

A ISENÇÃO COMO SIMPLES PREVISÃO LEGISLATIVA DE INTRIBUTABILIDADE: A ALTERNATIVA PROPOSTA

*Sacha Calmon Navarro Coêlho*¹

Em separata do Anuário do Mestrado em Direito da Faculdade do Recife (jan/dez/76), Souto Maior² assevera:

“A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha apreendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada. A não-incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se

1. Coordenador do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos, Ex-Professor Titular das Faculdades de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Ex-Juiz Federal. Ex-Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais. Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro. Autor do “Curso de Direito Tributário Brasileiro” (Forense). Advogado.scalmon@sachacalmon.com.br

2. BORGES, José Souto Maior. *Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias* – Separata do Anuário do Mestrado em Direito, n° 7, Recife, janeiro/dezembro 1976, p. 72.

a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência.”

Data vênia, ousamos discordar da colocação do mestre nordestino. Achamos que a *norma de isenção não é*. E se não é, não pode ser *não-juridicizante*. Não sendo, também não incide. As normas não derivam de *textos legais* isoladamente tomadas, por isso que se projetam do *contexto jurídico*. A norma é a *resultante* de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencioneis para compor uma única *hipótese de incidência*: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurígenos” são *fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção*.

Bilac Pinto teve a exata intuição do problema³:

“Não pode existir um tributo a cobrar sem que tenha ocorrido previamente um fato imponible. Se, pela lei que concede isenção um fato imponible é excluído do alcance do ônus fiscal, ele perde desde logo essa feição ou categoria de fato imponible para transformar-se em fato não-sujeito à imposição tributária.”

Ademais, admitir a incidência de uma regra de não-incidência é algo contraditório. João Roberto Santos Regnier⁴, em que pese a observação já feita por Souto Maior pouco atrás, acerta em cheio ao observar que:

“Ou a regra jurídica incide e irradia seus efeitos e, nesse mister, o emprego da expressão ‘Hipótese de Incidência’ é incontestável; ou não incide (em razão de que não produz efeitos jurídicos) e, nesse

3. *Apud* BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 162-163.

4. REGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo, Ed. EDUC, 1975, p. 61.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

caso, não se pode aceitar pacificamente a validade do emprego da locução ‘Hipótese de não-incidência.’ ”

Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é “desjuridicizante” ou “destributante”). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico. As relações jurídicas “não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total”.⁵

Tampouco se nos afigura correta a colocação contrária que vê a isenção incidindo como regra “não-juridicizante”, na medida em que produz uma situação de não-incidência.

A linguagem das leis, sempre diretiva, quando institui uma hipótese de isenção (ou uma hipótese de imunidade), apenas enuncia fato ou qualidade intrIBUTÁVEL. O jurista é que, ao desvendar o dever-ser normativo contido no Direito Positivo, deduzirá a *norma de tributação* emergente, composta de *hipótese de incidência* contendo fatos tributáveis e *consequência jurídica* contendo a imposição do dever tributário.

A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos.

Alfredo Augusto Becker⁶, em que pese a sua convicção de que a isenção é norma (e norma não-juridicizante), ao criticar a escola tradicional (isenção como dispensa de pagamento de tributo), oferece-nos um rico adminículo à questão ora tratada, que é a da *integridade* da hipótese de incidência da norma de tributação.

“Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que antes houvesse incidência da regra jurídica de tributação. Porém esta

5. MIRANDA, Pontes de. *Questões...*, cit., v. 1, § 2º, nº 3.

6. BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 277.

nunca chegou a incidir *porque* faltou ou excedeu *um dos elementos* da composição de sua hipótese de incidência, sem a qual ou com a qual ela não se realiza. *Ora, aquele elemento faltante, ou excedente é justamente o elemento que entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação...*” (grifos nossos).

A posição de Becker, retratada na citação, admite que a regra de tributação não incide porque a previsão de isenção retira-lhe a qualidade jurígena de certos fatos considerados “geradores” de obrigação (cooperando, assim, na *formação* da hipótese de incidência da regra de tributação).

