

ARTIGO: Da inconfundível natureza dos institutos da imunidade e da isenção

Luís Fernando de Souza Pastana¹

RESUMO: A doutrina trabalha com os institutos da imunidade e da isenção com realidades distintas. No entanto, muitos trabalhos apenas apontam que a imunidade deita em território constitucional e a isenção em território legal, quando, na verdade, a diferença entre tais institutos é mais profunda e complexa. Este artigo visa trabalhar com tais conceitos, separando-os de maneira mais adequada (e aprofundada).

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade. Isenção. Natureza jurídica. Regra-matriz de incidência. Tributo.

1 Introdução

Quando a doutrina aborda o tema “imunidade e isenção”, quase sempre se traça uma diferença entre os dois institutos afirmando-se que um é tema constitucional (imunidade) enquanto o outro é tema infraconstitucional (isenção).

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Procurador do Município de Diadema. E-mail do autor: lufernando00@hotmail.com.

No entanto, as diferenças entre tais institutos são mais profundas, como se pretende demonstrar.

2 Os institutos da imunidade e da isenção no direito brasileiro

Neste artigo iremos contrapor os conceitos de imunidade e de isenção, observando os pontos estruturais e de atuação em que se diferenciam.

Para iniciar, vamos a apresentar nossos conceitos sobre tais institutos.

Temos que imunidade tributária é a regra de estrutura, expressa ou implicitamente disposta no texto constitucional, que delimita uma realidade, apresentando a composição deôntica “proibido obrigar” para excepcionar a regra que autoriza a tributação e, juntamente com esta, formar a norma de competência tributária.

De outro modo, temos que isenção é regra de conduta que atua excepcionando a regra de tributação em um ou alguns de seus elementos, recortando-a parcialmente para formar a própria regra-matriz de incidência, impedindo que esta incida sobre a realidade isenta.

Logo se percebe que o modo de atuação das duas regras é muito semelhante: a imunidade irá atuar na regra de atribuição de poder de tributar para, juntamente com esta, formar a norma de competência tributária; a isenção, por sua

vez, irá atuar na regra de tributação para, com esta, formar a regra-matriz de incidência.

Ambas são normas que excepcionam as regras gerais (de competência e de tributação), sendo que, sem estas, aquelas não fazem sentido no ordenamento.

Estes são os pontos em que a imunidade se assemelha da isenção: forma de atuação e a natureza de regra de exceção. No mais, distinguem-se.

Enquanto a imunidade é norma de estrutura, a isenção é norma de conduta.

A imunidade atua para excepcionar típica norma de estrutura, que é aquela que atribui poder para tributar, formando com esta a competência tributária. Neste sentido, a imunidade ordena um “proibido obrigar” direcionado ao legislador, o qual deverá seguir tal parâmetro no momento em que for construir a norma de tributação.

Já a isenção atua para excepcionar típica norma de conduta, que é a regra de tributação, formando com esta a regra-matriz de incidência. Neste sentido, a isenção ordena um “proibido” ao sujeito ativo de tributar.

Observamos outra diferença contida na composição deôntica destes dois institutos. A ordem que se encontra por trás da norma de imunidade é formada por dois modalizadores (“proibido obrigar”), já a norma de isenção é formada por um único modalizador (“proibido”).

Assim ocorre porque a imunidade disciplina a forma como se dará a construção de uma outra norma. Nos dizeres da Professora Misabel Derzi:

“É que a Constituição Federal, ao partilhar o poder tributário entre as pessoas estatais que integram a Federação, utiliza-se da técnica de atribuição e de denegação (ou supressão parcial). De um lado, encontramos atribuições de poder para instituir tributo, concedidas em caráter positivo (arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156) e dispositivos que reduzem, diminuem, suprimem parcialmente a abrangência dos primeiros, realizando a informação ou a modelagem da competência, constitucionalmente delimitada. A imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo. Portanto, não dizemos que os cidadãos proprietários são “imunes” à instituição, pela União, do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana porque falece a ela competência para criar a exação. Entretanto, dizemos que o templo é “imune” ao mesmo imposto se instituído pelo Município, porque essa pessoa estatal tem poder para criar o tributo”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade, isenção e não incidência. In: MARTINS, I. G. S.; MARTINS, R.G.S.; NASCIMENTO, C.V. (Coordenadores). **Tratado de direito tributário**, volume 2, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 343).

O legislador fará uma norma na qual poderá “obrigar”, “permitir” ou “proibir”. A imunidade, que é norma que irá disciplinar a construção desta outra norma, é dirigida ao legislador que, segundo a imunidade, estará proibido de obrigar pela tributação.

A norma de tributação traz um “obrigar”, ou seja, dada uma conduta, o Estado deve obrigar ao pagamento (a incidência gera a obrigação tributária). Já a norma de

isenção traz um “proibido”, ou seja, dada uma certa conduta, o Estado estará proibido de obrigar (a não-incidência não pode gerar obrigação).

Quando observamos a regra-matriz, formada pelo conjunto da tributação e da isenção, não costumamos olhá-la notando o “proibido”, já que é o “obrigado” que se destaca e gera consequências jurídicas, mas ali se encontra o “proibido”, atuando como um dever para o Estado e como um direito para o cidadão.

