cível nº 61.455/PR (DJU 10.12.81, p. 12.550); Mandado de Segurança nº 97523/SP (RT Informa 369, p. 04).

Fixado nesta base terá condições de visualizar claramente duas situações distintas, o que se dá antes e depois de transposta a barreira da constituição do evento em fato jurídico isento. Vejamos.

Não se pode dizer que as atividades exercidas pelo particular, meses de devidamente escrituradas nos livros e demais documentos exigidos na legislação, serão já consideradas fatos jurídicos, porque, embora manifestadas em linguagem, fatos, não estão inseridos no discurso comunicacional prescrito pelo direito.

Relembremos que tanto o ato-norma do agente administrativo, quanto o do particular são manifestados em linguagem, cujos efeitos, todavia, estarão prejudicados se em ambos os casos não houver a sua publicidade, assim entendida como o ingresso no mencionado discurso comunicacional normativo. Se o ato for praticado por agente administrativo mister sua intimação ou notificação ao particular para que surtam os efeitos jurídicos próprios da constituição do fato jurídico administrativo, igualmente valendo para o ato do particular em relação à administração fazendária.

Desta feita, fato jurídico haverá somente quando permeado por linguagem competente inserida num contexto comunicativo prescrito pelo direito, donde se conclui que a composição do fato jurídico isento, segundo tal perspectiva, possui efeitos constitutivos e não declaratórios. Fato jurídico só o será à medida que submetido ao referido discurso, discurso este, portanto, que o constitui competentemente no ordenamento. Até então será mero evento desprovido dos efeitos propriamente jurídicos.

Isto não quer dizer, entretanto, que sustentamos que somente a partir deste momento surgiram os efeitos do fato jurídico.

Há de se fazer relevante distinção entre os efeitos do evento jurídico isento e os do fato jurídico já constituído regulamentarmente no ordenamento por agente administrativo ou pelo particular, como queira o direito. Tal distinção cabe originariamente a Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ quando tratou do *tempo do fato* e o *tempo no fato*.

O trabalho de demarcação do fato jurídico submete-se a dois regimes jurídicos diferentes, quais sejam, o material e o adjetivo ou processual. A tarefa executada pelo agente administrativo ou mesmo pelo particular consiste em observar tanto as regras de direito material invocadas pelo fato jurídico isento, quanto as regras de direito processual reclamadas pela atividade do mencionado agente ou do particular.

⁴⁶ *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, p. 137.

Assim, por exemplo, no momento em que determinado agente administrativo lavra o auto de infração, dando por encerrada a fiscalização em um certo estabelecimento empresarial, intimando o respectivo representante legal sobre os documentos e período examinados, demarca o tempo dos aludidos regimes jurídicos material e processual.

Quanto a este último (tempo de constituição do fato), o ato-norma expedido submete-se às regras de direito processual administrativo vigente no momento da lavratura. Quanto àquele (tempo no fato), as regras serão as da época da ocorrência das atividades do estabelecimento⁴⁷ escrituradas nos livros e demais documentos indicados no direito posto, ou seja, as regras sob as quais foram praticados os eventos tributários.

Assim, embora constituído no ordenamento com a lavratura do ato-norma, o fato jurídico isento rege-se pelas regras vigentes à época da realidade do evento tributário.

Considerando, então, a perspectiva dos eventos tributários, o ato-norma que põe no sistema norma individual e concreta de isenção, terá efeitos declaratórios da ocorrência de tais eventos. Considerando a perspectiva do fato jurídico isento, o ato-norma que lhe dá forma terá efeitos constitutivos.

V.7 - A Revogabilidade das Isenções. A Súmula 615 do Supremo Tribunal Federal

Antes de abordarmos a doutrina, cumpre relembrar que já definimos neste trabalho nosso entendimento sobre o direito adquirido à isenção, consistente na relação jurídica (intra-normativa), individual e concreta, entre fisco e contribuinte (isento), que atribui a este o direito subjetivo de abster-se (está permitido omitir) de cumprir a prestação (tributária), e àquele o dever, também subjetivo, de não impedir a omissão.

