

ARTIGO: Sobre o conceito e atuação da norma de isenção

Luís Fernando de Souza Pastana¹

RESUMO: A doutrina apresenta grande divergência em relação ao conceito de isenção. Dentro da fenomenologia da tributação, a divergência conceitual implica divergência na própria atuação do instituto: para alguns, a isenção irá excluir o crédito tributário formado, para outros, a isenção não irá, sequer, permitir a formação do crédito tributário. Este artigo visa esclarecer estas articulações com o conceito de isenção tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Isenção. Regra-matriz de incidência. Tributo.

1 Introdução

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 175, I, dispõe que a isenção é forma de exclusão do crédito tributário.

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

Dentro da fenomenologia da tributação, o crédito tributário surge somente com o lançamento, portanto, a exclusão do crédito pressupõe a incidência da norma de tributação, a constituição da obrigação tributária e a realização do lançamento.

O CTN assim dispõe por influência direta de Rubens Gomes de Sousa, para o qual a isenção era favor concedido pela lei para dispensar o pagamento de tributo devido². Ora, se há dispensa de pagamento de tributo devido, significa que houve a incidência e que nasceu a obrigação tributária (cujo débito informa o dever de pagar)³.

Observaremos que, diante destes aspectos, há certo dissenso doutrinário quanto a definição do conceito e natureza do fenômeno denominado “isenção”.

2 O instituto da isenção no direito brasileiro

Tendo em vista os delineamentos iniciais feitos na parte introdutória, sobre o fenômeno da “isenção”, a doutrina apresenta as seguintes notas críticas.

² “Rubens Gomes de Sousa sustentou que a isenção é favor concedido pela lei, consistente em “dispensar o pagamento de um tributo devido”, argumentando que, “na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento”. (AMARO, 2007, p. 282).

³ “Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 224).

Luciano Amaro, por exemplo, para quem a isenção é norma que provoca a não incidência da norma de tributação⁴ (não chegando a gerar obrigação e dever de pagar, portanto), chega a afirmar que ter a isenção como causa de exclusão do crédito tributário é “raciocínio ilógico”⁵ que ofenderia o princípio da não-contradição das normas jurídicas.

Não obstante as críticas, o Supremo Tribunal Federal tem na isenção uma causa de exclusão do crédito tributário pela dispensa do pagamento do tributo⁶.

Assim, verifica-se uma realidade jurídica interessante em relação à isenção: enquanto a legislação e o Supremo Tribunal observam a incidência da regra-matriz, doutrinadores mais expoentes do País (Misabel Derzi, Paulo de Barros, Souto Maior, Luís Eduardo Schoueri, Luciano Amaro, etc), discordando em um ou outro aspecto, concordam que a isenção implica a não-incidência da regra-matriz.

⁴ “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo”. (AMARO, 2007, p. 152).

⁵ “Todavia, trata-se de conceituação equivocada. Dispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para a remissão (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado. Flávio Bauer Novelli registrou que a citação da obra de A. D. Giannini, único autor que Rubens invocara para sustentar o conceito da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, seria equivocada, já que, na lição de Giannini, o que se dá na isenção é que não surge o débito do imposto”. (Ibid., p. 283).

⁶ ICMS. ISENÇÃO. [...] a expressão “incidira” pressupõe que o Estado-membro, como decorre do Caput desse artigo 23, tenha instituído, por lei estadual, esse imposto, e nada impede, evidentemente, que ele conceda, também por lei estadual, isenção, que, aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela – no entendimento que é acolhido por este Tribunal – se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 113.711/SP, 1ª Turma, Relator Ministro Moreira Alves, data do julgamento 26/06/1987).

Não se trata de mera discussão acadêmica, mas de definição conceitual que afeta a prática jurídica da tributação⁷.

Misabel Derzi explica essa dualidade de posições (incidência/não-incidência) através de duas teorias: a teoria da visão dualista de tributo e a teoria da visão unitária de tributo.

Para a corrente dualista, o tributo é concebido pela união de dois fatores: o fato gerador e a tributabilidade.