A conduta que a isenção regulamenta é justamente a conduta que a própria regra de tributação regulamenta, no entanto, excepcionando-a: se sob a conduta da norma de tributação se encontra a forma de realização “a”, “b” e “c”, a isenção surge para regulamentar a conduta “a”, retirando-a do campo de incidência da regra-matriz².

A isenção atua na norma, atua retirando uma realidade contida na norma. A isenção não incide sobre fatos, já que quem irá incidir não é nem a regra de isenção e nem a regra de tributação, mas somente a norma regra-matriz. A isenção estabelece, assim, os contornos de uma conduta, disciplinando conduta e não criação de norma.

² Não se trata da adoção da teoria do professor Souto Maior, para o qual a isenção regulamenta uma realidade não contida na regra de tributação, atuando diretamente sobre os fatos – regra de tributação não se confunde com a regra-matriz, a qual é norma e formada pela interpretação das regras de isenção e tributação. Trata-se, sim, da adoção da teoria do professor Paulo de Barros, pois entendemos que a isenção atua dentro da norma de tributação, excepcionando-a, no entanto, não percebemos que a regra de isenção seja norma de estrutura, já que, a nosso ver, a isenção irá regulamentar uma conduta, a qual estará contida dentro da regra de tributação. Para nós, a isenção atuará na formação da conduta descrita na regra-matriz, da mesma forma que atuará nesta formação a regra de tributação. Não é a norma formada pela interpretação da regra ou de regras? Assim, a conduta descrita na regra-matriz é conduta descrita, também, pela própria isenção, daí ser esta uma norma de conduta.

Com isso não se quer afirmar que a regra de isenção, quando recorta a regra de tributação, somente atua no seu elemento material (onde se encontra o verbo da conduta a sofrer a incidência). Quer se afirmar, sim, que todos os elementos da tributação (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) estão interligados, sendo que, no momento em que a isenção decepa a regra através de um desses elementos, podemos afirmar que a conduta (que é justamente o proceder à realização do verbo diante das circunstâncias apresentadas pelos demais elementos) será atingida.

Por fim, depreende-se da contraposição entre os conceitos que a imunidade atua em plano diferente do da isenção. Enquanto a imunidade atua no plano constitucional, compondo a norma de competência, a isenção atua no plano infraconstitucional, compondo a regra-matriz³.

É por este motivo que a imunidade não pode ser considerada hipótese de não-incidência da norma de tributação e a isenção o pode, pois enquanto aquela atua em plano cuja incidência/não-incidência da regra-matriz é tema impertinente, esta atua no próprio plano da regra-matriz, onde é pertinente tais fenômenos em relação a este objeto (regra-matriz).

Concluimos que a imunidade e a isenção, não obstante serem regras de exceção e institutos de atuação semelhante, possuem destinatários diferentes (legislador e sujeitos da relação tributária), conteúdos diferentes (norma de estrutura

³ Interessante notar que, se a imunidade determina a incompetência, a isenção, que atua na formação da regra-matriz, nunca poderá atuar sobre realidade que a imunidade atua. Isso se dá porque a isenção excetua da tributação uma realidade, tributação esta que pressupõe a competência tributária para criação de tributo sobre essa realidade. Assim, nunca teremos, no ordenamento jurídico brasileiro, uma realidade que, ao mesmo tempo, é imune e isenta.

e norma de comportamento), atuam em planos jurídicos diferentes (constitucional e infraconstitucional), e somente a última tem relação com a incidência/não-incidência da regra-matriz.

3 Conclusão

Iniciamos o artigo com o objetivo de observar a natureza da imunidade e da isenção, traçando as diferenças de conceito e de atuação que cada um desses institutos apresenta na ordem jurídica brasileira.

Definimos imunidade tributária como a regra de estrutura, expressa ou implicitamente disposta no texto constitucional, que delimita uma realidade, apresentando a composição deôntica “proibido obrigar” para excepcionar a regra que autoriza a tributação e, juntamente com esta, formar a norma de competência tributária.

Após, abordamos a isenção.

Definimos isenção como a regra de conduta que atua excepcionando a regra de tributação em um ou alguns de seus elementos, recortando-a parcialmente para formar a própria regra-matriz de incidência, impedindo que esta incida sobre a realidade isenta.

Colocando frente à frente os conceitos desses institutos, anotamos suas diferenças e semelhanças (tanto conceitual quanto de atuação).

Concluimos que a imunidade e a isenção, não obstante serem regras de exceção e institutos de atuação semelhante, possuem destinatários diferentes (legislador e sujeitos da relação tributária), conteúdos diferentes (norma de estrutura e norma de comportamento), atuam em planos jurídicos diferentes (constitucional e infraconstitucional), e somente a última tem relação com a incidência/não-incidência da regra-matriz.

A utilidade pretendida por este artigo foi a de aprimorar a conceituação e a análise de atuação desses institutos, o que esperamos ter realizado, se não para dar um passo além, ao menos para trazer discussão e debate, exercícios fundamentais para o aprofundamento da matéria.

4 Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª edição, 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico). São Paulo: Noeses, 2013 – 3ª edição.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**, 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

Código Tributário Nacional

Constituição Federal de 1988

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade, isenção e não incidência. In: MARTINS, I. G. S.; MARTINS, R.G.S.; NASCIMENTO, C.V. (Coordenadores). **Tratado de direito tributário**, volume 2, São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2012 – 8ª edição.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**, Rio Grande do Sul: Livraria do advogado, 2010.