

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – ProPPPEC
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS – CEJURPS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – CPCJ
PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – PMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**A NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO
NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONCEITO E
PROPOSTA NORMATIVA À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA**

VANDRÉ AUGUSTO BÚRIGO

Itajaí (SC), agosto de 2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – ProPPPEC
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS – CEJURPS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – CPCJ
PROGRAMA DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – PMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**A NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO
NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONCEITO E
PROPOSTA NORMATIVA À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA**

VANDRÉ AUGUSTO BÚRIGO

Dissertação submetida ao Programa de
Mestrado em Ciência Jurídica da
Universidade do Vale do Itajaí –
UNIVALI, como requisito parcial à
obtenção do Título de Mestre em
Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Zenildo Bodnar

Itajaí (SC), agosto de 2008

AGRADECIMENTOS

Aos irmãos queridos Breno, Telma e Fábio, pelo incentivo constante. E por tudo, sempre!

Ao casal Caio e Simone, afilhados e amigos do peito, pela convivência calorosa e pelo apoio inesquecível nos tempos dos vales blumenauenses. Aos meus “pais” *in Deutschland*, muito, muito obrigado!

Ao amigo e colega procurador Gustavo C. G. Campos, pelo acesso à preciosa bibliografia.

A todos os familiares e amigos que, torcendo e ajudando, acompanharam de perto a caminhada.

Aos professores e funcionários do PMCJ, nas pessoas do Coordenador-Geral, Prof. Dr. Paulo M. Cruz, e da Secretária Jaqueline M. Quintero, que realizaram diariamente a façanha de fazer leve e prazeroso o ambiente na Academia.

Parabéns!

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Zenildo Bodnar, com quem tive o prazer de partilhar os bancos da pós-graduação *lato sensu*, pela amizade e, sobretudo, pela paciência.

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, instituição que tenho orgulho de integrar como procurador, pela licença funcional concedida por meio da sua Escola Superior, a ESPGFN.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Neri e Leonete, exemplos de dedicação ao que é realmente importante na vida.

De novo e sempre com meu amor.

“Os impostos são o preço da civilização.
Não existem na selva”.

Robert Wagner

“Só se pode fazer progresso em Direito, como em
tudo, pensando, repensando, tentando, errando,
recomeçando”.

Aliomar Baleeiro

(PÁGINA DE APROVAÇÃO)

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Programa de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade sobre seu conteúdo.

Itajaí (SC), agosto de 2008.

Vandré Augusto Búrigo

Mestrando

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade;
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;
CTN	Código Tributário Nacional – Lei n° 5.072/1965;
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
IPI	Imposto sobre produtos industrializados;
STF	Supremo Tribunal Federal.

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias que o Autor considera estratégicas à compreensão do trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Bem Comum

“(...) conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”¹.

Consciência Jurídica

“Aspecto da consciência coletiva (...) que se apresenta como produto cultural de um amplo processo de experiências sociais e de influência de discursos éticos, religiosos, etc., assimilados e compartilhados como regras de conduta social”².

Constituição

“(...) conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais”³.

Direito

Conjunto de normas consideradas (ou sentidas) como obrigatórias em uma determinada sociedade, cuja violação dá lugar à intervenção de um “terceiro” (magistrado ou árbitro) que dirime a controvérsia emanando uma decisão seguida de uma sanção imputada a quem violou a norma⁴.

Estado

Poder soberano, tanto interna quanto externamente, exercido numa área claramente delimitada (território), socialmente referido a um povo (integrante) portador de uma ordem jurídica conformada por um direito positivo⁵.

¹ PAPA João XVII, **Pacem in Terris** (Encíclica), I, 58. *Apud* DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**, p. 107.

² MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de política jurídica**, p. 22.

³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, p. 63.

⁴ BOBBIO, Norberto. **Positivismo jurídico**, p. 27.

⁵ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro – estudos de teoria política**, p. 124.

Estado Contemporâneo

Estado comprometido com a função social, que incorpora em seu discurso constitucional o compromisso de realizar o bem comum⁶.

Estado de Direito

Estado no qual o poder político é exercido conforme um sistema normativo (e não conforme a vontade do governante) cujas normas, necessárias para a convivência do grupo, se fazem valer através da coerção⁷.

Estado Fiscal

Estado cujo financiamento advém basicamente da cobrança de impostos, obtendo renda, portanto, não da exploração direta da atividade econômica, mas da imposição tributária sobre a riqueza obtida pelos particulares no exercício dessa atividade.

Estado Liberal

Estado fundamentado nas idéias de igualdade entre os homens perante a lei e de liberdade como proteção contra o Estado, que tem sua existência justificada eminentemente para “garantir para cada um uma esfera de liberdade de maneira que, dentro dela, cada pessoa, segundo suas próprias capacidades e talento, perseguir os fins que livremente se propõe”⁸.

Estado Moderno

Modelo de Estado que sucede ao Estado Medieval e precede ao Estado Contemporâneo. Para fins desta pesquisa, o Estado Moderno tem como marco inicial os Estados existentes à época da obra “O Príncipe”, de Nicolau Maquiavel, e como final, aqueles Estados existentes na época da Constituição Mexicana de 1917. Compreende, portanto, o período em que os Estados eram governados conforme o “absolutismo despótico” até o “absolutismo esclarecido”, inclusive quando do surgimento do Estado Liberal.

Estado-Nação

⁶ PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**, p. 62-63.

⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política**, p. 237.

⁸ BOBBIO, Norberto. **Direito e estado no pensamento de Emanuel Kant**, p. 133.

Sociedade política organizada sob a forma de Estado, marcada por uma ascendência comum, ao menos por uma língua, cultura e história em comum⁹.

Ética

Conjunto de valores e princípios com o qual se “(...) propõe um estilo de vida visando à realização de si juntamente com os outros no âmbito da história de uma comunidade sociopolítica e de uma civilização, e que visa, como metas principais, superar os conflitos inerentes ao ser humano e à sociedade e dimensionar os comportamentos pessoais e coletivos no sentido de uma construção da vida feliz numa sociedade justa”¹⁰.

Imunidade

Condição que reveste determinadas pessoas em função de sua própria natureza ou quando realizam determinados fatos, razão pela qual não se submetem ao dever de pagar o tributo. É estipulada por norma constitucional que tem por objetivo proteger um preceito afeto aos direitos humanos.

Isenção

Exoneração total do dever de pagar o tributo, operada por lei veiculada para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou da praticabilidade da tributação ou, ainda, como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos.

Justiça Comutativa

Virtude que regula a relação entre indivíduos, em razão da qual um dá ao outro aquilo que lhe é rigorosamente devido, observada uma igualdade simples ou real¹¹.

Justiça Distributiva

Virtude que regula as relações entre a comunidade e seus membros. Cabe à justiça distributiva regular a aplicação dos recursos da coletividade às diversas regiões ou setores da vida social¹².

⁹ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro – estudos de teoria política**, p. 124.

¹⁰ PEGORARO, Olinto. **Ética é justiça**, p. 11.

¹¹ MONTORO, André Franco. **Introdução ao estudo do direito**, p. 150.

Justiça Social

Virtude resultante da repartição dos ônus e bônus entre todos na sociedade, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um, assegurando-se ao indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna¹³.

Justiça Tributária

Virtude resultante da observância, pelo Estado, na atividade tributante, dos princípios e limitações contidas na Constituição e nas leis, em especial dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, conformando um sistema tributário simples, eficiente e que dificulte a sonegação¹⁴.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

“(…) normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado”¹⁵.

Norma Jurídica

Proposição resultante de um juízo hipotético e disjuntivo, formulado pelo estudioso do Direito diante de enunciados conformados em um ou vários dispositivos normativos, integrada a um ordenamento jurídico¹⁶.

Ordenamento Jurídico

Conjunto unitário, tendencialmente sistemático e pretensamente completo de normas, dotado de eficácia reforçada, garantido pelo poder soberano¹⁷.

¹² MONTORO, André Franco. **Introdução ao estudo do direito**, p. 173.

¹³ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**, p. 174.

¹⁴ Conceito operacional concebido por composição, a partir das formulações extraídas de BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**, p. 51-52; e COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**, p. 390.

¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 131.

¹⁶ Conceito operacional concebido por composição a partir das formulações extraídas de BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 70; VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 24; e VILANOVA, Lourival. **Norma jurídica, proposição jurídica**, p. 17;

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 34-35.

Poder

“(…) capacidade de premiar ou punir, isto é, de obter comportamentos desejados, ou prometendo, e estando em condições de dar, recompensas, ou ameaçando, e estando em condições de infligir punições”¹⁸.

Poder de Tributar

Poder manifestado pelo Estado de impor às pessoas a obrigação de prestar o tributo, observados limites e condições dispostos segundo a Constituição, que tem por fundamento o princípio da solidariedade.

Poder Político

Poder exercido no âmbito de uma sociedade política cuja função é a de regular o convívio das pessoas que a integram, mediante a organização institucionalizada e consentida da força pelo seu titular, tornando-o apto a obter os resultados desejados com o regramento estabelecido¹⁹.

Poder Soberano

“Poder acima do qual não existe, num determinado grupo social, nenhum outro, e que, como tal, detém o monopólio da força”²⁰.

Política Jurídica

“Disciplina que tem como objeto o Direito *que deve ser e como deva ser* (...). Diz-se do conjunto de estratégias que visam à produção de conteúdo da norma, e sua adequação aos valores Justiça (...) e Utilidade Social (...). Complexo de medidas que tem como objetivo a correção, derrogação ou proposição de normas jurídicas ou de mudanças de rumo na Jurisprudência dos Tribunais, tendo como referentes a realização dos valores jurídicos”²¹.

Princípios Constitucionais Tributários

¹⁸ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia; uma defesa das regras do jogo**, 141.

¹⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política**, p. 217-221.

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 25.

²¹ MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de política jurídica**, p. 77.

Normas constitucionais que limitam o Poder de Tributar, voltadas à preservação de direitos fundamentais inerentes à condição humana, entre eles o direito à liberdade, à existência digna, à justiça, à segurança, à igualdade, entre outros.

Receitas Públicas

Somas de valores que ingressam nos cofres do Estado, aumentando-os, que se destinam à satisfação das necessidades públicas²².

Relação Jurídica

“Vínculo que une duas ou mais pessoas, decorrente de um fato, de um ato ou de uma conduta, previsto pela norma jurídica, que produz efeitos jurídicos, ou, mais singelamente, vínculo jurídico entre pessoas, que atribui a uma delas o poder de exigir uma obrigação de outra”²³.

Sistema

“(…) conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada (…)”²⁴.

Sistema Constitucional Tributário

Conjunto de disposições constitucionais atinentes à: designação dos tributos que podem ser instituídos pelos entes da federação; indicação das formas pelas quais a instituição e a cobrança dos tributos devem merecer tratamento pelo legislador infraconstitucional; positivação de princípios norteadores da tributação; e prescrição de situações que não podem ser tributadas e da repartição das receitas obtidas por cada ente.

Sistema Tributário Nacional

Conjunto de diretrizes conformado pelo sistema constitucional tributário e pelas leis gerais de tributação como leis complementares, leis nacionais, decretos, convênios, resoluções, etc.

Soberania

²² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, p. 146.

²³ GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução à ciência do direito**, p. 299.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 121.

Condição que qualifica o Estado dotado de poder soberano “(...) de organizar-se juridicamente e de fazer dentro de seu território a universalidade de suas decisões nos limites dos fins éticos de convivência”²⁵.

Sociedade Política

Sociedade organizada sob um centro de poder voltado à obtenção dos fins gerais comuns²⁶.

Tributo

“(...) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”²⁷.

²⁵ REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**, p. 127.

²⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**, p. 48.

²⁷ Artigo 3º do CTN.

SUMÁRIO

SUMÁRIO	XV
RESUMO	XVII
ABSTRACT	XVIII
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1	5
A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E O FENÔMENO TRIBUTÁRIO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO	5
1.1 A NORMA JURÍDICA	5
1.1.1 A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA	13
1.2 O TRIBUTO	16
1.2.1 O ESTADO CONTEMPORÂNEO E SUAS FINALIDADES	16
1.2.2 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO CONTEMPORÂNEO: O ESTADO FISCAL	18
1.2.3 O TRIBUTO.....	23
1.3 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	26
1.3.1 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR	27
1.3.2 O CONTEÚDO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	30
CAPÍTULO 2	32
O PODER DE TRIBUTAR	32
2.1 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES	32
2.1.1 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	39
2.1.1.1 Competência tributária	42
2.1.1.2 Princípios constitucionais tributários	45
2.1.1.2.1 <u>O princípio da legalidade tributária</u>	47
2.1.1.2.2 <u>O princípio da igualdade tributária</u>	52
2.1.1.2.3 <u>O princípio da irretroatividade da lei tributária</u>	55
2.1.1.2.4 <u>O princípio da anterioridade da lei tributária</u>	57
2.1.1.3 Imunidades	59

CAPÍTULO 3	64
-------------------------	-----------

A ISENÇÃO COMO FORMA DESONERATIVA: NATUREZA JURÍDICA, CONCEITO E PROPOSIÇÃO NORMATIVA, À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA	64
3.1 A CONTROVÉRSIA.....	64
3.2 O “PODER DE ISENTAR”	66
3.3 CARACTERÍSTICAS GERAIS	68
3.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	71
3.3.2 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA.....	72
3.3.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA	76
3.4 CONCEITUAÇÕES POSSÍVEIS.....	77
3.4.1 A ISENÇÃO COMO DISPENSA LEGAL DO PAGAMENTO DO TRIBUTO	78
3.4.2 A ISENÇÃO COMO HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA LEGALMENTE QUALIFICADA	80
3.4.3 A ISENÇÃO COMO MUTILAÇÃO DE REGRA-MATRIZ DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	83
3.4.4 OUTRAS CONCEPÇÕES.....	84
3.5 UMA PROPOSTA NORMATIVA À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA	85
3.5.1 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA	86
3.5.2 O CONCEITO FORMULADO, AS DIFERENÇAS COM OUTROS INSTITUTOS EXONERATIVOS E A PROPOSTA NORMATIVA	90
3.5.2.1 A isenção e outros institutos desonerativos	91
3.5.2.1.1 <u>Não-incidência</u>	91
3.5.2.1.2 <u>Reduções de base cálculo</u>	93
3.5.2.1.3 <u>Alíquota zero</u>	94
3.5.2.1.4 <u>Imunidade</u>	95
3.5.2.2 A proposta normativa	96
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	98
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS	103

RESUMO

Este trabalho tem como objeto a isenção como forma desonerativa do dever de pagar o tributo no contexto do sistema tributário nacional brasileiro. Seu objetivo científico é identificar a natureza jurídica da isenção e formular um conceito para o instituto; ao final, propõe-se um novo tratamento normativo pelo Código Tributário Nacional para o tema, à luz da Política Jurídica. Para tanto, o trabalho inicia tratando da norma jurídica tributária e do fenômeno tributário no Estado Contemporâneo. Em seguida, a fim de se compreender em que termos se concebem as isenções, cuida-se do poder de tributar e de suas limitações constitucionais, da competência tributária, dos princípios constitucionais tributários e das imunidades. Abordando o tema central da pesquisa, o Capítulo três inicia com uma apresentação da controvérsia atinente à natureza jurídica da isenção, passando pelas considerações relativas ao poder de isentar e pelas características gerais das normas isentivas, inclusive seus princípios regentes. O trabalho segue com as principais conceituações existentes na doutrina nacional sobre o tema, para, posteriormente, formulando-se um conceito para o instituto, contrapor-se a isenção às demais figuras desonerativas, melhor evidenciando sua natureza jurídica. Ao final, apresenta-se uma proposta normativa para o instituto central da pesquisa para o Código Tributário Nacional. Quanto à metodologia empregada, na fase de investigação foi utilizado o método indutivo e na fase de tratamento de dados o método cartesiano. O relatório dos resultados, expresso na presente Dissertação, foi composto sobre a base lógica indutiva. Nas diversas fases da pesquisa, foram acionadas as técnicas do referente, da categoria, do conceito operacional e da pesquisa bibliográfica.

PALAVRAS-CHAVE: ISENÇÃO; LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR; NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA; POLÍTICA JURÍDICA.

ABSTRACT

The object of this thesis is the exemption as a means of exoneration from the obligation to pay tax in the context of the Brazilian National Taxation System. Its scientific objective is to identify the legal nature of the exemption and to lay down a concept for such an institution. At the end, a new normative treatment to be taken by the Internal Revenue Code (*Código Tributário Nacional*) is proposed for the theme, in the light of the Juridical Policy. For such, the work starts by discussing the tax rule of law and the taxation phenomenon in the Contemporary State (*Estado Contemporâneo*). In order to understand in what terms the exemptions are conceived, it follows with a discussion about the power to tax and its constitutional restrictions, as well as about the tax jurisdiction, the tax constitutional principles and the tax immunity. The core of the research is approached in Chapter 3, which starts with a presentation of the controversy over the legal nature of the exemption; it then covers the discussions about the power to exempt and the general characteristics of the exemption rules, including their guiding principles. The work goes on presenting the main concepts of the national doctrine of the theme so as to later on lay down a concept for the institution and to compare the exemption to other types of exoneration, thus allowing a better demonstration of its legal nature. At the end, a new normative proposition for the central institution of the research is proposed for the Internal Revenue Code. As to the methodology, during the investigation stage the inductive method was employed, whereas the Cartesian method was used during the stage of data handling. The report of the results presented in this thesis was composed on the inductive logical basis. In the several stages of the research, techniques were added to the “referent”, the category, the operational concept and the bibliographical research.

KEY WORDS: EXEMPTION; RESTRICTIONS TO THE POWER OF TAXING; TAX RULE OF LAW; JURIDICAL POLICY.

INTRODUÇÃO

O objeto da investigação cujo relato segue adiante é a isenção como forma desonerativa do dever de pagar o tributo, considerada no contexto do sistema tributário nacional.

O objetivo institucional é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Programa de Mestrado em Ciência Jurídica da Univali, na Área de Concentração “Fundamentos de Direito Positivo”, Linha de Pesquisa “Produção e Aplicação do Direito”.

O objetivo científico é identificar a natureza jurídica – isto é, as características jurídicas essenciais – da isenção como forma desonerativa do dever de pagar o tributo no âmbito do sistema tributário nacional, formulando, a partir disso, um conceito para o instituto, e propondo, ao final, um novo tratamento normativo para o tema pelo CTN, à luz da Política Jurídica.

A escolha do tema se justifica em face da polêmica que o tema desperta na doutrina brasileira especializada, afinal mesmo passados mais de quarenta anos da edição do CTN, ainda permanece entre os estudiosos grave dissenso quanto à natureza jurídica das normas tributárias que instituem as isenções.

Para tanto, inicia-se, no Capítulo 1, com o tratamento da norma jurídica como instrumento do Direito, notadamente sobre sua concepção estrutural. Depois, aborda-se o tributo como instituto fundamental do Estado Contemporâneo que se conforma em Estado Fiscal, para, em seguida, tratar-se da norma jurídica tributária que estabelece o dever de pagar o tributo.

No Capítulo 2, a fim de se compreender em que termos as isenções são concebidas, cuida-se do poder de tributar e de suas limitações constitucionais, da competência tributária, dos princípios constitucionais tributários e das imunidades.

No Capítulo 3 aborda-se o tema central da pesquisa, iniciando-se com a apresentação da controvérsia atinente à natureza jurídica da isenção, passando-se, em seguida, às considerações relativas ao poder de isentar e às características gerais que envolvem as normas isentivas, inclusive os princípios regentes desse regime. Segue-se então com as conceituações ofertadas pela doutrina nacional acerca do tema, para depois, formulado um conceito para o instituto, contrapor-se a isenção às demais figuras desonerativas semelhantes, melhor evidenciando sua natureza jurídica. Por fim, também a partir desse conceito e à luz da Política Jurídica, apresenta-se uma proposta normativa para o tema pelo CTN.

O relatório da pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentados os pontos conclusivos destacados, as reflexões que exurgem da abordagem que se emprestou ao tema e a estimulação à continuidade dos estudos.

Para a presente Dissertação foram levantadas as seguintes hipóteses:

a) Por integrar o ordenamento jurídico, a norma jurídica tributária tem a mesma estrutura das demais normas jurídicas, dotada, portanto, de hipótese e conseqüência;

b) A Constituição, ao organizar a Sociedade e o Estado, prevê direitos e deveres para os cidadãos. O poder de tributar, manifestado pelo Estado na arrecadação do tributo, tem, portanto, fundamento constitucional e está sujeito a limitações dispostas na própria Constituição;

c) Embora fundamental, o dever de pagar o tributo pode deixar de existir em algumas condições. A isenção detém natureza jurídica distinta das demais figuras que também levam à desoneração tributária, apresentando particularidades que permitem identificá-la como uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

Por não estarem ligados aos objetivos da pesquisa – não obstante serem temas de grande interesse e complexidade – esta Dissertação

não tratará dos critérios de interpretação das normas que veiculam isenções, tampouco da constitucionalidade da revogação (com ou sem justa indenização) das isenções concedidas por prazo certo (onerosas ou não), nem da possibilidade de tratados internacionais veicularem isenções de tributos de competência de Municípios, de Estados, ou do Distrito Federal.

Quanto à metodologia empregada, na fase de investigação²⁸ foi utilizado o método indutivo²⁹ e na fase de tratamento de dados o método cartesiano³⁰. Já o relatório dos resultados, expresso na presente Dissertação, vai composto sobre a base lógica indutiva.

Nas diversas fases da pesquisa foram acionadas as técnicas do referente³¹, da categoria³², do conceito operacional³³ e da pesquisa bibliográfica³⁴.

Conforme a prática adotada nesse Curso de Pós-Graduação³⁵, as fontes referidas em notas de rodapé vão apresentadas no formato reduzido (contendo apenas o nome do autor, o título do trabalho e a página, sendo a não-indicação da página sinal de que o destaque se dá à obra por completo e não

²⁸ “(...) momento no qual o Pesquisador busca e recolhe os dados, sob a moldura do Referente estabelecido (...)” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 101.

²⁹ “(...) pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral (...)” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 104.

³⁰ Sobre as quatro regras do Método Cartesiano (evidência, dividir, ordenar e avaliar) vide LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**, p. 22-26.

³¹ “(...) explicitação prévia do(s) motivo(s), do(s) objetivo(s) e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para a atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa.” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 62.

³² “(...) palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma idéia.” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 31. Embora o autor recomende a grafia das categorias com a inicial em letra maiúscula sempre que citadas, considerando as exigências da Ortografia, no presente trabalho vão grafadas dessa forma apenas aquelas que o costume consolidou na pesquisa jurídica (por exemplo, “Estado”, “Direito”, “Sociedade”, etc).

³³ “(...) uma definição para uma palavra ou expressão, com o desejo de que tal definição seja aceita para os efeitos das idéias que expomos (...)” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 45.

³⁴ “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais.” PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 239.

³⁵ COLZANI, Valdir Francisco. **Guia para redação do trabalho científico**, p. 96.

apenas a uma parte sua), vindo a referência completa ao final do trabalho, nas Referências das Fontes Citadas.

CAPÍTULO 1

A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E O FENÔMENO TRIBUTÁRIO NO ESTADO CONTEMPORÂNEO

1.1 A NORMA JURÍDICA

Tendendo a evitar o caos (a que THOMAS HOBBS³⁶ denominou “estado de natureza”), a vida em sociedade demanda a ordenação da conduta humana, concebida a partir de um centro de poder³⁷.

O Direito, como lembra SACHA CALMON NAVARRO COELHO³⁸, se apresenta como “(...) a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos”, caracterizando-se, no dizer de MIGUEL REALE³⁹ (apoiando-se em HEGEL), como experiência humana, resultado da transformação contínua da cultura⁴⁰, enfim um fenômeno social (*ubi societas, ibi jus*)⁴¹.

³⁶ MARTINS, João dos Passos. **Não-estado e estado no Leviatã de Hobbes**, p. 47.

³⁷ Muito já se debateu acerca dos acertos e desacertos das teorias do fundamento natural e do contratualismo na formação da sociedade e do estado. A primeira reúne aristotélicos (seguidores de Aristóteles) e tomistas (seguidores de São Tomás de Aquino) e assegura que a reunião do homem em sociedade é uma imposição natural, posto que intrínseca à natureza humana; a segunda, que reúne, a grosso modo, os que concordam com Hobbes, Locke e Rousseau, atribuem a formação da sociedade política à necessidade ou à vontade consciente do homem. A respeito dessas discussões vide: DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**, p. 19.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 3.

³⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**, p. 499. No mesmo sentido: GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**, p. 20-21.

⁴⁰ Aqui entendida como o “(...) conjunto de tudo aquilo que, nos planos material e espiritual, o homem constrói sobre a base da natureza, quer para modificá-la, quer para modificar-se a si mesmo”. In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 25

⁴¹ “Onde está a sociedade está o Direito” In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 2. Essa famosa sentença latina refere-se à chamada “teoria do direito como instituição” e recebe as críticas de Norberto Bobbio, que aduz ser apenas verdadeira a recíproca (*ubi ius ubi societas*). In: BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 28-30.

Descrito por meio da Ciência (a Ciência do Direito ou a Ciência Jurídica⁴²) por dizer respeito ao comportamento humano e pretendendo nele interferir, portanto de índole intersubjetiva, o Direito atua no plano da linguagem⁴³, detendo o termo que o designa acepção análoga⁴⁴.

Veiculada pela linguagem, a norma jurídica constitui-se no principal objeto dessa Ciência, representando elemento nuclear, expressão formal e instrumento do Direito⁴⁵, posto ser por meio dela que se planificam condutas estipuladas, conforme ARNALDO VASCONCELOS⁴⁶,

(...) segundo valores tidos por justos, os quais se oferecem aos indivíduos, do ponto de vista de suas liberdades como possíveis, e à sociedade, do ponto de vista de sua preservação e desenvolvimento como desejáveis.

Nesse sentido, conquanto possa haver Direito que não esteja efetivamente a serviço da Justiça – como indicou HANS KELSEN⁴⁷, de acordo com GUSTAV RADBRUCH⁴⁸, ALF ROSS⁴⁹, CHAÏM PERELMANN⁵⁰, MIGUEL REALE⁵¹ e

⁴² PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**, p. 79. A respeito do Direito como ciência, tomando-a como “(...) um conjunto de enunciados com pretensão de verdade objetiva”, Eros Roberto Grau adverte: “O direito não é uma ciência. O direito é estudado e descrito: é, assim, tomado como objeto de uma ciência, a ciência do direito”. Justifica o autor: “Dizemos que o direito não é uma ciência porque, nele, não há possibilidade de definirmos uma solução exata, senão, sempre, um elenco de soluções corretas”. Conforme Grau, Direito é “Prudência” porquanto resultado da ação humana afeta à disposição, “(...) acompanhada de razão, capaz de agir na esfera do que é bom ou mau para um ser humano”. In: GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**, p. 36-38.

⁴³ Aqui entendida, segundo S. I. Hayakama, como “expressão da comunicação humana”. *Apud* PASOLD, Cesar Luiz. **Técnicas de comunicação para o operador jurídico**, p. 63. Ainda, como aduz Cristiano Carvalho, “... o direito opera através de atos comunicacionais veiculados através de seus textos positivos...”. In: CARVALHO, Cristiano. **A estrutura lógica da norma jurídica tributária**, p. 205. Nesse artigo o autor explora as relações do Direito com a linguagem, operada com o recurso das noções da semiótica.

