

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

DEMETRIUS NICHELE MACEI

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francilise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabênizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

A SIMULTANEIDADE NORMATIVA NA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA
THE SIMULTANEITY STANDARDS IN TAX EXEMPTION

Telma Regina Machado

Resumo

Trata-se de trabalho para demonstrar de forma ampla o tema das Isenções Tributárias no Sistema Tributário Nacional. Interpretação das leis de isenções, forma como se classificam e seu regime jurídico. Serão apresentados os pontos relevantes do instituto, como, a natureza jurídica da isenção tributária e o momento em que a norma de isenção atinge o tributo. Qual seria esse momento e, sobretudo qual norma atingiria primeiro o tributo: a que torna a exação exigível ou a que isenta. Por fim, uma explanação a respeito da isenção, para saber em qual campo se enquadra: incidência tributária ou campo da não incidência.

Palavras-chave: Isenção tributária, Incidência, Não- incidência

Abstract/Resumen/Résumé

It is work to demonstrate in order Wide Theme of Tax Exemptions no National Tax System. Interpretation of exemptions from laws, so as to classify and His legal regime. Will be presented the relevant points of the Institute, as the legal nature of the tax exemption and the time que a standard exemption reaches tribute. What is This moment and, above all qua standard would reach first tribute: A que makes the required exaction UO one that exempts. For FIM An explanation to respect the exemption, paragraph saber qua field fits: Tax Incidence OU field of NO Incidence.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax exemption, Incidence, Non-incidence

INTRODUÇÃO

A competência tributária encontra óbice na Constituição Federal no seu artigo 150, em obediência ao Princípio da Legalidade, o qual estabelece que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Sendo assim, por conseqüente jurídico, o instituto da isenção, assim como a competência para criar os tributos autorizados pela Constituição Federal, deverão ser feitos sempre por intermédio de lei, sob pena de se criar uma afronta às normas constitucionais.

Na opinião de alguns doutrinadores, tais como: Sacha Calmon Navarro Coelho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli a isenção muitas vezes não é vista sob os mesmos critérios da norma que tributa. Estes autores como exemplo, entende que a isenção não se enquadra na “não incidência”, por ser norma exonerativa, ou ainda considera a isenção instituto que não pode ser analisado sob o prisma da regra matriz de incidência. Por isso muito se terá que conjecturar para se chegar a um consenso sobre sua natureza.

A interpretação das leis isentivas, bem como a forma como se classifica o seu regime jurídico, são de suma importância para adentrar nesse tema tão polêmico na visão dos maiores doutrinadores tributários que analisaram a matéria.

O artigo 175 do Código Tributário Nacional descreve a isenção como forma de exclusão do crédito tributário, e parte da doutrina considera-a como dispensa legal de pagamento do tributo devido.

Fato é que esse fenômeno é bastante complexo, e toda forma de estudo trará apenas um panorama sobre o assunto, já que a divergência permeia todo esse campo há tempos.

A isenção não se confunde com imunidade, nem com a remissão, pois são institutos disciplinados de forma totalmente independente, gerando assim um conceito autônomo para cada um.

Num outro giro, veremos que vários doutrinadores digladiam-se em torno da matéria, comparando a isenção, com incidência e não incidência, defendendo cada um o seu ponto de vista, de forma a gerar para os estudiosos do direito um grande desafio a respeito da versão final dessa controvérsia.

1. TEORIAS SOBRE O FENÔMENO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Os grandes doutrinadores que operam no ramo do Direito Tributário tratam da isenção tributária com diferentes conceitos, de tal forma a se convergirem de forma absoluta. Enquanto alguns consideram que a isenção é norma exonerativa, por isso não se fala em não incidência, outros acreditam que a isenção é de fato enquadrada na não incidência, ou seja, a divergência sobre a matéria é ampla e complexa.

O Código Tributário Nacional considera que isenção é uma forma de excluir o crédito tributário conforme prescreve o Art.175¹, segundo o qual a isenção e a anistia excluem o crédito tributário.

A isenção ainda é disciplinada pelo Código Tributário Nacional, nos artigos subsequentes, 176²,177³,178⁴ e 179⁵ os quais determinam a forma como o instituto será tratado.

Para a maioria da doutrina clássica, com todas as divergências diante da contemporânea, tem-se que a isenção é um favor fiscal concedido por lei, assim como Rubens Gomes de Sousa, (1975. p. 97) que em sua obra destaca:

[...] Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; [...] na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.

¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

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

² Art. 176. 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 caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares

³ Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão

⁴ Art. 178 - 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)

⁵ Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

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

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

Ainda na visão de Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 97) as isenções podem ser objetivas ou subjetivas conforme continua a explicação:

Isenções *objetivas* são as que a lei concede em atenção à natureza do ato, fato ou negócio sujeito ao tributo, sem considerar a pessoa do contribuinte; ex.: são isentas de imposto de vendas de títulos de crédito, seja quem for o vendedor ou comprador. Isenções *subjetivas* são as que a lei concede em atenção à pessoa do contribuinte sem, considerar a natureza do ato, fato ou negócio sujeito ao tributo; ex.: são isentas do imposto de vendas e consignações as vendas de quaisquer produtos, efetuadas pelos pequenos produtores, cujo volume de negócios seja inferior ao limite fixado em lei.