O fato gerador é a simples ocorrência, no mundo fenomênico, da hipótese contida na regra-matriz. A tributabilidade é a possibilidade de se tributar certa realidade, ou seja, é a verificação da não existência da isenção: se não há isenção, há tributabilidade⁸.

Pela visão dualista, a isenção exclui a tributabilidade, mas não o fato gerador⁹. A isenção não interfere na hipótese de incidência (norma abstrata) ou no fato do mundo fenomênico, atua em momento seguinte, no da análise da tributabilidade, excluindo esta mas mantendo o fato juridicizado pela incidência da hipótese.

⁷ Não é objeto deste trabalho, mas considerar se a isenção pressupõe ou não a incidência da regra-matriz acarreta na necessidade, ou não, de se observar o princípio da anterioridade quando da revogação da norma isencional.

⁸ “Assim, a indagação sobre a tributabilidade, em si mesma, resume-se em constatar a inexistência de uma causa excludente, vale dizer, de uma isenção”. (DERZI, 2011, p. 359).

⁹ “Essa posição é compartilhada por todos aqueles que autonomizam a hipótese (que, em geral, denominam fato gerador), pois a isenção é suficiente para excluir o dever, impedi-lo ou somente dispensá-lo, mas não é suficiente para negar ou excluir a existência do próprio pressuposto (fato gerador). Em consequência, nessa corrente, pode-se sustentar que a isenção desencadeia uma área de incidência – em razão da existência do fato gerador ou pressuposto - , embora inexistente o dever de pagar tributo”. (Ibid., p. 359).

Dentro desta corrente dualista, temos aqueles que dizem que, após a incidência, a isenção impede o surgimento do dever tributário, e também temos aqueles que admitem o nascimento do dever com a sua posterior extinção.

Já para a corrente unitária, a tributabilidade se encontra dentro do fato gerador, assim, somente será considerado fato gerador aquele fato capaz de gerar a tributação.

Para os autores dessa corrente, não é possível falar em hipótese de incidência sem tributabilidade, ou seja, esta faz parte daquela. Para a visão unitária apenas “[...] *compõem os fatos geradores tributários aquelas descrições normativas dotadas de tributabilidade, aptas a criarem deveres e direitos tributários*¹⁰ [...]”. Na corrente anterior, lembre-se, poderíamos ter hipótese dotada de tributabilidade e hipótese não dotada de tributabilidade.

Somente o que pode criar tributação pode ser considerado hipótese de incidência, assim, toda hipótese apresenta tributabilidade¹¹.

Em outras palavras, para a corrente unitária toda regra-matriz incide sobre uma realidade a fim de gerar tributação; regra-matriz sem o poder de incidir com este intuito não é norma de tributação, não existe no ordenamento.

¹⁰ (Ibid. p. 361).

¹¹ “[...] Por meio da isenção, o legislador recorta a realidade fática que poderia integrar a hipótese – para isso sendo competente – para dela excluir o fato isento [...]”. (Ibid. p. 361).

A isenção iria retirar o atributo da tributabilidade da regra-matriz, ou seja, de alguma forma, faria com que a norma de tributação não incidisse sobre certa realidade (dita isenta), ou porque a norma de isenção atuou em algum elemento da regra-matriz, decependo-a, ou porque a regra de isenção incidiu sobre a realidade isenta, ou por qualquer nova teoria, dentro desta corrente unitária, que justifique a não incidência da norma de tributação sobre uma certa realidade.

É pela forma de se justificar a atuação da norma de isenção que Misabel Derzi, aprofundando um pouco mais a discussão sobre o tema, ensina que, dentro da corrente unitária, há aqueles que tomam a norma de isenção como norma autônoma (como é o caso de Souto Maior), dotando-a de hipótese e consequência específicas, e há aqueles que veem a norma de isenção como norma que atua no interior da norma de tributação (como é o caso de Paulo de Barros Carvalho).

Podemos concluir que, na visão dualista, a isenção não seria forma de não-incidência, já que iria se efetivar somente após a incidência da hipótese. Nos termos unitários, a isenção seria sim forma de não-incidência, pois atuaria para impedir que a regra-matriz incidisse sobre uma realidade.