⁴⁴ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**, p. 42.

⁴⁵ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 11.

⁴⁶ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 24.

⁴⁷ Refere o autor que a abstração da validade de uma regra do direito em relação à da regra de Justiça equivale ao princípio do positivismo jurídico. In: KELSEN, Hans. **O problema da justiça**, p. 8-11.

⁴⁸ “O direito é a realidade cujo sentido é servir à justiça”. In: RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**, p. 51.

⁴⁹ “(...) a idéia de justiça – no sentido de racionalidade e regularidade – pode ser qualificada como constitutiva do conceito do direito”. In: ROSS, Alf. **Direito e justiça**, p.327.

OSVALDO FERREIRA DE MELO⁵², por exemplo – cada um seguindo concepção particular do que significa Justiça^{53 e 54}, predominando a noção de que o Direito serve à Justiça, decorre, pois, a idéia segundo a qual a norma jurídica constitui, precipuamente, um veículo da Justiça⁵⁵, ou, no dizer de ANDRÉ FRANCO MONTORO⁵⁶, ao menos como “uma tentativa de sua realização”.

Quanto ao aspecto lógico-estrutural, faceta que mais interessa ao cerne desta pesquisa, remanesce acatada a concepção de HANS KELSEN⁵⁷, mais tarde aperfeiçoada por CARLOS COSSIO com sua Teoria Ecológica⁵⁸, segundo a qual a norma jurídica, como norma de conduta, se

⁵⁰ “O bom juiz é aquele que se serve do arsenal jurídico para fazer reinar a justiça”. In: PERELMANN, Chaïm. **Ética e direito**, p. 72.

⁵¹ “O bem, visto como valor social, é o que chamamos propriamente de justo, e constitui o valor fundante do Direito. (...). O valor próprio do Direito é, pois, a Justiça”. In: REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, p. 272.

⁵² “Cabe à Ética decidir qual seja a resposta sobre o que é moralmente correto, ao Direito, sobre o que é racionalmente justo e à Política, sobre o que é socialmente útil”. In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos de política jurídica**, p. 58-59.

⁵³ Há consenso quanto à dificuldade de se estabelecer critérios objetivos ou racionais para se chegar ao conceito de Justiça. Para alguns tal tarefa se apresenta mesmo impossível (como para Kelsen, Radbruch e Perelmann) porquanto a definição demandaria a apreciação subjetiva dos valores que seriam preponderantes para apontar a decisão mais justa. No caso de Kelsen, a noção de Justiça se aproximaria da noção do legal (da lei posta) e, no caso de Perelmann, só seria possível falar em Justiça formal por conta dos motivos acima elencados. Osvaldo Ferreira de Melo, por outro lado, defende como possível o estabelecimento de critérios racionais para conceituar Justiça. In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos de política jurídica**, p. 108-115.

⁵⁴ Como se sabe, a idéia de Justiça foi alvo das atenções de filósofos de todos os tempos. Contudo, devido à polissemia que envolve tal categoria, as reflexões não redundaram em uma formulação aceita de forma mais ou menos universal ou atemporal, a não ser a de que, como valor, a Justiça se identifica como um bem (virtude) social (posto que intersubjetiva, pelo fato de ser implícita a noção de *alteritas* - do outro -, como destacado por São Tomás de Aquino; In: REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, p. 642). Como bem, é considerada um bem *primário* (isto é, ao qual se reduzem vários outros – a ponto de ser considerada por Aristóteles “a base da sociedade”; In: ARISTÓTELES. **A política**, p. 14) e *supremo* (ideal), para alguns equivalente ao *bem comum* quando aproximada à Justiça Social (conforme REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, p. 272).

⁵⁵ Diz-se precipuamente porquanto não raro o direito fica a serviço de outros valores que não a Justiça, como o que é considerado como ideal apenas moralmente – no sentido de não implicar necessariamente a noção de alteridade – e, muito mais freqüentemente, a utilidade, numa visão não-utilitarista da sociedade. A propósito, vide MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos de política jurídica**, p. 115.

⁵⁶ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**, p. 98.

⁵⁷ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 79.

⁵⁸ A teoria ecológica propõe que a conduta humana ocupe o centro estrutural da norma jurídica (daí o recurso ao prefixo “ego”) no lugar da sanção – como proposto anteriormente por Hans Kelsen na sua “Teoria Pura do Direito”. No dizer de Arnaldo Vasconcelos, “Para Kelsen, a norma é o Direito mesmo. Em Cossio, norma e direito não se identificam, sendo este a conduta humana em sua interferência intersubjetiva, o que equivale dizer, conduta compartilhada e, aquela, o modo de pensamento capaz de

estrutura como proposição resultante de um juízo hipotético (implicacional)⁵⁹ e disjuntivo (conforme CARLOS COSSIO)⁶⁰, formulado pelo estudioso do Direito (cientista) diante de enunciados conformados em um ou vários dispositivos normativos^{61,62 e 63}.

De acordo com a estruturação sugerida por CARLOS COSSIO⁶⁴, a norma jurídica se expressa então pelo seguinte enunciado lógico: dado H , deve ser P ; ou dado \tilde{H} , deve ser S , o que equivale dizer: verificada a hipótese H , deve ser a prestação P ; se não ocorrida a prestação \tilde{H} , deve ser a sanção S ⁶⁵.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁶⁶ explica e complementa:

pensar referida conduta". In: VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 80. A respeito, vide ainda COSSIO, Carlos. **Radiografía de la teoría egológica del derecho**, p. 46.

⁵⁹ VILANOVA, Lourival. **Norma jurídica, proposição jurídica**, p. 17.

⁶⁰ No dizer de Arnaldo Vasconcelos: "(...) por contemplar alternativamente as situações possíveis da experiência jurídica, que se cingem no satisfazer ou no não satisfazer a prestação (...)." (p. 23). "As possibilidades contempladas nas distintas partes da norma se dirigem, a primeira, ao devedor, e a segunda, ao credor. Em razão da intersubjetividade do Direito, a liberdade, que se distingue, é a de ambas as partes da relação jurídica. (...) Com essa concepção de estrutura disjuntiva da norma jurídica, Carlos Cossio reconstrói e restitui a dimensão da liberdade jurídica (...). A norma se enuncia a partir da possibilidade da prestação, e nunca da não prestação, como ocorria na forma kelseniana". VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 153-154.

⁶¹ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**, p. 311. Equivalem os enunciados, como aduz Cristiano Carvalho, aos "fonemas ou grafemas" com sentido sintático (que constituem o canal físico da comunicação), resultantes da tentativa de conversão de uma proposição em linguagem intersubjetiva. In: CARVALHO, Cristiano. **A estrutura lógica da norma jurídica tributária**, p. 209.

⁶² Vale o destaque de Lourival Vilanova: "A norma jurídica, reduzida à proposição em seu sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E, nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado". In: VILANOVA, Lourival. **Lógica jurídica**, p. 113. Ainda, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, as proposições ... 'são 'profecias' a respeito do que deve ser" (o "ser" da norma), concebidas por quem as profere. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 27.

⁶³ Por conseqüência, a norma (prescrição) pode ser válida ou inválida, eficaz ou ineficaz, mas as proposições (descrição) só podem ser verdadeiras ou falsas conforme a fidelidade com que se descreve a norma. In: COELHO, Fábio Ulhoa. **Roteiro de lógica jurídica**, p. 59. Em igual sentido vide: BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 81.

⁶⁴ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 86.

⁶⁵ Cumpre destacar, conforme adverte Geraldo Ataliba, que a sanção aqui referida "... não é sempre e necessariamente um castigo. É mera conseqüência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma". In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 44.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 27.

(...) a hipótese (H) e a não-prestação (ñP) constituem “pressupostos de fato” que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas: a prestação (P) ou a sanção (S) (...). Cóssio chama de *endonorma* ao momento H-P e de *perinorma* ao momento ÑP-S. As situações abrangidas são alternativas: cumprir a prestação espontaneamente ou submeter-se à sanção.

Enquanto as normas da natureza e de outras ciências exatas, por exemplo, indicam um *ser*, uma causalidade (ou até uma probabilidade), a norma jurídica (pertencente ao “mundo ético”, porque atinente ao agir humano⁶⁷) compreende um *dever-ser* – esse tomado como *conectivo deôntico* ligando o antecedente (hipótese (H)) ao conseqüente (prestação (P))⁶⁸. Assim, instala-se relação jurídica⁶⁹ mediante a *imputação*⁷⁰, se verificada ou ocorrida a hipótese, devendo ocorrer a prestação.

Considerados os valores sociais em curso, a conduta humana (ou das instituições sociais, criadas pelo homem) é objeto de prescrição pela norma jurídica (cujo conteúdo, como visto, depois é descrito pelas proposições mediante a interpretação dos enunciados^{71 e 72}), esta edificada a partir

⁶⁷ A respeito, vide: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 35-36; e DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**, p. 27.

⁶⁸ VILANOVA, Lourival. **Lógica jurídica**, p. 88.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, p. 56.

⁷⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Roteiro de lógica jurídica**, p. 58.

⁷¹ Interessa a lição de Cristiano Carvalho: “(...) a norma jurídica é a significação que construímos a partir dos enunciados do direito positivo. O sujeito cognoscente ao interagir com o texto legal (...) produz a norma (significação) (...). Em conseqüência, do mesmo modo não se pode falar em interpretação da norma, mas sim em interpretação dos enunciados do direito positivo. A interpretação é processo e a norma é produto dessa atividade cognitiva”. In: CARVALHO, Cristiano. **A estrutura lógica da norma jurídica tributária**, p. 210. Daí porque Eros Roberto Grau considera o Direito “Prudência”, como já referido. Em suas palavras: “Como o direito reclama interpretação (...) e a interpretação é uma prudência, devo necessariamente concluir que o direito é uma prudência”. In: GRAU, Eros Roberto. **Direito posto e direito pressuposto**, p. 39.

⁷² Sabe-se que o temário da interpretação no Direito ocupa posição central na atual Filosofia do Direito, notadamente em face das Teorias da Argumentação Jurídica, trazidas à tona a partir da retomada da lógica de Aristóteles, pelo movimento que se convencionou chamar de Nova Retórica, que também balizam as discussões da superação do Positivismo em direção ao denominado Pós-positivismo, tema de imenso interesse, mas que não cabe nos estreitos limites desta pesquisa. A propósito do assunto, vide: ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**. p. 17-51; e CASALMIGLIA, Albert. **Postpositivismo**, p. 209-219.

de comandos⁷³ que operam mediante as categorias deônticas “proibição”, “obrigação” ou “permissão”⁷⁴, emanando dispositivos imperativos (de proibição ou obrigação), de permissões e atribuições de poder ou competência.⁷⁵

De acordo com NORBERTO BOBBIO⁷⁶, os enunciados imperativos geram obrigações a quem se destinam, podendo ser (1) positivos, no caso de emanarem uma ação – obrigação, ou (2) negativos, se evidenciarem um não fazer – proibição. Já as permissões atribuem faculdades, podendo ser (1) positivas, se permitirem um fazer (negando assim um imperativo negativo, de proibição), ou (2) negativas, se permitirem um não fazer, nesse caso negando um imperativo positivo, de obrigação, como é o caso das regras que veiculam isenções tributárias.

Os comandos ou enunciados podem ainda se consubstanciar, quanto à espécie, de acordo com célebre distinção⁷⁷, em regras ou princípios, ambos pertencentes ao gênero “norma jurídica”⁷⁸.

Enquanto a regra se conforma em comandos de conteúdo bem determinável, expressando sempre uma obrigação, proibição ou permissão (um artigo de um Código, por exemplo), o princípio – nem sempre expresso em texto normativo –, é disposição com maior grau de generalidade⁷⁹ e⁸⁰, equivalendo, de acordo com CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO⁸¹, a um

⁷³ Expressão aqui utilizada para descrever genericamente uma disposição, e não necessariamente um imperativo, como associado por Norberto Bobbio. In: BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 95-96.

⁷⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 11.

⁷⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, p. 81.

⁷⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 125-128.

⁷⁷ A propósito, vide: ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**, p. 26-31; e BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, p. 229-257.

⁷⁸ No atual estágio da doutrina, não cabem mais discussões acerca do caráter não-normativo dos princípios. A propósito, vide: ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**, p. 55.

⁷⁹ De acordo com Letícia Balsamão Amorim, “Alexy observa que há distinção entre generalidade e universalidade. Esta última se refere aos destinatários e se contrapõe às normas individuais, e o conceito oposto, de generalidade, é a especialidade”. In: AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy: esboço e críticas**, p. 133.

⁸⁰ Enquanto no conflito de regras a solução para encontrar a disposição aplicável passa por afastar, pelo uso de critérios que o próprio sistema instrumenta, uma delas, Paulo Bonavides explica que “... a escolha

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO⁸², depois de referir-se aos critérios de diferenciação entre regras e princípios (no seu dizer, “o grau de abstração”, “grau de determinabilidade”, “caráter de fundamentalidade”, “proximidade da idéia de direito” e “natureza nomogenética”)⁸³, resume as divergências entre ambas as espécies no aspecto qualitativo da seguinte forma:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicale in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebel'sky), a convivência de regras é antinômica; os princípios, ao constituírem *exigências de otimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, com as regras, à ‘lógica do tudo ou nada’), consoante seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exata medida das suas prescrições, nem mais nem menos. (...) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objetos de ponderação e de harmonização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou ‘standards’ que, ‘em primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm fixações normativas *definitivas*, sendo insustentável a *validade* simultânea

ou a hierarquia dos princípios é a de sua relevância. Das reflexões de Dworkin infere-se que um princípio, aplicado a um determinado caso, se não prevalecer, nada obsta que, amanhã, noutras circunstâncias, volte ele a ser utilizado, e já então de maneira decisiva”. In: BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, p. 253.

⁸¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**, p. 807.

⁸² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1161.

⁸³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1160.

de regras contraditórias. Realça-se também que os princípios suscitam problemas de *validade e peso* (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de *validade* (se elas não são concretas devem ser alteradas). (destaques do original) ⁸⁴

Quanto à destinação, é usual a distinção entre normas que regulam comportamentos propriamente ditos e normas que regulam a produção de outras normas ou o funcionamento de órgãos produtores de normas⁸⁵. Observadas algumas peculiaridades, NORBERTO BOBBIO⁸⁶ denomina “normas de conduta” e “normas de estrutura”, respectivamente, enquanto ALFF ROSS⁸⁷ às últimas denomina “normas de competência”.

Acerca de quais seriam os traços essenciais à norma jurídica paira grande controvérsia, tanto quanto sobre quais seriam os critérios mais adequados para tal definição. Não se revelam consensuais sequer as idéias de que a imperatividade, a generalidade e a coatividade a distinguiriam das demais espécies normativas⁸⁸.

Segundo ARNALDO VASCONCELOS⁸⁹, dizem respeito à essência da norma jurídica a (1) bilateralidade (pela referibilidade a dois lados ou duas pessoas), a (2) disjunção (pelo fato de se expressar em estrutura dual, entre ação e sanção), e (3) a sanção (isto é, a garantia de um poder social institucionalizado), atributos que parecem ter sido reconhecidos por MIGUEL REALE⁹⁰ ao cunhar o termo “bilateralidade atributiva”⁹¹ para denominar o aspecto essencial da norma jurídica (associado à “exigibilidade”).

⁸⁴ Interessante anotar a noção de multidimensionalidade dos enunciados normativos que, por conta disso, ora podem ser tomados como princípio, ora como regra, dependendo do contexto em que se apresentam. A respeito, vide ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**, p. 60-62.

⁸⁵ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 163-165.

⁸⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 33.

⁸⁷ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, p. 57.

⁸⁸ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 49.

⁸⁹ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**, p. 150-151.

⁹⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, p. 403. Osvaldo Ferreira de Melo assim também entende. In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos da política jurídica**, p. 91-92.

NORBERTO BOBBIO⁹², por sua vez, embora reconhecendo a importância do elemento sanção (que prefere chamar de “resposta à violação”) e prestando mais atenção ao conjunto formado pelas normas do que propriamente a ela em si considerada – pois argumenta ser impossível dar uma “resposta adequada” sobre o elemento essencial da norma jurídica justamente pelo fato de não se encontrar um critério definidor absoluto, infalível –, apoiado no fato de que “(...) uma norma jurídica não se encontra nunca sozinha, mas é ligada a outras normas com as quais forma um sistema normativo (...)”⁹³, diz que a essência da norma jurídica reside na verdade do fato de ela pertencer a um ordenamento jurídico.

Por fim, ante tais distinções, decorre também a percepção de que a produção jurídico-normativa não pode ser vista como exclusividade do Estado⁹⁴, embora a esse se atribua o poder soberano no contexto de um Estado-Nação.

Apresentados os contornos básicos da norma jurídica, cumpre então observar como ela interfere no mundo dos fatos e atua em favor do Direito.

1.1.1 A incidência da norma jurídica

Como visto, o Direito não é um fenômeno da natureza. Como produto da Cultura⁹⁵, apresenta-se eminentemente como uma operação

⁹¹ “Bilateralidade atributiva é, pois, uma proporção intersubjetiva, em função da qual os sujeitos de uma relação ficam autorizados a pretender, exigir, ou a fazer, garantidamente algo”. In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 51.

⁹² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 28.

⁹³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 70.

⁹⁴ Entendimento esse conformado nas chamadas doutrinas estatistas, hoje já rechaçado pelo que se convencionou chamar de “pluralismo jurídico”, embalado pela crise que abate o Estado-Nação. A propósito, vide BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**, p. 30-32; HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro – estudos de teoria política**. 132-181; e FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**, p. 137.

⁹⁵ Aqui entendida como, conforme Miguel Reale, “(...) conjunto de tudo aquilo que, nos planos material e espiritual, o homem constrói sobre a base da natureza, quer para modifica-la, quer para modificar-se a si mesmo.” In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 25.

mental, um raciocínio operando no mundo do pensamento⁹⁶, embora suas conseqüências possam interferir no mundo dos fatos.

Visando à regulação social, os comportamentos humanos são planejados pelas normas jurídicas, a partir do que, se ocorridas as situações a que elas se referem, passam a ter importância para o mundo do Direito.

Por isso, afirma-se que o Direito torna jurídico tudo a que se refere, tudo com o que se relaciona em interferência, processo peculiar a que se denomina juridicização, como preconiza PONTES DE MIRANDA. Mas, conforme o autor⁹⁷, “(...) para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é normas abstratas –, incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’ ”.

Incidindo a norma jurídica, o fato por ela juridicizado passa a ser visto como um fato importante para o Direito, um “fato jurídico” ou “jurígeno”; ou, como PONTES DE MIRANDA⁹⁸ prefere denominar, “suporte fático (tatbestand)” que, uma vez ocorrido, com a “subsunção” do fato à norma, dá-se obrigatoriamente a incidência, sendo esta, portanto, de acordo com o citado autor, infalível⁹⁹. Neste ponto é interessante a lição de GERALDO ATALIBA¹⁰⁰:

⁹⁶ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**, p. 55.

⁹⁷ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**, p. 66.

⁹⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**, p. 52.

⁹⁹ “Indiferente o que se passa nas pessoas e até mesmo no que diz respeito aos seus atos de infringência. A incidência das regras jurídicas não falha, o que falha é o atendimento a ela”. In: MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**, p. 58. A propósito da infalibilidade da incidência da norma jurídica, existe grande dissenso. Advogam alguns autores, na doutrina nacional hoje capitaneados por Paulo de Barros Carvalho, que a incidência não é infalível ou automática porquanto necessariamente dependente da ação humana, *verbis*: “Ora, se para que se saiba qual a regra jurídica que incidiu, que incide, ou que incidirá, é preciso que se saiba o que é que ela diz, é o mesmo que afirmar que o sentido da regra é dado pela interpretação. O que incide, portanto, é o produto da interpretação. E como o produto da interpretação é a norma jurídica, construída pelo intérprete, o juiz, ou alguém a quem interesse a regra jurídica, o senhor da incidência não é algo físico ou metafísico. O senhor da incidência é o homem concreto; o construtor do sentido das palavras (...). A incidência, portanto, não se situa fora da construção humana. É produto do homem”. In: IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica**, p. 193. Em sentido diverso, defendendo a posição de que a incidência dá-se independentemente, ao menos em certa medida (posto advogar a bipartição dos efeitos da incidência em efeitos “preliminares” ou “prodrômicos” e efeitos “finais”), vide NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Notas para o estudo da incidência tributária**, p. 183-188. Em sentido semelhante a esse último entendimento mas com veemente crítica à posição de Paulo de Barros Carvalho, classificada como “velho realismo lingüístico extremado” vide COSTA, Adriano Soares da. **Incidência e aplicação da norma jurídica tributária. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**, p ?

Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide (...). Enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso, não incidindo. Sua incidência é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese. Averiguar-se, em cada caso, se ocorreu fato subsumido à hipótese é fundamental para apurar-se se houve ou não a incidência do mandamento. Assim, os comandos que nas normas jurídicas se contém só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados (...). Só quem esteja abrangido pela hipótese é colhido pelo respectivo mandamento.

GABRIEL IVO¹⁰¹ também explica:

O efeito da norma jurídica é a incidência, que, por sua vez, tem o efeito de juridicizar o fato, tornando-o jurídico, destacando-o no mundo jurídico. Dessa composição, que adquire existência através da linguagem (ninguém toca ou vê a incidência), decorre a eficácia legal. Podemos conceituar a eficácia legal, portanto, como o efeito da incidência da norma vigente juridicizando o fato, fazendo-o jurídico.

Em outras palavras, juridicizado o fato e incidente a norma, instala-se necessariamente uma relação disciplinada pelo Direito, denominada “relação jurídica”, que vincula os sujeitos cujos comportamentos foram afetados pela norma, em uma relação que NORBERTO BOBBIO¹⁰² assim descreve:

(...) se a sanção é “ameaça”, a relação direito/dever vai do sancionador (direito) para o sancionado (dever), mas, se é promessa, do sancionado (direito) para o sancionador (dever de cumprir a promessa).

Com as lições já trazidas, passa-se agora ao exame do tributo, a fim de que, mais adiante, seja possível aclarar o que a norma jurídica tributária vem a ser, entendimento necessário à compreensão do instituto da isenção como hipótese desonerativa.

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 42-43.

¹⁰¹ IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica**, p. 189.

¹⁰² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 14.

1.2 O TRIBUTO

Para que se compreenda adequadamente o tributo, são necessárias algumas digressões acerca do contexto em que ele se encontra justificado na ordem estatal atual, conforme segue.

1.2.1 O Estado Contemporâneo e suas finalidades

Com a ascensão do pensamento liberal burguês, as idéias de igualdade (formal) entre todos os homens perante a lei e de liberdade individual ampla para adquirir, acumular e desfrutar de bens materiais (pressupondo, pois, uma barreira à atuação do Estado, este considerado um mal necessário), passaram a dominar o espectro político-filosófico a partir das grandes revoluções dos séculos XVII e XVIII na Europa, emprestando sólido fundamento ao Estado de Direito¹⁰³.

Depois de seu apogeu, o resultado da aplicação absoluta de tais postulados foi que esta se mostrou incapaz de atender às demandas populares, que exigiam maior participação no processo político. Assim, ficou evidenciado que, além de igualdade formal entre os cidadãos, para que a liberdade fosse exercida com verdadeira amplitude, fazia-se necessário que também fosse garantida a igualdade material, ou seja, que contassem os indivíduos com condições de vida minimamente favoráveis, o que levou a uma mudança no fator de legitimação¹⁰⁴ do Estado: de mero garantidor da igualdade das “regras do jogo”, passou para um ente com destinação social efetiva.

Em linhas muito gerais¹⁰⁵, foi tal mudança que caracterizou a passagem do Estado Liberal para o que se convencionou chamar de Estado

¹⁰³ CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**, p. 89-120.

¹⁰⁴ A respeito, vide Lucio Levi: “Quando o fundamento e os fins do poder são percebidos como compatíveis ou de acordo com o próprio sistema de crenças e quando o agir é orientado para a manutenção dos aspectos básicos da vida política, o comportamento de indivíduos e grupos pode ser definido como legitimação”. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (Org.). **Dicionário de Política**, p. 677. Para o autor, a categoria legitimidade designa não só uma “situação (a aceitação do Estado por um segmento relevante da população)”, mas um valor, qual seja, “o consenso livremente manifestado por uma comunidade de homens autônomos e conscientes”.

¹⁰⁵ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**, p. 113.

Contemporâneo¹⁰⁶, assim compreendido como um Estado comprometido com a função social¹⁰⁷, incorporando em seu discurso constitucional o compromisso com a realização do bem comum¹⁰⁸. A esse respeito, NORBERTO BOBBIO¹⁰⁹ retrata que

a passagem do estado liberal para o estado social é assinalada pela passagem de um direito com função predominantemente protetora-repressiva para um direito com função predominantemente promocional (...). A verdade é que já não basta mais a justiça comutativa (...), que consiste em fazer corresponder ao bem (ou ao mal) realizando um bem (ou mal) igual e contrário com base no critério da igualdade aritmética. Para que uma sociedade qualquer permaneça reunida é preciso que se introduza também algum critério de justiça distributiva.

Decorrente dessa considerável responsabilidade – a de prover o bem comum aos seus cidadãos –, ao Estado do modelo Contemporâneo passou a competir o atendimento de várias finalidades, a ponto de este, como preconiza PAULO MÁRCIO CRUZ¹¹⁰, “(...) chamar para si a solução dos problemas sociais emergentes, principalmente através de sua principal característica, a intervenção direta nos domínios econômico, social e cultural”.

ANDRÉS BLAS GUERRERO e JAIME PASTOR VERDÚ¹¹¹ caracterizam o Estado Contemporâneo segundo os seguintes fatores:

a) a intervenção na economia com o objetivo de manter o pleno emprego. Por sua vez, essa intervenção é produzida através da criação de um setor público econômico; b) a prestação de um conjunto de serviços de caráter universal (preferencialmente em setores como a educação, a saúde, previdência e habitação), que pretendem garantir um nível mínimo de serviços à população.

¹⁰⁶ Sob tal signo se designa aqui também as noções de Estado Social, Estado de Bem-Estar ou Estado Social-Democrático ou Estado Social-Democrático de Direito, como faz Paulo Márcio Cruz. In: CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**, p. 152.

¹⁰⁷ PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**, p. 62-63.

¹⁰⁸ Miguel Reale aproxima as noções de Bem Comum e Justiça. In: REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, p. 272.

¹⁰⁹ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**, p. 112.

¹¹⁰ CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**, p. 164.

¹¹¹ BLAS GUERRERO, Andrés & PASTOR VERDÚ, Jaime. Fundamentos de ciência política, p. 114. *Apud* CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**, p. 165.

Natural que para se desincumbir dessas missões, deve o Estado Contemporâneo – modelo de Estado esse, aliás, adotado pela CRFB/88, pelo que se infere, por exemplo, da leitura do seu Título I, “Dos Princípios Fundamentais” – engendrar poderosa atividade capaz de lhe dotar dos meios necessários ao cumprimento de sua função essencial, a qual é examinada a seguir¹¹².

1.2.2 A Atividade Financeira do Estado Contemporâneo: O Estado Fiscal

Intuitivo que para cumprir suas finalidades o Estado associa o trabalho humano ao recurso dos bens materiais. Necessita, assim, sobretudo, de dinheiro para fazer frente aos custos decorrentes da aquisição e disponibilidade desses meios, em razão do que desenvolve a “atividade financeira”.