Sendo a isenção uma causa que impede a cobrança de determinado tributo, resta saber se realmente a tributação aconteceu para aquele caso concreto ou ela jamais existiu e, ainda, a possibilidade de compará-la ao instituto da não-incidência.

Todas essas dúvidas foram discutidas pelos grandes doutrinadores, tanto da escola clássica como da contemporânea.

Comungando desse entendimento, o posicionamento de Ruy Barbosa Nogueira, (1976. p.145) é de que o instituto da isenção também se enquadra como dispensa legal do pagamento do tributo, conforme aponta:

A isenção também é instituto de grande relevância jurídica e de muitas consequências práticas. O CTN dispõe específica e normativamente sobre esta, nos arts.176 a 179, que passaremos a estudar. A isenção somente decorre de lei. Mesmo quando prevista em contrato, a isenção é 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. Por que isenção é “ex lege”? Porque sendo ela uma dispensa de pagamento de tributo, é um dos casos de exclusão do crédito tributário e já vimos que o art. 141 do CTN estatui que o crédito regularmente constituído somente pode ser excluído nos casos nele previsto. A dispensa do crédito tributário, sem autorização legal, implica em responsabilidade funcional do agente.

Fábio Fanucchi (1975.p.368-370), também acredita que a isenção é uma forma de extinção do crédito tributário, ressalta que a lei que dispensa o pagamento do tributo tem que existir antes da ocorrência do fato gerador, e dá exemplo porque a isenção é excludente do crédito tributário, conforme segue:

Em princípio, o poder de isentar decorre do poder de tributar. Isto é aquela entidade que legisla sobre a imposição tributária é a mesma que tem competência para excluir o crédito tributário pela isenção. Todavia, no direito tributário brasileiro, este princípio sofreu exceções. [...] Para que se entenda devidamente o aspecto com que se reveste a isenção e porque ela é excludente do crédito tributário, parte-se do

princípio de que uma entidade tributante possui competência para determinar, a todos que estejam jungidos à sua autoridade, uma contribuição aos seus cofres, desde que se concretizem certos elementos escolhidos pela lei em abstrato, depois de uma autorização constitucional, como integrantes de determinado fato gerado. A seguir, imagine-se que nada é mais lícito do que essa entidade fazer uma escolha: ou cobrar a contribuição que lhe é devida porque o fato gerador ocorreu; ou dispensar o sujeito passivo do pagamento da contribuição porque reconhece que ele, o negócio, ou a coisa sobre a qual exerça qualquer direito e que serviu de fundamento para o fato gerador, merece tal dispensa. [...] Em qualquer dos casos enunciados, existe o direito do sujeito ativo e a obrigação do sujeito passivo, porque se verifica que o fato gerador ocorreu.[...] Se houver tal dispensa em lei contemporânea à data de ocorrência do fato gerador, está-se diante de uma isenção.[...]

O autor ainda completa expondo que na isenção a obrigação principal nasceu, porém o crédito foi impedido de aparecer, como explica:

[...] Numa fração de tempo, a obrigação principal nasceu com o fato gerador, porém, o crédito tributário que lhe corresponderia na sistemática bem delineada do nosso direito positivo, estará impedido de aparecer. Com tal aspecto da isenção, chega-se à conclusão de que, diante dela é instantânea a constatação de impossibilidade de nascimento do crédito tributário, embora o fato gerador da obrigação tenha ocorrido. [...].

José Washington Coelho (1968, p.176-177), considera que a isenção é a renúncia expressa e taxativa do poder impositivo em exercer a competência tributária. Ele afirma que isenção é causa excludente do crédito tributário, porém, exclui sem extinguir o crédito e ainda, quando se verifica uma situação em que é legítima a incidência, pois ocorreu o fato gerador, e mesmo assim o legislador dispensa categorias de contribuintes do pagamento, isto é a isenção, conforme explica o autor:

Verificada uma situação legítima de incidência (ocorrência do fato gerador-arts.114-116) o legislador tem a faculdade de dispensar categorias de contribuintes ou determinados casos do pagamento de imposto. É a isenção. [...] A isenção e a anistia estão englobadas em capítulo especial intitulado-“ EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”- porque elas excluem sem extinguir o crédito, e conseqüentemente, a obrigação tributária.[...] Isenção é a renúncia, expressa e taxativa, do poder impositivo, em exercer, quando em determinados casos, atos, fatos ou pessoas, a competência tributária outorgada pela Constituição. A renúncia é determinada, em geral, por motivação de ordem social, política etc. A isenção é causa excludente do crédito tributário de origem legal (art.176 c/c/art. 97,VI). É a dispensa, “ex-lege”, do pagamento de tributo devido. No caso, pois,há obrigação tributária, que se estanca atingida em seus efeitos.