Optamos por outro esquema conceitual, expresso da seguinte maneira:

Ocorrendo “H”
“T” deve ser

onde:

H = Hipótese de incidência da regra de tributação

T = Dever tributário decorrente

A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição:

$$H = A - (B + C)$$

onde:

H = Hipótese de incidência

A = Fatos tributáveis

B = Fatos imunes

C = Fatos isentos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

O direito subjetivo que se contém na pretensão de não pagar da pessoa beneficiada com previsão legal de isenção ou constitucional de imunidade só aparentemente parece ser deduzido da *lei isentante* ou *imunizante*. A lei existe e vige, mas em verdade é da *norma de tributação* que se deduz a inexistência de relação jurídico-tributária. Todo o esforço está centrado em demonstrar que a *norma de tributação não incidiu* por faltar-lhe *tipicidade*.

Aliás, a problemática da norma e a temática da sua incidência implicam diretamente a teoria da interpretação. Em verdade, os intérpretes das leis: juízes, funcionários públicos, professores, os agentes do Direito, estão sempre às voltas com o problema *da norma*. Em primeiro lugar, controvertem sobre os fatos que compõem a *hipótese da norma*. Em segundo lugar, discutem sobre o *nexo de imputabilidade* entre os fatos e os efeitos jurídicos queridos pelo legislador. Indaga-se, além dos fatos que seriam jurígenos, sobre os reais efeitos decorrentes da sua realização no mundo. Finalmente, quando os fatos estão ocorrendo ou já ocorreram, a controvérsia é sobre *se juridicamente* ditos fatos efetivamente se deram.

No campo tributário, gasta-se tinta sobre o que é ou não o “fato gerador” desse ou daquele tributo. A discussão aí é sobre a descrição legislativa posta na lei. A *hipótese de incidência da norma* vai depender obviamente dos *fatos relatados* pelo legislador como aptos a gerar *tributação*. Melhor, vai depender da “intelecção” do relato. A interpretação não fica aí. Discute-se muito e exaustivamente se a norma incidiu ou não, isto é, se os *fatos ocorridos* guardaram semelhança com os *fatos descritos* na lei (componentes da *hipótese de incidência da norma*).

Isto ocorre porque as palavras com que são feitas as leis são ambíguas, possuem *textura aberta* e são *vagas* como toda linguagem natural.⁷ Disso resulta que as pessoas quase sempre controvertem sobre o *real significado* das palavras.

7. A propósito, ver CARRIÓ, Genaro. *Algunas palabras sobre las palabras de la ley*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, *passim*.

Consequentemente, estas incertezas se transladam para as *normas*, por isso que suas hipóteses são fatos que necessariamente foram descritos pelo legislador.⁸ O trabalho está todo em *tipificar as hipóteses de incidência das normas de tributação*.

Por outro lado, é inquestionável que, decorrente da *tensão permanente* entre *legislação e interpretação*, o perfil das normas sofre contínuas modificações, mormente quando o texto interpretado o é pelos *tribunais superiores*, sem possibilidade de revisão. Mas, afinal, não cabe ao juiz *juris dicere*?

A DIFERENÇA ENTRE A EXCLUSÃO EXPRESSA: IMUNIDADE E ISENÇÕES E A NÃO-INCIDÊNCIA PURA OU NATURAL – PRIMEIRA APROXIMAÇÃO

No plano do Direito Positivo é evidente que a tributação decorre de um ajuizamento prévio da realidade por parte do legislador, em decorrência do que os fatos são medidos e valorados. Alhures, havíamos dito que⁹ “no exercício do poder impositivo, o Estado além de cingir-se aos ditames da *lex* curva-se a duas exigências inamovíveis: uma axiológica, outra técnica. Antes de impor o tributo, ao Estado cabe examinar a realidade subjacente atribuindo-lhe medida e valor. Só depois poderá, adotando técnica condizente, irradiar a imposição tributária.”