Considerada uma representação do “poder ou da soberania do Estado”¹¹³, segundo BENVENUTO GRIZIOTTI¹¹⁴ a atividade financeira

(...) consiste na distribuição da carga econômica do orçamento público entre os cidadãos e esta atividade tem natureza essencialmente política, pois políticos são os critérios, os fins e os procedimentos que a conformam, ainda que não se possa negar que os meios empregados sejam econômicos.

Desse modo, detém a atividade financeira caráter eminentemente instrumental¹¹⁵, já que lhe compete propiciar ao Estado as condições para a implementação e o desenvolvimento de todas as demais ações inerentes à satisfação das necessidades públicas¹¹⁶.

¹¹² São muitos os temas instigantes que circundam o tema “Estado Contemporâneo” ou “Estado de Bem-Estar”; porém, por limitações naturais, a presente pesquisa não pode aqui desenvolver. A respeito, por exemplo, da chamada “crise do Estado de Bem-Estar”, vide: CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**, p. 194-201.

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 4.

¹¹⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Apud* BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 7.

¹¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 3.

¹¹⁶ Aqui entendidas como o conjunto de necessidades politicamente consideradas, que têm um interesse geral em determinado grupo social, satisfeitas pelo serviço público. In: ROSA Jr., Luiz Emygdio. **Manual**

Atento a tais contornos, UBALDO CÉSAR BALTHAZAR¹¹⁷ formula que a atividade financeira tem “(...) o objetivo de identificar, obter, gerir e aplicar os recursos necessários à realização dos (...) fins do Estado (...)”, tendo, pois, como objeto o dinheiro^{118 e119}.

No que concerne à obtenção dos recursos pelo Estado, ou seja, das receitas públicas – vetor da atividade financeira afeto ao objeto desta Dissertação –, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹²⁰ divisa, baseado no pensamento de escritores alemães, austríacos e italianos, que as receitas públicas podem ser classificadas em (1) originárias – quando advindas da exploração do patrimônio estatal ou do exercício direto de uma dada atividade econômica pelo Estado; ou (2) derivadas – quando exigidas do patrimônio ou das rendas dos particulares, mediante imposição coercitiva, como por exemplo, por meio de multas¹²¹ e tributos¹²².

de direito financeiro & direito tributário, p. 9. A respeito do caráter instrumental da atividade financeira também no campo da extrafiscalidade, Ricardo Lobo Torres lembra: “Tal caráter se apresenta mesmo no campo da extrafiscalidade, porquanto os objetivos intencionistas e regulatórios do Estado se instrumentalizam através do fenômeno da extrafiscalidade, não possuindo esta uma finalidade em si mesma, seja no aumentar, seja no diminuir o valor dos tributos para inibir ou incentivar a atividade econômica”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 6. No mesmo sentido, com o apoio da doutrina espanhola, vide SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. p. 28.

¹¹⁷ BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**, p. 14.

¹¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 4.

¹¹⁹ A propósito do dinheiro como objeto, Ricardo Lobo Torres pontua: “O conceito de dinheiro é mais amplo que o de moeda, não se restringindo aos recursos que se expressem de acordo com o padrão monetário legal. Abrange todos os direitos e obrigações de natureza pecuniária, neles incluídos os bens patrimoniais suscetíveis de exploração pelo Estado através de preços ou rendimentos”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 4.

¹²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. p, 147. No mesmo sentido indica BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 117.

¹²¹ Aqui entendidos como penas pecuniárias impostas pelo Estado, no exercício do poder de polícia, aos particulares, e empregada nesta Dissertação como, segundo Geraldo Ataliba, toda “(...) atividade estatal, sempre e necessariamente fundada na lei, tendente a limitar a propriedade e a liberdade (...), tendo em vista assegurar igualdade no seu exercício, compatibilizar os interesses dos que exercem liberdade e propriedade, assegurar a ordem pública (Ruy Cerne Lima) e garantir a supremacia do interesse público sobre o privado, de tal sorte que a liberdade e a propriedade sejam asseguradas a todos os integrantes da comunidade.” In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 157.

¹²² Por ora entendidos, conforme o artigo 13 do Modelo de Código Tributário para a América Latina, meramente como “prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício do seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins”. In: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, p. 29.

A propósito das fontes das receitas públicas ou, em outras palavras, da forma de financiamento a que o Estado recorre para realizar seus fins – de onde advém a idéia de estado financeiro¹²³ -, veicula-se a distinção entre (i) Estado Patrimonial, (ii) Estado Fiscal e (iii) Estado Tributário¹²⁴.

Não obstante algumas digressões em sentido diverso¹²⁵, o Estado na modalidade Contemporânea aparece freqüentemente associado ao Estado Fiscal, este entendido como o Estado cuja receita advém basicamente da cobrança de impostos¹²⁶ (espécie de tributo, como será visto mais adiante, que não se vincula a nenhum tipo de contrapartida estatal específica), obtendo seus ingressos, portanto, não da exploração direta da atividade econômica, mas da imposição tributária sobre a riqueza obtida pelos particulares no exercício dessa atividade.

Por tal razão, o Estado Fiscal – cuja figuração remonta ao Estado de Direito próprio do Estado Liberal¹²⁷ – se diferencia do Estado Patrimonial na medida em que este obtém seus recursos preponderantemente nas chamadas receitas originárias, isto é, pela exploração do próprio patrimônio estatal (notadamente a propriedade imóvel, como acontecia freqüentemente no Estado Absolutista¹²⁸), pela exploração direta da atividade econômica pelo soberano (como sucedeu nos chamados estados socialistas no modelo

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 1. A propósito, Paul Kirchhof (professor catedrático da Universidade de Heidelberg e magistrado do Tribunal Constitucional Alemão), identificando tal idéia com a de Estado Contemporâneo, salienta que o “estado financeiro é um estado ‘interventor’, nomeadamente pela via da tributação, um estado prestador, sobretudo através das subvenções, e um estado social na medida de sua planificação financeira”. *Apud* NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p.192.

¹²⁴ NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal**, p. 3-7.

¹²⁵ A propósito, vide NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 191-192.

¹²⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p.192.

¹²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 8.

¹²⁸ Costuma o Estado Patrimonial ser muito associado ao Estado Moderno em seu estágio primitivo, o do Absolutismo, preocupado em retribuir aos súditos apenas poucos serviços, centrando-se basicamente na proteção contra a guerra externa, Estado em que não existia distinção entre o patrimônio estatal e o do rei. A propósito, vide TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 13-15.

soviético¹²⁹) ou por meio de receitas da exploração mineral ou da concessão do jogo¹³⁰ (como sucede ainda em alguns Estados da atualidade).

Por fim, o Estado Fiscal se destacaria do chamado Estado Tributário (o qual, para JOSÉ CASALTA NABAIS¹³¹ seria mais uma ficção do que propriamente uma realidade possível) pelo fato de este último se financiar eminentemente com os recursos dos chamados tributos vinculados ou contraprestacionais (taxas e contribuições), dispendidos pelos cidadãos apenas quando demandam a utilização dos serviços públicos (apoiando-se, pois, no chamado “princípio da equivalência” ou “do benefício”), indicando um Estado de formato mínimo.

Apesar de o Estado Contemporâneo poder ser financiado de outras formas e da conclusão de que nem todo Estado Fiscal revela-se necessariamente como Estado Contemporâneo, como referido alhures¹³², prepondera a idéia de que o Estado Contemporâneo se conforma como Estado Fiscal porquanto nele quase sempre se fazem presentes as características

¹²⁹ Nomeado por Ricardo Lobo Torres, em distinção própria, de “Estado Socialista” ou “neopatrimonialista”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 9.

¹³⁰ NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal**, p. 3.

¹³¹ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**, p. 20.

¹³² GODOI, Marciano Seabra de. **Tributação e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 154. Pondera o autor que “(...) o Estado Fiscal não tem uma ideologia própria: tanto um Estado mínimo, com baixa arrecadação e de alta desigualdade social quanto um Estado com pesados tributos progressivos e desconcentradores de renda” podem se qualificar como Estado Fiscal”. No mesmo sentido, vale mencionar a diferenciação feita por José Casalta Nabais, nos seguintes termos: “Tendo em conta, porém, que o estado absoluto foi ultrapassado com o triunfo do liberalismo e que tem caráter manifestamente excepcional tanto nos estados “socialistas” (que ainda subsistem) como estados “petrolíferos” ou dependentes do jogo, podemos concluir que o estado fiscal tem sido a característica dominante do estado (moderno). Isso não obstante a sua evolução traduzida na passagem do estado liberal para o estado social. Por isso, e ao contrário do que alguma doutrina atual afirma, recuperando idéias de Joseph Schumpeter, não se deve identificar o estado fiscal com o estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo de sua evolução: o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo ser um estado mínimo, assentava uma tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado, que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente”. In: NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal**, p. 3.

marcantes da fiscalidade¹³³, a saber, conforme MARCIANO SEABRA DE GODOI (apoiado na doutrina do alemão JOSEF ISENSEE)¹³⁴: (i) a satisfação das necessidades públicas por meio dos serviços públicos e não dos privados; (ii) tributos cobrados de forma permanente e não esporadicamente; (iii) tributos contraprestacionais representando parcela pequena na arrecadação total; (iv) atividade empresarial reservada à iniciativa privada, respeito à propriedade, autonomia, livre iniciativa e de profissão, advindas as receitas públicas dos resultados dessa atividade.

Nomeando o Estado Contemporâneo conformado em Estado Fiscal como Estado Social Fiscal, RICARDO LOBO TORRES¹³⁵ aduz, por sua vez:

O Estado Social Fiscal correspondente ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado Pós-Liberal, ou Estado da Sociedade Industrial), que floresce no Ocidente no curto séc. XX (...). Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade.¹³⁶

¹³³ Também no sentido de que os Estados Contemporâneos se apresentam preponderantemente como Estados Fiscais, vide: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 199.

¹³⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Tributação e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 154.

¹³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 9.

¹³⁶ Diz também o autor que, ao chamado Estado Social Fiscal, compreendido entre 1919 e 1989, sucede, em função dos acontecimentos que envolvem a queda do Muro de Berlim em 1989, o que ele chama de Estado Democrático e Social Fiscal, o qual mantém as características do Estado Social, mas sofre diminuição em seu tamanho e redução no intervencionismo econômico e social, abandonando a idéia de infinitude das receitas públicas na qual se baseava o Estado Social Fiscal. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 9. Já a propósito da idéia de crise do Estado Fiscal, vide NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal**, p. 5-8.

Por tais motivos, percebe-se que o tributo representa, no Estado Contemporâneo, uma “instituição política fundamental”¹³⁷, razão pela qual convém especificar algumas noções que o envolvem¹³⁸.

Antes, porém, cabe proceder a duas anotações importantes acerca do item em questão: 1) pelo que se referiu a respeito da atividade financeira, ultrapassando-se o aparente paradoxo que pode conter a afirmação a seguir percebe-se que, consideradas as finalidades do Estado Contemporâneo e sua instrumentação através do Estado Fiscal Social, não raro envolvendo a atividade financeira por ele desenvolvida ações atinentes à política tributária de índole extrafiscal¹³⁹, é possível concluir que tal atividade não envolve apenas a obtenção de receitas, mas, por motivos politicamente considerados, também deixar de obtê-las (o que o Estado faz, dentre outras formas, por meio da isenção, tema central desta Dissertação); e 2) em função das potencialidades que guardam essas ações de cunho extrafiscal, por vezes deixa a atividade financeira de servir de instrumento indireto (isto é, para arrecadar dinheiro) na implementação das políticas públicas – perdendo, pois, sua condição instrumental, servindo ela própria como modo de intervenção nas atividades objetos da regulação jurídica¹⁴⁰.

1.2.3 O Tributo

É sabido que existem opiniões divergentes quanto à melhor conceituação do que vem a ser o tributo¹⁴¹. Contudo, para os efeitos da presente pesquisa, basta compreender o tributo, conforme preceitua o artigo 3º do CTN, como toda

¹³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Tributação e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 154.

¹³⁸ Assim como no capítulo seguinte, a respeito dos fundamentos políticos da atribuição ao Estado do poder de tributar e algumas de suas limitações.

¹³⁹ Aqui entendida como aquela cujo intuito estatal é o de promover ou inibir determinadas atividades ou condutas, preponderando sobre o caráter arrecadatório da tributação.

¹⁴⁰ Nesse sentido vide as anotações de Mizabel Derzi. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 395.

¹⁴¹ A propósito, vide, por exemplo, AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 19.

“(...) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Embora haja divergência tanto quanto à classificação e ao número de espécies tributárias quanto aos critérios utilizados para se propor tais divisões¹⁴², é possível apontar cinco espécies de tributos previstas na CRFB/88¹⁴³, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

De acordo com o conceito fornecido pelo artigo 16 do CTN, imposto é “(...) o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à pessoa do contribuinte”.

A taxa, conforme o artigo 77 do mesmo Código, é cobrada em razão do “(...) exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível (...)”, podendo ser este prestado ou posto à disposição, a exemplo do pedágio, cobrado pela “utilização de vias conservadas pelo Poder Público” (artigo 150, V, *fine* da CRFB/88¹⁴⁴).

A cobrança da contribuição de melhoria, segundo o artigo 81 do CTN, é facultada apenas para “(...) fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

¹⁴² A respeito da polêmica quanto aos critérios de classificação e ao número de espécies tributárias previstas na CRFB/88, vide LEONETTI, Carlos Araújo. **A contribuição de melhoria na constituição de 1988**, p. 28-31.

¹⁴³ A conceituação das espécies tributárias é objeto de acirradas discussões. Contudo, à vista de seus limites metodológicos e a bem da melhor fluidez no relato da pesquisa, traz-se por ora somente a conceituação necessária à compreensão dos temas adiante tratados. Para maiores digressões, vide BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de direito tributário**, p. 43-85.

¹⁴⁴ A controvérsia acerca de qual espécie tributária seria afeta ao pedágio vem claramente exposta em PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, p. 30-31.

O empréstimo compulsório, por sua vez, pode ser cobrado exclusivamente pela União e, segundo o artigo 148 da CRFB/88, somente para “(...) atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”, podendo assumir, no entender de UBALDO CÉSAR BALTHAZAR¹⁴⁵, a feição de taxa ou imposto, conforme a lei que o dispuser.

Por fim, as contribuições especiais, que se subdividem em: contribuições sociais¹⁴⁶, aquelas cobradas para o financiamento de políticas sociais; contribuições sobre intervenção no domínio econômico – CIDE, cobradas para intervir no domínio econômico em razão do exercício de atividade econômica considerada estratégica; contribuições corporativas¹⁴⁷, cobradas para custear a fiscalização e regulação de categorias profissionais ou econômicas; e de iluminação pública, para sustentar os serviços de iluminação pública – introduzida pela Emenda Constitucional n° 39, de 19 de dezembro de 2002¹⁴⁸.

Uma vez abordadas as noções elementares da norma jurídica e do tributo, procede-se, a seguir, ao exame da norma jurídica tributária, aqui entendida – consoante os objetivos da presente pesquisa – como a norma jurídica relativa ao nascimento da obrigação tributária principal¹⁴⁹, que, por isso, tem por objeto o pagamento do tributo (artigo 113, § 1° do CTN¹⁵⁰) – desconsidera-se, pois, o estudo das normas tributárias que impõem obrigações acessórias (artigo 113, § 2° do CTN¹⁵¹).

¹⁴⁵ BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**, p. 77.

¹⁴⁶ Com suporte, dentre outros, nos artigos: 149, primeira parte, combinado com os incisos I a III e § 4° do artigo 195; e 149, § 1°, todos da CRFB/88.

¹⁴⁷ BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**, p. 77.

¹⁴⁸ A respeito, vide MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Contribuição de iluminação – ainda a E.C. n° 39/2002**, p. 20.

¹⁴⁹ No dizer de Paulo de Barros Carvalho, a “norma tributária em sentido estrito”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 252.

¹⁵⁰ “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

¹⁵¹ “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

1.3 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A respeito da especificidade da norma jurídica de natureza tributária, GERALDO ATALIBA¹⁵² adverte “(...) que a norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas. Nada há que distinga de qualquer outra norma jurídica”.

Segundo o autor, apenas um aspecto parece distinguí-la das demais: a norma jurídica tributária versa preponderantemente sobre um comando para que se entregue dinheiro ao Estado (o tributo)¹⁵³.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO¹⁵⁴ classifica a norma tributária como do tipo impositivo ou endonorma, de estrutura dual (porque, como visto, se vale de um binômio com um mandamento para prever a conduta e outro para a sanção respectiva), como toda norma que prescreve padrão de conduta:

Os fatos que entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária são escolhidos pelo legislador no mundo fático. Uma vez postos na norma, tais fatos passam a ser “modelos” de fatos jurídicos. Toda vez que na vida fatos se derem iguais ao modelo incidirá a consequência prevista na norma tributária: o dever de pagar o tributo.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵⁵ também a classifica como endonorma, mas a divide como “hipótese” e “consequência”. Na “hipótese” se verificaria “(...) um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, na qual vem consignado um (...) critério material formado por um verbo e seu complemento, um critério espacial e um critério temporal”. Na “consequência”, “(...) um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica” entre o

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 24.

¹⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 21.

¹⁵⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 105.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, p. 98.

Estado (sujeito ativo) e uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a lhe pagar o tributo, composto, pois, dos critérios “pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota)”¹⁵⁶.

Após a apresentação do perfil geral da norma jurídica tributária, torna-se relevante tratá-la, então, em seu aspecto nuclear.

1.3.1 A hipótese de incidência tributária e o fato gerador

Como aduz GERALDO ATALIBA¹⁵⁷, “a norma tributária (...) tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta a incidência do mandamento”.

Embora a expressão “hipótese de incidência” seja mais utilizada no Brasil pelos estudiosos do Direito Tributário, como visto, a mesma diz respeito à Teoria Geral do Direito.

Nesses termos, a “hipótese de incidência” equivale ao suporte fático, referido por PONTES DE MIRANDA. Compreende o fato prescrito na hipótese (H) da norma jurídica que, ocorrido, leva à consequência (P) nela prevista.

Na Teoria Geral do Direito, como já visto, outras expressões também a designam: *fattispecie* ou fato imponível¹⁵⁸. Já no Direito Tributário, “situação-base”, “pressuposto de fato do tributo”, “fato imponível”, “objeto do tributo”, entre outras expressões, todas pretendendo designar o fato abstratamente concebido e antecedente à incidência da norma.

Talvez por isso tenha havido acentuada confusão com a expressão “fato gerador”, cuja utilização se alargou grandemente no Brasil depois que aqui foi publicada uma tradução para a língua portuguesa de um artigo do francês GASTON JÈZE, em 1945¹⁵⁹.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, p. 482.

¹⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 24.

¹⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 262.

¹⁵⁹ JÈZE, Gaston. **O fato gerador do imposto**, 1945.

Por longo tempo, “fato gerador” designou, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁰ “(...) duas realidades distintas: a) descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação”. Tal ambigüidade conceitual recebeu a crítica mais forte de ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁶¹, que a julgava (e com razão, sabe-se hoje) muito prejudicial ao manejo acadêmico-científico mais qualificado. Sobre o assunto, considerou:

(...) esta é uma expressão que os cientistas das Finanças Públicas construíram, aglutinando vocábulos por eles mal compreendidos e catados na Teoria Geral do Direito, o que explica o perfume de santidade jurídica que envolve dita expressão e que torna sua falsidade ainda mais perigosa. “Fato gerador” não gera coisa alguma. A embriogenia jurídica do tributo, em síntese, é a seguinte: a) regra jurídica; b) realização da hipótese de incidência (“fato gerador”) específica àquela regra jurídica; c) incidência da regra jurídica sobre sua hipótese imponible realizada; d) recebendo a incidência, a hipótese imponible se juridiciza, e) a hipótese imponible juridicizada irradia a eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico (direito à prestação e dever de prestá-la, pretensão e obrigação, coação e sujeição); o objeto da prestação é o tributo.

Embora a circunstância tenha sido notada por vários outros autores, parece ter sido GERALDO ATALIBA quem mais decisivamente contribuiu para que se aclarassem definitivamente os termos, a ponto de dedicar uma obra inteira sobre o assunto intitulada “Hipótese de Incidência Tributária”, em 1973. Justificou, igualmente, que uma só expressão não poderia

(...) designar dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento) a uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se”¹⁶².

Por isso, distinguiu

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 240.

¹⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 84.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 55.

(...) denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e fato imponível ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência¹⁶³.

Enquanto ALFREDO AUGUSTO BECKER limitou-se a criticar o uso da expressão “fato gerador” advogando sua substituição por “hipótese de incidência tributária” e “hipótese de incidência realizada”, GERALDO ATALIBA foi mais longe. Propôs uma expressão mais específica e compatível para designar o fato concreto cuja ocorrência detona a incidência da norma, que permitisse uma melhor identificação das situações objeto de estudo do Direito Tributário, sugerindo “fato imponível”¹⁶⁴.

Atualmente, embora ainda haja algumas divergências¹⁶⁵, o uso as expressões “hipótese de incidência” e “fato gerador”, em certa medida se generalizou, cada qual com um significado: “hipótese de incidência” para exprimir a prescrição normativa do fato *in abstracto* que dá ensejo ao pagamento do tributo; e “fato gerador” para designar o fato concreto nela previsto.

Por ser o núcleo da norma jurídica tributária, a respeito da hipótese de incidência vale a pena destacar ainda o que segue.

¹⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 54.

¹⁶⁴ Paulo de Barros Carvalho, no entanto, critica essa expressão, preferindo “fato jurídico tributário”: “Quanto a *fato imponível*, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. Em princípio, fato imponível seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponível, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponível*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade.” (grifos do original) In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 241-243.

¹⁶⁵ Sobre o histórico a respeito das críticas que envolvem ambas as expressões e as diferentes opiniões a respeito, inclusive com indicações de outros signos como mais adequados, vide AMARO, Luciano. **Curso de direito tributário**, p. 257.

1.3.2 O conteúdo da hipótese de incidência tributária

Sendo a hipótese de incidência tributária, no dizer de GERALDO ATALIBA¹⁶⁶, a “(...) descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato, suficiente para fazer com que a norma tributária incida (...)” e advenha a obrigação de pagar o tributo, pelo princípio da legalidade (como será melhor estudado em outro momento deste trabalho), a mesma deve vir contemplada em lei.

Como visto, essa norma, para que assuma completude e permita a quem se submeta a cumpri-la integralmente na forma exata como pretende o legislador, deve trazer consigo, ainda que implicitamente, informações como: i) quando nasce a obrigação (*a hipótese de incidência* propriamente dita); ii) quem está sujeito a satisfazê-la (o sujeito passivo); iii) a quem isso deverá ser feito (o sujeito ativo); iv) a que âmbito territorial ou espacial ela diz respeito; v) subsídios para identificar a quantia devida.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁷ classifica essas informações como “critérios da hipótese tributária” ou “critérios da regra-matriz de incidência tributária”, enquanto SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁶⁸, seguindo GERALDO ATALIBA¹⁶⁹, com algumas diferenças, as designa “aspectos da hipótese de incidência”.

Pelo critério ou aspecto material, verificar-se-ia o fato hipotético (a propriedade, a renda, a prestação do serviço, entre outros) que, ocorrido em sua inteireza como prescrito na norma, ocasionaria a incidência capaz de fazer nascer a obrigação.

Pelo espacial, o âmbito territorial em que a ocorrência do fato importaria no dever de pagar o tributo; pelo temporal, o momento em que

¹⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 54.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 249.

¹⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 113.

¹⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 76.

nasceria o dever de pagar o tributo (importante especialmente no caso de fatos geradores que se repetem com frequência ou que são constantes).

Já pelo critério pessoal, verificar-se-ia tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo da obrigação.

Por fim, pelo critério ou aspecto quantitativo, ter-se-iam os indicativos aritméticos que permitiriam exprimir o *quantum* devido (a base de cálculo e a alíquota, se for o caso) para os tributos que assim o exijam, como é o caso mais freqüente dos impostos e contribuições.

Estudado em que consiste a norma jurídica tributária, como seu núcleo central opera no âmbito do Direito Tributário e como ela incide sobre os fatos jurídicos relevantes para o Direito, passa-se, a seguir, a abordar o “poder de tributar”, noção essencial à adequada compreensão do instituto central desta pesquisa.

CAPÍTULO 2

O PODER DE TRIBUTAR

2.1 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES

A obrigação do particular de prestar o tributo ao Estado nem sempre se deu pelas mesmas razões. Pelo que se percebe estudando a evolução dos modelos de Estado, do Direito e do exercício do poder político, intui-se ser diretamente proporcional a relação entre a legitimidade no exercício desse poder e da imposição tributária que o acompanha.

Nessa linha, num passado bem remoto o tributo representava basicamente o resultado imediato da dominação pós-guerra, de conquistadores contra conquistados.

Mas, com o avanço político, filosófico e orgânico do Estado, como preço da liberdade o tributo serviu para substituir deveres e atenuar proibições, existindo, embora às vezes como pena (confisco), sobretudo como paga para não se submeter às obrigações militares¹⁷⁰.

Consolidado o postulado da “*Rule of law*”¹⁷¹ e das idéias fundantes do Estado Liberal, no dizer de RICARDO LOBO TORRES¹⁷², posteriormente o tributo passou a “(...) fiador da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio (...)”, fazendo desaparecer as chamadas “fiscalidades periféricas”, típicas da primeira fase do Estado Moderno,

¹⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 37-38.

¹⁷¹ Idéia primária do Estado de Direito. A propósito, vide CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 93.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 83. Quanto ao aspecto financeiro, o autor denomina o período correspondente ao chamado “absolutismo esclarecido” (basicamente do século XVIII) de “Estado de Polícia”, estágio intermediário da passagem do “Estado Patrimonial” do Estado Moderno ao “Estado Fiscal” do Estado de Direito e do Estado Contemporâneo (p. 51-53). A propósito do Estado de Polícia como modelo de Estado, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 91.

exercidas pelos senhores feudais e pela Igreja, e “publicizando” o poder fiscal do soberano, antes atrelado à figura pessoal (privada) do rei¹⁷³.

Na realidade, foi apenas no fim do Estado Moderno que o tributo passou a ter a conotação mais parecida com a atual – uma forma de arrecadar dinheiro para o Estado fazer frente ao cumprimento de suas finalidades –, superando-se também, paulatinamente, a idéia da tributação justificada na relação privada custo/benefício entre o preço do tributo e o serviço recebido do Estado (o que, em linhas gerais, explica o “princípio da equivalência” ou “do benefício”).

Considerando a idéia da legalidade, que passou a ser inerente à ação estatal no Estado de Direito, e com ênfase na liberdade, RICARDO LOBO TORRES¹⁷⁴ resume assim dita transição:

A liberdade (...) se une essencialmente ao Estado Financeiro em sua origem, para atingir a plenitude na época liberal. Ao tempo do Estado Patrimonial exhibe a característica de *liberdade estamental*, com o exercício da fiscalidade dividido entre o rei, a Igreja e o senhorio. No Estado de Polícia cresce a *liberdade do príncipe*, com o recuo do poder dos estamentos. No Estado Fiscal aparece a *liberdade individual*. Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma *liberdade fiscal*: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, constitui o preço da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado, e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. (grifos do original)

E destaca¹⁷⁵:

¹⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 121-126.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 2-3.