Para José Souto Maior Borges (2001. p.155), a isenção é tratada como um instrumento de exoneração do pagamento de tributos e podem referir-se a pessoas, coisas e atos. Completa,

ainda, dizendo que a pessoa ou o objeto isento poderia ser alcançado pela tributação e a ela estaria realmente submetido, se excepcionalmente a lei tributária não o tivesse colocado fora do seu campo de incidência, conforme explica:

[...] A isenção, enquanto instrumento de exoneração do pagamento de tributos, pode referir-se a pessoas, coisas e atos. Motivos os mais variados e circunstâncias de índole diversa (econômicas, sociais etc.) determinam a utilização do instrumental jurídico da isenção, que pode inclusive ser usado como técnica para impedir a sobreposição de incidências ou *overlap* tributário. Certo é que a pessoa ou objeto isento poderia ser alcançado pela tributação e a ela estaria realmente submetido, se excepcionalmente a lei tributária não o tivesse colocado fora do seu campo de incidência.[...]

Para Alfredo Augusto Becker (1998, p.306), a isenção tem que ser analisada sob o aspecto da regra jurídica em sua estrutura lógica, ou seja, uma regra (regra de conduta, norma, preceito) e uma hipótese de incidência (suporte factício, “fato gerador”). Para a maioria da doutrina a isenção se enquadraria na regra desjuridicizante total. Contudo para o autor, a regra de isenção não pressupõe uma regra desjuridicizante total, (havia uma obrigação, mas a lei dispensou o seu pagamento, fazendo com que a regra que havia atingido o fato tenha sido libertada pela isenção). Não é esse o pensamento do autor, ele acredita que a regra de isenção existe para que a de tributação não possa incidir sendo com isso a isenção uma regra não-juridicizante, conforme explica:

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 da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual, ela não se realiza. Ora aquele elemento faltante ou excedente é justamente o elemento que, entrando da composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência da relação jurídico tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Ele acredita que a incidência é infalível, porém o que ocorre em determinados casos e que, não se faz presente um dos elementos das consequências da incidência, que são aquelas que estavam prescritas no bojo da regra jurídica de tributação ou seja, a relação jurídica tributária não se efetivou, pois faltou um dos requisitos para que houvesse a incidência

tributária, e esse elemento faltante é exatamente o que completa a regra jurídica de isenção, sendo assim, justifica a tese de que a regra de isenção é uma regra não juridicizante o que mais adiante será esclarecido .

O autor descreve, que a natureza da regra jurídica, é composta por elementos formadores da sua estrutura e pode ser classificada em quatro (4) espécies: regra juridicizante, regra desjuridicizante total, regra desjuridicizante parcial e regra não juridicizante. Alfredo Augusto Becker (1998, p.303-304), explica de forma detalhada como funciona cada tipo de regra apresentada, conforme abaixo:

Regra Juridicizante: quando a incidência da regra jurídica tem como consequência a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a num fato jurídico.

Regra desjuridicizante total: quando a incidência da regra jurídica desconstitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando sua existência no mundo jurídico.

[...] *Regra desjuridicizante parcial:* quando a incidência da regra jurídica tem como efeito jurídico a *redução* no conteúdo jurídico (direito e dever, pretensão e obrigação, coação e sujeição) de relação jurídica que já existia antes desta incidência.

Regra não-juridicizante: quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. [...] Esta incidência tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuiram ao que já existia no mundo jurídico. Se o fato não era jurídico, ela incide justamente para vedar sua entrada no mundo jurídico. Se já era fato jurídico, ela incide para permanecer inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos.

Para o autor, a isenção seria uma regra não-juridicizante, pois consiste na formulação negativa de uma regra juridicizante implícita que estabelece a tributação.

Por outro lado, na corrente contemporânea, existem outros autores que interpretam o fenômeno da isenção, como algo estranho a regra de tributação.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2012.p.141), em seu *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, comenta que a doutrina tradicional, de forma equivocada, considera que o fenômeno da isenção ocorre em momento sucessivo, existindo dois momentos de incidência, conforme aponta:

O fenômeno da isenção dar-se-ia em momento sucessivo: *1º momento:* incidência da regra jurídica de tributação irradiando efeitos jurídicos; surgimento da obrigação e do crédito tributário objeto do *vinculum jûris*; *2º momento:* incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Correlaciona o pensamento de numerosos autores a respeito do instituto da isenção, contudo, Sacha Calmon Navarro Coelho, salienta que, a doutrina clássica incorre em erro, pois,

“a isenção não é forma de extinção de obrigação pelo dispensamento do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação”.

Para o autor Sacha Calmon Navarro Coelho (2012.p.150), a conclusão a respeito da isenção é que esta é uma espécie exonerativa encontrada nas hipóteses das normas de tributação, moldando o perfil do fato impositivo, conforme segue:

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas. [...] As imunidades e as isenções são espécies exonerativas encontradas nas hipóteses das normas de tributação, moldando o fato impositivo (fato gerador *in abstracto*, fato típico, fato jurídico, etc.). Outras espécies exonerativas estão nas consequências normativas das regras de tributação, compondo o perfil do dever jurídico. A descrição do dever tributário: quem deve pagar (sujeito passivo), quem deve receber (sujeito ativo), quando, como, onde, em que montante deve ser realizada a prestação (objeto), está nas consequências jurídicas das normas tributárias ou, se se preferir, nos mandamentos normativos.