O aspecto mais saliente do ponto de vista axiológico entronca com a eleição pré-deliberada do *fato gerador*. Este corresponde a uma opção consciente, e a sua escolha revela, presumivelmente, as potencialidades contributivas ínsitas na coletividade. Dado que é o *suporte real*, fático, da tributação, a pesquisa dele reveste-se de invulgar importância e consubstancia todo um ajuizamento da realidade econômico-social.

8. Sobre o assunto, ver trabalho da Prof.^a Misabel de Abreu Machado Derzi, intitulado *Tipicidade e interpretação* – tese editada pela UFMG.

9. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A propósito do poder impositivo e das técnicas de tributação*. Belo Horizonte, Legislação Mineira n° 37, dezembro 1970.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Importa notar, em princípio, que o fato é sempre um *prius* em face do poder que exerce a imposição tributária. Giorgio Del Vecchio¹⁰ ensina:

“A relação jurídica tem sempre substrato real nas coisas e nas pessoas. O Direito não cria os elementos ou termos da relação. Encontra-os já naturalmente constituídos e não faz mais que determiná-los, discipliná-los: reconhece algo preexistente ao qual dá ou imprime sua forma.”

Adaptando a fala ao nosso caso, temos que o ato já existe na realidade exterior ao Direito como *dado pré-constituído*. A sua eleição como suporte de tributação é que lhe confere a qualidade legal de *geratriz de dever tributário*. Mais uma vez, como sempre ocorre na fenomenologia do Direito, dá-se a “juridicização do fático”. No empenho de tornar juridicamente relevantes, sob o ponto de vista tributário, fatos, atos ou situações, o legislador vale-se da lei. Através dela determina as situações fáticas relevantes aos fins da tributação. Ocorre que os *fatos* nem sempre são simples. Muitos são complexos, proteiformes, apresentam aspectos díspares que é necessária muita vez distinguir e excepcionar através de comandos expressos de *não-tributabilidade*. É quando aparecem, ao lado das regras tributárias, as previsões de imunidade (na Constituição) e isenção (nas leis infraconstitucionais). Caso típico, exemplar, nos oferta o fato gerador genérico do ICMS: circulação de mercadorias. Em princípio, toda circulação de mercadorias e certos serviços promovida por industrial, comerciante ou produtor *é tributável*. Ocorre que certos “tipos de circulação” não podem, em função de relevantes interesses econômicos ou sociais, ser tributados. Nesse ponto, é absolutamente necessário excepcionar *a regra geral*, seja através de uma regra imunitória ancorada na Constituição, seja através de uma isenção posta por instrumento infraconstitucional. É a hipótese exata da circulação com *destino ao exterior*, ou ainda o caso de circulação de obra de arte, que também é

10. VECCHIO, Giorgio del. *Filosofia del derecho*. Trad. La Cambra, 1942, p. 358.

mercadoria, promovida por artista ou artesão. Tais circunstâncias, por um motivo ou outro, não pode o Estado tributar. É que existem regras positivas de exclusão. No primeiro caso, imunidade; no segundo, isenção.