O monopólio do poder fiscal exercido pelo Estado, com a extinção da fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza, não é absoluto ou ilimitado. O poder tributário (...) surge limitadamente no espaço deixado pela autolimitação da liberdade e pelo consentimento no pacto constitucional. Em outras palavras, o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, *senão que pela liberdade é limitado*, tendo em vista que apenas a representação e consentimento que lhe legitimam a imposição. No Estado de Direito a liberdade preexistente limita a soberania fiscal pelas *imunidades* e pelas *proibições de privilégio e de confisco*. (grifos do original)

Por tal razão, e também conforme poderá ser visto adiante, parece cada vez menos apropriado considerar, hoje, sob o ponto de vista ético¹⁷⁶, que o poder de tributar se fundamenta na idéia de soberania (de onde deriva a noção de “soberania fiscal”¹⁷⁷), do poder supremo do Estado¹⁷⁸ (embora nela se apóie juridicamente, é certo – aliás, como sucede em relação a todos os poderes do Estado), até porque a própria idéia de soberania também vem se deteriorando em função da chamada “crise do Estado-Nação”, de acordo com ZENILDO BODNAR¹⁷⁹:

Com a evolução da sociedade, os conceitos envelhecidos como o de soberania, são abandonados ou redefinidos, pois a cada dia o mundo está mais consciente da importância da união dos povos em prol de interesses comuns para a construção de um mundo melhor. (...) A perda da significação original da soberania é ainda

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 127

¹⁷⁶ Ou seja, relacionado à Ética. Não se furta aqui de qualificar o fundamento do poder de tributar sob o ponto de vista da Ética, haja vista a crescente imbricação desta com o Direito, em função da chamada “virada kantiana” que tem aproximado as respectivas ciências, na linha pós-positivista (a esse propósito vide: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p. 56.). A propósito dessa aproximação, considerada a justiça na perspectiva distributiva, convém lembrar a lição de Olinto Pegoraro: “J. Rawls organiza o discurso ético em torno da justiça como norma ou princípio ordenador da sociedade. Este princípio objetivo, democraticamente elaborado pela sociedade, abrange dois aspectos mais gerais do convívio humano: a) o respeito incondicional às pessoas; b) a distribuição equitativa dos bens materiais. Sobre esses dois pilares, J. Rawls levante o edifício da sociedade bem ordenada. Portanto, a justiça é a virtude da ordem jurídica que visa realizar uma sociedade como sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais”. In: PEGORARO, Olinto. **Ética é Justiça**, p. 31.

¹⁷⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 290.

¹⁷⁸ Nesse discurso persiste boa parte da doutrina nacional mais tradicional. A respeito vide, por exemplo, In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, p. 112. A propósito dessa crítica vide: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 52-65.

¹⁷⁹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**, p. 40-42.

maior no momento atual, em razão da intensificação do processo de integração regional, tendo em vista a transferência de parcelas de poder dos Estados, considerados isoladamente, para o bloco de Estados daquela comunidade. (...) A nova realidade econômica mundial fragiliza a potestade fiscal dos Estados, à medida que estes não têm mais o controle sobre a geração e a circulação de grandes capitais. Identificação de valores universais, como a dignidade da pessoa humana, deve servir como ingrediente básico para a construção de uma sociedade internacionalmente melhor. A garantia deste valor depende da existência de um Estado redefinido, mais solidário, forte e eficaz, dotado de um sistema fiscal extremamente eficiente para responder às demandas sociais, especialmente dos desamparados e excluídos do sistema econômico.

Em tal circunstância, ganha especial relevo – inclusive no caso do Brasil –, a noção de solidariedade, princípio ético que deve pautar a ação do Estado e da Sociedade brasileira em função do que dispõe o art. 3º, I da CRFB/88^{180 e 181}.

¹⁸⁰ “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e **solidária**”. Também no Preâmbulo da CRFB/88 há indícios de referência à fraternidade como valor supremo da sociedade: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade (...) e a justiça como valores supremos de uma sociedade **fraterna** (...)”. (grifo nosso)

¹⁸¹ A respeito das conexões da solidariedade com o Direito, o Autor desta Dissertação já escreveu: “Discute-se se a solidariedade seria, sob o prisma filosófico, *princípio* ou *valor*. Embora se encontre a categoria associada a ambos, parece predominar a opinião de que melhor seria falar da solidariedade como princípio. No entendimento de Osvaldo Ferreira de Melo, a solidariedade é um princípio eminentemente ético (e não político) (...). Douglas Yamashita situa o fundamento filosófico mais remoto do princípio em questão no mandamento cristiano “*amarás ao teu próximo como a ti mesmo*”, a partir do qual desenvolveu-se ampla doutrina católica. De evidência contemporânea à modernidade, a solidariedade parece realmente remontar à fraternidade (*fraternité*), idéia difundida na Revolução Francesa. Enquanto para alguns a solidariedade representa uma redução da idéia de fraternidade, para outros é evidente que esta representaria uma evolução, visto que a fraternidade, da revolta de 1789 até recentemente, segundo se argumenta, era preponderantemente marcada pela filantropia e pela caridade. No campo da Sociologia o assunto ganhou sistematização com Émile Durkheim em sua conhecida obra, “Da Divisão do Trabalho Social”, de 1893. Dividindo *solidariedade mecânica e orgânica*, cada qual para um tipo de sociedade menos ou mais evoluída, de acordo com Maria Rita Duarte Raposo, para Durkheim, a *solidariedade mecânica* (ou dos antigos), aplicada a um tipo social mais primitivo (*segmentar*), corresponde ao “conjunto dos laços sociais que derivam do facto de todos os membros de uma sociedade serem semelhantes entre si. A principal responsável pelas suas similitudes é a chamada consciência colectiva (...) dos indivíduos, ligando-os diretamente à sociedade “sem nenhum intermediário”. Ela consiste no “conjunto de crenças e dos sentimentos comuns à média dos membros de uma sociedade” (...). Já a *solidariedade orgânica* (ou dos modernos), própria dos tipos sociais mais organizados, seria, segundo o sociólogo francês, aquela decorrente da *cooperação* entre os sujeitos sociais, empreendida em face da divisão especializada do trabalho, cuja fonte propulsora seria a necessidade ou o interesse dos indivíduos, e simbolizada pela prevalência do direito restitutivo sobre o repressivo (sendo o contrato a verdadeira expressão jurídica da cooperação). No século XIX, a noção de solidariedade, ainda

Por isso, considerando tratar-se a República brasileira de típico Estado Fiscal, é possível afirmar, não obstante opiniões divergentes¹⁸², que o poder de tributar do Estado brasileiro – como boa parte dos países que

derivada da fraternidade – vetor que aproxima a liberdade (*liberté*) à igualdade (*égalité*) -, inspirou o movimento denominado “Solidarismo”, fundado nas lições de León Bourgeois. Da doutrina é possível extrair, em suma, uma *economia das obrigações sociais* baseada na idéia de que “... o fato social engendra um crédito que deve ser pago à sociedade pelos beneficiados, a título de dívida solidária”. No dizer de José Fernando de Castro Farias, na medida em que representava uma política nova, como doutrina o Solidarismo passou a servir de contraponto tanto ao liberalismo quanto ao socialismo, posto que “entendia que a dinâmica do reforço do Estado não era dissociada da emancipação da sociedade civil”. Como resposta institucionalizada ao “mal social” – risco mútuo naturalmente decorrente das relações sociais -, da doutrina surgiu a idéia de um sistema amplo de *seguro social* (a mais alta expressão do Solidarismo na concepção de Farias), grande marca do chamado estado providência. Segundo Miguel Reale, foi León Duguit, no campo da Filosofia do Direito, que aprimorou tais lições ao negar a existência de uma consciência coletiva superior à individual e dela independente, já que admiti-la seria, segundo o jurista francês, fazer concessões à metafísica. Para Duguit, a solidariedade seria então *fato* (pois necessário, imperativo) capaz de explicar todos os fenômenos sociais (e como tal o Direito), pois *os homens, sendo insuficientes para as suas atividades, são obrigados a ordená-las de maneira solidária*. Com a crise do estado liberal, fundado no paradigma liberal-burguês de proteção do indivíduo contra o poder e o estado, impulsionado pelas conquistas dos trabalhadores e o surgimento do estado do bem-estar, de função mais promocional do que repressiva, o discurso da solidariedade constitucionalizou-se. Por sua função social, comprometido com o bem comum, foi no estado contemporâneo que a lógica da solidariedade apareceu, então como “um discurso coerente que não se confunde com “caridade” ou “filantropia”, traduzindo uma nova maneira de pensar a sociedade e uma política concreta, não somente um sistema de proteção social, mas também “um fio condutor indispensável à construção e à conceitualização das políticas sociais”. A partir de então, o princípio da solidariedade parece ter alçado *status* de “valor constitucional”, ocupando, junto com os temas da liberdade, da justiça e da segurança, “o centro da moral republicana, ... transformando em direito o que dependia da caridade e das boas obras” e disseminando-se, ao longo do século XX, por textos constitucionais de países como Portugal, Espanha, Itália e Brasil. Isso porque a solidariedade passou a representar uma “base positiva para definir a atividade do Estado. Uma base considerada muito mais sólida do que a velha noção de soberania nacional ou popular. (...) Através da solidariedade, a democracia estaria a serviço da sociedade e o Estado encontraria sua missão social”. Servindo como verdadeira bússola nessa alteração de rota na conformação e destinação do estado (do liberal ao social), o conceito de solidariedade serviu de fundamento e legitimidade para a conquista (e posituação) dos direitos humanos (fundamentais), revelando-se, também, sobretudo como direito (exigível inclusive em face do estado), inspirando, com grande transcendência, praticamente todas as gerações ou dimensões dos direitos humanos, inclusive nomeadamente, como é o caso dos direitos humanos da terceira geração, denominados por muitos de “direitos da solidariedade e fraternidade”. In: BÚRIGO, Vandrê Augusto. **Implicações do princípio da solidariedade no sistema tributário nacional: breves apontamentos**, p. 374-378.

¹⁸² A propósito, vide ÁVILA, Humberto Bergmann. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 68-88. Ricardo Lobo Torres, por sua vez, defende: “O poder de tributar surge na Constituição Tributária, especialmente no art. 145, que desenha o sistema de tributos, e nos arts. 153 a 156, que outorgam a competência tributária à União, aos Estados e Municípios. Mas como o poder de tributar nasce pelo espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos dos Contribuintes e de suas garantias (art. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito à propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 20-21. Curioso notar, entretanto, que o mesmo autor, no volume II da citada obra, atribui o fundamento do dever fundamental de pagar impostos expressamente ao princípio da solidariedade, *verbis*: “Sendo o dever fundamental de pagar imposto fundado no princípio da solidariedade, segue-se que existe a necessidade de se observar a moralidade entre contribuintes”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p.31.

conformam Estados Contemporâneos – não se fundamenta na idéia de soberania, mas sim no princípio da solidariedade¹⁸³, que implica, necessariamente, conforme J.L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA¹⁸⁴,

(...) que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade, tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes se esbatam – e desejavelmente se extingam, propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena, porque mais livre. Na desigualdade que não se escolhe há sempre menos liberdade potencial.

Por tal razão, hoje se tem por francamente aceito falar, no dizer de JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁸⁵, em um “dever fundamental de pagar impostos”, assim contextualizado por RICARDO LOBO TORRES¹⁸⁶:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar o tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.

Nesse sentido, como bem ressalta MARCIANO SEABRA DE GODOI¹⁸⁷, é totalmente descabido identificar qualquer resquício de legitimidade na

¹⁸³ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 168.

¹⁸⁴ SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. **Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso**. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 90.

¹⁸⁵ NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal**, p. 2.

¹⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p. 181.

conduta de um indivíduo que busca arditosamente escapar ao pagamento do tributo como se exercesse um direito, em uma expressão da liberdade, pensamento fundado na idéia de que o tributo em si é abusivo e a norma que o veicula é de natural rejeição pela sociedade¹⁸⁸. Isso porque, como pondera MÁRCIA AGUIAR AREND¹⁸⁹, a

(...) essência funcional da ordem tributária assim como sua lógica existencial estão inseridas na sua potencialidade de distribuir cidadania, elevando o nível de vida coletivo e concretizando um padrão mínimo essencial de civilidade a todos os indivíduos. (...) Por detrás dessa entrega compulsória do dinheiro das pessoas ao Estado está o princípio basilar da Democracia que, no seu aspecto sociológico, deve ser compreendida na proporção da realização progressiva das condições socioculturais da vida. (...) Vemos, pois, que a ordem tributária ou o instrumental tributário de um Estado ditará as condições para a realização dos seus fundamentais princípios constitucionais: o republicano, o democrático e o federativo. E dentro de cada um desses os demais princípios asseguradores do viver coletivo. (...) Absolutamente impossível realizar a Democracia compadecendo-se ou trivializando a criminalidade tributária, ou ainda perpetuando a idéia de que os recursos sonegados são apenas do interesse da Fazenda Pública.

Ante as considerações já trazidas, revela-se inerente à concepção de Estado Contemporâneo (que se legitima pela concepção popular e pela destinação social¹⁹⁰) a existência de um “Poder de Tributar” ou do “Poder

¹⁸⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 158.

¹⁸⁸ Ricardo Lobo Torres atribui a resistência ao tributo, que ainda se faz presente no Brasil, ao que chama de “moral” ou “ética” salvacionista”, pré-kantiana, de índole individualista e religiosa (apegada à idéia de salvação) e oposta à “moral social”. Segundo o autor, tal situação faz com as finanças públicas sejam apreciadas pelo parâmetro da moralidade privada, pelo fato de não termos aderido ainda, plenamente, ao liberalismo. Por tais razões, o tributo é visto, ainda, pela ótica contraprestacional, baseada na relação custo-benefício, sendo o patrimônio estatal ainda confundido com o do príncipe, estimulado, infelizmente, pelo fato de continuar o Estado, no seu dizer. “... a se apropriar da parcela da economia societal como coisa privada, sem se preocupar com a destinação pública do produto arrecadado e com a incidência fundada na idéia de justiça”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p. 181.

¹⁸⁹ AREND, Márcia Aguiar. **Direitos humanos e tributação**, p. 45-48.

¹⁹⁰ No caso do Brasil, por exemplo, conforme o artigo 1º, parágrafo único da CRFB/88.

Tributário”¹⁹¹, signo com o qual designa o poder de impor às pessoas, observados limites e condições, a obrigação de prestar o tributo¹⁹², no qual se inclui, conforme JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁹³, “(...) também a extinção e a modificação dos impostos, mormente a sua diminuição ou qualquer outra modelação como a resultante da instituição de desagravamentos fiscais”.

O conceito e o conteúdo dessas limitações são os temas a seguir tratados, em linhas gerais.

2.1.1 As limitações ao poder de tributar

Por sua origem e natureza, a regulação por meio de uma Constituição é indissociável do Estado Contemporâneo. A formulação de AGUSTIN GORDILLO¹⁹⁴ esclarece:

Como contrapeso a esta faculdade de mandar, a este ‘poder público’ do Estado na sua personalidade jurídica, é concebida aos habitantes uma série de proteções, consideradas como limites à atividade do Estado. Esses limites denominam-se direitos subjetivos públicos (...). Tanto o poder público estatal, como os direitos subjetivos públicos dos habitantes encontram origem e sua força jurídica na Constituição, que é o instrumento mediante o qual o povo soberano se dá suas regras fundamentais de organização; por isso tanto um como o outro são faculdades que se desenvolvem dentro do ordenamento jurídico.

É em contexto semelhante que RICARDO LOBO TORRES¹⁹⁵ acentua que “(...) se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo (...)”, conformando essas limitações o “(...) núcleo

¹⁹¹ A respeito da multiplicidade de expressões para se designar significados semelhantes ao referido, vide BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 27.

¹⁹² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 26.

¹⁹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 277.

¹⁹⁴ GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de direito público**, p. 90.

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 3.

essencial da cidadania fiscal (...)”¹⁹⁶, e que podem ser resumidas, de acordo com o autor, basicamente em duas balizas: “imunidades” e “proibições de desigualdade”¹⁹⁷.

Assim, conformando o Estado e a Sociedade que o institui¹⁹⁸, é a Constituição que, entre outras atribuições, ao mesmo tempo que confere poder ao Estado, lhe impõe limites para o seu exercício. Com o poder de tributar não ocorre diferente. Sobre os limites desse poder, CELSO RIBEIRO BASTOS¹⁹⁹ conceitua:

Dá-se o nome de limitações constitucionais ao poder de tributar àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado. Pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo de competência das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.

Mais atento a esse último aspecto, LUCIANO AMARO²⁰⁰ pondera:

Desse modo, as chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (...). Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente.

HUMBERTO BERGMANN ÁVILA²⁰¹, por sua vez, caracteriza com mais rigor as limitações, lembrando que elas

¹⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 27. A propósito da noção de cidadania fiscal, vide: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 33-36.

¹⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II, p. 111.

¹⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 88.

¹⁹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, p. 131.

²⁰⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 107.

(...) instituem restrições ao poder estatal, mas, paradoxalmente, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para ser realizadas. A efetividade das limitações, por exemplo, depende de procedimentos e de instrumentos normativos secundários que são estabelecidos pelo próprio Estado que se verá limitado por eles. Em segundo lugar, as limitações servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. O princípio democrático, por exemplo, é tanto instrumento de resistência ao poder estatal quanto meio de participação no próprio poder estatal. Por assim dizer, a limitação forma o poder que vai limitar (...). Em terceiro lugar, as limitações, que estabelecem limites, são paradoxalmente limitadas. (...); a legalidade é limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária; as regras de competência são limites, mas são limitadas pelo princípio da igualdade e pelo postulado da razoabilidade.

Seguindo essa diretriz, dirigindo-se ao legislador e em defesa, precipuamente, dos direitos fundamentais (daí falar-se em “limitações negativas”)²⁰², além de designar quais tributos podem ser instituídos (mencionando inclusive as exceções), a CRFB/88 distribui competência aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), indica as formas pelas quais a matéria deve merecer tratamento pelo legislador infraconstitucional, positiva princípios, prescreve quais situações não podem ser tributadas e descreve ainda a repartição das receitas obtidas por cada ente²⁰³.

A esse complexo de diretrizes denomina-se “sistema constitucional tributário”²⁰⁴, cuja disciplina conforma o Direito Constitucional

²⁰¹ Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 72.

²⁰² Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 22.

²⁰³ Humberto Bergmann Ávila apresenta interessantes critérios de classificação das limitações constitucionais ao poder de tributar. In: Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 74-86.

²⁰⁴ Sobre a condição de sistema “aberto” do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, em função do que dispõe, por exemplo, a primeira parte do artigo 150 da CRFB/88 (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados...”), vide: Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 6. Também sobre a “rigidez” desse sistema (em razão de dispor sobre direitos fundamentais e à vista do que estipula o artigo 60, § 4º da CRFB/88), vide Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 109.

Tributário. Este, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁵, é um subsistema do sistema constitucional brasileiro relacionado ao Direito Tributário.

Para que se possa atingir os objetivos propostos no presente trabalho faz-se necessárias algumas reflexões sobre as dimensões e características fundamentais dessas limitações, o que é feito adiante.

2.1.1.1 Competência tributária

Como visto, o poder tributário encontra limites na Constituição ao mesmo tempo em que nela vem previsto²⁰⁶.

Coerente com a concepção federal da República brasileira²⁰⁷, verifica-se que a CRFB/88 distribuiu a cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a faculdade para instituir os tributos nela especificados, já que não poderia ela mesma esgotar todas as suas disciplinas.

Mas, como o exercício dessa faculdade não é absoluto, em vez do poder de tributar diz-se que a Constituição confere aos entes “competência tributária”, deixando cada qual livre para a instituição e o regramento dos tributos que lhe foram atribuídos²⁰⁸.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 139.

²⁰⁶ É sabido que o artigo 146, II da CRFB/88 diz caber à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Ocorre que, como se observará adiante, ela mesma já as estabelece enunciando a distribuição de competências, positivando princípios e reconhecendo situações ou pessoas imunes à tributação, daí limitar-se a abordagem neste trabalho apenas às limitações de ordem constitucional.

²⁰⁷ Ou seja, “... formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal” (artigo 1º, *caput* da CRFB/88). A propósito, importante trazer a lição de Roque Antonio Carraza, depois de enfatizar a importância do princípio federativo na organização estatal brasileira: “De outro lado, queremos registrar que, por exigência do princípio federativo – que o Diploma Máximo considerou um dos pilares sobre os quais se assenta o edifício jurídico nacional – nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros. (...). Ao cabo do quanto tivemos a oportunidade de expor, percebemos que a União não pode estipular – nem mesmo por meio de lei – como os Estados exercitarão suas competências tributárias, que este é tema sobre o qual eles próprios, com a autonomia que possuem, devem deliberar.” In: CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 140-141.

²⁰⁸ O artigo 6º do CTN, a propósito, dispõe: “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e observado o disposto nesta lei”.

Nessa linha, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA²⁰⁹ a conceitua como “(...) a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas, sempre observados os limites da Constituição”.

À vista desses contornos, parece apropriado o destaque de RUBENS GOMES DE SOUSA²¹⁰, para quem a própria atribuição de competências, apesar de nem sempre assim reconhecida, constitui-se na mais importante limitação ao poder de tributar.

Na esteira do que já foi referido anteriormente, existem outras limitações que, além da própria competência, se adiantam na tarefa de balizar o campo de atuação dos entes tributantes. Na verdade, a competência não é conferida de forma plena pela Constituição para, em momento posterior, ela própria impor restrições ao seu exercício. Por natureza, ela é intensamente condicionada²¹¹. Por isso, salienta JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²¹² que ela

(...) já nasce limitada (...). É como um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.

No mesmo sentido vai lição de OSVALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO²¹³:

Enfim, a competência tributária é o poder de tributar dividido, pela Constituição, entre os entes da Federação, e além de dividido, delimitado, pelos princípios constitucionais tributários, pelas regras

²⁰⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 431.

²¹⁰ GOMES DE SOUSA, Rubens. *Apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 24.

²¹¹ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**, p. 104.

²¹² BORGES, José Souto Maior. *Apud* BARRETO, Ayres; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 12.

²¹³ SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. **As limitações constitucionais ao poder de tributar e o alcance do núcleo intangível da constituição**, p. 31.

constitucionais específicas, que tratam sobre tributação, e, concomitantemente, no sentido lógico, pelas normas constitucionais que negam esse poder, as imunitórias. Do conjunto ou do produto, portanto, de todos esses preceitos constitucionais que dão disciplina ou negam o poder de tributar, é que se extrai o poder tributário de cada ente da Federação. A competência tributária vem a ser, pois, o resultado, o produto dessa divisão e dessas limitações do poder de tributar.

Ainda, a competência tributária não se confunde com “capacidade tributária ativa”. Como define LUCIANO AMARO²¹⁴, enquanto aquela se configura em “(...) aptidão para instituir o tributo”, esta significa “(...) aptidão para ser titular do pólo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor na relação jurídica tributária”. Nesse caso, é lícito ao ente instituidor do tributo, se assim considerar interessante, transferir a condição de sujeito ativo (credor) dessa relação a terceiro, ainda que não integrante do núcleo central da administração estatal (mas que desempenhe atribuições por ela transferidas), fenômeno ao qual se designa Parafiscalidade²¹⁵.

Por fim, é importante assinalar que a competência tributária também pode ser exercida para fins outros que não os meramente arrecadatários, como se intui pelo que já foi referido anteriormente. Pela diversidade de funções e necessidades que lhes incumbem desempenhar e atender, os entes tributantes podem se valer da imposição tributária para induzir as pessoas a adotarem determinado comportamento. Por exemplo, para (des)estimular determinada atividade econômica, facilitando ou dificultando a compra de determinado bem; para incentivar a instalação de indústrias, estabelecendo isenções, entre outras hipóteses. Nesses casos, o tributo assume o caráter próprio da

²¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 283.

²¹⁵ Como foi o caso, até a edição da Lei n° 11.457/2007, por exemplo, do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, entidade a quem compete a administração de Previdência e Assistência Social aos brasileiros, e a quem competia a cobrança de boa parte das chamadas contribuições sociais. A respeito, vide ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 85.

Extrafiscalidade²¹⁶, sempre voltado ao cumprimento de outros preceitos constitucionais.

2.1.1.2 Princípios constitucionais tributários

Além dos que conferem autorização aos entes para instituir determinados tributos, existem outros dispositivos da CRFB/88 que auxiliam na definição dessa competência tributária. Dentre eles, denominam-se “princípios constitucionais tributários” os que veiculam no sistema constitucional tributário normas voltadas à preservação de preceitos considerados fundamentais, inerentes à condição humana, entre eles o direito à liberdade, à existência digna, à justiça, à segurança, à igualdade, entre outros²¹⁷.

Por tal motivo, são tidos como “cláusulas pétreas”, que não podem ser modificadas por reforma constitucional²¹⁸, vedação contida no artigo 60, § 4º da CRFB/88²¹⁹.

Como já referido no primeiro capítulo desta Dissertação, embora detenham a mesma estrutura lógica e sejam dotados (segundo hoje se reconhece) da mesma força imperativa²²⁰, os princípios se diferenciam das regras

²¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 93. Interessantes lições se colhem da obra de Marcus de Freitas Gouveia, segundo a qual a dimensão extrafiscal da tributação ou da “tributação com vistas em valores humanos” é tanto mais presente “(...) quanto mais o Estado tributante se molda, como a República Federativa do Brasil, em Estado Social, que tem como objetivo realizar os direitos fundamentais de segunda, terceira e quarta gerações”. Enxergando o Direito Tributário como meio efetivo para a realização dos mais variados valores dispostos na Constituição, não só daqueles relacionados à atividade econômica, o autor leva a entender que “o uso legítimo do Direito Tributário com efeitos extrafiscais pressupõe a ponderação de valores e princípios constitucionais”. In: GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**, p. 272-283. Conveniente aqui destacar a advertência de Douglas Yamashita, para quem as normas tributárias extrafiscais “(...) são orientadas não mais pela justiça distributiva do princípio da capacidade contributiva, mas pela justiça ou segurança sociais do princípio da solidariedade genérica”. In: YAMASHITA, Douglas. **Princípio da solidariedade no direito tributário**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 62.

²¹⁷ “Os valores jurídicos só adquirem a sua plena determinação e só participam do discurso constitucional através dos princípios e das normas, e, em outro plano, pela interpretação. Os princípios constitucionais tributários, portanto, como adiante veremos, são a forma de determinação e de expressão, na linguagem da Constituição, dos valores jurídicos gerais e abstratos”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p. 49.

²¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 180.

²¹⁹ “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...); os direitos e garantias fundamentais”.

²²⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**, p. 139.

(outra espécie de normas jurídicas), aqui entendidas como normas que simplesmente prescrevem condutas através de comandos mandamentais, permissivos ou de proibição, com baixo grau de generalidade. Em função do tema já ter sido tratado, convém apenas lembrar a distinção de PAULO DE BARROS CARVALHO²²¹, para quem:

(...) o 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.

Não raro, as Constituições do Estado Contemporâneo, por conta dos limites substanciais a que estão naturalmente sujeitas, consagram em seus textos princípios de forma expressa ou implícita. Com a CRFB/88 não foi diferente. Esses princípios, por tal condição, qualificam-se como “constitucionais”, sobrepondo-se, por isso, a todos os outros que eventualmente existam em plano normativo inferior (legal ou regulamentar) e até mesmo às regras contidas na própria Constituição²²².

Por tal motivo se verifica, segundo a doutrina, uma especificação hierarquizada não só das regras, mas também dos princípios entre “sobreprincípios” e “subprincípios”. Veja-se, a propósito, outra lição de PAULO DE BARROS CARVALHO²²³:

Todo princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjunto de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de ‘sobreprincípios’. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade, etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica**, p. 75.

