

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A DISSERTAÇÃO ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS: CRITÉRIOS JURÍDICOS PARA
SUA CONCESSÃO

ELABORADA POR CLAUDIO VALENTIM CRISTANI

E APROVADA POR TODOS OS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA, FOI JULGADA
ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO.

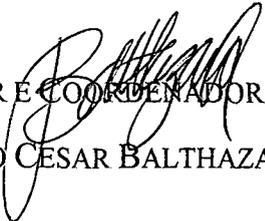
FLORIANÓPOLIS, 16 DE MAIO DE 1997.

BANCA EXAMINADORA


PROF. DR. UBALDO CESAR BALTHAZAR - PRESIDENTE


PROF. DR. INDIO JORGE ZAVARIZZI - MEMBRO

PROF. DR. MAURÍCIO BATISTA BERNI - MEMBRO


PROF. ORIENTADOR E COORDENADOR DO CURSO:

PROF. DR. UBALDO CESAR BALTHAZAR

SUMÁRIO

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS: CRITÉRIOS JURÍDICOS PARA SUA CONCESSÃO

INTRODUÇÃO.....	09
CAPÍTULO I : O ORDENAMENTO JURÍDICO.....	13
1.1. O Estado.....	13
1.1.1. O Estado Democrático de Direito.....	17
1.2. A Constituição.....	19
1.3. A Norma Jurídica. O Ordenamento Jurídico.....	24
1.3.1. A Norma Jurídica e sua divisão: Regra Jurídica e Princípio Jurídico.....	26
1.4. As Normas Constitucionais e a sua Aplicabilidade.....	30
CAPÍTULO II : O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	46
2.1. A Rigidez e a Exaustividade do sistema Constitucional Tributário.....	47
2.2. A Discriminação Constitucional da Competência Tributária.....	48
2.3. A competência Exonerativa.....	52
2.4. Os Princípios Constitucionais Tributários.....	53
CAPÍTULO III : AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	74
3.1. Definição e Natureza Jurídica.....	74
3.2. Casos de Não-Incidência: Isenção e Institutos Afins.....	92
3.3. Classificação das Isenções.....	100
3.4. Normas sobre Isenções no Código Tributário Nacional.....	107
CAPÍTULO IV - CAUSAS, LIMITES E CONTROLE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	118
4.1. O Estado e o Domínio Econômico.....	118
4.2. As Isenções como Forma de Atuação do Estado no Domínio Econômico.....	121
4.3. Isenções Técnicas e Isenções Políticas.....	124
4.4. O Controle pelo Poder Judiciário das Leis e Atos Normativos.....	132
4.4.1. Questões Gerais sobre o Controle de Constitucionalidade.....	132
4.4.2. O Controle de Constitucionalidade na Carta de 1988.....	136
4.4.3. A Diferenciação entre Assunto Político e Assunto Jurídico frente ao Controle de Constitucionalidade.....	138
4.5. O Controle Jurídico Formal e o Controle Jurídico Material das Leis Isentivas.....	141
CONCLUSÕES FINAIS.....	147
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	153

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC, a todos os meus professores do curso de graduação e pós-graduação em Direito, responsáveis pela minha formação jurídica, a mais sincera gratidão. Sempre os terei por mestres e espero que me considerem, sempre, também, como seu aluno.

Ao professor doutor Ubaldo Cesar Balthazar, orientador desta dissertação e presidente da banca examinadora, pela imerecida confiança e incentivo em mim depositados, desde os primeiros passos da minha graduação em direito.

Aos professores doutores Índio Jorge Zavarizzi, Maurício Batista Berni, bem como ao professor doutor Luís Adolfo Olsen da Veiga, por terem aceito o convite de fazer parte da banca examinadora.

A todos os servidores técnico-administrativos da UFSC, com quem tive o privilégio de conviver em decorrência da minha formação acadêmica, além de com eles compartilhar com o colegismo de quase três anos de trabalho.

Aos colegas do Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região, que entenderam a minha opção em fazer o mestrado em direito e muito me incentivaram para a firmeza deste meu propósito.

A todos os alunos que eu tive, notadamente os que demonstraram afinidade com o direito tributário, responsáveis pelo revigoramento do meu interesse em ser um estudante desta área do Direito.

Ao Ministério Público Federal, instituição em que presentemente estou procurando materializar meus conhecimentos teóricos, por ter me recebido tão carinhosamente nessa seleta casta de juristas, sem que eu fosse merecedor de tanto.

À CAPES, pelo incentivo financeiro que me proporcionou durante 2 (dois) anos, o que permitiu a realização de meus estudos de forma mais detalhada.