Ainda, tal relação jurídica é efeito (pertence ao mundo existencial) da juridicização do fato jurídico isento, previsto, ambos, relação e fato, respectivamente, no consequente e no antecedente da regra-matriz da isenção geral e abstrata.

É dentro deste quadro que iremos analisar a questão objeto deste tópico.

Seabra Fagundes sustenta que "se instituída por lei uma isenção tributária, e ocorrente o fato ou circunstância determinante da instituição, ao

⁴⁷ Ocorrência dos *fatos geradores*, termos, aliás, refulcrados por Alfredo Becker, por não gerarem nada, a não ser confusão mental - *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 288.

legislador não é dado, livremente, cancela-la ou mutila-la¹⁴⁸. Paulo Lacerda, por sua vez, admite alterações desde que respeitado o "direito adquirido"¹⁴⁹.

Roque Antonio Carrazza afirma que "as vantagens da isenção tributária condicional incorporam-se ao patrimônio de seu destinatário (quem cumpriu a condição), que passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. O patrimônio da pessoa beneficiada por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado, sob pena de burla ao inc. XXXVI do art. 5º da CF ("a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada")¹⁵⁰.

Em tema que se produziu uma só voz, a jurisprudência não poderia soar diferente, sendo pacífico em nossa Corte Constitucional o devido respeito ao direito adquirido às isenções¹⁵¹.

Acompanhamos tanto a doutrina quanto o repertório jurisprudencial no que diz respeito às conclusões de que realmente há de se preservar o direito adquirido em face das alterações no regime das isenções tributárias.

Divergimos, porém, no trato mesmo do problema, pois estamos vinculados à necessária análise desta questão pelo seu exclusivo fenômeno normativo, o que nos leva a refutar afirmações clássicas como a de que "o legislador não pode violar o direito adquirido".

A isto não podemos aderir pelo risco de termos de lidar com a intrasubjetividade que está fora do nosso objeto temático.

Permanecemos, assim, só com o que de normativo importa.

Desse modo, o tema aqui enfocado deve ser analisado sob dois prismas: os efeitos da revogabilidade (i) no plano geral e abstrato da regra-matriz de isenção e, (ii) no plano individual e concreto do fato jurídico e relação jurídica da isenção.

Além disso, que a revogabilidade está atrelada ao tempo conforme regulado pelo ordenamento. Aqui o tempo é jurídico. Sendo jurídico, já o

¹⁴⁸ Revogabilidade das Isenções Tributárias, p. 04.

¹⁴⁹ *Princípios de Direito Constitucional*, vol. II, p. 46, *apud*, Seabra Fagundes, op. cit., p. 6.

¹⁵⁰ *Curso de Direito Constitucional*, p. 346.

¹⁵¹ Consulte-se Recurso Extraordinário nº 116.848-0/SP (STF - 1ª Turma - DJU 20.04.90, p. 3.052) e também o Recurso Extraordinário nº 113.149, do Plenário do STF, ao qual este faz remissão; Recurso Extraordinário nº 117.891-4/RJ (STF - 2ª Turma - DJU 20.04.90, p. 3.053).

dissemos, contrariamente ao mundo existencial, o tempo pode retroagir.

A retroação, assim, depende de normas que autorizem o seu contato com fatos pretéritos.

Os enunciados da Constituição Federal de 1988, particularmente os identificados pelo inciso XXXVI do art. 5º¹⁵², denunciavam *sobrenorma*¹⁵³ de estrutura que tolhe a vigência de normas em relação a fatos jurídicos já concretizados.

Quando norma geral e abstrata é inserida no sistema recebe a artilharia da referida sobrenorma constitucional e da norma prevista no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil¹⁵⁴, fixando seu sentido temporal.