²²² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 34.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica**, p. 89.

O sistema constitucional tributário brasileiro consagra expressamente vários princípios. Embora a Seção I do Capítulo I do Título VI receba o nome “Dos Princípios Gerais”, a maioria deles vem contida na Seção II, denominada “Limitações ao Poder de Tributar”. Além desses e outros contidos ao longo do mesmo Capítulo, existem ainda muitos outros princípios em todo o texto constitucional, não afetos exclusivamente ao Direito Tributário, que se aplicam potencialmente sobre a relação jurídico-tributária²²⁴, como admite o *caput* do artigo 150 da CRFB/88²²⁵. É exemplo disso a aplicação dos princípios federativo, republicano²²⁶, do devido processo legal²²⁷, entre outros, dispostos implícita e explicitamente pela Constituição.

Observados os limites metodológicos, os objetivos da pesquisa demandam a abordagem, ainda que perfunctória, dos princípios considerados mais relevantes²²⁸, como se faz a seguir.

2.1.1.2.1 O princípio da legalidade tributária

Especificidade do princípio constitucional geral segundo o qual ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, II da CRFB/88)²²⁹, o princípio da legalidade tributária apresenta a vedação de instituição ou majoração de tributos sem lei que as estabeleça (artigo 150, I da CRFB/88).

²²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 180.

²²⁵ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados...”. Daí considerar-se o Sistema Constitucional Tributário um sistema “aberto”, como já referido alhures.

²²⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 34.

²²⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**, p. 146.

²²⁸ A abordagem apenas dos princípios adiante referidos (legalidade, igualdade, anterioridade e irretroatividade) dá-se pelo fato de esses representarem, como dito, as limitações mais significativas ao poder de tributar. Os de legalidade, anterioridade e irretroatividade pelo fato de conformarem, expressão de princípio maior, o da segurança jurídica (a propósito, vide PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 44) e o da igualdade por representarem expressão máxima das chamadas “proibições de desigualdade”, que compõem, no dizer de Ricardo Lobo Torres, ao lado das imunidades, o “estatuto” da liberdade em face ao poder tributário exercido pelo Estado.

²²⁹ Na dicção, por exemplo, de Humberto Bergmann Ávila, o princípio da legalidade é desdobramento ou subprincípio do sobreprincípio do “Estado de Direito”. In: ÁVILA, Humberto Bergmann. **Medida Provisória na Constituição de 1988**, p. 48-49.

A exigência se explica pelo fato de que, ao representar uma restrição ao direito de propriedade, o tributo deve depender necessariamente do consentimento do cidadão, presumidamente obtido com a edição da lei. Portanto, o princípio conforma a idéia de autotributação à medida em que somente o povo, por seu Parlamento, pode autorizar a instituição ou a majoração do tributo.

Com raízes históricas bem remotas, sua versão mais precária data do século XI, sendo considerada hoje como a primeira manifestação do Constitucionalismo²³⁰ pela reivindicação dos súditos, à época, de não se submeterem à taxaço pelo rei sem a aprovação prévia de seus pares, disso advindo a máxima “no taxation without representation”²³¹, conformando assim o que se chama de “representação”.²³²

Em seu sentido formal, o princípio demanda que a autorização venha através de lei; *lei* tanto pode ser entendida como o resultado do processo legislativo respectivo, previsto constitucionalmente, emanado do Poder Legislativo correspondente ao ente federado destinatário da competência tributária outorgada pela Constituição, quanto como outros processos legislativos dotados da mesma força normativa, como os de leis complementares²³³ e medidas provisórias²³⁴.

²³⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**, p. 197.

²³¹ Sobre os aspectos históricos, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 197.

²³² TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**, p. 114. Interessante a contextualização de Leandro Paulsen no particular: “Com o incremento gradual da representação efetiva dos contribuintes na aprovação dos tributos, evoluiu-se da idéia de consentimento para com o tributo visando ao atendimento da necessidade do rei, para a idéia de legalidade propriamente, em que, já se apresentando o Estado como instrumento da sociedade para a sua auto-organização e desenvolvimento na direção dos valores mais relevantes por ela eleitos, temos a instituição dos tributos pelos representantes do povo, em caráter permanente, sujeitos à revogação ou modificação quando assim viesse a ser deliberado por lei”. In: PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 146.

²³³ Para a instituição de alguns tributos, entre eles os previstos no artigo 154, I da CRFB/88, demandando quórum qualificado para aprovação (artigo 69 da CRFB/88).

²³⁴ Editadas pelo Presidente da República, em casos de relevância e urgência, cuja vigência definitiva se condiciona à aprovação pelo Parlamento (artigo 62 da CRFB/88). Em função do que hoje prevê os §§ 2º e 3º do artigo 62 da CRFB/88, parece não mais restar dúvida de que pode a Medida Provisória criar ou majorar tributos. Sobre a controvérsia que já existiu e que hoje se entende superada, vide AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 114.

A exigência de lei para a instituição ou majoração de tributos não permite que a lei confira amplas delegações a outro Poder, ao Executivo ou ao Judiciário, embora em relação a alguns impostos, por exemplo, o artigo 153, § 1º da CRFB/88 permita a majoração de alíquotas sem lei que a estabeleça²³⁵, o que não implicaria em verdadeira exceção ao princípio segundo CARLOS ARAÚJO LEONETTI²³⁶, porquanto a alteração, de toda forma, deve obedecer aos critérios fixados em lei.

O princípio da legalidade em seu sentido material pode ainda ser qualificado como o da “legalidade estrita” e incorporaria, segundo ALBERTO XAVIER²³⁷, o princípio da “tipicidade fechada”. Por isso, de acordo com LUIZ EMYGDIO ROSA JR.²³⁸, “(...) de modo a não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada”, não bastaria que a lei simplesmente institísse o tributo; mais que isso, deveria ela prever de forma expressa e específica todos os aspectos da hipótese de incidência, sem o que a exação seria inconstitucional.

Tal afirmação segue, com algumas semelhanças, o que se convencionou chamar “reserva absoluta da lei”. Em função disso, cabe à própria lei que cria o tributo definir todos os elementos da obrigação tributária, o que incluiria, pois, no dizer de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO²³⁹, a determinação “(...) do fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária”. LEANDRO PAULSEN²⁴⁰, por sua vez, destaca, a propósito do que se entende por “reserva absoluta da lei”:

²³⁵ Os previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 155 da CRFB/88. Além desses, vale destacar também que as alíquotas das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico podem ser reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo, conforme autoriza o artigo 177, § 4º, I, ‘b’ da CRFB/88.

²³⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. **A contribuição de melhoria na constituição de 1988**, p. 57.

²³⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**, p.18-19. “O princípio da tipicidade fechada (...) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.

²³⁸ ROSA Jr., Luiz Emygdio. **Manual de direito financeiro & direito tributário**, p. 282.

²³⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 8.

²⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 92.

O conteúdo normativo da legalidade tributária, de fato, como visto, extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta de lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar todos os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir.

Não obstante a corrente defensora da chamada “tipicidade fechada” ter ganhado proeminência sobretudo na doutrina²⁴¹, hoje é possível notar certo arrefecimento, galgando respeitabilidade a noção denominada “legalidade suficiente”.

Segundo tal preceito, é certo que, em função da “reserva absoluta de lei”, deve a lei criadora do tributo disciplinar sobre todos os aspectos da hipótese de incidência tributária; porém, à exceção do aspecto quantitativo, especialmente das alíquotas (quando apropriadas ao tipo de tributo em questão), bastaria que seus conteúdos fossem “determináveis” a partir da lei²⁴² para densificar a garantia de segurança jurídica afeta à “certeza do direito”²⁴³.

²⁴¹ Alimentada inclusive por aproximações com o Direito Penal, assim criticada por J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama: “(...) não faz hoje qualquer sentido fazer-se paralelo entre Direito Fiscal e Direito Penal, enxergando-se naquele um princípio da legalidade tão estrito como neste, por duas razões: *primo*, a legitimação das normas de cada ramo do direito é diferente – enquanto que no Penal se trata de prevenção e punição, no Direito Fiscal trata-se de financiar o Estado e redistribuir a riqueza -, num há provação de liberdade, no outro há participação na liberdade; *secundo*, o próprio Direito Penal comporta zonas de indeterminação e de discricionariedade valorativa judiciária”. In: SANCHES, J.L. Saldanha e GAMA, João Taborda da. **Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**, p. 105.

²⁴² Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 313. Justifica o autor: “As hipóteses legais de incidência, embora recebam os seus elementos contedúísticos com a clareza possível, por meio de determinados elementos distintivos do legislador (o que, nos casos normais, reduz em grande parte a extensão da influência sobre a decisão) são igualmente carentes de concretização, pois o seu significado normativo não pode ser dado absolutamente sem uma adequação a situações de fato. A redução da extensão da influência sobre a decisão por meio de elementos distintivos da lei, determinados com a maior clareza possível, nunca pode ser identificada com uma predeterminação absoluta (*Vorgegebenheit*). *Determinabilidade não é sinônimo de determinação prévia*. Determinabilidade é a possibilidade de fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinado âmbito normativo”. (grifos do original)

²⁴³ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 93.

Assim, tem-se advogado a partir da constatação de não ser razoável exigir-se da lei uma previsão expressa e perfeita de todos os possíveis fatos geradores, sendo exigível, sim, a previsão ao menos de *standards* ou “tipos”. Outra vez interessante é o resumo de LEANDRO PAULSEN²⁴⁴ (depois de apoiar-se na doutrina de MARCO AURÉLIO GRECCO e MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, entre outros), para quem, em princípio, sequer as chamadas “normas em branco” (que dependem de regulação inferior) seriam necessariamente sempre vedadas:

(...) a análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, inclusive em densidade, para que se possa saber o que, onde, quando, quem e quanto, ainda não necessariamente de modo fechado e exaustivo, mas de qualquer modo não deixando ao Executivo o papel de integrar a norma tributária impositiva. Impende que, a partir da lei, seja possível proceder à subsunção ou à tipificação do caso concreto relativamente à previsão normativa, não se admitindo, contudo, a outorga de discricionariedade ao Executivo de modo que complete a norma, e não simplesmente regule a sua aplicação. (...). A conclusão, pois, sobre ser ou não completa a norma tributária impositiva estabelecida por lei, depende da possibilidade de se determinar os seus diversos aspectos independentemente de complementação normativa infralegal, ainda que mediante análise mais cuidadosa do texto da lei e da consideração do tipo do fato gerador, da competência do ente tributante e dos demais elementos de que se disponha.²⁴⁵

Por fim, vale acrescentar apenas que o alcance do princípio da legalidade vem detalhado no artigo 97 do CTN, que amplia a restrição, impondo também a lei como condição para estabelecer a extinção e a redução de

²⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 98.

²⁴⁵ Para outras digressões sobre o confronto entre o conceito da “tipicidade fechada” e da “legalidade suficiente”, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II**, p. 419-427 e 469-512.

tributos, além das formas de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, entre as quais se inclui a isenção²⁴⁶.

2.1.1.2.2 O princípio da igualdade tributária

Decorrente do princípio constitucional geral segundo o qual “(...) todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (artigo 5º, *caput* da CRFB/88) – este uma derivação imediata do princípio republicano²⁴⁷ –, o princípio da igualdade tributária ou isonomia tributária vem consagrado em vários dispositivos constitucionais²⁴⁸, mas se expressa sobretudo no artigo 150, II da CRFB/88, que indica ser vedada a instituição de

(...) tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tendo em conta os objetivos fundamentais da República brasileira insculpidos no artigo 3º da CRFB/88²⁴⁹, embora de forma bem clara para que o texto em questão não fosse objeto de interpretação deturpada que pudesse levar erroneamente à conclusão de que a Constituição garante apenas a igualdade “perante” a lei e não, mais que isso, igualdade “através” da lei, ou seja,

²⁴⁶ Outras digressões interessantes caberiam acerca do princípio da legalidade, notadamente as que envolvem os temas “base de cálculo” e “base calculada”, que ora ficam sem tratamento em função dos limites metodológicos da presente pesquisa. A propósito, vide PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 109-112.

²⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**, p. 158.

²⁴⁸ A respeito, pode-se citar (1) artigo 153, § 2º, I (“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...); III - renda e proventos de qualquer natureza; (...). § 2º. O imposto previsto no inciso III: (...); I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”); e (2) artigo 152 (“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”).

²⁴⁹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

como direito precedente à ela²⁵⁰, a CRFB/88 estatui no artigo 145, § 1º, o chamado “princípio da capacidade contributiva”²⁵¹:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Observa-se então que a igualdade real ou material, no que tange aos tributos, exige, pois, o tratamento desigual de contribuintes com capacidades diferentes, devendo todos participar da distribuição dos encargos públicos em homenagem à justiça distributiva²⁵², idéia auxiliar na formulação da noção de justiça tributária²⁵³. A respeito do tema, JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁵⁴ leciona:

O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal (...). Aparentemente, as duas regras se chocam. Uma veda tratamento desigual; outra o autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade.

Vê-se assim que, enquanto o artigo 150, II estabelece um limite para o legislador, o § 1º do artigo 145 traz um comando que lhe demanda

²⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 427-428.

²⁵¹ A propósito da fundamentação do princípio da capacidade contributiva em princípios outros que não apenas o da igualdade (tema que desperta dissenso na doutrina), vide CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências**. In: CAMPOS, Diogo Leite de. **Estudos de Direito Fiscal**, p. 54-72.

²⁵² TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**, p. 28.

²⁵³ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**, p. 52.

²⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, p. 221-222.

mais do que se abster, um agir. A propósito, MARLON ALBERTO WEICHERT²⁵⁵, apoiando-se na doutrina de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO²⁵⁶, defende:

A norma da isonomia em matéria tributária, destarte, é composta de dois preceitos: o do artigo 150, II, de conteúdo negativo, fixando a isonomia-vedação do arbítrio; e o do artigo 145, § 2º, de conteúdo positivo, exigindo a isonomia-capacidade contributiva. (sic).

É nesse contexto que HUMBERTO BERGMANN ÁVILA²⁵⁷ afirma ser o princípio da capacidade contributiva o critério de justiça do Direito Tributário, representando um “critério de aplicação da igualdade”²⁵⁸.

Porém, é também importante referir que o princípio em questão não se aplica perfeitamente a outros tributos que não impostos (daí a referência expressa nesse sentido no texto do artigo 145, § 1º da CRFB/88). No caso de taxas e contribuições, especialmente, a avaliação da justiça na tributação não deve se operar com o critério da capacidade contributiva, afeto à justiça distributiva, mas sim mediante o “princípio do benefício” ou do “sacrifício”²⁵⁹, afeto à justiça comutativa, relegando a isonomia, assim, à faceta da “vedação do arbítrio”.

Por fim, vale comentar que a capacidade contributiva começa, no dizer de RICARDO LOBO TORRES²⁶⁰ (ao relacioná-la com a noção de proteção ao mínimo existencial – em seu entender, essa uma imunidade implícita):

²⁵⁵ WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**, p. 248.

²⁵⁶ Para quem a “vedação do arbítrio” qualifica o princípio da igualdade de forma a indicar serem violadoras do princípio em questão as desigualdades consagradas na lei que não se baseiam em “(i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem fundamento razoável” In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 428. A respeito, vide também Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 344-345.

²⁵⁷ Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 352.

²⁵⁸ Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 356.

²⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**, p. 159.

²⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 186-187.

(...) além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento. Participam ambos da mesma equação de valores, em contraponto com a interação existente entre liberdade e justiça, idéias nas quais estão imbrincados (...). No Brasil, desinterpretou-se a imunidade do mínimo existencial, que muitas vezes foi confundida com isenção, atribuindo-se-lhe como fundamento a capacidade contributiva.

2.1.1.2.3 O princípio da irretroatividade da lei tributária

Também atendendo ao postulado da “certeza do direito”, conformador, dentre outros, do princípio da segurança jurídica²⁶¹, a bem da previsibilidade das ações estatais e maior segurança nas relações privadas, em regra, a lei não retroage. Segundo o princípio constitucional geral da irretroatividade relativa das leis, previsto no art. 5º, XXXVI da CRFB/88, a lei não pode dispor sobre fatos passados, regidos sob determinadas normas à época de sua ocorrência.

O mesmo acontece em relação à lei tributária. Em comando dirigido também ao legislador, dispõe o inciso III do artigo 150 da CRFB/88 ser vedada a cobrança de tributos “(...) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”²⁶². LEANDRO PAULSEN²⁶³ explica:

Deflui claramente, pois, que a irretroatividade da lei tributária *vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários*, reforçando a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia. (...) Ao garantir o contribuinte, a irretroatividade está, efetivamente, assegurando-o. O que inspira a

²⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 113.

²⁶² Deixando implícita, com isso, a autorização para, sem observar a regra, dispensar ou reduzir tributo já devido. A respeito, vide AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 118.

²⁶³ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 121.

garantia da irretroatividade é o princípio da segurança jurídica, que nela encontra um *instrumento de otimização no sentido de prover uma maior certeza do direito*. (grifos do original)

Em função do elevado cunho protetor do princípio em questão, hoje são discutíveis as hipóteses que conformariam exceções à regra da irretroatividade da lei tributária, previstas na legislação infraconstitucional, no artigo 106 do CTN²⁶⁴, especialmente naquelas hipóteses não relacionadas à retroatividade de lei mais benigna (esta amplamente aceita, observadas as condições legais), ou ainda à declaração, pelo STF, de inconstitucionalidade com efeitos “ex tunc” de lei que institua ou majore tributo.

Também reside grande controvérsia acerca da retroeficácia da lei interpretativa (de retroatividade admitida pela legislação), mormente quando a lei inova em relação à interpretação eventualmente já veiculada pelo Poder Judiciário²⁶⁵. O mesmo se diga em relação aos casos em que se pretenda a incidência de lei que majore tributos no caso de o fato gerador já haver ocorrido na prática, mas ainda não o evento fictício elegido pelo legislador (para tornar mais prática a tributação), caracterizador do momento do nascimento da obrigação tributária²⁶⁶.

²⁶⁴ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

²⁶⁵ A propósito, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II, p. 530-531.

²⁶⁶ Essa discussão é muito pertinente, por exemplo, no caso do imposto de importação, no qual se discute se a lei que majora alíquotas pode ser aplicada imediatamente às importações já ocorridas na prática (isto é, cujos produtos já foram adquiridos e estão a caminho ou em condições de serem desembarcados no Brasil), mas cujo evento caracterizador da ocorrência do fato gerador eleito pelo legislador para balizar o momento do nascimento da obrigação tributária (no caso a legislação fala no registro da “Declaração de Importação” pelo importador) ainda não ocorreu. A propósito dessa discussão e de outras correlatas, vide PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 126-127.

2.1.1.2.4 O princípio da anterioridade da lei tributária

Em outra homenagem ao princípio da segurança jurídica e à “certeza do direito”²⁶⁷, as letras ‘b’ e ‘c’ do inciso III do artigo 150 da CRFB/88 consagram ser vedada a cobrança de tributos “(...) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou”, bem assim antes de decorridos noventa dias de sua publicação.²⁶⁸

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO²⁶⁹, classificando o princípio entre aqueles que conformariam princípio maior, chamado “princípio da não-surpresa”²⁷⁰, explica que a previsibilidade na cobrança de tributos

(...) é valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem, com razoável antecedência, o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar suas atividades, levando em conta os referenciais da lei.

Por questões estratégicas atinentes à política monetária, industrial ou de defesa nacional, por exemplo, a CRFB/88 admite exceções ao princípio nos casos do empréstimo compulsório (art. 148, I), do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II), de impostos relativos ao comércio exterior, aos produtos industrializados e às “operações financeiras” (incisos I, II, IV e V do art. 153), para os quais a criação ou majoração de tributos pode surtir efeito imediatamente. No mesmo sentido, também as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico podem ter suas alíquotas restabelecidas imediatamente (artigo 177, § 4º, I, ‘b’ da CRFB/88).

²⁶⁷ “O conteúdo da certeza do direito quanto à instituição e à majoração de tributos, assim, é qualificado, extrapolando a reserva legal absoluta e a irretroatividade da lei para alcançar, ainda, a garantia de conhecimento antecipado das leis tributárias mais gravosas”. In: PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 145.

²⁶⁸ O exercício financeiro, por força de dispositivo legal (artigo 34 da Lei nº 4.320/64), coincide com o ano-civil.

²⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 226.

²⁷⁰ Correlaciona-se o princípio em questão com o outro que se convencionou chamar “princípio da proteção da confiança” ou da “confiança legítima”, que envolve outros contornos como, por exemplo, o direito à imutabilidade do lançamento (artigo 149 do CTN) e a inalterabilidade do critério jurídico aplicado a fatos havidos anteriormente a uma nova interpretação (artigo 146 do CTN). A propósito, vide RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**, p. 99-115.

Em relação às contribuições sociais, a CRFB/88 estabelece, no artigo 195, §§ 4º e 6º, o que se convencionou chamar “anterioridade mitigada”, segundo a qual a lei que institui ou majora ditos tributos não pode ser exigida antes de noventa dias de sua publicação, dentro ou não do mesmo exercício financeiro.

Exigência semelhante, em função da alínea ‘c’ acrescentada ao inciso III do artigo 150 da CRFB pela Emenda Constitucional nº 42/2003, essa noventena passou a se aplicar também aos demais tributos (observadas as exceções previstas no artigo 150, § 1º da CRFB/88), que, não obstante, continuam sujeitos à regra da “anterioridade geral” ou de “exercício”. Por isso, explica LEANDRO PAULSEN²⁷¹ que a instituição ou majoração dos demais tributos continua sujeita

(...) à anterioridade de exercício (a lei publicada num ano só pode incidir a partir do ano seguinte), mas não haverá incidência antes de decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei instituidora ou majoradora.

Com o princípio da anterioridade não mais persiste a condição que vigorava em Constituições anteriores, segundo a qual, para valer, a instituição ou majoração de tributo deveria vir prevista na lei orçamentária anual, exigência que conformava com o chamado “princípio da anualidade”, porque a CRFB/88 não contempla mais tal condição²⁷². RICARDO LOBO TORRES²⁷³ justifica:

A regra de autorização anual, que surgiu com o Estado Patrimonial, visava principalmente aos tributos, que eram episódicos e transitórios. As Cortes e as Assembléias atendiam os pedidos do príncipe para a imposição temporária, necessariamente renovável. Com a superveniência do Estado de Direito e com a independência e o primado da lei formal, dá-se a bifurcação entre a anualidade tributária e a orçamentária, desfazendo-se a conexão entre o direito de consentir os impostos e o direito de orçamento. A segurança do cidadão passa a ser

²⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**, p. 151.

²⁷² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 187.

²⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 117.

garantida pela representação e pela lei na imposição de tributos permanentes, e não mais pela renovação anual da autorização para a cobrança. O princípio da anualidade tributária, de cuja desobediência decorria ineficácia da lei do imposto, de início proclamado nos grandes textos constitucionais ausentou-se das Constituições da Alemanha (1949), França (1958), Portugal (1976) e Espanha (1978). Entre nós a anualidade tributária desapareceu a partir da Emenda Constitucional n° 1, de 1969, à Carta de 1967, sendo substituída, com vantagem, pelo princípio da anterioridade, que impede a criação ou o aumento de tributos no ano da execução orçamentária.

Por fim, vale destacar a regra do artigo 62, § 2º, de acordo com a qual, à exceção do empréstimo compulsório (art. 148, I), do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II), dos impostos relativos ao comércio exterior, aos produtos industrializados e às “operações financeiras” (incisos I, II, IV e V do art. 153), acima mencionados, só surtirá efeito a majoração ou a instituição de tributos operada por medida provisória se esta for “(...) convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

2.1.1.3 Imunidades

Além de princípios, a CRFB/88 grava outras situações que auxiliam a delimitação do alcance da competência tributária. Isto foi feito em função de determinados bens e pessoas que, sob certas condições ou em certas circunstâncias, não podem ser tributados. Esse fenômeno se denomina “imunidade tributária”, de índole tipicamente constitucional, pela finalidade acima aludida²⁷⁴. LUCIANO AMARO²⁷⁵ justifica:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.

²⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 223.

²⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 151.

Por isso, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA²⁷⁶ considera que “(...) o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular (...)”, classificável também, portanto, como cláusula pétrea.

Conceitualmente, a imunidade é considerada por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO²⁷⁷ e HUGO DE BRITO MACHADO²⁷⁸ como uma forma qualificada ou especial de não-incidência, de índole constitucional.

Já MIZABEL ABREU MACHADO DERZI²⁷⁹ entende a imunidade tributária como

(...) regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.

Em raciocínio semelhante, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸⁰ critica as posições anteriores e defende a idéia (no que parece acompanhado por ROQUE ANTÔNIO CARRAZA²⁸¹, AYRES BARRETO²⁸² e LUCIANO AMARO²⁸³) segundo a qual a imunidade vem a ser uma

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras

²⁷⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 629.

²⁷⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 64.

²⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 157.

²⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 397.

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 170.

²⁸¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 623.

²⁸² BARRETO, Ayres; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 12.

²⁸³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 153.

instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, realçando os direitos humanos, e por isso, tendo em conta que a imunidade “(...) não tem fonte formal exclusiva, eis que não radicam no direito positivo, encontrando a sua razão de ser nos direitos fundamentais pré-constitucionais”²⁸⁴, a conceitua como “(...) correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos”.

Defende o autor, divisando as teses da “autolimitação da competência tributária” (ou da “imanência da autolimitação”) e da “constituição ilimitada do poder tributário e da ulterior supressão, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos”, que a imunidade não pode ser compreendida desvinculadamente da proteção dos direitos humanos, desatenção que tem causado confusão entre as imunidades propriamente ditas (sempre afetas à proteção desses direitos) e hipóteses de isenção e de não-incidência constitucionalmente definidas, levando ao indevido alargamento do conceito de imunidade, o que não deveria prevalecer. Para ele, a imunidade é uma limitação-barreira ao poder tributário e não autolimitação deste ou mesmo limitação ulterior²⁸⁵, já que o que se autolimita não é o poder do Estado mas sim a própria liberdade, que lhe é pré-existente. Daí dizer que a liberdade que limita o poder tributário nas hipóteses de imunidades é do tipo “absoluta”, posto que “insuscetíveis de constrição pelo Estado”²⁸⁶.

Relacionando as imunidades com a competência tributária, FABRÍCIO DA SOLLER²⁸⁷ destaca:

²⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 86.

²⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 46.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II, p. 339.

²⁸⁷ SOLLER, Fabrício da. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto – por uma revisão da posição do STF**, p. 114. No citado texto, o autor traz ainda interessante distinção entre imunidades de “promoção” e de “proteção”.

Alguns doutrinadores a consideram norma de limitação da competência tributária. Mas, note-se, pelo fato dela ser concomitantemente e ter a mesma sede, a Constituição, ela não limita a competência tributária, mas a conforma no mesmo momento em que ela surge. A imunidade tributária é, assim, regra constitucional negativa que estabelece, juntamente com outras regras constitucionais positivas, a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Tais lições parecem consentâneas ao que estabelece HUMBERTO BERGMANN ÁVILA²⁸⁸, ao defender que as imunidades

(...) possuem uma eficácia jurídica semelhante àquela dos princípios, apenas na medida em que também limitam o poder de tributar. As imunidades não são, porém, princípios, mas regras, ou melhor, regras de exceção (...). A rigor, porém, as regras de imunidade não podem ser qualificadas de “subtração” do poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida (...). Essa “subtração” é apenas pressuposta, para melhor explicar as regras de imunidade.