A todos os meus colegas e amigos do curso de graduação e pós-graduação, por comungarem comigo dos mesmos propósitos, mesmo que, entre nós, por vezes, tenha havido a sadia e construtiva divergência de opiniões. Em especial, sem desmerecer todos os outros, aos colegas Velocino Pacheco Filho, Márcio Luís Bertoldi e Márcia Aguiar Arend, grandes tributaristas. Também, à amiga Gisela Bester, pela semelhança de nossas origens e pela identidade de nossos objetivos.

Ao Centro Acadêmico IX de Fevereiro-CAXIF, local em que fiz inesquecíveis amigos e aprendi a importância de se fazer política com seriedade, além de constatar o quanto é perniciosa a omissão frente aos problemas que nos cercam.

À professora Maria Luiza Campos Ferreira, incansável revisora deste texto de dissertação.

A minha família, pela certeza que em nenhum momento, apesar da distância física, estive sozinho em minha caminhada acadêmica. Pelo apoio financeiro e moral que me proporcionou.

E, em especial, à memória de meu pai Brévio Cristani, pela sua bondade, pela compreensão que sempre teve comigo, e por me ter ensinado que não é vergonhoso buscar as qualidades de firmeza de caráter e honestidade, além de despertar-me, incansavelmente, a crença na força construtiva do trabalho. Também, por ter passado a mim a lição de seu pai e meu avô Antônio Cristani, qual seja, que nossa pátria é o chão onde retiramos o nosso sustento.

Ao pai celestial, para que continue a guiar o meu caminho nesta mágica caminhada que é a vida.

RESUMO

Elegemos como tema para investigação, nesta dissertação, o estudo das isenções tributárias e os critérios jurídicos para sua concessão.

Utilizaremos, como forma de aprendizado, a busca da compreensão do ordenamento jurídico-constitucional para, posteriormente, situarmos as isenções tributárias em seu contexto.

Procederemos a análise do sistema constitucional tributário pátrio e a interrelação que este guarda com as isenções tributárias. Será, portanto, do estabelecimento do poder vinculante que os comandos constitucionais carregam, notadamente os que se apresentam em forma de princípio, que verificaremos se é possível estabelecer-se um campo de obediência cogente ao legislador infraconstitucional, no momento em que conceder isenções tributárias.

Como não poderia deixar de ser, na medida do possível, desvendaremos as diversas arestas que o tema das isenções tributárias apresenta para, numa análise crítica, compreendermos o exato alcance do fenômeno desse instituto, com destaque em sua conotação jurídica, mas sem esquecer dos reflexos econômicos que proporciona.

Não faltará, também, a análise das leis isentivas frente ao controle de constitucionalidade realizado pelo poder judiciário, para se verificar qual, efetivamente, é o âmbito desse controle.

SUMMARY

We elected as theme for investigation, in this dissertation, the study of tribute exemptions and the judicial norms to its concessions.

We'll use, as way of apprenticeship, the search of understanding about the constitutional juridical order form after, we place the tribute exemptions in its context.

We'll proceed to the analysis of paternal constitutional tribute system and the interrelation it keeps with the tribute exemptions. Therefore, the perpetuated power will belong to the foundation that constitutional orders keep, and notable to those present themselves in form of beginning, that we'll verify if it's possible to set up a obedience rule to the violater legislator, in the moment he grant tribute exemptions.

As it's possible, we'll reveal several divergences the tribute exemptions theme presents for us, in a critical analysis to understand the exact reach of the phenomenon of thi institute with excel in it's juridical intention, but not forgetting the economical reflexes it furnishes.

No missing, also, the analysis of exempt laws by the control of constitutionality realized by the juridical power, to verify what's the ambit of this control.

INTRODUÇÃO

O tema de estudo desta dissertação é o universo jurídico das isenções tributárias e os critérios legais para sua concessão.

O trabalho gravitará em torno da investigação do sistema constitucional tributário pátrio, mais precisamente sobre as isenções tributárias e as relações desse instituto com os princípios gerais aplicados à tributação. Nesses princípios incluem-se não somente aqueles que estão dispostos no sistema tributário nacional (art. 145 a 156 da CF/88), mas outros tais como a federação e a república, a tripartição dos poderes (funções) do Estado, etc. Na análise desses vetores constitucionais será imprescindível o estudo jurídico constitucional para verificação sobre qual o grau de aplicabilidade que carregam.

A formulação principal do problema a ser analisado nestes escritos consistirá, basicamente, em responder, se possível, aos questionamentos abaixo enumerados que, por guardarem íntima relação entre si, hão de ser tratados dentro de um todo unitário.

1. A política de tratamento fiscal diferenciada para certas categorias de contribuintes ou atividades econômicas, por meio de isenções tributárias, tem, atualmente, no sistema jurídico pátrio, um campo de delimitação quanto aos critérios para a sua concessão?