Aqui o momento de retificar a fala de Giorgio Del Vecchio, linhas antes. Certamente os fatos preexistem logicamente ao Direito que deles se ocupa, mas o legislador pode “qualificar” ditos fatos de mil maneiras diferentes e lhes atribuir *efeitos diversos*. Ter *renda* é “fato gerador” do imposto sobre a renda. Todavia, se a renda for obtida em decorrência de *exportação*, pode sair do suporte da tributação.¹¹ É que existirá lei *isentando* a receita assim auferida. *Um mesmo fato* poder dar lugar a efeitos jurídicos diferentes, até mesmo antitéticos, influenciou significativamente a doutrina, com reflexos na área tributária. Certa corrente passou a *qualificar o fato em função de seus efeitos*. Assim, a tributação implicaria um *fato gerador tributário*, e a isenção, um *fato gerador isento*, equívoco que só pode ser superado nos esquadros mais amplos da *teoria da norma jurídica tributária*, conforme se viu. Esta tem por hipótese de incidência *fato ou situação* que resulta da totalidade do sistema jurídico positivo. Tal assertiva, neste trabalho mesmo, foi referendada por Becker, Vilanova, Kelsen *et alii*. Partindo, pois, desse pressuposto, temos que as leis e artigos de lei que preveem tributações, imunidades e isenções ao nível do *direito posto*, são assimilados pela teoria jurídica para o fim de *descrever a norma tributária, composta de hipótese e consequência*. São dois planos diversos que é mister jamais confundir. A norma condensa sistematicamente a normatividade difusa no Direito Positivo. Não se confunde com este Direito senão que dele dimana, como se fora sua essência.

Ataliba¹², expressando a ideia de que a norma jurídica é ente de outro nível, diverso da lei, afiança:

11. A hipótese é válida, no Brasil, para os casos de exportação de produtos industrializados, quando a receita desse modo definida é isenta do imposto de renda incidente sobre o lucro das sociedades.

12. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, cit., p. 78.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

“Hipótese de incidência é a descrição legislativa (*necessariamente hipotética*) de um fato a cuja ocorrência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo se apresenta sob variados aspectos cuja reunião lhe dá identidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que enumere e especifique a todos, mas normalmente os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico”.

À semelhança de um projetor sofisticado de filmes, o legislador, por razões pré-jurídicas, emite continuamente regras tributárias impositivas e exonerativas (utilizando-se da linguagem que lhe é peculiar, a linguagem vulgar, popular) que expressam a sua vontade de *tributar* ou liberar da tributação *dado, fato ou aspecto de fato*. Se imaginarmos que os “focos jurídico-legais” assim emitidos vão se projetar numa tela, iremos ter a visão de uma “figura típica”; a figura ou perfil do *fato jurígeno* que constitui a hipótese de incidência da norma de tributação (vide desenho ao fim deste item).

Vimos, quando tratamos da teoria da norma jurídica tributária, que a sua *hipótese de incidência* é constituída pela descrição do fato e que é exatamente a *ocorrência* desse fato que provoca a *incidência* do dever jurídico previsto no comando ou consequência da norma. Vimos, ademais, que este fato jurígeno, embora uno, pode ser *decomposto* logicamente em aspectos: 1) material; 2) espacial; 3) temporal; 4) pessoal. Vale dizer, o *fato*, além de um *substrato* (aspecto material), está referido ao tempo, ao espaço e às pessoas com ele envolvidas (aspectos pessoal, temporal e espacial). Evidentemente os fatos são ricos¹³ e apresentam inúmeras facetas.

13. Geraldo Ataliba, em lição de grande valor científico, diz que “A hipótese de incidência não deixa de ser una e indivisível pelo fato de possuir diversos aspectos cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes ou elementos’.”

.....
“É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser *múltiplos ou complexos*. Preferimos falar em aspectos da

Pois bem, a *qualificação* dos fatos geradores de tributação é feita, em todos os seus aspectos, através de leis impositivas e exonerativas. As previsões exonerativas se fixam ora no aspecto temporal, ora no aspecto pessoal, ora ainda no aspecto espacial da hipótese de incidência, para produzir o fator de intributabilidade. O fato de uma pessoa física, residente no país há mais de 12 meses, ter obtido renda acima de Y em determinado exercício social (ano calendário) constitui a *hipótese de incidência do imposto sobre a renda* da pessoa física, segundo a lei Alfa 1. A lei Alfa 2, no entanto, determina: “Se a pessoa que aufera a renda for diplomata de país estrangeiro residente no país, não pagará o imposto previsto na lei Alfa 1.” A lei Alfa 3 diz, a seu turno, que “se a pessoa residir na zona de Passárgada, estará isenta do imposto.”