Outra vez pode-se verificar a divergência dos conceitos de isenção, incidência e não incidência, onde a isenção se encaixa dentro desse arcabouço jurídico.

Para Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (1999.p.85), a questão é bem mais profunda do que se parece. Em sua obra *Isenções Tributárias*, discute sobre o tema de uma forma mais completa que os demais doutrinadores. Em princípio, destaca que o Código Tributário Nacional, ao estabelecer em seu artigo 175, que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, fá-lo de forma equivocada.

O autor descreve que o Código Tributário Nacional, ao considerar o instituto da isenção como forma de exclusão do crédito tributário e ter como uma norma de comportamento, também comete equívoco. Navegando na sua visão, percebe-se que o entendimento é de que a isenção não é uma norma de comportamento e sim uma norma de estrutura, diz respeito a uma relação jurídica entre fisco e particular, e ainda destaca que apenas quem tem competência para tributar tem o poder de isentar.

Descreve Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (1999.p.85), que:

[...] o poder de isentar é corolário do poder de tributar [...] às normas de estrutura, cujo exercício do direito nelas conferido, pelos respectivos órgãos legislativos, produz enunciados com significações suficientes para demarcar os conceitos relacionados aos elementos da regra-matriz de isenção. [...] a competência para isentar é o exercício do direito subjetivo de legislar, regulado pelas referidas normas constitucionais de estrutura [...]

O autor entende que existe uma regra-matriz da isenção, assim como existe a regra-matriz da incidência, contendo antecedente e consequente. No antecedente argumenta que “diferenciando-se nos seus vetores semânticos, a isencional contém uma hipótese conotando as propriedades de um certo evento ainda por ocorrer em determinadas coordenadas de tempo e espaço. Completa o autor que no consequente “prescrevendo o efeito da possível concretização do evento hipotético, que é a relação jurídica isencional entre contribuinte e fisco.”

Para compreender o fenômeno da isenção antes se faz mister, compreender o significado do fenômeno da incidência e não- incidência.

Não resta dúvida de que é certo que, sempre que se falar em incidência, ou isenção, como visto na parte introdutória do presente trabalho, tem-se que falar em existência de lei. Se a lei existe, é válida e vigente, pressupõe que qualquer um que se enquadre nos seus requisitos a ela se sujeita, tanto para incidir ou para isentar.

Outro aspecto fundamental a se considerar para compreender melhor esse instituto é o fato de que o art. 151 da Constituição estabelece que seja vedado à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Esse tipo de isenção é conhecida como isenção heterônoma a qual se proíbe no Brasil. Outrossim, mesmo proibida existe uma exceção, no caso da lei complementar 116/2003, onde a União tem competência para disciplinar sobre matéria de competência Municipal

Ocorre que a lei complementar 116/2003, disciplina o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que originalmente compete aos Municípios.

Essa lei mesmo sendo da União, trata de imposto municipal, porém não há como questionar a legalidade, pois é a própria Constituição Federal em seu Art.156 inciso III, quem dá esse comando.

Porém vale lembrar que, em regra permiti-se apenas a isenção autônoma, ou seja, pode isentar sobre o tributo o ente que tem competência para criá-lo.

Contudo nem sempre é fácil interpretar a linguagem estabelecida pelo texto da lei quando este descreve a isenção. O que muito se faz é tentar interpretar da forma mais obediente e fiel possível, para detectar quem são os passíveis da incidência, ou quem se enquadra no campo da não-incidência.

A isenção em sua essência, gera inúmeras dúvidas pois, é algo que acontece fora do campo da normalidade, existe um fato, existe um contribuinte, esse contribuinte pratica o fato e esse fato não é tributado, apenas para ele. Sendo algo que não condiz com o básico, ou seja,

com a tributação normal, foge do trivial, e começa a levantar diferentes conceitos, até mesmo de quem se enquadra no conceito descrito na norma isencional.

O mais importante, porém, é entender como esse fenômeno pode ser desvendado, para que não ocorram injustiças no campo social, isentando fatos ou pessoas sem que tenha ocorrido a situação fática, ou então deixando muitas vezes de isentar pessoas/objetos que se enquadram perfeitamente no campo da isenção tributária.

Ainda a respeito das teorias da norma de isenção, Paulo de Barros Carvalho (2009.p.524), faz crítica a quase todos os doutrinadores que se dedicaram ao trabalho de descobrir qual a cronologia entre a norma que tributa e a norma que isenta, ele acredita que em se tratando de normas vigentes, presentes dentro do Sistema Tributário, não existem cronologia, conforme explica:

A tese tradicional, inspiradora dos textos do direito positivo brasileiro, não resistiu aos primeiros ataques que lhe foram dirigidos. Desde a obra de Becker, passando pela de Souto Maior Borges, até hoje os pontos vulnerados não encontraram justificção e ficaram sem resposta. Seus prógonos não chegaram a esboçar qualquer reação dotada de solidez necessária para impedir ou atenuar as fulminantes críticas de que foi alvo. É de fato, insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo e transformando em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a *exclusão do crédito*, outra providência logicamente impossível. Traduz na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa. Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social [...].

Com esses apontamentos, conclui-se que o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, volta-se para o entendimento que não há importância em relação à força da norma. Para o autor, apenas o que difere é o momento em que cada uma atinge o fato, tanto a que tributa como a que isenta.