2. Ou, ao contrário, só ao legislador cabe, desde que observados os critérios formais (ser estabelecida em lei), escolher as condições e justificativas materiais para concessão ou não de isenções tributárias?

3. Será que, efetivamente, o sistema constitucional tributário tem as características de rigidez e completude, tão festejadas pela doutrina, ao ponto de deixar um espaço extremamente exíguo de atuação ao legislador infraconstitucional?

4. Por fim, qual o âmbito possível de atuação do poder judiciário na análise das isenções tributárias?

Trabalharemos, por outro lado, com as seguintes hipóteses a serem confirmadas ou não no decorrer da pesquisa, quais sejam:

1. As isenções estão inseridas no contexto geral dos princípios constitucionais tributários. Por isso o legislador não tem um poder arbitrário, mas sim discricionário, na eleição das situações concretas em que cabem as isenções.

2. A política tributária extrafiscal das isenções é (pode ser) um caminho viável para o incremento do desenvolvimento econômico e social. E esta condição é suficiente para afastar da incidência por meio de isenções, situações em que esteja presente a capacidade contributiva, ferindo, assim, aparentemente, o princípio da isonomia.

3. Uma lei que conceder isenção em desacordo com os princípios constitucionais tributários pode ser (deve ser) atacada pelo Poder Judiciário, por ser estranha ao ordenamento jurídico.

4. É possível estabelecer critérios analíticos para serem utilizados como medidores das situações para concessão das isenções, extraídos do sistema jurídico

constitucional tributário pátrio, pelo estudo da aplicabilidade de seus princípios informadores.

Com o objetivo de alcançarmos êxito em nossa proposta de estudo, traçaremos o seguinte itinerário de investigação, a saber:

No primeiro capítulo abordaremos questões políticas e jurídicas de ordem geral, tais como: o estudo do Estado, notadamente do Estado democrático de direito; a análise do conceito de Constituição; o estudo do sistema jurídico e da norma jurídica, esta em sua divisão em princípio e regra jurídica; e, por fim, veremos as normas constitucionais e sua aplicabilidade.

O segundo capítulo voltar-se-á ao estudo do sistema constitucional tributário, e discorreremos sobre: a rigidez e a completude do sistema constitucional tributário; a discriminação constitucional da competência tributária; a competência exonerativa; e, em último ponto, analisaremos os princípios constitucionais aplicados à tributação.

Já o capítulo terceiro tratará mais diretamente das isenções tributárias, oportunidade em que enfrentaremos os seguintes temas, dentre outros: a definição e natureza jurídica das isenções tributárias; os casos de não incidência, incluídas as isenções e institutos afins; faremos, também, um esforço a fim de realizar um processo classificatório das isenções tributárias; por fim, neste capítulo, analisaremos as normas sobre isenções no Código Tributário Nacional.

Por sua vez o quarto e último capítulo será o momento de nos determos às causas, limites e controle do poder judiciário das isenções tributárias. Neste capítulo trataremos dos assuntos seguintes, além de outros: o Estado e o domínio econômico; as isenções como uma forma de atuação do Estado no domínio econômico; a divisão em

razão dos fins almejados pelas isenções, em isenções técnicas e isenções políticas; questões gerais sobre o controle de constitucionalidade; o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos na Constituição de 1988; a diferenciação entre assunto político e assunto jurídico frente ao controle de constitucionalidade; e, no último item, cuidaremos do controle jurídico formal e do controle jurídico material das leis isentivas pelo poder judiciário.

Em derradeiro momento, após todas essas investigações, procederemos às conclusões finais.

CAPÍTULO I

O ORDENAMENTO JURÍDICO

1.1. O ESTADO

Antes de enfrentar-se o tema do ordenamento jurídico, importa, inicialmente, tecer alguns breves comentários sobre o Estado, mormente quando se apresenta num Estado democrático de direito. É impossível haver sua dissociação com uma ordem jurídica, além do que é sua estrutura que operacionaliza a complexa convivência da sociedade atual.

Num breve resgate histórico sobre o Estado percebe-se que este tem sofrido, sistematicamente, transformações. A começar, nem sempre teve a mesma denominação, e nem tampouco encobriu a mesma realidade.

Neste ponto ensina o Prof. Paulo Bonavides que

A *polis* dos gregos ou a *civitas* e a *respublica* dos romanos eram vozes que traduziam a idéia de Estado, principalmente pelo aspecto de personificação do vínculo comunitário, de aderência imediata à ordem política e de cidadania. No Império Romano, durante o apogeu da expansão, e mais tarde entre os Germânicos invasores, os vocábulos *imperium* e *regnum*, então de uso corrente, passaram a exprimir a idéia de Estado, nomeadamente como organização de domínio e poder. Daí chega à Idade Média, que, empregando o termo *Laender* ("Países") traz na idéia de Estado sobretudo a reminiscência do território".¹

¹. BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 62.

