

**XIV ENCONTRO INTERNACIONAL
DO CONPEDI BARCELOS -
PORTUGAL**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

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 - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Alexandre Naoki Nishioka; Cláudio Miguel de Sousa Cardoso; Francisco Nicolau Domingos; Raymundo Juliano Feitosa. – Barcelos, CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-217-9

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

Tema: Direito 3D Law

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIV Encontro Internacional do CONPEDI (3; 2025; Barcelos, Portugal).

CDU: 34



XIV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BARCELOS - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Os artigos a seguir exibidos são fruto do XIV Encontro Internacional do CONPEDI, realizado nos dias 10, 11 e 12 de setembro, na sempre receptiva cidade de Barcelos, com colaboração essencial do Instituto Politécnico do Cávado e Ave.

O agrupamento dos ramos de Tributário e Financeiro, no GT coordenado, é um convite ao desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares, que articulam conceitos interligados em diversos ramos do Direito em busca de um aperfeiçoamento científico à altura exigida pelo Congresso Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Aliás, em homenagem e respeito à internacionalidade da casa do encontro, essa mencionada interdisciplinaridade traduziu-se, inclusive, no direito comparado, angariando produtividade no Direito Português (quanto à averiguação da constitucionalidade de concorrência fiscal entre profissionais) e Espanhol (em relação ao importe de soluções alternativas de conflitos tributários administrativo). Em todo caso, não somente as produções propriamente ditas, como também os diálogos proporcionados no evento com a participação total dos aprovados, foram de grande proveito aos seus adequados espaços de investigação.

Invariavelmente, as temáticas contemporâneas fizeram-se presentes, sobretudo no que diz respeito às novas conjunturas proporcionadas pela Reforma Tributária e sua indissociável regulamentação. Em um horizonte de observação com recorte voltado às alterações principiológicas, houve foco no incremento da cooperação no texto constitucional. Por sua vez, na análise da legislação conexa, a proeminência deu-se à responsabilidade – seja em um viés específico quanto às plataformas digitais, seja em uma perspectiva ampla quanto ao

fiscal e sua exigência para o funcionamento verdadeiro da ordem econômica nacional; e, para os adeptos de uma tradicional discussão doutrinária, uma crítica acerca de determinados posicionamentos quanto à isenção tributária.

Na mesma medida, a oportunidade da gestão conjunta do GT de Direitos Sociais, Seguridade e Previdência Social garantiu aos debates sua notória amplitude consagrada na Constituição Cidadã de 1988, de maneira que a investigação dessas garantias sempre se desdobra em temas instigantes, em decorrências não tão imediatamente previsíveis.

Nesse contexto, foram analisadas: as mudanças promovidas pela EC n.º 103/2019 no regime de previdência dos servidores públicos, agora com certa maturidade temporal, apontando para uma preferência estratégica de planos administrados por entidades fechadas de previdência complementar; a escolha do tipo da solidariedade e os reflexos dessa decisão no sistema da Seguridade Social; a urgência da transição de paradigma na definição de cidadania, optando por um método dialético, com o fito de acompanhar as transformações sociais que não são apropriadamente abarcadas em um conceito jurídico fixo; e, não menos relevante, a complexa associação entre a garantia à educação e a vulnerabilidade da pessoa autista no sistema de ensino.

Com efeito, certos da qualidade e pertinência dos trabalhos apresentados, é com grande satisfação que a coordenação do GT deseja uma boa leitura!

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka – Universidade de São Paulo.

Profa. Dra. Cláudia de Sousa Cardoso - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

**A ISENÇÃO COMO NORMA DE ESTRUTURA QUE MODIFICA
PARCIALMENTE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**
**THE TAX EXEMPTION AS A STRUCTURAL NORM THAT PARTIALLY
MODIFIES THE TAX RULE**