O autor acredita que o conflito se dá apenas no campo temporal, ou seja, saber qual norma atinge primeiro o fato seria irrelevante, haja vista que, ambas iram contemplar idêntico relacionamento social, tanto a que tributa quanto aquela que torna o evento isento.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A INCIDÊNCIA NORMATIVA

Para compreender a incidência normativa, primeiramente registram-se os ensinamentos de Geraldo Ataliba (2012.p.45-46), que descreve o fenômeno como uma subsunção do fato à norma, conforme segue:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. [...] A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinando, atribuindo-lhe consequências jurídicas. [...] A norma tributária como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento. [...]

Na visão de Geraldo Ataliba (2012.p.45-46), incidência normativa pressupõe além de uma preexistência de lei, a ocorrência de um fato, sem a qual não ocorrerá o fenômeno, complementa dizendo que “Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é uma e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível.” Sendo assim para Geraldo Ataliba basta que ocorra os critérios definidos em lei, ou seja, previstos na hipótese legal.

Na doutrina clássica, a definição de Rubens Gomes de Sousa (1975.p.96),a respeito da incidência e não-incidência, é que na incidência o tributo é devido pois ocorreu o fato gerador, e na não-incidência é o inverso não ocorreu o fato gerador⁶, conforme explica :

A) *Incidência* é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador; ex.: o fato gerador do imposto predial é a propriedade de imóvel construído na zona urbana: logo, sempre que exista um terreno com construção, situado na zona urbana, incide o imposto predial. B) *Não-incidência* é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não for construído, ou se, embora construído, estiver situado fora da zona urbana, não incide o imposto predial.[...] Finalmente a não incidência decorre da própria definição do fato gerador contido na lei tributária: desde que o fato ocorrido não corresponda àquela definição, dá-se a não incidência.[...]

⁶ Vale lembrar que fato gerador é uma expressão de sentido ambíguo, pois pode-se referir tanto ao fato no sentido abstrato como no sentido concreto. O correto seria fato gerador *in abstracto*, para quando o evento ainda não ocorreu, e fato gerador *in concreto* para evento ocorrido.

Corroborando com esse entendimento, Ruy Barbosa Nogueira (1976.p.142), no que tange à incidência e à não-incidência entende que:

INCIDÊNCIA- é o fato de a *situação* previamente descrita na lei ser realizada e incidir o tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada. [...] NÃO-INCIDÊNCIA - é o inverso, isto é, o fato da situação ter ficado fora dos limites do campo tributário ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a *hipótese de incidência*.

O autor acima citado ainda faz outras considerações a respeito da isenção argumentando que esta se encontra dentro do campo da incidência conforme explica:

A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art.175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da incidência.

Para Cláudio Martins, (1969.p.161-162), a isenção é dispensa do tributo devido, um favor fiscal, situada no campo da incidência, faz o autor uma definição do instituto da isenção correlacionado com o instituto da anistia, colocando ambos como forma de exclusão legal do crédito tributário, conforme ensina:

Incidência é a queda do tributo sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, queda essa consequente à realização do fato gerador, previsto abstratamente na lei. Em outras palavras, *incidência* é a concretização do fato previsto na lei como gerador de tributo, e traz como resultado o nascimento de um crédito, de que o Estado é o credor ou sujeito ativo e o particular, que se enquadrar na definição do evento, o devedor ou sujeito passivo. A *não incidência* exprime a situação contrária, constituindo *não ocorrência* do fato gerador, [...] Os tributos e demais pronunciações de direito, objeto de *isenção* ou de *anistia*, situam-se bem no campo da incidência e das implicações da formalização, fiscalização e cobrança do crédito tributário, mas desse campo são *excluídos* por força de disposição expressa de lei, à guisa de favor fiscal. O que há, portanto na *isenção* e na *anistia* é uma exclusão legal, onde, não fora a concessão de tal favor, haveria incidência e aplicação de penalidades por infrações.[...] A isenção é a dispensa do tributo devido, em virtude de disposição expressa de lei, como dissemos.[...]

O professor Paulo de Barros Carvalho (2008.p.12-15), pai da Regra-Matriz de Incidência, preconiza que para haver uma relação jurídica tributária, faz-se necessário que

ocorram, no plano dos fatos, todos os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

Em relação à incidência normativa comenta que para que ocorra tal fenômeno, ou seja para haver a incidência de uma norma, é preciso que o fato seja relatado em linguagem competente, melhor explicando, esse fato tem que ser trazido ao mundo jurídico através de um veículo jurídico, como descreve:

Detenhamo-nos aqui, neste ponto, para refletir sobre o enunciado mediante o qual ali onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão. Pois bem, para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência da linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadoras de efeitos de direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria da linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos.[...] No que tange à incidência da norma tributária, tudo se passa no mesmo modo. Publicado o veículo introdutor de enunciados prescritivos (lei, decreto, sentença, ato administrativo etc.), seu destinatário saberá que, uma vez ocorrido o fato F, deverá recolher aos cofres do Poder Público certa importância a título de tributo.”