Destinar-se-á, então, à juridicização dos eventos que forem se concretizando futuramente, podendo ser retroativa se não violar os fatos-efeitos (fato advindo de relação jurídica) comumente chamados de direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

Considerando-se regra de isenção, geral e abstrata, sua *aplicação* é para regular a transformação dos eventos isentos (futuros) em fatos jurídicos isentos, a partir dos quais teremos, dada a causalidade jurídica, o efeito relação jurídica de isenção.

A revogação produz em tal norma (a geral e abstrata) obstáculo que impede sua aplicação em eventos futuros.

Cessada sua vigência, já não mais poderá a regra de isenção juridicizar eventos supervenientes. Isto não quer dizer, todavia, a impossibilidade de ser aplicada para aqueles eventos passados ainda não constituídos em fatos jurídicos, em relação aos quais ainda não se operou a metamorfose normativa, que pressupõe a inserção dos mesmos num discurso comunicacional entre o particular e a administração fazendária.

A revogação da isenção, enquanto geral e abstrata, produz efeitos sobre os eventos futuros, pois não mais tornar-se-ão fatos jurídicos isentos, prejudicando, por consequência, a instauração de novas relações de isenção.

¹⁵² "Art. 5º - omissis: XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;" Semelhante prescrição encontramos no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil - LICC, denominação equivocada por não limitar-se apenas às regras do direito civil, mas às de todo o ordenamento nacional, buscando apoio no art. 22, inciso I, da Carta Magna.

¹⁵³ Lounvai Vilanova, *Causalidade e Relação no Direito*, p. 37.

¹⁵⁴ "Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue." Não devemos olvidar o próprio art. 178 do CTN, já transcrito neste trabalho, que contém prescrição no mesmo sentido.

No tocante aos eventos anteriores à data da revogação da vigência da norma de isenção, poderão eles ser constituídos em fatos jurídicos por ato-norma de agente administrativo ou do particular, visto que o regime material que se lhes aplica é o do momento de sua realização enquanto evento mesmo e não enquanto fato jurídico. Dado o fato jurídico isento constituido, instaura-se a respectiva relação jurídica de isenção (dentro da qual vi-sualizamos as relações de débito e de crédito isento).

É esta relação jurídica de isenção, portanto, que não deverá submeter-se a novo regramento tributário, por representar para o contribuinte isento seu respectivo direito adquirido. A insubmissão à regra-matriz tributária decorre de sobre-norma constitucional (art. 5º, inciso XXXVI, CF/88), que impede que sua hipótese abarque aquela relação de isenção, já devidamente demarcada no tempo e no espaço, por norma individual e concreta.

Este, aliás, é o sentido da Súmula 544 da Suprema Corte⁵⁵:

“Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”.

Sobre ela manifesta-se Alomar Baleiro: “Estes julgados sustentam três princípios: a) a isenção pura e simples pode ser revogada pelo legislador em qualquer tempo; b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir a isenção onerosa, condicionada, por prazo certo; c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentadamente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na lei, que autorizou aquela dispensa do imposto”⁵⁶.

Reescrevendo Baleiro, a questão da revogabilidade resolve-se, em favor da isenção, a despeito da revogação da regra de isenção geral e absoluta, na assertiva de que cassada a vigência da regra de isenção geral e absoluta, não haverá a juridicização de eventos futuros, resguardados os eventos passados, cuja transfiguração em linguagem competente assegura a aplicação do regime jurídico em vigor na data de sua ocorrência. Constituído o evento em fato jurídico, teremos relação jurídica de isenção, ou seja, o direito adquirido à isenção.

⁵⁵ Os julgados que motivaram a edição desta súmula foram: Recurso em Mandado de Segurança nº 14.101, de 29.04.65 (RTJ 33/291); Embargos em Recurso Extraordinário nº 51.680, de 29.04.65 (RTJ 33/637) e Recurso em Mandado de Segurança nº 18.004, de 11.10.68 (RTJ 47/709). Sobre o teor das súmulas do STF, consultar José Nunes Ferreira, *Súmulas do Supremo Tribunal Federal*.