Deryck Diangellis Dias
Raymundo Juliano Feitosa
Gabriel Ulbrik Guerrera

Resumo

Este trabalho foi realizado com dois objetivos. O primeiro deles consiste em demonstrar o equívoco de duas teorias de grande notoriedade na doutrina a respeito das isenções tributárias, uma que afirma ser a isenção uma espécie de favor legal que dispensa o contribuinte do pagamento do tributo devido, e a outra que segue o entendimento de que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. Quanto a segunda finalidade, esta consiste em defender o posicionamento de que o preceito isencional é uma norma de estrutura que uma vez inserida no ordenamento jurídico modifica parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, estando esta, com a devida vênia, em plena consonância com o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa. Pois bem, feitas essas considerações passa-se a partir deste momento para a apresentação dos temas que foram abordados neste artigo. Começando então pelo capítulo relação jurídico-tributária de direito material que explicitou os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador. Mais à frente, foi feita uma análise das definições das obrigações tributárias principais e acessórias. Em seguida pôde ser analisado o assunto sobre o lançamento tributário e o crédito tributário. Já no capítulo sobre a fenomenologia das isenções tributárias, foram lançadas as críticas pertinentes de modo a demonstrar a incompatibilidade das teorias anteriormente mencionadas com o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa. Por fim, defendeu-se a tese da isenção como norma de estrutura que modifica parcialmente a regra-matriz de incidência tributária.

dynamics. That said, we now move on to the presentation of the topics addressed in this article. Starting with the chapter on the material tax-legal relationship, which explained the concepts of the incidence hypothesis and taxable event. Further on, an analysis was made of the definitions of primary and ancillary tax obligations. Then, the discussion turned to tax assessment and tax credit. In the chapter on the phenomenology of tax exemptions, pertinent criticisms were made to demonstrate the incompatibility of the aforementioned theories with the principle of simultaneity in normative dynamics. Finally, the thesis of the exemption as a structural norm that partially modifies the tax incidence rule matrix was defended.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax exemption, Structural norm, Tax rule, Rule of conduct, Partial amendment of the tax rule

1 INTRODUÇÃO

É cediço que existem divergências doutrinárias no tocante a natureza jurídica das isenções tributárias. Por isso, o presente artigo se propõe a realizar um estudo sobre as principais teorias que dizem respeito a natureza jurídica das isenções de modo a demonstrar o equívoco de duas concepções de grande notoriedade na doutrina nacional. A primeira delas afirma ser a isenção uma espécie de favor legal que dispensa o contribuinte do pagamento do tributo devido, e a outra que segue o entendimento de que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Além disso, foi analisada em compartimento específico deste trabalho uma terceira corrente, capitaneada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, que considera que o preceito isencional é uma norma de estrutura que uma vez inserida no ordenamento jurídico modifica parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, estando este posicionamento em plena consonância com o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.

Adicionalmente, deve-se mencionar que foram realizados alguns comentários em relação a cada um dos componentes da linha do tempo em matéria tributária com o intuito de proporcionar uma melhor compreensão do tema central do presente artigo jurídico. Ou seja, foram estudados os elementos da hipótese de incidência, o fato gerador, as obrigações principais e acessórias definidas no art. 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), as espécies de lançamento tributário e o crédito tributário.

Quanto a pesquisa, utiliza-se do método teórico, baseado em revisão da literatura jurídica. Foram revisados, textos legais e doutrinas relevantes. A metodologia inclui a identificação de doutrina que possa embasar a afirmação de que o preceito de isenção é uma norma de estrutura que ao ser inserida no ordenamento jurídico promove uma modificação na funcionalidade da norma de tributação para determinados casos, de maneira a subtrair parcela do âmbito de abrangência de um ou mais dos critérios que pertencem ao antecedente ou ao consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária.

2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE DIREITO MATERIAL

2.1 O CONCEITO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS

Antes de adentrar no tema principal do presente artigo jurídico, deve-se trazer em caráter preliminar alguns comentários concernentes a hipótese de incidência, ao fato gerador, as obrigações principais e acessórias, ao lançamento e ao crédito tributário. Indubitavelmente, a devida compreensão de cada um desses componentes da linha do tempo em matéria tributária será imprescindível para o exato entendimento do assunto central deste trabalho.