A visão unitária do tributo dota de conteúdo normativo o conceito de tributo. Associa sempre o pressuposto ao consequente, sempre fazendo que com o fato gerador nasçam efeitos tributários, sempre observando que sem o pressuposto não há o consequente e, também, sem o consequente não há que se falar na existência

do pressuposto: somente teremos a incidência e a juridicização do fato se houver válidos hipótese e consequente¹².

Assim, analisando a posição da professora Misabel, temos que ela se filia à corrente unitária, observando a norma de isenção como instituto que atua dentro da regra-matriz de incidência e, por este aspecto, implica não-incidência da norma de tributação sobre a realidade que a regra isentiva define.

Neste aspecto, a norma isencional pode atuar na regra-matriz de incidência, quer na hipótese, quer no consequente e, ainda, quer atue em um ou em outro aspecto, sempre irá afetar a hipótese de incidência, pois Misabel Derzi não concebe o fenômeno da incidência tributária sem a possibilidade de ver nascer um dever (tributabilidade)¹³.

¹² “Os planos ontológico-axiológico e lógico-eficaz de análise do tema evidenciam que, relativamente aos fatos e situações imunes ou isentas, não se há de cogitar da existência de pressuposto ou hipótese. Constatada a imunidade ou a isenção, no caso concreto, isolado, constata-se *ipso facto* o que não é “típico” (no sentido impróprio) ou não é fato jurídico tributário.

Nesse passo, com razão a corrente doutrinária que optou por uma visão unitária do tributo. Toda espécie de tributo é, simultaneamente, tributabilidade.

A tributabilidade jurídico-tributária se manifesta por descrições e prescrições normativas (em geral por meio de conceitos determinados e especificantes). Hipótese ou fato gerador sem tributabilidade é facticidade pura: a descrição e a prescrição que compõem a hipótese e a consequência da norma são dotadas de um sentido jurídico próprio. Desvinculada a primeira parte da norma da segunda, altera-se radicalmente o sentido que lhes é inerente.

A hipótese não tem conteúdo descritivo “autônomo”, independente do sentido jurídico que lhe prescreve a consequência”. (Ibid. p. 366).

¹³ Dissertando sobre a alíquota zero, afirma Misabel Derzi: “não pensamos dessa forma e não reconhecemos os fatos geradores que nada geram [...]” (2011, p. 363). Interessante anotar o que a professora fala sobre a neutralidade do pressuposto da regra matriz, ou da chamada hipótese ou fato gerador. Ela faz uma crítica à essa neutralidade: não é possível observar a hipótese sem o consequente, pois toda regra matriz traz consigo a tributabilidade. Assim, o fato gerador somente pode ser considerado fato gerador se houver uma normatividade, ou seja, se da sua aplicação surgirem efeitos jurídicos, não havendo de se falar em fato gerador quando da sua ocorrência nada surge. Para quem acredita que a hipótese pode ser desassociada da consequência, pensa que o fato gerador pode ser neutro, quando, por exemplo, a isenção se dá por atingir elementos do consequente.

A divergência deste entendimento afeta diretamente a prática da tributação. Por exemplo, se a isenção atinge o consequente, atinge somente o tributo, mas não o fato gerador, então, a revogação da isenção não se sujeita ao princípio da anterioridade, pois já havia fato gerador descrito no ordenamento.

Portanto, para Misabel Derzi, a norma de isenção atua dentro da regra-matriz (exoneração endógena), ceifando um de seus aspectos, seja na hipótese, seja no conseqüente, impedindo a incidência da norma de tributação sobre a realidade contida na norma excepcional (não-incidência).

Paulo de Barros Carvalho analisa a temática advertindo que não há ainda grandes teorias que dão segurança científica ao instituto da isenção.

O professor apresenta a teoria clássica e a teoria mais recente sobre o tema, demonstrando que ambas tratam o assunto como uma questão de “velocidade da incidência”: enquanto que para a teoria clássica a norma de tributação incide e constitui a obrigação tributária para, somente após, incidir a norma de isenção com o fim de dispensar o pagamento do tributo devido, a teoria mais atual, invertendo a velocidade das normas, faz com que a norma de isenção incida antes da norma de tributação, ao passo que, quando esta última encontra o fato, este já possui proteção da isenção¹⁴.