⁵⁶ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 526.

Posto isto, devemos enfrentar a Súmula 615⁵⁷ da Suprema Corte,

“O princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

A leitura das decisões que motivaram esta síntese de entendimento do Judiciário, demonstra o apego à tese já refutada pela doutrina, em particular por Souto Maior Borges⁵⁸, segundo a qual a isenção seria uma dispensa legal ao pagamento da prestação tributária. Haveria o nascimento da obrigação tributária, cujo pagamento ficaria dispensado por força da norma de isenção⁵⁹.

Em outras palavras, admitiu a Suprema Corte a permanência da regra tributária no sistema jurídico, à medida que os efeitos da isenção atingiriam somente o pagamento da prestação tributária.

Além das incontornáveis críticas de Souto Maior Borges, cabem ainda outras.

Há substanciais diferenças jurídicas entre as regras tributárias analisadas antes e depois da entrada da norma de isenção no sistema, e o seu reconhecimento só é possível se recorrermos à perspectiva lógico-jurídica.

Imaginemos uma determinada regra-matriz tributária, cujo conceito nos aponte as propriedades 1, 2, 3 e 4 que a caracterizam. Imaginemos, ainda, que tal regra encontra-se vigente em um determinado ordenamento jurídico, o que quer dizer que ela está habilitada para juridicizar eventos concretizados no primeiro semestre do ano de 199X.

No decorrer deste primeiro semestre entra em vigor uma regra de isenção, cujo respectivo conceito nos indica ser a propriedade 1 o critério de uso conotado em sua hipótese. O cálculo relacional havido entre tais regras-matrizes produz um resultado, qual seja, uma regra-matriz tributária com propriedades 2, 3 e 4.

⁵⁷ Os julgados motivadores dessa súmula foram: Mandado de Segurança nº 13.947, de 17.05.66 (RTJ 39/64); Recurso Extraordinário nº 97.456, de 26.10.82 (RTJ 105/819); Recurso Extraordinário nº 97.455, de 10.12.82 (RTJ 107/752); Recurso Extraordinário nº 99.430, de 01.03.83 (RTJ 106.428); e Recurso Extraordinário nº 99.431, de 18.03.83 (RTJ 106/868).

⁵⁸ *Isenções Tributárias*, p. 135.

⁵⁹ Consta no acórdão do mencionado RE nº 97.456/RS, voto do Exmo. Sr. Ministro Soares Munhoz sustentando o seguinte: “Em resumo: isenção, exclui o crédito (art. 175, I.), mas não afeta a obrigação (art. 140). Isto posto, fica aplaidado o caminho para o entendimento de que, em se revogando isenção, não se cria nova obrigação tributária, nem aumentando o crédito decorrente, que apenas se achava neutralizado por força da norma isencional”.

No sistema considerado, portanto, teremos duas regras-matrizes com possibilidades para juridicizar eventos futuros: a tributária com as propriedades 2, 3 e 4, e a de isenção com a propriedade 1.

Suponhamos agora, em momento posterior, a revogação daquela norma de isenção. Vimos que com relação aos eventos passados terá ela ainda vigência para juridicizá-los, isto não acontecendo com os futuros.

Fechando sobre este atual momento normativo teremos uma regra de isenção com a mesma propriedade 1, porém com vigência limitada aos eventos passados, e uma regra tributária também com as mesmas propriedades 2, 3 e 4. A questão está em saber se, por força da revogação da norma de isenção, a propriedade 1 é reintegrada automaticamente à regra tributária.

A Suprema Corte entende que não se tratava de uma reintegração, pois a regra tributária nada havia perdido com a entrada no sistema da regra de isenção.

Vê-se claramente que tal colocação está fundada em uma perspectiva histórica do sistema, pois considera aquela regra tributária antes de seu relacionamento com a de isenção.