Iniciando então sobre a definição da hipótese de incidência também denominada de hipótese tributária ou de fato gerador em abstrato, esta pode ser conceituada como aquela prevista em norma jurídica em que o legislador estabelece mediante lei que uma determinada situação, ato ou fato dotado de substrato econômico será apto a gerar, no momento de sua concretização, uma relação jurídico-obrigacional entre o fisco e o contribuinte.

Em outras palavras, a hipótese de incidência está no plano abstrato ou normativo e se refere a previsão legal de um acontecimento que uma vez se materializando no mundo fenomênico será capaz de constituir uma relação intersubjetiva de cunho pecuniário entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Nas palavras de Ataliba (2006, p. 58) “a h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”. Além disso, cabe mencionar, outrossim, que esta categoria (hipótese tributária) é constituída por elementos, aspectos ou critérios necessários que dizem respeito a referências relacionadas ao tempo, lugar, quantidade etc. Basicamente, a doutrina elenca como elementos do fato gerador em abstrato os aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Quanto ao primeiro (aspecto material) este diz respeito ao verbo e ao complemento contido no descritor da hipótese de incidência que no caso do IPTU é ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor com *animus domini* de imóvel localizado no perímetro urbano de um município. Já no ISS é prestar serviços e no que tange ao IR é auferir rendas ou proventos de qualquer natureza.

No que concerne ao critério temporal da hipótese tributária, este se refere ao momento em que a lei considera realizado o fato gerador, podendo ser citado a título de exemplo o IPI que de acordo com o art. 4º da Lei nº 7.798/89, coincide com a saída dos produtos nacionais do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial e por ocasião do desembaraço aduaneiro para os produtos estrangeiros. Outra hipótese é o imposto de importação, cujo elemento temporal nos termos do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66, é o da entrada no território nacional de mercadoria estrangeira.

No tocante ao aspecto espacial, este pode ser entendido como o lugar em que o ato normativo primário considera materializado o fato gerador. Ou seja, pode acontecer do legislador definir um local específico para a ocorrência do fato imponible ou até mesmo estabelecer que o critério espacial da hipótese tributária seja coincidente com o âmbito de validade do diploma normativo promulgado pelo ente federativo. Sendo assim, é cediço que as leis federais têm o âmbito de validade em todo o território nacional, enquanto as leis editadas pelos Estados-membros têm aplicabilidade apenas em seus respectivos territórios e quanto as leis municipais apenas dentro dos limites dos espaços geográficos das municipalidades.

No que tange ao elemento pessoal, este está contido no prescriptor da regra-matriz de incidência tributária dizendo respeito aos sujeitos que integram os polos ativo e passivo da relação jurídica obrigacional. Por outro lado, a lei que institui um determinado tributo deve em cumprimento ao art. 97, III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), definir, especialmente, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) que integrará o vínculo jurídico quando da concretização do fato imponible.

Em relação ao sujeito ativo, este é geralmente a pessoa política de direito constitucional interno (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) titular da competência tributária de acordo com a repartição definida pela Carta da República, que em sede de impostos podem ser citados os arts. 153, 154, 155 e 156, todos da Constituição Federal de 1988. Impende destacar também, acerca da possibilidade jurídica nos moldes do art. 7º do CTN, do titular da competência legiferante para instituir uma determinada espécie tributária de delegar a capacidade tributária ativa a uma pessoa jurídica de direito público, cujo conteúdo desta capacidade grosso modo se refere as funções de fiscalização e de arrecadação.

Finalmente, é imperioso mencionar a partir deste instante o aspecto quantitativo da hipótese de incidência que contém dois componentes de suma importância para a mensuração do *quantum debeatur*, são elas: a base de cálculo ou base imponible e a alíquota. Sobre essas duas entidades vale a pena colacionar o seguinte comentário:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra (Carvalho, 2009, p. 360).

Por fim, cabe destacar as modalidades de técnicas de incidência de alíquotas denominadas de seletividade, proporcionalidade e progressividade. Quanto a técnica da

seletividade, esta é por força constitucional aplicável ao imposto sobre produtos industrializados com fulcro no art. 153, § 3º, I, da CF/88, e se baseia inexoravelmente na essencialidade do produto. Deste modo, aqueles produtos considerados essenciais terão alíquotas menores em relação àqueles caracterizados como supérfluos, cujas matérias tributáveis sofrerão a incidência de alíquotas maiores.