A lei Alfa 1 pôs a tributação de modo genérico. A lei Alfa 2 instituiu uma *isenção subjetiva*, porque referida ao aspecto pessoal da hipótese de incidência¹⁴, e a lei Alfa 3 colocou uma isenção qualificada em função do lugar onde ocorre a hipótese de incidência.

Em suma, tanto faz dizer na lei de tributação que o “fato gerador” do imposto é ter renda, com exceção das diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos, quanto dizer, apenas, que a obtenção da renda é “fato gerador”, e, noutra lei, de isenção, declarar que a renda obtida à conta de diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos é isenta. Numa só lei ou em diversas o importante é que o legislador expresse a sua vontade sobre o que *gera ou não a tributação*. A coleta, pelo jurista, do fato composto por tais declarações de vontade, devidamente combinadas, resulta no *perfil último da hipótese de incidência da norma de tributação*. No exemplo precedente, o que o

hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem se destituir do seu caráter unitário.” (*Hipótese...*, cit., p. 79-80).

14. Aqui se demonstra, mais uma vez, a imprescindibilidade do aspecto pessoal na hipótese de incidência da norma de tributação, contrariamente ao que pensa Paulo de Barros Carvalho (*Teoria...*, cit.).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

legislador disse nas leis Alfa 1, 2 e 3 poderia ter dito numa só lei ao declarar sua vontade a respeito do *fato jurígeno tributário*.

Ora, é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o *fato jurígeno* que *delineia, compõe, estrutura a hipótese de incidência da norma de tributação*.

Sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários*. Dessarte, a definição das “situações-base” dos tributos caracteriza-se pela modificação contínua de seus termos, comportando inevitável delimitação da realidade social subjacente. Isto advém dos critérios de avaliação postos à disposição do legislador, senhor da oportunidade, inoportunidade, conveniência ou inconveniência da tributação em relação a determinado número de aspectos da “situação-base” do tributo.

Um mesmo fato, “grosso modo”, pode referenciar interesses diferentes, e disto descende a exigência de subtrair alguns itens do fato do raio da imposição, através das previsões excludentes: caso da circulação de mercadorias industrializadas no país, tributada, e direcionada para o exterior, imune. A configuração dos fins extrafiscais nas normas de tributação nada mais é que a tradução, em termos finalísticos, dos critérios de ordem político-social na *avaliação* das “situações jurígenas”. Estes critérios estão sujeitos a variações frequentes, expressão dos mutáveis objetivos políticos, econômicos e sociais.

A razão fundamental para a coexistência das disposições de imposição com aquelas de exclusão, acarretando, como visto, constante mutação no perfil dos “fatos imponíveis”, deve-se a uma situação de compromisso entre as exigências do *princípio da justiça*¹⁵ e os influxos do princípio da segurança, cujo principal requisito é a *certeza do direito*. O princípio da segurança exige leis estáveis e dotadas de clareza. As

15. A aspiração de justiça, embora cada época e cada povo a visualize diferentemente, é constante na base das sociedades humanas. Os valores que se desprendem dessa aspiração infiltram, e cada vez mais, os Direitos Positivos, elevando-os constantemente.

necessidades do poder e as aspirações de justiça provocam disciplinas diversas, caso por caso e a todo momento. Em função da exigência de certeza do direito, as leis impositivas são estáveis, simples, e delineiam as linhas básicas dos “fatos geradores”. Em torno delas surgem as leis exonerativas ou dispositivos de exclusão, com disposições cuja função precípua é *precisar a situação-base*, adequando-a às variações que se processam na realidade econômico-social.

O “fato jurígeno” para lá da sua intrínseca textura decorre em boa parte de “qualificações” subjetivas operadas pelo legislador em razão de um número bem elevado de circunstâncias. E, assim, o *reconhecimento* de todos os termos que constituem os “fatos geradores” das *normas fiscais* tem que ser feito a todo momento, através do exame completo do universo legal, compreendendo as regras de imposição e de exclusão.