Para Paulo de Barros, *“guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da*

¹⁴ “De ver está que as duas propostas da Dogmática tinham um ponto comum: disputavam a *velocidade da incidência* das normas jurídicas. Para a teoria tradicional, a regra de tributação chegava antes, cumprindo seu papel juridicizante, enquanto a de isenção, quando atingia o fato, já se deparava com a situação consumada, restando-lhe apenas promover a dispensa do pagamento do tributo devido (devido por força da incidência da primeira). Ao transpor os elementos da análise, a tese renovadora atribuiu maior presteza à norma de isenção que, de maneira fulminante, desabava sobre o acontecimento previsto, protegendo-o das irradiações implacáveis da regra de tributação. Esta, de trajetória mais morosa, não tinha como expandir efeitos, impedida de propagar sua carga de juridicidade”. (CARVALHO, 2009, p. 591).

hipótese tributária sobre eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se". (2009, p. 593).

Assim, seja atingindo a hipótese ou o consequente, a isenção irá mutilar a regra-matriz de incidência, fazendo com que, se atingir a hipótese, não haja incidência tributária, e se atingir o consequente, o fato previsto na hipótese não terá poder de gerar efeitos jurídicos (razão pela qual a incidência, por inútil, não se dará).

Desta forma, não se trata de incidência da regra de isenção sobre a realidade isenta, protegendo-a no momento em que incidir a regra de tributação.

O que ocorre, na visão do referido autor, é uma modificação, causada pela norma de isenção, na norma de tributação, a qual, quando incidir, deixará de fazê-lo sobre a realidade isenta.

A norma de isenção decepa em parte a norma de tributação em um dos seus elementos (material, temporal, espacial, pessoal ou quantitativo), não destruindo ou anulando por completo a regra-matriz, mas simplesmente recortando certa realidade que, se não fosse a isenção, na norma de tributação se encontraria.

Na visão de Paulo de Barros, a norma de isenção é norma de estrutura¹⁵, pois atua no interior de outra norma¹⁶. A isenção não é, assim, norma de conduta, pois não estabelece condutas permitidas, proibidas ou obrigatórias, mas sim interfere na produção de outra norma, qual seja, a própria regra matriz de incidência.

O pressuposto do raciocínio é que toda norma é formada por um conjunto de regras interpretadas pelo aplicador da norma.

Afirma Schoueri às fls. 585 de sua obra:

Seguiu o mesmo entendimento, mas de modo mais bem elaborado, Paulo de Barros Carvalho. É bom lembrar que o autor, ao propor a figura da regra matriz de incidência, sustenta, coerentemente, que esta resulta de uma plêiade de textos legais. Ou seja: apenas se pode cogitar de um campo para a incidência tributária depois de se considerarem todos os

¹⁵ Souto Maior faz crítica à classificação das normas em norma de comportamento e norma de estrutura, a saber: “Ponderamos: logo, essas normas de estrutura acabam por regular, também elas, determinados comportamentos. Um órgão, enquanto centro de imputação normativa, não pode por si só produzir normas. Mesmo quando destinatário expresso de uma competência, por hipótese, tributária, não pode exercitá-la senão pela intermediação dos seus titulares e agentes. Logo as normas de estrutura regulam comportamentos de titulares e agentes dos órgãos. O comportamento produtor de regras o é porque norma de conduta do órgão prescreve essa atuação, somente exercitável no âmbito de sua competência, pelas pessoas que o integram. Essa distinção é desafortunada, porque toda norma de estrutura é norma de competência e portanto de comportamento. A diversificação (nunca autonomização) dessas normas diante das normas de conduta não é de essência das normas, mas decorre tão-somente da matéria regulada, i. é, da regulação direta ou indireta da conduta humana”. (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª edição, 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 377).

¹⁶ “O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo conseqüente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota”. (CARVALHO, 2009, p. 593).

textos legais, inclusive aqueles que apontam para a isenção. Nesse sentido, a isenção atua no próprio campo normativo, mutilando a incidência. (2011).