Em relação a proporcionalidade, esta se refere ao estabelecimento de uma alíquota fixa que será aplicada independentemente do valor da base de cálculo. Nesse caso, pode-se vislumbrar que a alíquota permanecerá constante, uniforme e inalterável independentemente do montante da base impositiva. Para finalizar, a técnica da progressividade que se expressa pela seguinte linha de raciocínio: quanto maior for o valor da base tributável mais alta será a alíquota. É o que ocorre, *verbi gratia*, com o imposto de renda pessoa física em que foram definidas alíquotas progressivas que variam entre 7.5% até 27.5% a serem aplicadas a depender do valor da renda do contribuinte.

2.2 O CONCEITO DE FATO GERADOR

Em poucas palavras, o fato gerador nada mais é do que a realização da hipótese de incidência, estando esta no plano abstrato e aquele no plano concreto.

Portanto, fato gerador, fato impositivo ou fato jurídico é a concretização no mundo fenomênico da situação, ato ou fato dotado de expressão econômica descrito na hipótese tributária. Como é sabido, a materialização do *hecho imponible* dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária que se refere a um liame jurídico formado entre o sujeito pretensor titular do direito subjetivo e o sujeito passivo portador do dever jurídico. Ainda sobre a definição do fato gerador é oportuno citar as palavras do saudoso Ataliba (2006, p. 68) que dizia:

Fato impositivo é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Seguindo nessa mesma trilha afirma Sabbag (2010, p. 652) que o fato impositivo “caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato) compondo, dessa forma, o conceito de ‘fato’. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurídico”. Em suma, materializado o fato, ato ou situação prevista no descritor da regra-

matriz de incidência tributária ocorre o fenômeno da subsunção que tem como consequência a formação da relação jurídico-obrigacional de direito material entre o fisco e o *taxpayer*.

2.3 A DEFINIÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1966

Inicialmente cabe assinalar que as obrigações tributárias principais e acessórias foram definidas no art. 113 e seus parágrafos do CTN. Tomando-se como base o texto legal, este considera como obrigação principal aquela, cujo objeto se refere ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. Em virtude disso, pode-se perceber a imprescindibilidade da natureza pecuniária das obrigações principais no direito tributário, haja vista o fato de tais obrigações se relacionarem apenas e tão somente ao adimplemento do tributo devido ou da multa.

Outro aspecto relevante que merece ser ressaltado, é sobre a indispensabilidade dos fatos geradores das obrigações tributárias principais serem estabelecidos em lei, *id est*, ato normativo primário, por força do art. 97, III, do CTN, bem como, em decorrência do art. 150, I, da Carta Federal que consagrou o princípio da estrita legalidade tributária relacionada a cláusula do *no taxation without representation* ao determinar que é vedado às pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

No tocante as obrigações acessórias também designadas como poderes de contorno, ou como deveres instrumentais ou formais do contribuinte, estes dizem respeito as relações jurídica-obrigacionais que têm como objeto aquelas prestações positivas ou negativas instituídas pela legislação tributária no interesse da *recaudación y fiscalización* dos tributos. Portanto, pode-se notar que as obrigações acessórias são despidas do caráter patrimonial e se referem apenas as prestações de *facere* ou *non facere*.

Além disso, é oportuno frisar que os deveres instrumentais podem, em conformidade com o art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, ser definidos em atos infralegais ou atos normativos secundários, como por exemplo, decretos, portarias, instruções normativas etc. Sobre o assunto vale trazer o seguinte comentário da doutrina especializada:

Nesse passo, as obrigações tributárias acessórias, consistentes nas prestações positivas ou negativas, de interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, podem ser previstas em atos infralegais (portarias, circulares, instruções normativas, entre outros), e não necessariamente em lei – esta, sim, necessária à veiculação dos deveres patrimoniais, ínsitos à obrigação tributária principal (art. 114 do CTN) (Sabbag, 2010, p. 66).