Ocorre que, juridicamente, as estruturas tributárias - alteradas por força do relacionamento com a regra de isenção - não se identificam, pois as propriedades são distintas - a anterior mostra-se com as propriedades 1, 2, 3 e 4, enquanto a posterior apresenta-se apenas com as 2, 3 e 4.

Para inserir novamente a propriedade 1 na primeira regra tributária, ou melhor, para incorporá-la àquela regra tributária, será preciso deflagrar novo processo legislativo, cujos enunciados a ela se referam.

Mas ao surgir novo problema, a regra tributária composta agora com as quatro propriedades estará demarcada no ordenamento jurídico com coordenadas temporais diferentes da anterior⁶⁰. A data de sua entrada no sistema não será a mesma daquela, o que nos impede de reuní-las em uma só unidade normativa, como afirmaram os mencionados julgados.

Este impedimento decorre do princípio da identidade demonstrada do por Delia Teresa Echave, Marta Eugenia Urquijo e Ricardo A. Guibourg. Segundo estes autores "el principio de identidad no es otro que el que implitamente solemos enunciar cuando - entre bromas y veras - afirmamos que "una cosa es una cosa, y otra cosa es otra caso". En efecto, la identidad

⁶⁰ Este parece-nos ser o entendimento consagrado no parágrafo 4º, do art. 1º, da Lei de Introdução do Código Civil - LICC, reproduzido, nas partes substanciais, no art. 101 e 104, inciso III, do CTN.

puede formularse así: toda proposición se implica a sí misma P. Es decir: "si hace sol, hace sol"; o "si las brujas vuelan, vuelan". Esta implicación, sin embargo, tiene una peculiaridad: como su antecedente y su consecuente son idénticos, y por lo tanto *intercambiales*, la relación entre ambos funciona tanto en un sentido como en el otro. Resulta de ello, pues, una *equivalencia*. P a saber: *toda proposición es equivalente a sí misma*⁶¹.

Considerando este princípio, não há como sustentar a identidade entre as regras tributárias anterior e posterior ao relacionamento com a regra de isenção. Inexistindo identidade lógica em tais estruturas normativas, o sistema apresenta-se composto pelas seguintes normas: Uma regra tributária com as propriedades 1, 2, 3 e 4, cujos efeitos recairão apenas sobre os eventos tributários havidos até a edição da regra de isenção. Uma regra de isenção, com a propriedade 1, que juridicizará os eventos futuros que se subsumam a tal característica. Uma regra tributária, com as propriedades 2, 3 e 4 originada do relacionamento da primeira regra tributária com a norma de isenção, cuja função será regular os eventos tributários supervenientes que se enquadrarem àquelas propriedades 2, 3 e 4.

A revogação da norma de isenção não transfere para a segunda regra tributária a propriedade 1. Há que se percorrer, portanto, novo processo legislativo, cujos enunciados produzidos, interpretados com aqueles atinentes à primeira norma tributária, permitam compor uma outra norma, também de índole fiscal. Ora, basta isto para se concluir que estamos falando de outra norma. Ainda que não fosse suficiente este dado objetivo, se considerarmos que os enunciados desta nova proposição normativa estarão demarcados em tempo distinto dos da primeira norma tributária, chegaremos a semelhante conclusão no sentido de que ambas as normas não se identificam. Por fim, também não se identificam estas regras tributárias porque, no tempo, há evidente divergência dos respectivos processos legislativos.

Destá feita, se quisermos inserir a propriedade 1 na regra-matriz de propriedades 2, 3 e 4, produziremos uma outra regra-matriz, em relação à qual parece-nos inevitável a aplicação do princípio da anterioridade, dispos-to no art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, pois trata-se de regra nova no sistema.

V.8 - Proposta de Classificação das Isenções

O presente tópico finaliza o nosso trabalho.

Pôde ser notado ao longo do mesmo acentuada preocupação de res-tringir-mo-nos exclusivamente ao fenômeno normativo que incorpora o es-

⁶¹ *Lógica, Proposición y Norma*, p. 83.