Precipuamente, as imunidades vêm consagradas no inciso VI do artigo 150 da CRFB/88 e detalhadas pelos parágrafos segundo, terceiro e quarto²⁸⁹. Mas além desses, há outros dispositivos espalhados pelo texto constitucional que também limitam a competência tributária. Embora prescrevam imunidades, pela falta de uniformidade semântica, por vezes utilizam-se de vocábulos afeitos à isenção ou não-incidência (objetos do terceiro capítulo desta

²⁸⁸ Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 80-81.

²⁸⁹ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, b) templos de qualquer culto; 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 os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (...). § 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda ou serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis e empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Dissertação). São os casos dos artigos 195, § 7º, que se refere à isenção²⁹⁰, e do 153, § 4º, II, que menciona a não-incidência²⁹¹.

Visto em que consiste e como está conformado o poder de tributar e obtidos os aportes teóricos necessários a uma abordagem adequada, passa-se, a seguir, ao terceiro e último capítulo desta Dissertação, que cuida do tema central desta pesquisa.

²⁹⁰ “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

²⁹¹ “O imposto previsto no inciso VI: [o imposto sobre propriedade territorial rural]: III – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. ([...] incluiu-se). Nesse caso, estar-se-ia a proteger o “mínimo existencial” parcela de patrimônio do contribuinte insuscetível de tributação, sob pena de, como visto, malferir a liberdade e a dignidade humana. No caso de outras “não-incidências” referidas pela CRFB/88, seria possível enxergar como controversas (se conformariam ou não imunidades por excelência), por exemplo, as hipóteses dos artigos 153, § 3º, III, 155, § 2º, X, ‘a’ e 156, § 2º, I. Por não dizerem respeito a nenhum direito fundamental mas simplesmente ao exercício da atividade econômica, não caracterizariam imunidades por excelência, mas sim meras hipóteses de não-incidência constitucionalmente asseguradas, passíveis, portanto, de revogação por emenda constitucional, por não submeterem-se à vedação do art. 60, § 4º da CRFB/88. A propósito, além da última citação de Ricardo Lobo Torres, vide CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário**, p. 225. No sentido de que caracterizam imunidades propriamente ditas, vide COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias – teoria e análise da Jurisprudência do STF**.

CAPÍTULO 3

A ISENÇÃO COMO FORMA DESONERATIVA: NATUREZA JURÍDICA, CONCEITO E PROPOSIÇÃO NORMATIVA, À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA

3.1 A CONTROVÉRSIA

Mesmo transcorridos quarenta anos da edição do CTN, a natureza jurídica das normas tributárias que consagram isenções é um dos temas em que permanece relevante dissenso na doutrina nacional.

A questão é, portanto, seguramente mais profunda do que se considerada à primeira vista, quando posta a atenção unicamente na consequência mais importante da norma isentiva, qual seja, a desoneração do contribuinte do pagamento do tributo.

Os objetivos desta pesquisa consistem em compreender os termos dessa discussão e, ao analisar as conceituações lançadas pela doutrina nacional, também identificar a natureza jurídica da isenção para formular um conceito para esse instituto. Então, a partir do conceito estabelecido, a isenção poderá ser diferenciada de outros institutos que igualmente acarretam a desoneração tributária. Apresenta-se, ao final, uma proposta de novo tratamento normativo para o tema no CTN, levando-se em conta os ditames da Política Jurídica.

Vários foram os estudiosos brasileiros que se debruçaram sobre o tema da isenção. Embora outros autores também tenham dele se ocupado com igual profundidade, há que se destacar os trabalhos de RUBENS GOMES DE SOUSA (no seu caso, especialmente por ter sido o redator do anteprojeto do CTN), ALFREDO AUGUSTO BECKER, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, PAULO DE BARROS CARVALHO, RICARDO LOBO TORRES, SACHA CALMON NAVARRO

COELHO e AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO²⁹², por conta da repercussão ou originalidade de suas idéias.

Vale destacar que o CTN não apresenta um conceito para a isenção; estipula apenas que ela configura, ao lado da anistia, uma hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme seu artigo 175: “Excluem o crédito tributário: I – a isenção; II – a anistia”.

Assim, urge que se compreenda, inicialmente, qual conseqüência a norma isentiva produziria em relação à norma tributária geral, assim entendida aquela que estabelece o dever de pagar o tributo.

Posteriormente, caberia então saber se com a norma isentiva dar-se-ia a exclusão do crédito tributário ou, se mais do que isso, ter-se-ia por excluída a própria obrigação tributária dele decorrente, em função da não-ocorrência do fato gerador.

Levando-se em conta tais balizas e observados os conceitos e as noções trazidas dos capítulos anteriores, identificada sua natureza jurídica e formulado um conceito, será possível então divisá-la de outras técnicas tributárias que igualmente levam à desoneração tributária. Tem-se como exemplo a “não-incidência” tácita ou por expressa referência na lei, a “alíquota zero”, a notação “NT” – não-tributado”, as reduções na base de cálculo ou mesmo o fenômeno da imunidade (como querem alguns), quase todas questões ainda relativamente abertas no Direito Tributário brasileiro, com grandes implicações econômicas tanto para a Fazenda Pública quanto para o contribuinte.²⁹³ Enfim, essas importantes conseqüências dependem do conceito que se empresta à isenção, extraível da identificação de sua natureza jurídica.

²⁹² Tanto Sacha Calmon Navarro Coelho, em 1981, quanto Aurélio Seixas Pitanga Filho, em 1987, se detiveram sobre o assunto em suas teses de doutoramento, as quais resultaram mais tarde na edição das obras “Teoria geral do tributo e da exoneração tributária” e “Teoria e prática das isenções tributárias”, respectivamente.

²⁹³ A propósito dessas relevantes implicações, sobretudo nos tributos indiretos como o IPI e ICMS, em função da possibilidade de se aproveitar ou não créditos de operações anteriores, vide CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário – teoria e prática**, p. 231-245.

Para dar continuidade ao trabalho e atingir seus objetivos, cumpre apresentar então algumas digressões fundamentais.

3.2 O “PODER DE ISENTAR”

Como visto no capítulo anterior, pelas peculiaridades do Estado Contemporâneo (conformado em Estado Fiscal), como o da República Federativa do Brasil, incumbe a todos que manifestam capacidade contributiva o dever fundamental de pagar o tributo. Todavia, por diversas razões, esse dever pode deixar de existir, ficando desonerada a pessoa que, em regra, estaria a ele submetida.

Uma das formas de se propiciar ao contribuinte tal condição é conceder-lhe uma isenção ou, em outras palavras, torná-lo livre do pagamento do tributo.

Em função da autonomia de que gozam os entes federados e considerando que a instituição do tributo não se dá pela própria Constituição (como visto, ela distribui as competências aos entes federados para que estes o façam²⁹⁴), deduz-se então que o poder de conceder isenções incumbe àquele que institui o tributo respectivo, tanto assim que consagra a CRFB/88 ser vedada à União conceder isenções dos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III)²⁹⁵.

Nesse aspecto, poderiam ser tomadas como exceções à regra supracitada as disposições constitucionais que prevêm caber à lei complementar nacional a estipulação de “isenções”²⁹⁶ de tributos da competência

²⁹⁴ Contra tal entendimento, afirmando que tal formulação não é totalmente correta, pois mesmo com a mera previsão constitucional o tributo já estaria minimamente “estruturado”, vide BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 172-175.

²⁹⁵ Sobre as discussões relacionadas à chamada “teoria dos poderes implícitos”, que outorgaria à União poderes para veicular isenções de tributos dos outros entes sob a égide do regime constitucional anterior, vide CANTO, Gilberto Ulhoa. **Isenção tributária - IPI - ICM - ISS**, p. 81-99.

²⁹⁶ Como adiante será mais bem explicitado, tem-se que, na verdade, tais dispositivos não cuidam de isenções e sim de hipóteses de não-incidência assentadas constitucionalmente, que balizam as competências tributárias, sem, contudo, conformarem imunidades.

de Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 155, XII, 'e'²⁹⁷ e 156, § 3º, II²⁹⁸), fenômeno caracterizador da chamada “isenção heterônoma”^{299 e 300}.

Seguindo essa linha de raciocínio, não é raro se afirmar que ao poder de tributar corresponde, em reverso, o poder de isentar, como a outra face da mesma medalha³⁰¹. Não obstante, por ser o Brasil organizado sob o regime federativo, cabe observar que, pelo fato de o poder de tributar ser instituído apenas pelo Poder Constituinte na forma e limites contidos na Constituição, assim como a instituição propriamente dita dos tributos diz respeito à competência tributária dos entes federados – e não ao poder de tributar, visto que esse eles não detém –, a isenção, do mesmo modo, a ela se afeiçoaria.

Daí se conclui representar a isenção, em regra, uma renúncia de receitas praticada pelos entes capazes de instituir o tributo isentado. Em outras palavras, mesmo recebendo autorização da Constituição para tributar determinado fato, esses entes, por razões diversas, preferem não fazê-lo, emanando para tanto um comando legal expresso³⁰².

²⁹⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...); XII - cabe à lei complementar: (...); e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a' ”.

²⁹⁸ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...); III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...). § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:(...); II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”.

²⁹⁹ No sentido de que conformam isenções, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 157. Com essa opinião parece não concordar Aurélio Pitanga Seixas Filho ao defender que, em regra, dependendo a isenção de lei do ente instituidor do tributo, na verdade tais “isenções” afeiçoar-se-iam muito mais às imunidades, já que não sediadas numa autolimitação dos entes de sua competência tributária, mas sim em uma limitação externa, superior. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 53.

³⁰⁰ A propósito das chamadas isenções heterônomas estabelecidas em tratados ou convenções internacionais, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 550.

³⁰¹ BUJANDA, Fernando Sainz de. *Apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 30. A propósito, vide também SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, p. 717.

³⁰² Nesse sentido, vide CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Apud* CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 744. Convém anotar, porém, como será mais bem discutido a seguir, que a isenção não equivale ao não-esgotamento da competência tributária.

3.3 CARACTERÍSTICAS GERAIS

Em matéria de desonerações fiscais, não se encontram na doutrina nacional muitos trabalhos que se proponham a classificar com precisão as espécies contempladas pela legislação³⁰³. Certamente a multiplicidade de expressões utilizadas, muitas vezes atribuindo-se diferentes significados para designar iguais significados, é o grande fator desafiador³⁰⁴.

No âmbito da legislação infraconstitucional, o caso mais emblemático dessa falta de rigor conceitual consta no artigo 14 da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000³⁰⁵ (de cujo diploma, pelo âmbito de aplicação, esperar-se-ia o maior rigor³⁰⁶), que toma os “benefícios” como sinônimos de “incentivos”.

No que toca ao texto constitucional, a situação não é melhor: (1) no artigo 151³⁰⁷, é utilizada tão-somente a expressão “incentivos fiscais”, sendo certo, contudo, aliás como expressamente indica o artigo 43, § 2º, III da própria CRFB/88³⁰⁸, que com tal expressão se quer abarcar qualquer espécie de

³⁰³ A propósito, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Nessa obra, referindo às exonerações exógenas e endógenas, o autor classifica os benefícios pelo efeito gerado na regra geral tributária, isto é, se a regra tributante é atingida em sua hipótese ou consequência.

³⁰⁴ A dificuldade parece não ser exclusiva do Direito brasileiro. Nessa linha, vale a consulta à obra da Professora Dra. María Silvia Velarde Aramayo, da Universidade de Salamanca, na qual a autora se propõe a vencer o desafio de pôr ordem conceitual às inúmeras figuras de desagravo fiscal que a técnica tributária cria conforme evolui. Vide ARAMAYO, María Sílvia Velarde. **Benefícios y minoraciones em derecho tributário**.

³⁰⁵ “Art. 14. A concessão ou ampliação de **incentivo ou benefício** de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:” (grifo nosso).

³⁰⁶ Como já referido, destina-se a lei em questão, denominada “lei de responsabilidade fiscal”, a estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

³⁰⁷ “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de **incentivos fiscais** destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;” (grifo nosso).

³⁰⁸ “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...); § 2º - Os **incentivos** regionais **compreenderão**, além de outros, na forma da lei: (...); III - **isenções**, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;” (grifo nosso).

tratamento privilegiado, inclusive as isenções, consoante uníssona doutrina³⁰⁹; (2) no artigo 195, § 3^o³¹⁰, a expressão “isenção” desaparece para constar apenas a referência a “benefícios ou incentivos fiscais”, mas não repulsa à interpretação corrente que neles estejam subentendidas as “isenções fiscais”; (3) já nos artigos 88³¹¹, 155, § 2^o, XII, ‘g’³¹², 156, § 3^o, III³¹³, observa-se, entretanto, que as palavras “isenções”, “benefícios” e “incentivos” são utilizadas como se conformassem espécies diversas de um só gênero, o que não retira a conclusão de que devem os signos “benefícios” e “incentivos” traduzir, em linhas gerais, o mesmo conteúdo, qual seja, o do gênero³¹⁴ de que a isenção seria espécie, tal como a remissão, a anistia, os subsídios, os créditos presumidos, as reduções de base de cálculo e alíquotas, prêmios, restituições, etc.³¹⁵.

A respeito da confusão no uso dessas categorias, é interessante a lição de MARIA SILVIA VELARDE ARAMAYO³¹⁶:

Um benefício, em nossa opinião, se caracteriza, entre outras coisas, por deter uma clara e exclusiva função de promoção ou dirigismo, quer dizer, por se tratar de normas que configuram uma

³⁰⁹ A propósito, vide as anotações de Mizabel Derzi, In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 375-383.

³¹⁰ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber **benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios**”. (grifo nosso)

³¹¹ “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: (...) II - não será objeto de concessão de **isenções, incentivos e benefícios fiscais**, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I”. (grifo nosso)

³¹² “g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, **isenções, incentivos e benefícios fiscais** serão concedidos e revogados”. (grifo nosso)

³¹³ “III - regular a forma e as condições como **isenções, incentivos e benefícios fiscais** serão concedidos e revogados”. (grifo nosso)

³¹⁴ Que designa o direito do contribuinte de contar com uma regra de tributação mais favorável do que a em vigor se não fosse o benefício.

³¹⁵ Nesse sentido, vide CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 741-742.

³¹⁶ ARAMAYO, Maria Sílvia Velarde. **Benefícios y minoraciones en derecho tributário**, p. 30: “Un beneficio, en nuestra opinión, se caracteriza, entre otras cosas, por tener una clara y exclusiva función de promoción o dirigismo, es decir, por tratarse de normas que configuran como una derogación del tratamiento ordinario del tributo, justificadas – precisamente – en la búsqueda de efectos estimuladores de determinados comportamientos”.

derrogação do tratamento geral do tributo, justificadas – exatamente – na busca de efeitos estimuladores de determinados comportamentos. (tradução livre)

Quanto ao aspecto estrutural, na divisão utilizada por NORBERTO BOBBIO³¹⁷ já referida, a norma isentiva pode ser classificada como norma permissiva, assim entendida aquela que atribui faculdades com a função de “(...) eliminar um imperativo em determinadas circunstâncias ou com referência a determinadas pessoas (...)”. Pressupõe-se, assim, necessariamente a existência de uma norma imperativa e que funciona como norma ab-rogante (se o imperativo a preceder no tempo) ou derogante (se a este for contemporâneo). Atribuindo à norma isentiva uma faculdade correspondente a um não fazer, diz-se constituir a norma que veicula a isenção uma norma permissiva do tipo negativo, classificação com a qual concorda FERNANDO SAINZ DE BUJANDA³¹⁸.

Já no tocante ao aspecto funcional, pertinente à distinção contemplada por AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO³¹⁹, apoiado na doutrina italiana e espanhola, entre isenções fiscais e extrafiscais:

(...) o que acontece na realidade é que na hipótese de exclusão (isenção fiscal), em decorrência de o fato excluído denotar carência de capacidade contributiva, razão de ser um elemento negativo dentro dos demais pressupostos de fato, que são indicadores de capacidade contributiva, estes, então, compoendo os elementos positivos da tipicidade tributária, o legislador não excepciona ou condiciona a exclusão tributária com algum encargo, pois não se trata de nenhum incentivo ou favor, porém mera adequação ou compatibilização da definição legal do fato gerador com a situação especial da pessoa vinculada ao mesmo. (...) Já nas isenções extrafiscais (incentivos), a situação jurídica da

³¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 125-128. Vide item 1.1 deste trabalho.

³¹⁸ “... la exención no altera la estructura del presupuesto: se limita, simplemente, a excluir, respecto a las personas o situaciones exentas, el nacimiento de las obligaciones de pago que normalmente surgirían por aplicación de la norma generativa del tributo. Ahora bien, con esto queda dicho que la eficacia de esa ‘normativa general’ necesita ser suspendida, paralizada, en definitiva ‘modificadora’, por las normas especiales que consagren la exención. Estamos en presencia de lo que la doctrina denomina ‘normas limitativas, modificativas o negativas’ que restringen, modifican o suprimen los efectos de otro precepto jurídico, para casos determinados”. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 5.

³¹⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 22.

pessoa favorecida depende do cumprimento prévio de encargos legais para obter o direito à isenção no momento da ocorrência do fato gerador, sendo também freqüente que a lei venha exigir um determinado comportamento por um período certo de tempo após a ocorrência do fato gerador, sob pena de resolver a isenção concedida.

Entre as isenções fiscais, caberia divisar, ainda, as hipóteses em que a isenção é estabelecida para favorecer a praticabilidade da tributação, seja quando o esforço para assegurar a fiel aplicação da norma impositiva, por questões práticas, se afigura difícil de aferir o fato ou o montante tributável, seja pela dificuldade de fiscalizar o cumprimento da legislação³²⁰. É o caso, por exemplo, das isenções de ICMS concedidas em função de mercadorias cuja circulação dá-se muito amiúde (hortifrutigrangeiros, pescados, etc.), ou por contribuintes presumivelmente com reduzido preparo sob o ponto de vista técnico-burocrático, para atender às obrigações tributárias.

Ainda, considerando as restrições a que a concessão de isenções estão sujeitas pelo ordenamento constitucional e secundário, muito parecidas, aliás, com as estabelecidas para a instituição de tributos³²¹, afirma-se serem três os princípios que se vinculam mais diretamente ao instituto (servindo-lhe de fundamentos), a saber: o da legalidade, o da justiça, e o da segurança³²², que serão tratados a seguir.

3.3.1 Princípio da legalidade

Como salientado, assim como a instituição ou a majoração de tributos, a isenção só pode advir de lei. Embora seja possível conhecer tal afirmação implicitamente, a exigência vem referida de forma expressa nos artigos

³²⁰ A propósito do princípio da praticabilidade tributária, Regina Helena Costa preceitua: “O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exeqüíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivados – quais sejam o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente e a devida arrecadação de tributos”. In: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**, p. 390.

³²¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 30.

³²² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 32.

150, § 6º da CRFB/88³²³, 97, VI (nesse caso considerada como causa de exclusão do crédito tributário pelo CTN – art. 175, I)³²⁴ e 176 do CTN³²⁵.

Por isso, o regime de produção de normas isentivas suscitaria praticamente os mesmos problemas do regime de estabelecimento ou modificação de tributos, como adverte JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³²⁶, alguns dos quais já abordados anteriormente³²⁷. Assim, vale referir apenas que, exigindo a Constituição lei complementar para instituir ou majorar determinados tributos³²⁸, é certo que a lei que dispuser sobre isenções deve ter a mesma natureza.

3.3.2 Princípio da justiça

Por ser tipicamente estatal, assim como em outras atividades, na cobrança do tributo o Estado Contemporâneo deve buscar também a realização da Justiça.

No caso da tributação exercida com vistas a arrecadar dinheiro aos cofres públicos, a atuação do legislador e da administração tributária deve atentar às peculiaridades da capacidade contributiva dos contribuintes. Assim, na medida em que os encargos devem ser suportados igualmente por todas as pessoas na proporção de suas capacidades, consagra-se a igualdade fator que promove a justiça tributária. Por isso, quando o legislador veicula uma isenção do tipo fiscal (observada a classificação retroreferida), a medida deve sempre guardar razoabilidade, segundo o critério da capacidade contributiva, com a efetiva impossibilidade ou dificuldade de o contribuinte suportar o tributo sem

³²³ “Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal que regule exclusivamente as matérias acima numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

³²⁴ “Somente a lei pode estabelecer: (...); as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

³²⁵ “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração”.

³²⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 39.

³²⁷ A propósito, vide o item 2.1.1.2.1 do Capítulo 2 desta Dissertação.

³²⁸ É o caso dos tributos a que aludem os artigos 148, I, 153, VII, 154, I e 195, § 4º da CRFB/88.

sacrifício do mínimo existencial. Nessa perspectiva é que deve a isenção do tipo fiscal ser considerada constitucional ou não³²⁹.

O mesmo não ocorre, entretanto, no âmbito da extrafiscalidade, já que os objetivos são outros. Nesse caso, a tributação pode ser utilizada negando-se prevalência à capacidade contributiva para satisfazer outros valores constitucionalmente protegidos. Nessa hipótese, a justiça que deve nortear a ação legislativa isentiva não é mais a distributiva, mas sim a social, resultante da execução das diversas políticas públicas, aplicadas, repita-se, em atenção aos ditames previstos na Constituição. Por isso, no estabelecimento de uma isenção do tipo extrafiscal, é possível aferir-se a constitucionalidade da medida verificando se os valores que estão sendo pretensamente protegidos ou premiados têm assento constitucional e, além disso, se os instrumentos utilizados para tanto guardam razoabilidade com os resultados a que se propõem³³⁰. A este respeito, diz JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³³¹:

A isenção isolada de categorias ou pessoas, p. ex., a isenção a indústrias novas, pode conciliar-se com a promoção do bem comum, sendo aparente o conflito com o princípio de isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público.

No mesmo sentido, ainda sobre a isenção extrafiscal, o autor supracitado a considera “(...) juridicamente inobjektável se exercida não em favor das classes sociais dirigentes, mas a serviço do bem comum”³³², o que exige sensibilidade do legislador ao instituir o benefício, sob pena de desbordar da isonomia e incorrer, pois, em inconstitucionalidade. Para melhor compreender tais

³²⁹ Como já assinalado, para Ricardo Lobo Torres, por proteger o mínimo existencial, ditas isenções seriam reflexo não da renúncia ao exercício de uma competência tributária, mas sim do reconhecimento de que o mínimo vital deve restar protegido. Nessa linha, conformariam, portanto, não uma isenção, mas propriamente uma imunidade, devendo a regra que a estipula como tal ser interpretada. Vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 186-187. No mesmo sentido, BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 55.

³³⁰ WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**, p. 246-248.

³³¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 39.

³³² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 72.

diferenças, cabe atentar ao que relaciona HUMBERTO BERGMANN ÁVILA³³³, comentando criticamente a jurisprudência do STF:

(...) enquanto a desigualdade com base em fins internos (finalidades fiscais) deve corresponder à capacidade contributiva dos contribuintes (relação “parâmetro-medida”, a desigualdade com base em fins externos (finalidades extrafiscais) deve ser proporcional (relação “medida-fim-bem jurídico”), no sentido de saber se a medida (o meio) é apta a promover a finalidade extrafiscal almejada (relação meio-fim), se a medida consiste no meio mais suave relativamente ao direito fundamental à igualdade de tratamento (relação “meio x meio”) e se as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação “vantagens x desvantagens”).

Em outras palavras, assim como a lei não pode distinguir sem motivos razoáveis (“vedação do arbítrio”³³⁴), a regra isentiva não pode redundar, no dizer de RICARDO LOBO TORRES³³⁵, em “privilégio odioso”, em benefício desmotivado em favor de determinada classe ou casta de contribuintes.

Voltando a atenção ao aspecto de que a concessão da isenção só se justifica se utilizada para satisfazer ditames constitucionais, cabe destacar o trabalho de MARLON ALBERTO WEICHERT³³⁶ ao relacionar, exemplificando, os “(...) valores justificadores do afastamento ou da mitigação da capacidade contributiva como elemento de *discrimen* na fixação da carga tributária (...)”. Segundo o autor, seriam legítimas as isenções com vistas a proteger, por exemplo, os seguintes valores constitucionais:

- a proteção ao mínimo existencial, que, apesar de também ser alcançada por meio do princípio da capacidade contributiva, antecede qualquer consideração sobre a existência dessa

³³³ Ávila, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, p. 350-351.

³³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 428.

³³⁵ Segundo Ricardo Lobo Torres, embora toda isenção possa ser vista como um privilégio, há que se distinguir entre aquelas legítimas, que buscam a Justiça, e aquelas que representam benefício “odioso”. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 367-368.

³³⁶ WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**, p. 248.

capacidade. É corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa humana (artigos 1º, III, e 3º, III);

- a redução das desigualdades sociais (art. 3º, III), inclusive como instrumento acessório nas ‘ações afirmativas’, propiciando facilidade de acesso a bens e serviços públicos (...);
- a redução das desigualdades regionais, mediante incentivo ao desenvolvimento regional (art. 3º, III, art. 43, § 2º, III, e art. 151, I), (...);
- os direitos sociais, (...) a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados (art. 6º). É o caso das isenções de imposto sobre a renda concedidas a portadores de algumas doenças crônicas (AIDS, cardiopatias, ...) ou a quem realiza doações a instituições de amparo às crianças e adolescentes;
- o incentivo ao pleno emprego e às pequenas e microempresas (art. 170, VIII, IX, e art. 179);
- estímulo ao cooperativismo (art. 174, § 2º);
- desenvolvimento agrícola (art. 187);
- o incentivo à produção de bens e valores culturais (art. 216, § 3º);
- o fomento do desporto (art. 217, II);
- o investimento em ciência e tecnologia (art. 218, § 4º); e
- o estímulo à guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado (art. 223, § 3º, VI). Nesse particular, seria o caso de instituir isenções de imposto sobre a renda para aqueles que promovessem a guarda das crianças ou adolescentes referidos.

Tais ponderações levam à evidente conclusão de que a isenção não pode ser simplesmente tomada como mero favor legal ou privilégio imotivado, posto que sempre estabelecida, necessariamente, sob pena de não se justificar, para favorecer a implementação das políticas públicas com assento constitucional ou para atender à capacidade contributiva dos contribuintes^{337 e 338}.

³³⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 63.

³³⁸ Nesse caso, tomando-se por base o entender de Ricardo Lobo Torres trazido à colação anteriormente, não se trataria de isenção, posto que as isenções veiculadas em homenagem ao princípio da capacidade contributiva mais se afeiçoariam com a imunidade protetora do mínimo existencial.

3.3.3 Princípio da segurança

Da idéia segundo a qual a isenção não pode ser equiparada a mero favor ou privilégio legal (sem, é claro, que isso signifique falar em direito à isenção), decorre, também, a de que a revogação da lei isentiva também se sujeita a temperamentos.

Se a propriedade privada não pode ser afetada por tributos de forma imprevisível, a ponto de a Constituição impor obediência ao princípio da anterioridade, em homenagem à certeza do direito, decorrência do princípio da segurança jurídica – valores que o Estado deve preservar na atividade tributante, como visto anteriormente –, em regra por produzir os mesmos efeitos da instituição de tributo novo ou majoração de um existente, o desaparecimento da regra isentiva demanda a obediência a certos requisitos.