Por derradeiro, cabe mencionar que o descumprimento de um dever instrumental faz nascer uma obrigação principal em relação ao pagamento da multa. Ou seja, em consonância com o art. 113, § 3º, do CTN o não cumprimento de uma obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente ao pagamento da penalidade pecuniária.

2.4 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS MODALIDADES

Com supedâneo no art. 142, da Lei nº 5.172/66, pode-se considerar o lançamento como um ato ou procedimento administrativo que tem por escopo constituir o crédito tributário, bem assim, verificar a realização do fato impositivo, determinar a matéria tributável, calcular o valor do tributo devido, identificar concretamente o sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária e se for a hipótese propor a aplicação da multa cabível na espécie. Por esta definição é possível visualizar toda a magnitude deste ato ou procedimento dentro da linha do tempo, tendo em vista, ser através do lançamento que o crédito tributário adquire os atributos de exigibilidade e liquidez viabilizando-se desta forma a cobrança do gravame fiscal.

Quanto a natureza jurídica do lançamento tributário, há uma inequívoca controvérsia na doutrina, havendo uma parcela dos tributaristas que defendem o entendimento de que se trata de um ato de natureza meramente declaratório na medida em que este verifica e atesta a formação de um *vinculum iuris* preexistente entre os sujeitos ativo e passivo em virtude da ocorrência do fato jurígeno. Outros entendem, que este ato ou procedimento administrativo se caracteriza como sendo de natureza constitutiva em consonância com a literalidade do texto do art. 142, do CTN, ao afirmar que o lançamento constitui o crédito tributário.

Além do mais, há outros autores que se posicionam no sentido de o lançamento possuir uma natureza jurídica dúplice, *id est*, declaratório e constitutivo ao mesmo tempo. Segundo Sabbag (2010, p. 738), “é defensável a natureza jurídica mista ou dúplice para o lançamento, isto é, constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária”.

Também é de bom alvitre destacar neste compartimento do trabalho as espécies de lançamento tributário, podendo ser citados os lançamentos *ex officio*, por declaração e por homologação.

Quanto ao primeiro (lançamento de ofício, *ex officio* ou direto) pode-se afirmar que o fisco já possui nesses casos todos os dados necessários e suficientes para a devida realização do ato administrativo que constituirá o crédito tributário, sendo despidendo nesta modalidade, qualquer participação por parte do contribuinte no sentido de prestar informações à autoridade

fiscal como forma de viabilizar o atingimento daquele desiderato. Esta modalidade de lançamento realiza-se nos termos do art. 149, I, do CTN, podendo ser mencionados a título de exemplo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), como tributos lançados de forma direta.

Em relação ao lançamento por declaração ou misto, este é efetuado com fulcro no art. 147, do Código Tributário Nacional. Nesta hipótese, a autoridade administrativa não dispõe de todos os dados indispensáveis para a feitura do lançamento, sendo imprescindível nesta espécie a colaboração do contribuinte que prestará informações concernentes ao fato gerador da obrigação tributária, de modo a possibilitar a autoridade competente a concretização do ato tendente a constituição do crédito. O imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), pode ser considerado como tributo lançado por declaração.

Finalmente, o lançamento por homologação ou autolançamento que está previsto no art. 150, da Lei nº 5.172/66, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Sendo assim, nesta modalidade de lançamento fiscal o portador do dever jurídico da obrigação tributária realiza o recolhimento da exação de maneira antecipada e a entidade tributante nos moldes do dispositivo supracitado, procede a uma verificação em momento ulterior acerca da exatidão ou não do *quantum* pago pelo sujeito passivo. Neste caso, se o contribuinte recolher o tributo *in totum* a administração tributária então procederá à homologação expressa do pagamento. Por outro lado, se houver o recolhimento em montante inferior àquele efetivamente devido, a autoridade tributária em consonância com o que determina o art. 150, § 3º, do CTN, efetuará um lançamento de ofício para cobrar a diferença mais a multa.

Vale ressaltar por último, que em conformidade com o § 4º, do art. 150, do mesmo diploma legal, a Fazenda Pública disporá do lapso temporal de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, para se pronunciar relativamente ao pagamento realizado pelo contribuinte sob pena de homologação tácita que acarretará a extinção definitiva do crédito

tributário. Como exemplo de espécie tributária lançada por homologação, pode ser citado o imposto de renda pessoa física (IRPF).