Três conclusões retiramos da teoria do professor Paulo de Barros: (i) a norma de isenção participa da própria formação da norma que traz a regra-matriz de incidência; (ii) a isenção decepa em parte a regra-matriz e retira de dentro dela a realidade dita isenta, fazendo com que, no momento em que a norma de tributação incidir, ela não o faça sobre a realidade isenta, a qual não mais lhe pertence; (iii) como a isenção não anula por completo a regra de tributação, esta continuará existindo e incidindo normalmente na realidade que não foi isenta¹⁷.

Luís Eduardo Schoueri observa o instituto da mesma forma e, após apresentar um quadro composto por dois grandes campos, um da competência e outro da não competência tributária, ele insere os fenômenos da incidência e o da não-incidência no campo da competência e, ao acrescentar a isenção, ele a coloca como um recorte da própria incidência, ou seja, coloca o instituto como sendo parte da não-incidência¹⁸.

Isso porque a isenção apresenta fato que se encontrava no âmbito de incidência da norma de tributação e que somente não mais ali se encontra por conta da norma de isenção, a qual atua dentro da regra-matriz para dela retirar certa

¹⁷ “De qualquer maneira, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações”. (Ibid. p. 593).

¹⁸ “No mesmo quadro acima apresentado, essa visão implica desaparecer a fronteira entre a isenção e a não incidência: aquela nada mais é que uma forma como a última se exprime: incidência e não incidência formam o todo do campo da competência tributária”. (SCHOUERI, 2011, p. 226).

realidade (recorte), a qual, deixando o campo normativo da tributação, deixa o campo da incidência e passa ao campo da não-incidência, no entanto, nunca deixa o campo da competência¹⁹, já que o ente político ainda terá competência para tributar a realidade que hoje é isenta²⁰.

Schoueri aponta que foi José Souto Maior Borges o primeiro a sustentar crítica à tese que distinguia “não-incidência” e isenção²¹.

Souto Maior possui clássico trabalho sobre isenção tributária. Nele trabalha muito bem com os conceitos de incidência/não-incidência das normas para demonstrar que a norma de isenção incide sobre uma realidade, a qual não será objeto de incidência da norma de tributação.

Souto Maior entende que quando há isenção não há incidência, isso porque a regra de isenção não permite (por ser excepcional) que, sobre a pessoa, o bem ou a atividade, a regra-matriz incida.

¹⁹ “Delimitado, positiva e negativamente, o campo da competência tributária, tem o legislador ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese tributária. Fazendo-o, delimita o campo de incidência do tributo. Ou seja: incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador para dar nascimento à relação tributária; não incidência revelará situação igualmente compreendida no campo da competência, mas deixada de lado pelo legislador no momento da descrição da hipótese.

A ideia de incidência remete a uma aproximação do fenômeno jurídico segundo a qual o plano normativo, pairando sobre o plano fático, incidiria a cada vez em que houvesse plena coincidência entre a hipótese abstrata e a situação concreta, dando-se, então, a subsunção do fato à norma”. (Ibid., p. 222).

²⁰ Aliás, famosa é a afirmação: quem tem competência para tributar tem competência para isentar.

²¹ Não podemos perder de vista que a incidência e a não-incidência são fenômenos jurídicos, consequências ou efeitos das normas jurídicas. A isenção, como a imunidade, é instituto jurídico, conjunto de regras que estabelecem uma produção de efeitos. Isenção não se confunde com incidência ou não-incidência, portanto, o que se quer significar é que a isenção atua fazendo com que a norma de tributação não incida sobre a realidade dita isenta.

Não obstante a isenção ser hipótese de não-incidência tributária²² para Souto Maior, como também pensa Paulo de Barros, não há que se confundir a visão desses dois autores.

Trabalhando os fenômenos da incidência/não-incidência, Souto Maior afirma que a norma tributária prevê uma hipótese de incidência que, no momento em que o fato nela previsto ocorre no mundo físico, de forma infalível, independentemente de qualquer vontade, ocorre a incidência da hipótese, juridicizando o fato: temos um fato jurídico²³.

Com a incidência, o ordenamento autoriza a produção de efeitos que a norma traz no seu conseqüente²⁴.