Todavia, como a regra geral é pagar o tributo, se a isenção for concedida sem condições e sem prazo determinado, cabe ao legislador dispor sobre a duração do benefício, “(...) atento aos critérios e conclusões previamente fornecidos pela política fiscal”³³⁹, revogando-a ou não, como indica possível o artigo 178 do CTN³⁴⁰.

Nesses casos, face à previsão do artigo 104 do CTN³⁴¹, não se tratando de impostos sobre o patrimônio e a renda (que já os submete à anterioridade), paira a dúvida se a eficácia da lei revogadora deve ou não atender ao princípio da anterioridade³⁴², argumento que se torna mais ou menos consistente conforme o conceito com que se toma a isenção, como melhor será percebido adiante.

³³⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 79.

³⁴⁰ “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

³⁴¹ “Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua aplicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...); II – que definem novas hipóteses de incidência; III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de outro modo mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178”.

³⁴² No sentido de que a revogação da isenção só pode surtir efeitos no exercício seguinte, vide CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 492; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 494.

Por outro lado, se a regra isentiva vem estabelecida com prazo certo para vigorar ou com condições ou requisitos para sua concessão, o tratamento deve ser diferente. Dispõe o artigo retrocitado que o benefício não poderá ser revogado a qualquer tempo nos casos de a isenção ter sido concedida a prazo certo e sob condições, cumuladamente.

Nesse último caso, entretanto, defende-se que tanto em uma situação quanto em outra (ou seja, nas hipóteses em que a isenção vem estipulada por prazo certo, cumulada ou não com o implemento de encargos), a lei que revoga a isenção não pode vigorar imediatamente sem que se possa afastar a justa indenização ou o reconhecimento (judicial, se necessário) do próprio direito à isenção em favor de quem foi prejudicado. Isso porque, se assim não for, argumenta-se que a segurança jurídica restaria prejudicada³⁴³.

Como se verifica a partir de todos os balizamentos que decorrem dos princípios acima comentados, é inegável que o regime jurídico da isenção (sua criação e revogação) guarda relativa complexidade, percepção indubitavelmente útil para melhor divisá-la, mais adiante, de outros institutos semelhantes.

Vistos assim os princípios mais importantes, torna-se possível então estudar o tema buscando compreender também como a isenção opera juridicamente e quais as conceituações que a ela se emprestam.

3.4 CONCEITUAÇÕES POSSÍVEIS

Conforme se intui a partir do que já foi tratado neste trabalho, são diversos os conceitos atribuídos à isenção como forma desonerativa³⁴⁴. O CTN, como já mencionado, a apresenta apenas como uma

³⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 773.

³⁴⁴ Interessante o resumo dos conceitos apresentado por José Eduardo Soares de Melo, a saber: "A isenção, segundo a doutrina estrangeira, tem sido enquadrada como: a) delimitação negativa do suposto das normas tributárias; b) valor jurídico autônomo, objeto de tutela legal específica, diversamente das exclusões, segundo critério extrajurídico, que configuraria mera expressão de irrelevância jurídica de determinados fatos. Os juristas nacionais trilham por vias diversas: a) exclusão do tributo que poderia ser decretado constitucionalmente; b) omissão do ente público que tem competência para cobrar determinados tributos do exercício de sua competência; c) norma jurídica não juridicante; d) hipótese de

das formas de exclusão do crédito tributário, ao lado da anistia (artigo 175, I). Para RUBENS GOMES DE SOUSA³⁴⁵, diferentemente do que é comum referir, não seria correto afirmar que o CTN tenha, necessariamente, se filiado à corrente que considera a isenção mera dispensa legal do pagamento do tributo³⁴⁶. Comentando o artigo 175, I, do CTN, defendeu o autor:

Isso pode significar que, nos casos de isenção, inexistente a própria obrigação tributária, de vez que o crédito é simples decorrência daquela (art. 139). Ou pode significar que a obrigação de pagar é inexigível quando inexistir o crédito correspondente.

Em face das limitações metodológicas inerentes a esse presente produto acadêmico-científico, e como já mencionado, são abordadas adiante as conceituações mais originais na doutrina nacional da atualidade, posto que suficientes para que seja atingidos os objetivos acadêmico-científicos estipulados para a presente pesquisa.

3.4.1 A isenção como dispensa legal do pagamento do tributo

A corrente doutrinária que defende a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo teve como seu principal difusor RUBENS GOMES DE SOUSA, um dos idealizadores do CTN.

Apoiando-se nas lições da doutrina estrangeira e baseando-se na premissa de que só se poderia se dispensar algo que efetivamente existisse e fosse devido, RUBENS GOMES DE SOUSA³⁴⁷ veiculou seu conceito expressando no artigo 220 do anteprojeto de lei de 1953 (do qual mais tarde nasceria o atual CTN) o seguinte: “Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido”. Dita posição veio encampada por outros doutrinadores como AMILCAR DE ARAÚJO

não incidência legalmente qualificada; e) dispensa legal do pagamento do tributo devido; f) fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, impedindo a irradiação de seus efeitos, porque a relação obrigacional não se instaura”. In: MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**, p. 302.

³⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Isenções fiscais – substituição de tributos...** p, 256.

³⁴⁶ Estimulada pelo fato de a isenção vir referida no CTN na parte alusiva ao crédito e não à obrigação, conforme percebe Gilberto Ulhoa Canto. In: CANTO, Gilberto Ulhoa. **Isenção tributária – IPI – ICM – ISS**, p. 74-75.

³⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Isenções fiscais – substituição de tributos...** p, 256.

FALCÃO³⁴⁸, sendo hoje ainda defendida por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS³⁴⁹, VITTORIO CASSONE³⁵⁰ e LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.³⁵¹.

Segundo relata LUCIANO AMARO³⁵², a justificativa para tal conceito seria a de que a isenção nada mais representaria que um favor legal, tese, à época de sua formulação no Brasil, referendada por autores estrangeiros como OTTO MAYER, MURACH-RHEINFELD e COOLEY, conforme indica BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.³⁵³

Seriam pressupostos dessa concepção a ocorrência do fato gerador³⁵⁴ e a conseqüente incidência da regra jurídico-tributária contida na hipótese, fazendo nascer a relação e a obrigação jurídica respectivas³⁵⁵. Em outras palavras, no caso de excluído o crédito tributário, o tributo seria devido, mas, como favor, o seu pagamento seria dispensado por lei, já que o crédito tributário, passível de lançamento, não chegaria a se constituir.

Como reforço à tese evoca-se o fato de o CTN ter previsto, no parágrafo único do artigo 175, que a isenção (como forma de exclusão do crédito tributário) “(...) não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”. Segundo esse argumento, se a isenção não pudesse ser tomada como hipótese de exclusão do crédito, mas também da obrigação principal, não

³⁴⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 65.

³⁴⁹ Posição assumida no prefácio da obra “Teoria e prática das isenções tributárias”, de Aurélio Pitanga Seixas Filho. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. XI.

³⁵⁰ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário – teoria e prática**, p. 232.

³⁵¹ ROSA Jr., Luiz Emygdio. **Manual de direito financeiro & direito tributário**, p. 624.

³⁵² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 273.

³⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, p. 563.

³⁵⁴ Tendo em vista a confusão conceitual que envolve tal categoria, esclarece-se que com ela se quer designar, aqui e doravante, a ocorrência da situação de fato que perfectibiliza a hipótese prevista na norma jurídica tributária.

³⁵⁵ Entendimento que Mizabel Derzi caracteriza como próprio de uma “visão dualista” do fenômeno tributário. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 402.

faria sentido exigir-se o cumprimento de obrigações acessórias, no sentido de que, *tout court*, sem principal não poderia haver acessório³⁵⁶.

A doutrina que se seguiu a de RUBENS GOMES DE SOUSA majoritariamente não assentiu com essa concepção. ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁵⁷ foi um dos que logo se voltou contra o conceito e classificou a norma isentiva como uma norma não-juridizante, consistente numa formulação negativa de uma regra juridizante implícita:

Poderia parecer que a regra jurídica tributária, que estabelece a isenção do tributo, estaria estruturada como regra desjuridizante total, isto é, haveria uma anterior relação jurídica tributária atribuindo ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo; a incidência da regra jurídica de isenção teria como consequência o desfazimento daquela preexistente relação jurídica tributária (...). A lógica desta definição estará certa apenas no plano pré-jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção (...). Na verdade não existe aquela anterior relação jurídica (...). Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação (...). A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária. Por sua vez, as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica explícita de isenção tributária são precisamente as hipóteses de incidência de regras jurídicas implícitas de tributação.

3.4.2 A isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada

Tempos depois, incorporando as lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e outras de PONTES DE MIRANDA³⁵⁸ e BILAC PINTO³⁵⁹, JOSÉ SOUTO

³⁵⁶ Argumento mais tarde rebatido por Aurélio Pitanga Seixas Filho ao demonstrar que a imposição das chamadas obrigações acessórias não está condicionada à pré-existência de uma obrigação tributária principal, que imponha o dever de pagar o tributo. Vide SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 171.

³⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 383.

³⁵⁸ Conforme indica CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 746.

³⁵⁹ PINTO, Bilac. *Apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, p. 561.

MAIOR BORGES empreendeu profundo estudo sobre o assunto, pondo relevo na autonomia da norma isentiva frente à norma de tributação, atribuindo-lhe uma hipótese e uma consequência específica.³⁶⁰

Reviu conceitos fundamentais do Direito Tributário a partir da Teoria Geral do Direito, como o fenômeno da incidência da norma jurídica, e buscou demonstrar, na linha do que advertiu ALFREDO AUGUSTO BECKER, que na isenção a regra jurídica tributária não incide justamente em razão da incidência da regra isentiva (da qual derivam os “fatos isentos”), configurando-se numa verdadeira “hipótese de desobrigação tributária”³⁶¹.

Advoga o autor que na isenção não há que se falar não só de crédito tributário, mas também da própria obrigação tributária (que lhe daria suporte), pois não haveria sequer a incidência da regra que prevê o dever de pagar o tributo. Assim, não havendo fato gerador, não haveria obrigação, muito menos crédito³⁶²:

Constitui uma contradição insanável ter como *ex lege* a obrigação tributária (o que não se discute) e, ao mesmo tempo, admitir que esta possa surgir, embora dispensando o pagamento do tributo, até mesmo nas hipóteses em que a própria lei, ao delimitar o campo de incidência da tributação, coloca o fato isento fora dele. Nada mais equívoco do que admitir, na hipótese, a existência de obrigação tributária insuscetível de produzir efeito jurídico. O fato gerador define-se em função da incidência. Assim como a eleição dos fatos geradores, a seleção dos fatos isentos é feita pela própria lei tributária. Não é possível, deste modo, admitir-se a persistência da obrigação tributária, excluída apenas a exigibilidade do respectivo crédito, nas hipóteses de outorga de isenções.

Defende o autor³⁶³ que nas hipóteses de isenção, “(...) a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os fatos isentos (...)”,

³⁶⁰ Nesse sentido vide as anotações de Mizabel Derzi. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 403.

³⁶¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 164.

³⁶² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 163-164.

³⁶³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 199.

através das várias técnicas exonerativas, ora comprometendo o critério pessoal, ora o temporal, ora o espacial da hipótese de incidência, etc. Com isso, seria lógico entender que a norma jurídica de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária.

Outra demonstração do equívoco em qualificar a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo decorreria de mais uma constatação, segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: como a regra isentiva não estaria ligada por consequência a nenhuma sanção, não haveria também de se cogitar uma “obrigação ‘dispensada legalmente’”³⁶⁴.

Por fim, o autor empenha esforço para demonstrar por que não seria cientificamente reprovável conceituar a isenção como uma formulação negativa, justificando ser admissível essa forma de explicação pelo fato de a isenção configurar, antes de tudo, uma regra de exceção à outra de caráter geral³⁶⁵.

Assumindo posição majoritária dentre as correntes que se debruçam sobre o tema, essa linha de pensamento recebeu o apoio de LUCIANO AMARO³⁶⁶, HUGO DE BRITO MACHADO³⁶⁷, GILBERTO ULHOA CANTO³⁶⁸, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁶⁹ e GERALDO ATALIBA (embora tenha criticado a ilogicidade da definição pela via negativa)³⁷⁰.

³⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 198.

³⁶⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 201.

³⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 272-274.

³⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 156.

³⁶⁸ CANTO, Gilberto Ulhoa. **Isenção tributária - IPI - ICM - ISS**, p. 71.

³⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**, p. 303.

³⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. In: BALEEIRO, Aliomar. **Imunidades e isenções tributárias**, p. 94.

3.4.3 A isenção como mutilação de regra-matriz da hipótese de incidência tributária

Algum tempo depois, foi PAULO DE BARROS CARVALHO quem tornou a acrescentar idéias realmente novas ao assunto³⁷¹.

Em contraponto à suposta falha das concepções anteriores que defendiam a pré-incidência ora da regra tributante, ora da regra isentiva, preocupou-se o autor em preservar o que denominou “princípio da simultaneidade da dinâmica normativa” (segundo o qual as regras jurídicas incidem simultaneamente sobre os suportes fáticos, sejam quais forem as matizes).

Partiu da premissa de que a regra isentiva seria uma “norma de estrutura”, ou seja, não direcionada a planificar comportamentos (essas seriam as “normas de comportamento” ou de “conduta”), mas voltada a prescrever, como refere,

(...) o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (abrogação)³⁷².

Assim, as regras isentivas seriam “(...) modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”, investindo “(...) contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente”³⁷³. A desoneração pela isenção seria, então, no seu dizer³⁷⁴, o resultado do

(...) encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos

³⁷¹ Sobre a cronologia das correntes de pensamento vide CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 747.

³⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 480.

³⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 482.

³⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 482.

critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).

Segundo sua teoria, o legislador teria então várias formas de desonerar o tributo através da isenção, podendo escolher entre afetar os critérios material, espacial, temporal, pessoal (pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo), ou quantitativo (pela base de cálculo ou pela alíquota), pelo que poder-se-ia abstrair sua classificação (por exemplo, afetando o critério pessoal, ter-se-ia uma isenção do tipo subjetivo, como seria o caso da isenção aos portadores de deficiência física quanto ao IPI sobre a produção de veículos automotores).

Não obstante ter recebido respeitável acolhida no meio acadêmico, a tese, no entanto, não empolgou a doutrina como um todo³⁷⁵.

3.4.4 Outras concepções

Além das concepções acima referidas, outras também foram apresentadas ao longo do tempo.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO³⁷⁶, também atento à simultaneidade da dinâmica normativa e afastando as conceituações da dispensa legal do tributo e da hipótese de não-incidência legalmente qualificada – negando a importância da norma isentiva em si e colocando o destaque sobre a norma tributária que dela decorre –, prefere dar relevo à constatação de que, na realidade, “(...) a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos”.

Segundo o autor, ao divisar as formas possíveis de exoneração, em contraponto à exoneração do tipo exógeno (na qual não se altera a estrutura interna da norma pela hipótese ou pela consequência, pressupondo-

³⁷⁵ A propósito das críticas que a tese pode suscitar, vide, por exemplo, as anotações de Mizabel Derzi. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 404. Buscando aprimorar a teoria carvalhiana, Eliud José Pinto da Costa inovou defendendo que a regra isentiva integraria a regra jurídica tributária para conferir-lhe novas características, de forma que ao mutilar determinado aspecto da hipótese de incidência tributária, “... o legislador não reduz o aspecto espacial da norma, mas compõe outra norma tributária, diversa da anterior”. COSTA, Eliud José Pinto da. *Apud* CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 753.

³⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 165.

se, assim, a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária mas extinguindo o crédito dela decorrente, como se dá com a remissão, a compensação, a prescrição e a decadência), a isenção (ao lado da alíquota zero e das reduções da base de cálculo) seria uma exoneração do tipo endógeno, visto que atingiria a estrutura interna da norma, fulminando-lhe a hipótese ou o conseqüente, negando, assim, a tributabilidade³⁷⁷.

Por tal motivo, a regra isentiva excluiria a condição jurígena (de fato gerador) de determinados fatos, contribuindo assim para a conformação final da hipótese de incidência tributária³⁷⁸, conclusão apoiada por MIZABEL DERZI³⁷⁹ ao afirmar que a isenção “(...) se conjuga à norma de tributação, delimitando negativamente seu âmbito de incidência”.

Em linha semelhante, parece estar RICARDO LOBO TORRES³⁸⁰ (embora sem externar amiúde), para quem a isenção equivaleria a uma

(...) autolimitação do poder fiscal derogatória da incidência, fundada na idéia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva, é revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal.

Para o autor em questão, a norma isentiva atuaria “no plano da norma e da definição da obrigação tributária e não no plano do fato, nada tendo a ver com a dispensa de tributo”³⁸¹.

3.5 UMA PROPOSTA NORMATIVA À LUZ DA POLÍTICA JURÍDICA

Depois de apresentados as lições estruturais, os conceitos principais e seus argumentos que permitem compreender em detalhes a natureza jurídica da isenção, é possível formular-se então um conceito próprio para o

³⁷⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 144.

³⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 169.

³⁷⁹ In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 407.

³⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p.491-492.

³⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III, p. 492.

instituto ora em estudo e, em função do que disciplina a Política Jurídica, apresentar-se uma proposta de novo tratamento normativo do tema pelo CTN, de modo que o sistema tributário nacional melhor reflita os conceitos incorporados pela Sociedade, segundo seus valores, experiências, enfim, de acordo com sua consciência jurídica.

3.5.1 Colocação do problema

Segundo OSVALDO FERREIRA DE MELO³⁸², a Política Jurídica pode ser entendida como

(...) conjunto de estratégias que visam à produção de conteúdo da norma, e sua adequação aos valores Justiça (V.), e Utilidade Social (V.). 3. Complexo de medidas que tem como objetivo a correção, derrogação ou proposição de normas jurídicas ou de mudanças de rumo na jurisprudência dos Tribunais, tendo como referente a realização dos valores jurídicos.

Observa-se, portanto, que a Política Jurídica se interessa pela norma desde sua formação no “útero social”. Os valores, fundamentos e conseqüências são suas principais preocupações, tendo em vista que o importante é alcançar a norma, que deverá ser materialmente válida, que deverá responder da melhor maneira possível às necessidades gerais, de modo a garantir o bem-estar social pelo justo, pelo verdadeiro e pelo útil, sem descuidar da segurança jurídica necessária e sem pôr em risco o Estado de Direito³⁸³.

Pode-se afirmar, então, de acordo com OSVALDO FERREIRA DE MELO, que uma proposição de Política Jurídica pode recomendar (1) a manutenção da norma vigente, sem alterações; (2) a manutenção da norma vigente, se devidamente corrigida; (3) a exclusão da norma do sistema jurídico; ou (4) a criação de norma para disciplinar novo direito.

Nesse sentido, para a Política Jurídica, não é apenas a inobservância da norma (falta de eficácia espontânea) que recomenda a sua

³⁸² MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de política jurídica**, p. 77.

³⁸³ MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos de política jurídica**, p. 33.

exclusão do Direito, mas também a sua incapacidade de responder aos anseios sociais por falta de fundamentação ética (“*injustiça*”), por inutilidade social ou por inadequação com a verdade.³⁸⁴

³⁸⁴ Por tudo isso, diz-se que a tarefa do político do direito está, portanto, mais relacionada à produção normativa e ao estudo do conteúdo da norma como válido do que à eficácia. Isto porque, graças à sanção, as normas geralmente são cumpridas e produzem os efeitos desejados, sendo vigentes, embora seu conteúdo careça de validade por ser considerado injusto socialmente. A propósito, convém recordar que para os positivistas exacerbados, validade e vigência se confundem; se uma norma for formalmente válida, ela será perfeitamente válida, já que isso seria simplesmente decorrente da vigência. Todavia, em face dos valores “fundamento” e “legitimação”, percebe-se que a norma injusta é imperfeita, pois é materialmente inválida. Miguel Reale entende a validade formal justamente sob o aspecto da vigência, porém denomina-a “validade técnico-jurídica”, como um aspecto da validade da norma que inclui também a validade social (eficácia ou efetividade) e a validade ética (fundamento). O autor ressalva, ainda, que na língua espanhola “vigência” equivale não à validade técnico-formal, mas à eficácia, o que traz confusões. A validade formal, por sua vez, significa “(...) a executoriedade compulsória de uma regra de direito, por haver preenchido os requisitos essenciais à sua feitura ou elaboração”. Os requisitos seriam: a legitimidade do órgão para a elaboração da norma; a competência, em razão da matéria a ser legislada; e a legitimidade do procedimento. Reunindo os três requisitos, a lei tem condições de vigência. (In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 108). Expõe o autor que há leis que, formalmente válidas, colidem com os valores de um povo, e ainda assim vigem. Serão obedecidas compulsoriamente, mas não terão eficácia espontânea. A eficácia então se refere à “(...) aplicação ou execução da norma jurídica, ou por outras palavras, é a regra jurídica enquanto momento da conduta humana”. Entende-se, assim, que uma regra de direito deve ser formalmente válida e socialmente eficaz. (In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 112). Para ele, a validade material está ligada ao problema do fundamento. Este é “(...) o valor ou o fim objetivado pela regra de direito. É a razão de ser da norma, ou *ratio juris*”. O fundamento é de ordem axiológica, pois que é valor. Desta forma se explica sua teoria tridimensional, ligando o fato social (eficácia), a norma (pela vigência) e o valor (fundamento). (In: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, p. 115). A partir de tais lições compreende-se o arremate de Osvaldo Ferreira de Melo, de que “(...) só podemos atribuir a uma norma jurídica validade plena, se, além dos aspectos formais de que trata com rigor a dogmática jurídica, houver aquela conveniência axiológica de que nos fala Reale. E tal validade material da norma jurídica só poderá ser observada se esta guardar correspondência com os princípios que prescrevem comprometimentos éticos”. (In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Ética e direito**, p. 39.). Interessante notar que, de acordo com este autor, existem normas a respeito das quais não interessa indagar seu caráter de justas e injustas, simplesmente porque o critério de justiça não é o mais adequado. É o caso das normas técnicas ou procedimentais. Quanto a estas, muito mais do que sobre sua justiça, cabe indagar sobre sua utilidade. E justiça e utilidade não estarão necessariamente interligadas ou se excluindo, figurando apenas como critérios diferentes. (In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos de política jurídica**, p. 115). No que tange à utilidade, para a Política Jurídica a concepção individual do útil é insuficiente para o estudo da validade material da norma. A sociedade verificará a utilidade da norma por critérios racionais e não por “impulsos hedonistas”, ou seja, procurando retirar o máximo de prazer individual. Há que se promover, então, um estudo do útil para a sociedade, e se o meio para tal verificação será através do estudo e do estímulo a uma importante categoria político-jurídica, “(...) à consciência jurídica social, esta representada por uma série de experiências acumuladas, tradições culturais e alocações de valores”. (In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos da Política Jurídica**, p. 126-127). A fórmula para definir o critério aferidor da validade material da norma – se o valor “justiça” ou o valor “utilidade”, reside então na verificação de sua natureza. Melo explica: “Enquanto as questões forem técnicas, organizacionais e pragmáticas, não envolvendo direitos individuais e sociais, o princípio da utilidade social da norma é critério legítimo, adequado, eficaz e às vezes único. Fora daí, adentrando-se nas conseqüências da norma, ou seja, em uma fenomenologia social, então o critério único a qualificar a validade material da norma será o do justo”. (In: MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos da Política Jurídica**, p. 122).

Levando-se em conta tais aspectos, parece inegável que o tratamento que a legislação confere ao tema da isenção não mais satisfaz aos anseios sociais, plasmados na cultura jurídica vigente. Corrigir tal situação para que o Direito positivado veicule normas consideradas materialmente válidas é tarefa do político do direito, pesquisador, formulador e aplicador não do “Direito que é”, mas do “Direito que deve ser”³⁸⁵, correção essa que, considerando a situação em estudo, virá para satisfazer a segurança jurídica, indo ao encontro, assim, da utilidade social, um dos objetivos primordiais a ser buscado pelas práticas da Política Jurídica, como referido alhures.

Nesse sentido, como demonstrado alhures, mesmo alcançados inegáveis avanços no campo teórico, o conceito de isenção (as conseqüências que dele decorrem) ainda suscita acalorados debates, todos superando a formulação extraída da letra do artigo 175, I do CTN, de que com a norma isentiva tem-se por excluído apenas o crédito tributário, permanecendo incólume a obrigação que lhe daria causa, assim como considerado ocorrido o fato gerador que perfectibiliza a hipótese de incidência descrita na norma tributante..

Ocorre que é justamente essa concepção já ultrapassada que ainda prevalece no STF e que vem justificando, segundo o entendimento dominante de sua jurisprudência, por exemplo, a grave conseqüência de não se observar o princípio da anterioridade na revogação das normas isentivas que consagram isenções sem prazo certo e incondicionadas, ou seja, se revogadas ditas isenções, pode o tributo que deixou de ser isento ser exigido no dia seguinte à publicação da lei que revogou a isenção, sem necessidade de aguardar a noventena e a chegada do novo exercício financeiro (artigo 150, III, ‘b’ e ‘c’ da CRFB/88).

Assim se defende no STF, por se argumentar que a revogação da isenção não equivale ao estabelecimento de uma nova hipótese de

³⁸⁵ MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamentos da política jurídica**, p. 49.

incidência tributária, porquanto esta nunca teria deixado de existir – apenas o crédito tributário da obrigação correspondente seria afastado.

Apesar de remontar a uma jurisprudência formada com base em decisões exaradas há muitas décadas, a tomada da isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo ainda se faz presente nesse Tribunal, a ponto de ser veiculada no julgamento da ADI n° 286-4/RO³⁸⁶. Tal fato leva à conclusão de que esse é o entendimento contemporâneo da Corte, espelhado na Súmula 615 (em nada prejudicada pelo fato de fazer referência a dispositivo da Constituição anterior que, embora não reprisado, guarda semelhança com o preceituado no artigo 150, III, 'b', da CRFB/88, para os efeitos do que aqui se argumenta)³⁸⁷, que diz o seguinte:

O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.³⁸⁸

Embora se saiba que o entendimento do STF não se vincula necessariamente à letra das leis infraconstitucionais, é inegável que a alteração do CTN – a qual afasta uma concepção vetusta que não mais guarda adequação à melhor percepção jurídica –, servirá de motor ou reforço para mudança de sua jurisprudência, em direção a um entendimento que mais se compactue com o verdadeiro conteúdo dos princípios limitadores do poder de tributar, no caso o princípio da anterioridade. Daí a pertinência do que ora se está a apresentar e propor.

³⁸⁶ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO(...). 3. **A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.** 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência (...). Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. ADI 286/RO Relator: Ministro Maurício Corrêa, **julgado em 22/05/2002**, Tribunal Pleno, publicado no DJ do dia 30-08-2002, p. 60 (grifou nosso). In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n° 286/RO, do Tribunal Pleno, Brasília DF, 22 de maio de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 30 ago. 2002, Seção III, p. 60. (grifou nosso)

³⁸⁷ A evidência de que tal entendimento ainda hoje prevalece no STF pode ser extraído do que comenta Vittorio Cassone In: CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário – teoria e prática**, p. 245-255.

³⁸⁸ ROSAS, Roberto. **Direito sumular**, p. 290.

3.5.2 O conceito formulado, as diferenças com outros institutos exonerativos e a proposta normativa

Como aludido ao longo do estudo, há outros institutos que, assim como a isenção, acarretam a desoneração do tributo. Dita vinculação tem levado inclusive muitos autores a tratá-los em conjunto, comparando-os, estabelecendo pontos de identidade e diferença, e conceituando uns a partir de outros.