2.5 BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como pôde ser observado anteriormente, o direito de crédito titularizado pela Fazenda Pública adquire com o lançamento tributário as qualidades de liquidez e exigibilidade, tendo, portanto, aquele ato administrativo de natureza vinculada uma importância vital no sentido de viabilizar a possibilidade de satisfação daquele direito subjetivo.

Ademais, incumbe destacar que com base no art. 173, do CTN, a entidade tributante dispõe de um prazo decadencial de cinco anos, para a constituição do crédito tributário mediante o ato de lançamento fiscal. Este prazo de cinco anos nos termos dos incisos I e II, e do parágrafo único do art. 173, é contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” ou “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado” ou “da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Pois bem, uma vez constituído o crédito tributário dentro do interregno anteriormente mencionado, poderá este ser, se for o caso, objeto de uma ação de execução fiscal, cujo prazo prescricional para o ingresso de tal medida judicial é, nos moldes do art. 174 do CTN, de cinco anos contados da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Ainda em relação ao tema de crédito tributário, é imperioso assinalar sobre a possibilidade jurídica de suspensão da exigibilidade deste crédito em conformidade com o que estabelece o art. 151, da Lei nº 5.172/66.

Dito de outra forma, uma vez constituído o crédito tributário este pode ter a sua exigibilidade suspensa dentro daquelas hipóteses previstas nos incisos do art. 151, que são: a moratória, o depósito do montante integral da dívida, as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a concessão de medida liminar em ação de mandado de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ações judiciais e o parcelamento.

A par dessas medidas suspensivas da exigibilidade deve-se mencionar, outrossim, aquelas que promovem a extinção do referido crédito tributário de acordo com o art. 156, do CTN, que são: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição, a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do

lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional, a consignação em pagamento nos termos do disposto no § 2º do art. 164, daquele mesmo diploma normativo, a decisão administrativa irreformável assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória, a decisão judicial transitada em julgado e a dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas em lei.

Por derradeiro, deve-se citar as causas de exclusão do crédito tributário insculpidas no art. 175, que são a anistia e a isenção, cabendo quanto a esta última uma análise pormenorizada a partir do próximo capítulo em relação as suas principais teorias, bem como, a defesa do entendimento da isenção como norma de estrutura que modifica parcialmente a regra-matriz de incidência tributária.

3 A FENOMENOLOGIA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1 CRÍTICAS AS PRINCIPAIS TEORIAS SOBRE A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Como é cediço, existe um posicionamento doutrinário tradicional, que define o instituto jurídico da isenção como uma espécie de favor legal que dispensa o *taxpayer* do pagamento do tributo devido. Segundo este entendimento, verifica-se normalmente com a ocorrência no mundo físico do fato definido no antecedente normativo, a incidência da regra-matriz do tributo instaurando um vínculo jurídico entre o sujeito pretensor e o devedor. A partir daí, depois de já formada a relação jurídico-tributária, atua a norma isentiva para dispensar o contribuinte do pagamento da exação. Coêlho (2020, p. 195-196) explica com precisão esse entendimento da doutrina tradicional:

Expressiva corrente doutrinária encara a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Vale dizer que para estes, sem a nossa adesão, dá-se a obrigação e nasce o crédito, mas o credor dispensa o pagamento. Num primeiro momento, ocorreria o fato gerador apropositando a incidência da regra jurídica instituidora da obrigação tributária. Num segundo momento, o Estado, através de uma regra jurídica autônoma de isenção, dispensaria o pagamento do tributo surgido com a obrigação. A isenção, dessarte, seria um *posterius* em face da incidência, assim como a imunidade seria um *prius* ante a competência para tributar.

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 juris*;

2º momento: incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo.

Ainda em relação a esse entendimento da doutrina tradicional, vale a pena destacar os seguintes comentários de Schoueri (2019, p. 457):

A doutrina tradicional, apoiada nas lições de Rubens Gomes de Sousa, entende que haveria dois momentos cronologicamente não coincidentes: incidência da norma tributária num primeiro momento e incidência da norma isentiva num segundo, daí a conclusão de que, “a isenção pressupõe a incidência [da norma tributária], porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”.