²² Alguns criticam a definição de isenção como hipótese de não-incidência tributária por entenderem que se trata de uma definição pela negativa. Souto Maior rebate esta crítica: “Ora, é comum, na linguagem do ordenamento, ontem como hoje (p. ex., CF, art. 155, § II “a”, “b” e “c”; X, “a”, “b” e “c”, e § 3º) a referência a hipóteses legais de não-incidência que – sem razão – se pretende distintas da isenção. Localizar, no sistema S, hipóteses de não-incidência não implica definir esse fenômeno pela negativa. Uma coisa é a menção legal (prescritiva), “não-incide”, outra a doutrina (descritiva/explicativa), “na isenção, de acordo com o sistema S, dá-se a não-incidência da norma tributária”. Logo, nenhuma definição pela negativa na metalinguagem doutrinária. [...] Conceda-se, no entanto, contra todas essas evidências e em homenagem à controvérsia, que se dê na hipótese uma definição pela negativa. Aos lógicos, sua própria lógica. Por que a rebelião lógica contra a definição pela negativa? A razão é exposta com didática clareza por Irving Copi, para quem uma definição não deve ser pela negativa, quando pode ser afirmativa: “A razão para esta regra é que uma definição deve explicar o que um termo significa e não o que ele não significa. Isso é importante porque, para a grande maioria dos termos, há uma quantidade excessiva de coisas que *não* significam para que qualquer definição negativa tenha a possibilidade de abrangê-la toda” (*Introdução à lógica*, p. 133). Se assim o é, está atendida na hipótese a ressalva da regra: a definição que formulei é destinada a um conjunto limitado (finito: diriam os lógicos) de normas bem demarcado: as normas isentantes em sua relação com as normas obrigacionais tributárias. Porque não se trata genericamente de normas, mas especificamente de *normas obrigacionais tributárias*, todas elas podem ser abrangidas, sem contra-indicação lógica, pela negação. Prestigiada está, portanto, a ponderação de Irving Copi [...]”. (BORGES, 2011, p. 202).

²³ “Sempre que ocorrer o suporte fático suficiente, a regra jurídica incide.

A infalibilidade da incidência é, pois, uma característica das normas jurídicas.

A incidência supõe a regra jurídica e o fato, ou fatos sobre os quais ela incida, tornando-os fatos jurídicos. Eficácia jurídica é eficácia da lei e do fato e não da lei ou do fato”. (Ibid. p. 179).

²⁴ “Se ocorre o fato previsto na regra jurídica, ela incide infalivelmente, qualificando-o como fato jurídico.

O conceito de aplicação da lei é diverso. A incidência sobre os fatos previstos hipoteticamente na lei independe da sua aplicação. Lei que incidiu pode não ser aplicada”. (Ibid., p. 177).

Portanto, uma vez ocorrido o suporte fático suficiente, que é exatamente aquele previsto na hipótese da regra-matriz de incidência, temos que o fato se torna jurídico, o que, no âmbito do direito tributário, significa dizer que houve incidência tributária e nascimento da obrigação (relação jurídica obrigacional).

Na visão de Souto Maior, toda vez que não houver realização fática suficiente para se adequar à hipótese, haverá o fenômeno da não-incidência tributária²⁵.

O professor salienta que ambas as normas, de isenção e de tributação, incidem, no entanto, sobre fatos diversos, já que, em seus conteúdos, fatos diversos se apresentam (um apresenta realidade a ser tributada, o outro, realidade a ser isenta).

Não se trata da norma de isenção alcançar em primeiro lugar a realidade e, como um manto, protegê-la da norma de tributação, trata-se, sim, de realidade que integra a hipótese da norma de isenção e que não integra a hipótese da norma de tributação.

Ao fundo, a questão se resume ao fenômeno da incidência. A norma de tributação não incide sobre o fato isento somente porque este fato não está previsto na hipótese da regra-matriz, no entanto, não significa que não está previsto porque a norma de isenção mutilou a regra-matriz, decepando-a no tocante ao fato, mas

²⁵ “A não-incidência pode ser: (i) *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante; (ii) *qualificada*, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total)”. (Ibid., p. 155).

significa que não está previsto porque o fato está contido em norma excepcional (norma de isenção), e não contido na regra geral (norma de tributação).