Como visto anteriormente, essa não foi a opção do presente trabalho. Buscou-se identificar a natureza jurídica da isenção com relativo grau de independência perante os institutos a ela correlatos, intentando compreendê-la, guardadas as limitações que o próprio tema impõe pela abordagem dos fenômenos jurídicos que lhe são muito mais intrínsecos do que extrínsecos.

Concentrando-se na formulação de um conceito para a isenção como forma desonerativa no sistema tributário nacional, num esforço em identificá-la não em função das conseqüências que gera na norma geral de tributação (como não raro fizeram boa parte dos juristas que se debruçaram sobre o tema), mas em função de si própria, entende-se ter restado bem evidenciado ao longo do trabalho principalmente que:

a) a isenção é um benefício ou um incentivo fiscal que conduz não à redução do tributo devido segundo a regra geral de tributação, mas à sua exoneração total, isto é, à inexistência de tributo a pagar;

b) a regra isentiva é norma permissiva negativa com caráter derogante ou ab-rogante, já que conforma uma exceção à regra geral de tributação;

c) a isenção configura uma autolimitação da competência tributária operada mediante lei da mesma natureza³⁸⁹ e do mesmo ente que detenha competência para instituir o tributo;

³⁸⁹ Visto que, como já salientado, a instituição de determinados tributos está submetida à lei complementar e não apenas à lei ordinária, devendo a lei isentiva guardar a mesma natureza.

d) a isenção só pode ser veiculada para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação, ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos, guardadas sempre a razoabilidade e a adequação dos meios utilizados com os valores pretensamente protegidos com a instituição da isenção.

Diante de tais premissas, na tentativa de reduzir as características acima a um conceito mais manejável do ponto de vista operacional (ainda que comporte desdobramentos, por certo, mas que guarde os elementos aqui considerados como verdadeiramente essenciais), propõe-se que a isenção seja compreendida como *a exoneração total do tributo operada por lei veiculada para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação, ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos.*

No que diz respeito à norma tributária – relação esta inafastável, é verdade, levando-se em conta o objetivo natural da regra isentiva -, pontua inarredável a conseqüência que a regra isentiva gera, qual seja, a de interferir na definição da matéria tributável, conforme preconizado por muitos dos juristas comentados neste trabalho.

Por fim, pela grave importância do conseqüente idêntico (qual seja, a desoneração do tributo), buscar-se-á adiante evidenciar a pertinência do conceito escolhido também mediante breve referência aos institutos afins, sem o compromisso de aprofundar muito o estudo, mas com a pretensão apenas de realçar as principais diferenças entre esses institutos e o tema central do trabalho, i.e., a isenção, auxiliando a evidenciar melhor suas características essenciais.

3.5.2.1 A isenção e outros institutos desonerativos

3.5.2.1.1 Não-incidência

Às vezes utilizada em sentido genérico para designar todas as formas de desoneração do tributo (não-incidência em sentido amplo, como se costuma referir), a não-incidência diz respeito, conforme HUGO DE BRITO

MACHADO³⁹⁰, à “(...) situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático”.

Segundo o autor³⁹¹, a não-incidência deve ser considerada como “(...) pura e simples se resulta da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária (...)”.

Considerando o conceito de isenção aqui defendido, vale considerar que mesmo referindo às expressões “não incide” ou “não incidirá”, conformarão isenções, devendo como tal ser tratadas, todas as “não-incidências” veiculadas em lei do ente competente para instituir o tributo para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos³⁹².

Nessa concepção, apenas as regras que têm natureza eminentemente declaratória restringem-se a hipóteses de não-incidência propriamente ditas, ainda que venham expressas por vocábulos relacionados à isenção, isto é, para afastar dúvidas que a regra tributária pode gerar no intuito de definir a matéria tributável³⁹³.

No caso de a não-incidência vir disposta no texto constitucional, não se tratará de isenção, mas de limitação constitucional da competência tributária do ente respectivo, podendo conformar ou não uma imunidade (se atinente à proteção de um direito fundamental), e ser, ainda, revogável ou não, conforme a situação.

³⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 156.

³⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 157.

³⁹² Nesse sentido, intui-se que todas as “não-incidências” estipuladas em função de pessoas, dispostas legalmente por lei da mesma hierarquia da que cria o tributo e editada pelo ente competente para instituí-lo, conformarão isenções, posto que nesses casos estar-se-á sempre, salvo melhor juízo, sob pena de a regra assumir-se inconstitucional, a proteger a capacidade contributiva, a praticabilidade da tributação, ou a visar à satisfação de uma política pública voltada à consagração de valores constitucionalmente previstos.

³⁹³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 12.

No caso de não-incidências estabelecidas em leis complementares em face das referências contidas nos artigos 155, XII, 'e'³⁹⁴ e 156, § 3º, III³⁹⁵, conforme foram conceituadas, não são isenções posto que não foram estabelecidas mediante uma autolimitação da competência tributária operada pelos próprios entes competentes para instituir os tributos, mas pelo legislador designado constitucionalmente, portanto diverso.

Também conforma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, desde que não direcionadas, repita-se, para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos, os recursos à menção em lei à notação "NT" (não tributado), muito utilizada no IPI.

3.5.2.1.2 Reduções de base cálculo

Não obstante freqüentemente denominadas "isenções parciais"³⁹⁶, as regras que veiculam reduções à base de cálculo não se equiparam às regras isentivas propriamente ditas, porquanto, na linha do conceito acima apresentado, não conduzem necessariamente à exoneração total do tributo.

Nessa linha, conformam tais regras, segundo preconiza ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁹⁷, dispositivos "juridicizantes" que auxiliam na delimitação da matéria tributável, entendimento também de AURÉLIO PITANGA

³⁹⁴ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...); XII - cabe à lei complementar: (...); e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a'".

³⁹⁵ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...); III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...). § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:(...); II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior".

³⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 188-189.

³⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 322.

SEIXAS FILHO³⁹⁸ ao tratar de particularidades atinentes às regras que excluem fatos tributáveis segundo a competência tributária estabelecida.

3.5.2.1.3 Alíquota zero

Mais freqüente no caso dos impostos e contribuições especiais sociais e de intervenção sobre o domínio econômico, há tributos que, para se definir os valores devidos, necessitam de recurso a expedientes aritméticos pela aplicação de uma alíquota sobre uma dada base de cálculo (ambos afetos ao critério quantitativo, como já mencionado).

Se sobre a base de cálculo for multiplicada percentualmente uma alíquota zero, inexoravelmente inexistirá quantia a pagar, havendo, por conseqüência, a desoneração do tributo, tal como na isenção.

Como se percebe das considerações já trazidas, PAULO DE BARROS CARVALHO³⁹⁹ não diferencia os institutos, já que no caso da chamada alíquota zero o que existiria seria a supressão de parcela de um critério da regra-matriz da incidência tributária, qual seja, do critério quantitativo, no que é apoiado por AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO⁴⁰⁰.

Acompanhado por todos os que vêem a isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo, por motivos diversos, SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁴⁰¹, por sua vez, não percebe identidade:

A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade. (...) para haver alíquota zero nulificando o dever, é necessária a incidência da regra de tributação.

³⁹⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 12-13.

³⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 139.

⁴⁰⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, p. 74.

⁴⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 181.

Cabe fazer outra distinção entre a isenção, na forma como conceituada anteriormente, e a alíquota zero, capaz de diferenciá-las significativamente: os produtos ou operações tributadas à alíquota zero não o são por expressa disposição legal, mas ganham tal condição por ato do Poder Executivo. Assim, sendo regidas por regimes jurídicos tão distintos (basta lembrar as diferenças existentes em face da não-submissão aos princípios da legalidade e da anterioridade), não há como dizer pertencerem à mesma categoria jurídica, posto que de natureza bem divergentes devido à diversidade tão relevante de tratamento.

3.5.2.1.4 Imunidade

As considerações apresentadas no Capítulo 2 desta Dissertação já seriam suficientes para distinguir a isenção da imunidade. Mas, pela precisão com que se expressa, é interessante repetir o que veicula MIZABEL MACHADO DERZI⁴⁰²:

- as imunidades, sendo normas denegatórias de competência, só podem ter sede exclusivamente na Constituição, a qual rígida e exaustivamente atribui e delimita o poder tributário das pessoas públicas estatais; mas as isenções são normas de supressão parcial da incidência da normas de tributação, postas por lei da pessoa estatal, no exercício de sua competência constitucionalmente atribuída (ressalvados os casos excepcionais, heterônomos);

- a endogenia das imunidades se manifesta em relação às normas constitucionais atributivas de competência, que delimitam, enquanto a endogenia das isenções se põe por referência às normas de tributação infraconstitucionais, cujo âmbito de incidência delimitam parcialmente. Assim, imunidades e isenções desencadeiam fenômenos análogos, mas paralelos.

Também levando-se em conta essas lições, PONTES DE MIRANDA⁴⁰³ explica:

⁴⁰² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 400.

⁴⁰³ MIRANDA, Pontes de. *Apud* BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p. 190.

A imunidade não se confunde com a isenção. Se o bem em que recairia a tributação é imune, não se pode criar sobre ele o imposto. Se apenas há isenção, o corpo legislativo que poderia tributar deixa, *sponte sua*, de criar o imposto. 'Isento' veio de *exceptus*, através de *eisento*, que foi a forma entre exceto e isento. Significa tirado, de *ex-imo*, tirar para fora, 'imune', não. Ser imune é ser livre, ser sem o *muno*, *múnus*; não ter a sorte comum, *com-munis*. Não é tirado, tomado para fora; já era fora.

A propósito, na linha do que defende RICARDO LOBO TORRES⁴⁰⁴, como também já apresentado no Capítulo 2 deste trabalho, cabe referir que só devem ser consideradas imunidades propriamente ditas, portanto irrevogáveis pelo poder constituinte derivado (à vista da vedação prevista no artigo 60, § 4º da CRFB/88), apenas as regras constitucionais alusivas à proteção de direitos humanos, ainda que veiculadas no texto constitucional por vocábulos atinentes à isenção ou à não-incidência⁴⁰⁵.

3.5.2.2 A proposta normativa

A partir do conceito proposto pelo presente trabalho, a fim de atingir os objetivos desta pesquisa cabe, então, finalmente propor a alteração do CTN para que passe o mencionado Código a contar com regras expressas no sentido⁴⁰⁶:

(1) de que na isenção não se considere ocorrido o fato gerador da obrigação tributária principal;

⁴⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III**, p. 86. Apenas para lembrar, refere o autor que a imunidade "... não tem fonte formal exclusiva, eis que não radicam no direito positivo, encontrando a sua razão de ser nos direitos fundamentais pré-constitucionais", a conceituando como "... correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos".

⁴⁰⁵ Além daquelas que protegem o regime federativo, princípio fundamental da organização do Estado brasileiro, como visto anotado no item 2.1.1.1, retro)

⁴⁰⁶ É certo que tais mudanças importariam, se fossem procedidas, em uma série de relevantes adaptações no texto do código (revogações, novas redações, renumeração de artigos, etc.), que ora se deixa de sugerir porquanto não podem ser aqui esmiuçadas em face das limitações acadêmico-científicas que se impõem ao presente trabalho.

(2) de que não se considere isentiva a lei que dispuser sobre reduções da base de cálculo do tributo, nem a lei que atribuir alíquota zero a produtos e operações; e, por fim,

(3) de que a lei que extinguir ou reduzir isenções relacionadas a quaisquer tributos (não apenas aos impostos sobre o patrimônio ou a renda, visto que estes já são protegidos, neste aspecto, pela combinação dos artigos 178⁴⁰⁷ e 104, III⁴⁰⁸ do CTN), se submeta ao princípio da anterioridade consagrado no artigo 150, III, 'b' e 'c' da CRFB/88, produzindo eficácia apenas nos termos do mencionado artigo. Isto porque a revogação da isenção equipara-se a uma nova forma de incidência da lei tributária, portanto merecedora da proteção atinente à certeza do direito, corolário da segurança jurídica, nos termos estudados no Capítulo anterior.

⁴⁰⁷ “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

⁴⁰⁸ “Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua aplicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...); II – que definem novas hipóteses de incidência; III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de outro modo mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme percebido ao longo da pesquisa, o tema objeto da presente Dissertação detém considerável amplitude. Como visto, não se fazia adequado buscar compreendê-lo sem adentrar, com relativa profundidade, em lições estruturais da Teoria Geral do Direito e da Teoria Geral do Direito Tributário, propriedade que o qualificou a receber a abordagem acadêmico-científica que se buscou realizar.

O objetivo proposto para a investigação desenvolvida era o de, a partir da identificação da natureza jurídica da isenção como forma desonerativa (considerada no contexto do sistema tributário nacional), formular um conceito para o instituto e propor, conforme recomenda os ditames da Política Jurídica, um novo tratamento normativo pelo CTN, haja vista a inadequação da legislação em vigor quanto à matéria, como se procurou evidenciar.

Para tanto, optou-se por abordar o tema central do trabalho com independência dos institutos que costumeiramente lhe são apontados como correlatos (não-incidência, alíquota zero, imunidade), trazendo as comparações usuais apenas ao final, e com o intuito exclusivo de evidenciar melhor as características essenciais da isenção.

Assim, o Capítulo 1 foi iniciado tratando da norma jurídica como instrumento do Direito, com ênfase especial à sua concepção estrutural, tomando-a como um juízo hipotético implicacional e disjuntivo formado pelo intérprete a partir das prescrições contidas nos enunciados.

. Em seguida, o tributo foi apresentado como instituto político fundamental do Estado Contemporâneo conformado em Estado Fiscal. Desta forma, foi possível estudar, depois, a norma jurídica tributária que estabelece o dever de pagar o tributo.

Com o intuito de compreender em que condições se concebem as normas isentivas, o Capítulo 2 tratou do poder de tributar e de suas

limitações constitucionais, da competência tributária, dos princípios constitucionais tributários e das imunidades, destacando como seu fundamento o princípio da solidariedade, estruturante do Estado e Sociedade brasileiro.

Utilizando-se dos aportes teóricos obtidos, pode-se seguir no Capítulo 3 com a apresentação da controvérsia atinente à natureza jurídica da isenção, passando-se às considerações relativas ao poder de isentar e às características gerais que envolvem as normas isentivas, inclusive os princípios regentes do regime desonerativo (os da legalidade, justiça e segurança). Em continuidade, prosseguiu-se com as conceituações lançadas pela doutrina nacional, e, mais tarde, com os vários elementos colhidos, formulou-se um conceito para o instituto. A fim de melhor evidenciar sua natureza jurídica, contrapôs-se a isenção, conforme o conceito lastreado, às demais figuras desonerativas semelhantes, para, por último, também a partir do conceito construído e de tudo o que foi estudado, apresentar-se, à luz da Política Jurídica, uma proposta normativa para o tema pelo CTN.

Conforme verificado, percebeu-se haver na doutrina nacional grande divergência quanto ao conceito de isenção. Parte da doutrina, na esteira de RUBENS GOMES DE SOUSA, a encara como um favor legal, como dispensa do pagamento do tributo. Segundo essa corrente, ocorrido o fato gerador descrito na hipótese de incidência, nasceria a obrigação tributária, estando, porém, desde logo, excluído o crédito dela correspondente, visto que a pessoa ou situação estaria desobrigada ao pagamento do tributo.

Outra corrente, liderada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, concebe a isenção como verdadeira hipótese de desobrigação tributária legalmente qualificada – para contrapor-se à imunidade, que vem consagrada no plano constitucional –, alegando não incidir a regra jurídica tributante pelo fato justamente de incidir a regra isentiva, não havendo, por isso, que se falar em nascimento da obrigação tributária.

O surgimento de um outro entendimento veio com PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem a regra consagradora da isenção na verdade

termina por mutilar um dos critérios da hipótese de incidência tributária, acarretando, com a não-incidência da norma jurídica tributante em sua completude, a desoneração. Segundo o autor, não se pode conceituar a isenção sem considerar o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa; daí porque não se pode incidir primeiro a regra tributante ou a regra isentante, argumento cabal para descartar a correção das conceituações anteriores.

Em linha distinta, vem SACHA CALMON NAVARRO COELHO, para quem a regra isentante retira, assim como a regra que consagra a imunidade, a aptidão de determinados fatos de gerar o dever de pagar o tributo, contribuindo, dessa forma, para a conformação final da hipótese de incidência tributária. Por isso, também não se cogita do surgimento da obrigação tributária.

Porém, à vista do que foi estudado, num esforço por identificar a isenção não em função das conseqüências que opera na norma geral de tributação (como não raro fizeram boa parte dos juristas que se debruçaram sobre o tema), mas em função de si própria, entende-se ter logrado demonstrar que:

1) a isenção é um benefício ou incentivo fiscal que conduz não à redução do tributo devido, segundo a regra geral de tributação, mas à sua exoneração total, isto é, à inexistência de tributo a pagar;

2) a regra isentiva é norma permissiva negativa com caráter derogante ou ab-rogante, já que conforma uma exceção à regra geral de tributação;

3) a isenção configura uma autolimitação da competência tributária operada mediante lei da mesma natureza e do mesmo ente que detenha competência para instituir o tributo;

4) a lei isentiva só pode ser veiculada para atender ou ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos, guardadas sempre a razoabilidade e

adequação dos meios utilizados com os valores pretensamente protegidos com a instituição da isenção.

Tais premissas permitem então conceituar o instituto em questão, para veicular um conceito melhor operacionalmente (comportando desdobramentos), como *a exoneração total do tributo operada por lei veiculada para atender ao princípio da capacidade contributiva, ou ao da praticabilidade da tributação ou como instrumento de satisfação das políticas públicas voltadas à consagração de valores constitucionalmente previstos.*

A partir desse conceito, propõe-se então a alteração do CTN para que passe o mencionado Código a contar com regras expressas no sentido: (1) de que na isenção não se considere ocorrido o fato gerador da obrigação tributária principal; (2) de que não se considera isentiva a lei que dispuser sobre reduções da base de cálculo do tributo, nem a lei que atribuir alíquota zero a produtos e operações; e, por fim (3) de que a lei que extinguir ou reduzir isenções relacionadas a quaisquer tributos se submeta ao princípio da anterioridade consagrado no artigo 150, III, 'b' e 'c' da CRFB/88, produzindo eficácia apenas nos termos do mencionado artigo. Isto porque a revogação da isenção, como se intentou demonstrar, equipara-se a uma nova hipótese de incidência da lei tributária, portanto merecedora da proteção atinente à certeza do direito, corolário da segurança jurídica.

Importante por certo referir, no que diz respeito às conseqüências que a regra isentiva gera na norma tributária, como inafastável a conclusão de se reconhecer sua interferência na definição da matéria tributável, na linha como preconizada por muitos dos juristas comentados neste trabalho.

Retomando as hipóteses levantadas no início da pesquisa (embora se perceba tenha ido um tanto além no que toca especialmente à última hipótese) é possível verificar que todas se confirmaram: a) por integrar o ordenamento jurídico, a norma jurídica tributária tem a mesma estrutura das demais normas jurídicas, dotada, portanto, de hipótese e conseqüência; b) o poder de tributar, manifestado pelo Estado na arrecadação do tributo, tem

fundamento constitucional e está sujeito a limitações dispostas na própria Constituição; c) embora fundamental, o dever de pagar o tributo pode deixar de existir. A isenção detém natureza jurídica distinta das demais figuras que também levam à desoneração tributária, apresentando particularidades que permitem identificá-la como uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

Finalizando, vale mencionar que o tema da pesquisa empreendida guarda diferentes formas de abordagem. Por isso, é certo que o trabalho possa merecer aprofundamentos em diversos pontos, bem como correções de rumo ou considerações igualmente relevantes às aqui trazidas, o que, se por um lado dá conta da riqueza e complexidade da matéria, de outro serve de estímulo ao estudo contínuo por parte do pesquisador (quiçá numa Tese de doutoramento), da comunidade acadêmico-científica e jurídica como um todo, assim como dos poderes públicos.

Espera-se, em todo caso, que o trabalho que ora se apresenta tenha ao menos servido como uma modesta contribuição nesse sentido.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

AMARO, Luciano. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy: esboço e críticas**. Revista de informação legislativa, Brasília, v.42, nº 165, p. 123-134, jan./mar. 2005.

ARAMAYO, Maria Sílvia Velarde. **Benefícios y minoraciones em derecho tributário**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

AREND, Márcia Aguiar. **Direitos humanos e tributação**. In: Balthazar, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Org.). **Temas de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 39-49.

ARISTÓTELES. **A política**. 15 ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1988.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **República e constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**. Trad. Maria C. G. Cupertino. São Paulo: Landy, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

_____. **Medida provisória na Constituição de 1988.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

_____. **Teoria dos princípios.** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Imunidades e isenções tributárias.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, n° 1, p. 67-100, jul./set. 1977.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças.** Atual. Flávio Bauer Novelli. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário.** Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BARRETO, Ayres; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário.** 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco (Org.). **Dicionário de Política.** Trad. Luís G. Pinto *et alii*. Brasília: Unb Editora, 1983.

BOBBIO, Norberto. **Direito e estado no pensamento de Emanuel Kant.** 4 ed. Trad. Alfredo Fiat. Brasília: Unb Editora, 1995.

_____. **Estado, governo, sociedade; para uma teoria geral da política.** 11 ed. Trad. Marco A. Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004.

_____. **O futuro da democracia; uma defesa das regras do jogo.** 6 ed. Trad. Marco A. Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

_____. **Positivismo jurídico: lições de filosofia do direito.** Trad. Márcio Pugliese. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria da norma jurídica.** Trad. Fernando P. Baptista e Ariani B. Sudatti. 3 ed. São Paulo: Edipro, 2005.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico.** 10 ed. Trad. Maria Celeste C. L Santos. Brasília: Unb Editora, 1999.

_____. **Teoria geral da política, a filosofia política e as lições dos clássicos.** Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador.** Curitiba: Juruá, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL, Código Tributário Nacional (1965). **Código Tributário Nacional.** 35 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** 13 ed. São Paulo: RT, 2008.

BRASIL, Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: BRASIL, Código Tributário Nacional (1965). **Código Tributário Nacional.** 35 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n° 286/RO, do Tribunal Pleno, Brasília DF, 22 de maio de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 30 ago. 2002, Seção III, p. 60.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 615. In: ROSAS, Roberto. **Direito Sumular**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 290.

BÚRIGO, Vandrê Augusto. **Implicações do princípio da solidariedade no sistema tributário nacional: breves apontamentos**. Revista Eletrônica Direito e Política, Itajaí, v.2, n. 2, 2º quad. 2007. Disponível em: <<http://www.univali.br/direitoepolitica-ISSN1980-7791>>. Acesso em 02.01.2008.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências**. In: CAMPOS, Diogo Leite de. **Estudos de Direito Fiscal**. Lisboa: Almedina. 2007, p. 54-72.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedia, 2003.

CANTO, Gilberto Ulhoa. **Isenção tributária – IPI – ICM – ISS**. Revista de direito tributário, São Paulo, n. 25-26, p.65-100, ? 1983.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Cristiano. **A estrutura lógica da norma jurídica tributária**. Revista de direito tributário, São Paulo, n. 90, p. 204-216, ? 200?

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **O princípio da segurança jurídica**. Revista de Direito Tributário, v. 61, p. 74-90, ? 1994.

_____. **Teoria da norma tributária**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASAMIGLIA, Albert. **Postpositivismo**. Doxa, n. 21-I, p. 209-220, 1998. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/doi/23582844322570740087891/cuaderno21/voll/Doxa_21_12.pdf>. Acesso em: 20.04.2007.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Roteiro de lógica jurídica** 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COLZANI, Valdir Francisco. **Guia para redação do trabalho científico**. Curitiba: Juruá. 2001.

COSSIO, Carlos. **Radiografía de la teoría ecologica del derecho**. Buenos Aires: Depalma, 1987.

COSTA, Adriano Soares da. **Incidência e aplicação da norma jurídica tributária. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2140>>. Acesso em: 01.04.2008.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRUZ, Paulo Márcio. **Política, poder, ideologia e estado contemporâneo**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1999.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GORDILLO, Agustin. **Princípios gerais de direito público**. Trad. Marco Aurélio Grecco. São Paulo: RT, 1977.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução à ciência do direito**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro – estudos de teoria política**. Trad. de George Sperber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica**, Revista de direito tributário, São Paulo, v. 70, p. 187-197, ? 2000.

JÈZE, Gaston. **O fato gerador do imposto**. Trad. Paulo da Mata Machado. Revista de direito administrativo, Rio de Janeiro. v. 2, fasc. I, p. 50-58, jul. 1945.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 5 ed. São Paulo: RT, 2001.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A contribuição de melhoria na constituição de 1988**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

_____. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARTINS NETO, João dos Passos. **Não-estado e estado no leviatã de Hobbes**. Florianópolis: OAB/SC Editora, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Contribuição de iluminação: ainda a E.C. n° 39/2002**. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, v. 92, p. 20-28, mar. 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, Osvaldo Ferreira de. **Dicionário de política jurídica**. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2000.

_____, **Ética e direito**. Novos estudos jurídicos, Itajaí, v. 11, n. 1, p. 35-39. jan-jun 2006.

_____, **Fundamentos da política jurídica**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1994.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Atual. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999. v. I.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25 ed. São Paulo: RT, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro, 2000. 2 v.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. In: Revista da Advocacia-Geral da União. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf>. Acesso em 29.11.2006.

_____. **Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal**. In: Revista da Advocacia-Geral da União. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/ano_II_0504CasaltaFiscal.pdf>. Acesso em 24.03.2008.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Notas para o estudo da incidência tributária**. Revista de direito tributário, São Paulo, n. 83, p. 184-188, ? 1998.

PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa jurídica e metodologia da pesquisa jurídica**. 10 ed. Florianópolis: OAB-SC Editora, 2007.

_____. **Técnicas de comunicação para o operador jurídico**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

_____. **Função social do estado contemporâneo**. 3 ed. Florianópolis: OAB-SC Editora e Diploma Legal (co-edição), 2003

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEGORARO, Olinto. **Ética é justiça**. 3 ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

PERELMANN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria E. A. P. Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria do direito e do estado**. 2 ed. São Paulo: Ed. Martins, 1960.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. **Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. **As limitações constitucionais ao poder de tributar e o alcance do núcleo intangível da constituição**. Revista fórum de direito tributário, Brasília, n. 16, p. 29-41, jul./ago. 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOLLER, Fabrício da. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto – por uma revisão da posição do STF**. Revista fórum de direito tributário, Brasília, n. 12, p. 109-140, nov./dez. 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Isenções fiscais – substituição de tributos – emenda constitucional n° 18 – ato complementar n° 27 – imposto de vendas e consignações – impostos sobre circulação de mercadorias**. Revista de direito administrativo, Rio de Janeiro, v. 88, p. 253-269, abr/jun. 1967.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Belo Horizonte: Forense, 2002.

SUNFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Trad. Pedro H. Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Vol. III**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VILANOVA, Lourival. **Lógica jurídica**. São Paulo: Bushatsky, 1976.

_____. **Norma jurídica, proposição jurídica**. Revista de direito público, São Paulo, v. 61, p.12-25, mar.1982.

WEICHERT, Marlon Alberto. **Isenções tributárias em face do princípio da isonomia**. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 37, n. 145, p. 241-254, jan./mar. 2000.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da solidariedade no direito tributário**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.**
São Paulo: Dialética, 2001.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)