Ora, percebe-se, *data maxima venia*, o equívoco deste posicionamento que ignora por completo o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa, na medida em que descreve uma situação na qual se verifica uma diferença cronológica quanto a incidência de duas normas vigentes pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico e que se aplicam a idêntico fato da vida social.

Fica nítido, portanto, que a luz dessa teoria a regra-matriz do tributo seria dotada de maior “velocidade” ao incidir primeiramente sobre o fato, juridicizando-o, de modo a sobrevir, em um momento ulterior, a atuação da norma isencional que dispensa o sujeito passivo do pagamento do gravame fiscal. E para corroborar os argumentos expendidos em face desta tese tradicional, é de bom alvitre destacar que:

(...) é 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-o em fato isento (Carvalho, 2009, p. 524)

Não há, portanto, como se sustentar a ideia da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, por se apoiar em uma verdadeira ficção jurídica ao descrever uma situação que se afasta completamente da realidade da fenomenologia da isenção tributária ao atribuir qualidades à dinâmica de atuação das normas que de fato elas não possuem.

Outra teoria sobre o assunto em comento que ganhou bastante notoriedade, foi aquela cujo posicionamento é no sentido de que a norma isencional incide para que a de tributação não possa incidir. Ou seja, de acordo com esta linha de pensamento haveria num primeiro momento a subsunção do fato em relação ao preceito da isenção, impedindo-se dessa forma a incidência da norma de tributação e consequentemente a instauração do liame jurídico obrigacional.

Claramente, este entendimento incorre na mesma impropriedade da tese tradicional, apenas invertendo as posições quanto a incidência normativa por atribuir uma maior “velocidade” a norma isentiva em comparação a regra-matriz do tributo, de modo que aquela se subsumiria primeiramente ao fato. Ao analisar esta teoria Carvalho (2009, p. 525): afirma que:

(...) especificamente no terreno das isenções tributárias, não parecem corresponder aos precisos termos do fenômeno que ocorre. Quando assevera que *a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*, outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior. Inverte, como se vê, a dinâmica de juridicização do evento que, ao invés de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva.

Do exposto, percebe-se com clareza meridiana que as teorias retrocitadas se demonstram insatisfatórias quanto à descrição da realidade da fenomenologia das isenções tributárias, bem como, revelam-se inconciliáveis com o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.

3.2 A ISENÇÃO COMO NORMA DE ESTRUTURA QUE MODIFICA PARCIALMENTE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, é necessário ter em conta que o ordenamento jurídico é um todo harmônico e coerente de preceitos normativos. Dentro desse sistema de acordo com a doutrina, existem normas de conduta e normas de estrutura, sendo as primeiras aquelas que regulam o comportamento humano nas suas relações intersubjetivas, tendo em vista, o fato do Direito ser por definição uma espécie de mecanismo de controle social, ou seja, um mecanismo que estabelece padrões de conduta que devem ser observados pelos seus destinatários sob pena de sanção.

Quanto as regras de estrutura, estas dizem respeito àquelas que fixam os procedimentos ou ritos a serem observados quanto a edição, modificação e extinção de normas jurídicas, bem como, estabelecem o relacionamento que as regras de comportamento devem manter inexoravelmente entre si.

Feito este breve introito, deve-se desde logo adiantar que a norma de isenção pertence a categoria das regras de estrutura enquanto a regra-matriz de incidência tributária enquadra-se como típica norma de conduta.