Nas palavras de Souto Maior:

Nas hipóteses de isenção, a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os fatos isentos. As técnicas de exoneração são diversas, ora é o pressuposto objetivo, ora o subjetivo, ora o temporal, ora o espacial. Enquanto norma excepcional diante da normatividade geral da tributação, a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência (imunidade tributária). (2011, p. 199).

Souto Maior trata a isenção como norma que incide sobre uma certa realidade, pois tal é prevista na hipótese da norma isentiva e, como consequência, torna essa realidade intributável (já que impossível, logicamente, o fato ser ao mesmo tempo tributado e isento).

Paulo de Barros, como visto, observa o instituto de outra maneira: a regra de isenção irá mutilar a regra de tributação para, conjugada com esta, formar a própria norma de tributação, a qual, no seu bojo, não trará a realidade isenta, por tal motivo sobre ela não incidindo.

Não escapa, no entanto, da crítica de Souto Maior o entendimento de que a isenção mutila a regra-matriz de incidência:

A consideração exclusivamente lógica do problema da isenção desconsidera a questão epistemológica fundamental. A afirmação de que a isenção é (metalinguagem) hipótese de não-incidência da norma tributária (linguagem-objeto), sobre não corresponder a definição por negativa, sujeita-se a alta probabilidade de refutação. A classe dos seus falseadores potenciais não é vazia. As reiteradas tentativas de sua refutação bem o demonstram. Afirmar, porém, que a isenção mutila a norma-matriz do tributo é socorrer-se de metáfora, imune à refutação. Assim esta assertiva não será epistemologicamente legítima porque um grau elevado de testabilidade e de refutabilidade é exigido das proposições verdadeiramente científicas; exigência que ela não preenche. (2011, p. 205).

Não corroboramos com a crítica de Souto Maior. Entendemos que, não obstante a mutilação da regra-matriz ser expressão metafórica, a ideia por trás dela

é clara o suficiente para se submeter à testabilidade e à refutabilidade exigidas pelas proposições científicas. Há, a nosso ver, excesso de formalismo nesta crítica, a qual não alcança materialmente o objeto criticado.

Schoueri faz crítica à tese de José Souto Maior Borges. Filiado à doutrina do professor Paulo de Barros, Schoueri percebe a isenção como norma de estrutura que atua no interior da regra-matriz, e não como norma que opera no mundo dos fatos. Diz, às fls. 582 de sua obra:

A tese da não incidência legalmente qualificada, posto que mais forte que a da mera dispensa do pagamento de tributo, tem a seu desfavor a dificuldade de explicar o que seria uma “não incidência” por lei. Afinal, a norma se caracteriza exatamente pela possibilidade de sua incidência, uma vez verificada, no mundo fenomênico, a concretização da hipótese legal. Em síntese, ocorrido o fato, então deve ser o conseqüente normativo. Não é diversa a norma tributária: como se viu no Capítulo X, concretizado o fato jurídico tributário, surge um vínculo obrigacional entre sujeito passivo e sujeito ativo. A norma isencional não opera sobre o mundo dos fatos; concretizada a hipótese da isenção, não surge uma relação jurídica entre os sujeitos. Ao contrário, a isenção opera no próprio campo normativo, definindo os contornos da hipótese de incidência.(2011).

Percebe-se que tanto Paulo de Barros quanto Souto Maior pertencem à teoria unitária de direito, no entanto, dissentem quanto à forma de atuação da norma de isenção.

3 Conclusão

Observou-se que o conceito de isenção se apresenta, frente à doutrina, de maneira muito divergente. Ainda, que a adoção de um conceito ou outro traz consequências práticas à aplicação do instituto.

Como a norma (e aqui se inclui a norma de isenção) é criada pelo aplicador do direito, através da interpretação do texto legal, não há que se falar em um conceito certo ou errado de isenção tributária. O que se exige é coerência do aplicador, ou seja, adotado um conceito, fazer produzir os efeitos que tal adoção acarreta e, por sua vez, adotado conceito diverso, fazer produzir efeitos diversos também.

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, 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.

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.