Na obra Teoria Geral da Isenção Tributária, Jose Souto Maior Borges (2001.p.175-176), ensina que:

Incidência é conceito que se põe no plano da eficácia da regra jurídica. Para saber se a lei incidiu, tem-se que pressupor a sua existência, porquanto se a lei ainda não existe não pode incidir, embora possa suceder que lei existente ainda não incida.

O autor ainda complementa dizendo que: “A incidência é um *prius* em relação à eficácia dos fatos jurídicos e um *posterius* com relação à existência da lei.[...] supõe a regra jurídica e o suporte fático, porque incidência é eficácia”.

José Souto Maior Borges (2001.p.178) acrescenta que:

[...] a incidência jurídica ou legal é o momento em que começa a atuação de um direito ou obrigação. Nas leis tributárias, o termo incidir significa que, sobre determinada matéria impositiva (tributável), prevista em norma jurídica, o gravame atinge a matéria. A incidência aponta a pessoa que, em definitivo, suporta o gravame e indica o ponto de incorporação do tributo à despesa, à renda, ou ao capital.

Numa outra obra, Jose Soutor Maior Borges (2005.p.29), entende existir uma diferença entre a norma e a interpretação. Ele considera que a norma existe e não se confunde com o ato interpretativo. Esclarece que a norma resulta de interpretação, porém não se identifica com ela. Melhor explicando: os motivos de uma decisão judicial são pressupostos para a edição da sentença não para a edição da norma em si, pois a decisão judicial deve ser motivada, conforme segue o autor salientando:

A norma não se confunde com o ato interpretativo, nem com o resultado de interpretação e não resulta, nunca, da interpretação doutrinária. Mesmo a interpretação oficial, na aplicação do direito, não se confunde com a norma. É, apenas, o pressuposto (fundamento) desse ato. A norma resulta de interpretação- não se identifica, porém com ela. Os motivos (fundamentos jurídicos) de uma decisão judicial são pressupostos para a edição da sentença, não porém, em si mesmos, norma. A decisão judicial (normativa) deve ser motivada.,i.é mencionar os motivos de fato e de direito que fundamentam, sem confundir-se com eles.[...]

Nesse contexto, tem-se que para o autor, as normas sempre incidem, ou seja, para Jose Souto Maior Borges (2005.p.23), a incidência é a essência do direito positivo:

[...] A essência do direito positivo é a sua incidência ou, o que é o mesmo, a incidência é a essência das normas jurídicas. Inexiste norma de direito positivo que, na ocorrência de seus pressupostos fácticos, não incida. Sem o atributo da incidência norma alguma poderá ter vigência no sistema jurídico. Seria um contra-sentido semântico norma não-incidente, em qualquer hipótese.[...]

Já para Adriano Soares da Costa (2003.p.07), a respeito da interpretação, compreende que não deve ser efetuada de forma individualizada e sim compreendida como significação socialmente aceita, e o que descreve:

[...] A significação se contem no texto, mas não apenas nele. Há texto e há contexto. Contexto do texto e contexto do intérprete. Cada texto tem sua historicidade, os valores que o impregnam, os fins a que visam. Cada intérprete tem os condicionamentos históricos, psicológicos, culturais, axiológicos. Tem uma carga de valores a condicioná-lo como sujeito cognoscente. [...] a norma jurídica, como significação dos textos prescritivos postos pelo ordenamento jurídico, há de ser entendida e analisada como fato cultural, vale dizer, em sua dimensão social, intersubjetiva. A norma jurídica não é a significação que um intérprete individualizado, psicologizado, saque das fontes do direito. Como fato sociocultural, a norma jurídica é significação prescritiva que visa disciplinar e influenciar a zona material da conduta humana. Logo, para cumprir o seu fim, a norma há de ser vista e compreendida como significação socialmente aceita, [...].

Esse entendimento é muito importante para identificar quando uma norma incide ou não, e quando a isenção é aplicável, já que o intérprete judicial será o aplicador do direito que mais próximo estará da situação fática e do direito positivo.

Em se tratando de não incidência normativa percebe-se que a maioria da doutrina prefere conceituar o tema como sendo o oposto da incidência.

Muitos consideram que a norma de isenção atinge primeiro o fato, de tal sorte que esse não seja considerado fato incidente, outros acreditam que a norma tributária atinge o fato e somente após a norma isencional vem com o escopo de libertá-lo. No que diz respeito ainda a incidência e não- incidência, José Souto Maior Borges (2001.p.155), descreve que não-incidência pode ser classificada em:

[...]. 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) [...].

Com isso o autor aloca a isenção no campo da não-incidência.

Para José Washington Coelho, (1968.p.177-178), no que tange a incidência e não incidência da norma de isenção, ele define que não incidência tem-se quando inexistente dispositivo legal prevendo o fato gerador, e que ocorre incidência quando ocorreu o fato gerador, como descreve:

Finalmente, a chamada não incidência é a situação que se define pela inexistência de disposição legal prevendo o fato gerador. [...] É o que poderíamos chamar a ausência de tipicidade tributária (à semelhança da penal). A “*conditio sine qua non*” para que se configure a obrigação tributária é a ocorrência do fato gerador. O advento deste, observadas as características definidas na lei tributária (art.114), registra, no orbe jurídico, a incidência do tributo.