Ainda em sede de norma jurídica, pôde ser visto no tópico inicial do presente trabalho, a estrutura da regra-matriz de incidência tributária formada por um antecedente normativo ou descritor no qual é composto pelos critérios material, temporal e espacial, bem como, o consequente normativo ou prescriptor provido dos critérios quantitativo e pessoal ou subjetivo. Pois bem, com a superveniência de um preceito de isenção no ordenamento jurídico, este atua de modo a reduzir o âmbito de abrangência de um ou mais daqueles critérios ou elementos da norma de tributação, produzindo uma modificação parcial na referida norma. Sobre o assunto, vale citar as palavras do insigne Carvalho (2009, p. 528):

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Sendo assim, entrando em vigor uma determinada lei de algum ente da federação que venha a estabelecer uma isenção tributária específica, esta atuará de maneira a inibir a funcionalidade da norma de tributação para determinados casos, através da redução de parcela do campo de abrangência de algum dos elementos que compõe o suposto ou o consequente da regra-matriz. Ainda sobre este assunto, vale a pena citar os seguintes comentários de Carrazza (2013, p. 993) em relação ao posicionamento de Paulo de Barros Carvalho:

(...) Paulo de Barros Carvalho, (...) partiu da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e em normas de estrutura, para inserir, nestas últimas, as regras de isenção. Observando que as isenções tributárias são veiculadas por meio de regras de estrutura, luminosamente deduziu que a “regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, *parcialmente*”.

Cabe enfatizar uma vez mais, que o preceito de isenção age de modo a subtrair apenas parte e não o todo do âmbito de abrangência de um ou mais dos critérios da norma de tributação. Caso houvesse a supressão da totalidade de algum aspecto da regra-matriz, isso importaria inevitavelmente na inutilização ou aniquilação desta.

Por derradeiro, insta citar a título de exemplo, algumas situações de isenções tributárias previstas na legislação pátria, começando pelo art. 5º, I, da Lei nº 4.506/64 c/c o art. 30, da Lei nº 7.713/88 que estabelecem a isenção do IR em relação aos rendimentos do trabalho auferidos por servidores diplomáticos de governos estrangeiros. Neste caso como se pode perceber, a regra isencional repercute no elemento subjetivo da norma-padrão de incidência do imposto sobre a renda no que tange ao sujeito passivo, de maneira a subtrair apenas uma parcela do

universo de contribuintes daquele tributo, que nesta hipótese são os servidores diplomáticos de governos estrangeiros, nos moldes estabelecidos nos dispositivos supracitados.

Outro exemplo a ser destacado é o previsto no art. 1º, IV, da Lei nº 8.989/95, que prevê a isenção do IPI (imposto sobre produtos industrializados) para pessoas com deficiência física, visual, auditiva e mental severa ou profunda e pessoas com transtorno de espectro autista na aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de, no mínimo, quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e elétricos.

Aqui, como se pode verificar, o preceito de isenção atinge os critérios material e pessoal da regra-matriz do imposto sobre produtos industrializados, nos termos do diploma normativo anteriormente referido.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que a tese tradicional da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido é equivocada por não corresponder a realidade da fenomenologia das isenções tributárias, além de violar o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa ao descrever uma situação fictícia em que a norma de tributação incide primeiramente sobre o fato, juridicizando-o, de modo a instaurar o *vinculum iuris* entre o Estado e o contribuinte para só num instante seguinte ocorrer a atuação da norma isentiva dispensando o sujeito passivo do pagamento da exação.

Também por igual razão, não pode prosperar a afirmação de que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir, devendo-se rechaçar tal entendimento que na verdade, em comparação a teoria tradicional, apenas inverte as posições quanto a incidência normativa por outorgar maior celeridade a norma isencional em relação a regra-matriz do tributo.

Por fim, reconhece-se como posicionamento mais adequado sobre o tema, aquele que assevera ser o preceito de isenção uma norma de estrutura que ao ser inserida no ordenamento jurídico promove uma modificação na funcionalidade da norma de tributação para determinados casos, de maneira a subtrair parcela do âmbito de abrangência de um ou mais dos critérios que pertencem ao antecedente ou ao consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária.

REFERÊNCIAS

AFTALIÓ, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. **Introducción al derecho**. 4. ed. Buenos Aires: Albeledo Perrot, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 maio 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7798.htm. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. DF, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 2 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18989.htm. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em: 10 jun. 2025.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo De Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo De Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GUERRERA, Gabriel Ulbrik. **A utilização da função extrafiscal do tributo como meio de promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado**. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Gabriel-Ulbrik-Guerrera.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.