A autora Clarice Von Oertzen de Araújo, em sua *Incidência Jurídica, Teoria e Crítica*, traz outra visão a respeito da incidência normativa. Fazendo uma comparação entre as obras do jurista de Pontes de Miranda e do físico, filósofo e matemático norte-americano Charles Sanders Peirce, ela considera que ambos possuem uma harmonia em seus pensamentos, já que Pontes de Miranda se utilizou dessa influencia matemática para a formulação científica da incidência normativa.

O pensamento de Clarice Von Oertzen de Araújo (2011.p.114), é que para que ocorra a incidência é necessário que haja alguma atração ou afinidade entre as características do suporte fático e os predicados que na hipótese da regra jurídica refletem a eleição do legislador:

[...] as normas legais adotam a natureza de signos simbólicos, em virtude de seu caráter convencional. As normas em sua abstração e generalidade, possuem um caráter icônico, na medida em que as hipóteses são descritivas, declaram as qualidades cuja suficiência determina a incidência. A regulação também será geral, na medida em que vinculam as classes de sujeitos de direito implicados na situação hipoteticamente descrita. Assim para que ocorra a incidência, é necessário que haja alguma atração ou afinidade entre as características do suporte fático e os predicados que, na hipótese da regra jurídica, refletem a eleição do legislador para qualificar a conduta e regulamentar as relações.[...]

Traz a autora o pensamento do físico, filósofo e matemático norte-americano Charles Sanders Peirce, o qual preconiza: “Os elementos de todo conceito entram no pensamento lógico através dos portões da percepção e dele saem pelos portões da ação propositada; e tudo aquilo que não puder exibir seu passaporte em ambos os portões deve ser apreendido pela razão como elemento não autorizado. ”

Salienta a autora Clarice Von Oertzen de Araújo (2011.p.10), que Pontes de Miranda qualificou a incidência normativa como automática e infalível, conforme destaca:

Pontes de Miranda definiu a incidência das regras jurídicas como a mais perfeita técnica humana, inspirada no funcionamento das leis físicas naturais e nas deduções geométricas oferecidas pela matemática. Sob esta orientação, qualificou a ação da incidência normativa de automática e infalível. [...].

Clarice Von Oertzen de Araújo (2011.p.97), descreve que Pontes de Miranda traz ainda a incidência para o campo da matemática, comparando o sistema jurídico a um cálculo lógico, como segue:

Deixando estabelecida a função do raciocínio nas organizações da natureza social, Pontes de Miranda concebe a incidência como um processo do pensamento. Comparando o sistema jurídico a um cálculo lógico, o autor preconiza a importância da formulação de raciocínios exatos. Conceber a incidência como fenômeno do pensamento implica em situá-la no âmbito da formulação de raciocínios, e portanto, de inferências.

Adiante, Clarice Von Oertzen de Araújo (2011.p.102), traz para a sua obra uma relação de conceitos a respeito da incidência, explica que o vocábulo veio trazido da matemática mais precisamente da geometria, como segue:

Um levantamento lexical do vocábulo “incidência” revela que o conceito, efetivamente, foi trazido da matemática, mais precisamente da geometria, conforme se verifica pela seguinte enumeração de significados: 1) “Incidência. Geometria. Encontro de duas superfícies ou de duas linhas. Física. Diz-se dos raios, luminosos ou outros, que caem sobre uma superfície refletora ou refringente. Matemática. Diz-se que um ponto e uma reta são incidentes quando a reta passa pelo ponto ou quando o ponto está sobre a reta [...] Em teoria geral do direito, diz-se do encontro da regra jurídica com o conjunto dos fatos por ela previstos para poder ser invocada. [...]”

Porém para Pedro Guilherme Accorci Lunardelli, outra vez existiu um equívoco nessa definição, discorda totalmente da opinião da doutrina clássica.

Inicialmente o autor destaca que não se pode comparar o instituto da isenção dentro dos parâmetros das regras da incidência e não-incidência, pois na isenção houve sim uma incidência, contudo, uma incidência da norma jurídica de isenção, que pertence ao sistema jurídico. A isenção sempre incide, porém com os critérios da norma jurídica de isenção.

Explica Pedro Guilherme Accorci Lunardelli (1999. p.101), que:

Verifica-se que a melhor doutrina nacional trata a não-incidência apenas examinando-a sob o enfoque da regra-matriz tributária. Assim, ocorre a não-incidência porque os eventos relacionados ao suporte fático, não são suficientes para compor o fato jurídico suficiente vinculado à hipótese da regra tributária. O critério, no entanto, parece-nos ignorar o exame deste fenômeno sob as luzes da regra matriz de isenção. [...] sendo a regra de isenção pertencente ao sistema jurídico, não se poderá falar de campo não-incidência, pois se há norma pressupõe-se a juridicização do correspondente evento isento que, posto em enunciado protocolar competente, dará notícia do fato jurídico isento. Portanto, incidência há. Em outras palavras, a indicação de um campo de não-incidência permite apenas inferir que tal campo refere-se a eventos que não são juridicizados pela regra tributária; não se tornarão fatos jurídicos tributários por inoportunidade da eficácia legal da respectiva regra tributária. Mas isto não autoriza o intérprete afirmar que tais eventos jamais poderão ser considerados fatos jurídicos, porquanto, juridicizados pela regra de isenção, fatos jurídicos serão, da espécie dos isentos.

Para o autor, todos da doutrina clássica ignoram o fato de existir uma regra matriz de isenção. Este ponto de vista considera que a regra de isenção se enquadra na regra juridicante descrita anteriormente por Alfredo Augusto Becker, a qual acontece quando a incidência da regra jurídica tem como consequência a juridicização da hipótese de incidência realizada.

Mas Pedro Guilherme Accorci Lunardelli descreve a regra matriz de isenção como algo autônomo a regra matriz de incidência tributária, no caso ele não comunga totalmente com

Alfredo Augusto Becker, pois este não menciona em sua obra qualquer possibilidade de existir esse tipo de regra matriz.

CONCLUSÃO

Isto posto, fazendo um panorama a respeito da isenção tributária, tem-se que esta é um fenômeno bastante complexo e criticado pela doutrina. A isenção tem uma roupagem de exceção, uma forma de retirar do campo da incidência aquela tributação que, em condições normais deveria ser cobrada.

Na visão a doutrina clássica, dentre eles o posicionamento de Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, além de outros e até mesmo o Código Tributário Nacional, chega-se a conclusão que para estes, a isenção é uma forma de dispensa legal do tributo, ou seja, a norma que tributa incidiu e simultaneamente a norma que isenta, por conseguinte vem e isenta do pagamento do tributo.

Para Rubens Gomes de Sousa a isenção seria uma espécie de desfazimento de uma relação jurídica que existia e fora desfeita pelo instituto da isenção.

Já na doutrina contemporânea as opiniões se divergem, encontramos aqueles que pensam que basta que esteja presente todos os requisitos descrito na hipótese legal para que haja a incidência normativa.

Sacha Calmon Navarro Coelho, não admite colocar a isenção no plano da não-incidência natural ou pura, pois estas inexistem. A isenção existe e são espécies exonerativas encontradas nas hipóteses das normas de tributação, moldando o fato impositivo.

Alfredo Augusto Becker entende que a regra jurídica da isenção incide para que a regra de tributação não possa incidir, ou seja, existe sim uma incidência, contudo de uma regra de isenção, onde todos os requisitos explícitos na regra de isenção são exatamente os que impedem de nascer a regra de tributação, estando assim presentes de forma implícitas.

Conclui-se que a melhor tese encontrada seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli, pois a regra de isenção possui todos os elementos que uma regra jurídica necessita para existir. Se considerarmos que a isenção é uma não-incidência, teríamos que acreditar que não houve uma ocorrência fática, de um evento previsto idealmente em lei como necessário e suficiente para gerar a obrigação tributária, conforme ensina Fábio Fanucchi, e não foi isso que ocorreu, o fato aconteceu, esteve presente os elementos para a configuração do “fato gerador”, descrito em lei, contudo houve um impedimento legislativo que impediu esse tributo de ser cobrado.

Fato é que se a qualquer momento a isenção pode desaparecer e com ela não pode ser desaparecida a relação jurídico tributária, resulta na lógica que um fato independe do outro, ou seja, a relação jurídica tributária existe independente da isenção.

Uma se enquadra na existência da situação fática enquadrada no fato previsto em lei, e a outra em uma expressão pura da vontade do legislador em não ter esse tributo recolhido aos cofres públicos por interesses diversos.

Independente e haver ou não uma simultaneidade qual seja do fato ser atingido primeiro pela norma que tributa e somente depois ser atingido pela norma que isenta, ou vice versa, ocorre que a isenção tem uma classificação própria como preconiza Pedro Guilherme Accorci Lunardelli.

O que incide não é uma regra-matriz de incidência tributária e sim um regra- matriz isencional, produzida de forma semelhante a regra-matriz tributária, onde a hipótese descreve de forma abstrata um evento a qual implicará no conseqüente o que por sua irá conter uma prescrição de um efeito também de forma abstrata, ocasionando uma relação jurídica isencional.

Por fim, a melhor definição do que representa a isenção, temos nas palavras de Jose Washington Coelho, cujo outros pensamentos já foram expostos no presente trabalho, mas que define o instituto com precisão, qual seja “O poder de isentar é corolário do poder de tributar. Tributar ou isentar são faces alternativas do exercício de uma só faculdade”.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo. Ed. Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo : Ed.Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário: (instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul.-São Paulo:Saraiva,2005.**

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência-6ª ed.rev.-Editora Saraiva. São Paulo. 2008.**

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva-2009

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica**: crítica ao realismo-linguístico de Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional Interpretado**, Ed. Correio da Manhã. Rio de Janeiro, 1968.

COELHO Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**-12ªed.rev.e atual. -Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2012.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isonções Tributárias**. São Paulo/SP: Ed. Dialética, 1999.

MARTINS, Claudio. **Normas Gerais de Direito Tributário**, 2ª ed. rev e ampl. São Paulo, Forense, 1969.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Ed. reesc. e atual. IBDT-São Paulo; 1976.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.