O emprego do termo Estado, na concepção atual, é atribuído, pela generalidade dos cientistas políticos,² a Maquiavel, que iniciou sua mais conhecida obra nos seguintes termos: "Todos os **Estados**, todos os domínios que têm havido e que há sobre os homens foram e são repúblicas ou principados"³. (sem destaque no original). Segundo Norberto Bobbio, "é fora de discussão que a palavra 'Estado' se impôs através da difusão e pelo prestígio do Príncipe de Maquiavel"⁴. Porém, mais adiante arremata que "o próprio Maquiavel não poderia ter escrito aquela frase exatamente no início da obra se a palavra em questão [Estado] já não fosse de uso corrente".⁵

As lutas políticas no período medieval travaram-se buscando sempre o fortalecimento dos poderes locais. Mas a vontade de um poder centralizante que representasse a vontade nacional, o afastamento da arbitrariedade do poder pessoal por meio da edição de leis com caráter de generalidade e impessoalidade, e a necessidade de receitas permanentes para fazer frente aos novos dispêndios do governo central, acabaram por diminuir o poder local e fortalecer, por conseguinte, o poder central que, a princípio, como visto acima, representava a vontade nacional.

Num primeiro estágio as Coroas centralizaram o poder, enfraquecendo, por consequência, os senhores feudais. Logo após os ideais liberais apostaram tudo na lei, na tripartição dos poderes, na exaltação da vontade nacional como determinante do

². Cite-se, por todos: GRUPPI, Luciano. **Tudo Começou com Maquiavel - as concepções de Estado em Marx, Engels, Lênin e Gramsci**. Porto Alegre: L&PM Editores Ltda., 1980, p. 08.

³. MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 3. ed. (Os Pensadores). São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 05.

⁴. BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade: por uma teoria geral da política**. [Trad. Marco Aurélio Greco]. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992, pp. 65 e 66.

⁵. BOBBIO, Norberto. **Estado**, p. 66.

contrato social, a fim de combater o poder absoluto. Pode-se dizer que nesse momento o Estado Moderno apareceu.

A filosofia que encampava os postulados liberais, preconizada sobretudo por Rousseau em sua célebre obra "O Contrato Social" (publicada pela primeira vez em França em 1762), via no Estado o elemento que exprimia a vontade geral (*volonté générale*), a única possível de unificar e extinguir os interesses conflitantes reinantes na sociedade. ⁶

O que se depreende do surgimento do Estado Moderno é que o mesmo foi de extrema importância para os anseios da classe burguesa, não representando, efetivamente, a vontade nacional, isto é, os anseios de todos. Mas, independentemente disso, cremos que seu surgimento na história foi positivo.

A propósito, sem querer polemizar o tema, vale lembrar os autores que, ao fazerem uma análise econômica da formação do Estado, apontaram o seu conteúdo ideológico, o qual servia de instrumento para possibilitar a ditadura de classe realizada pela burguesia (capital) frente ao proletariado (trabalho). ⁷

Esse novo Estado, em sua gênese liberal, comportava funções mínimas, tais como a de garantir as ordens interna e externa, feitura das leis, administração da justiça, edição de moeda, etc.

Num outro momento, numa concepção social de Estado, evoluiu o entendimento no sentido de que lhe caberia a importante função de, também, intervir racionalmente na

⁶. ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social: princípios de direito político**. [Trad. Antônio de P. Machado]. Rio de Janeiro: Ediouro.

⁷. Cite-se por todos Marx, que viu nas relações econômicas a estrutura sobre a qual se formava o Estado. Concluiu que "O conjunto dessas relações de produção constitui a estrutura econômica da sociedade, isto é, a base real sobre a qual se levanta uma superestrutura jurídica e política, à qual correspondem formas determinadas da consciência social." (*Apud*: GRUPPI, Luciano. *Op. cit.*, p. 27)

vida social, a fim de organizar o conjunto da nação e buscar o bem coletivo. Começaram, os Estados Sociais, a se utilizarem de políticas públicas.

Por outro turno, parece ficar claro que desde o Estado Moderno até o Estado Contemporâneo é impossível dissociá-lo da juridicidade ⁸ e de uma Constituição em que sejam expressadas as suas linhas mestras. E ao Estado, e somente a ele, é que o ordenamento jurídico atribui o uso legítimo da força,⁹ razão porque é extremamente íntima a relação entre esta e o Estado.

Numa definição tradicional de Estado pode-se dizer que o mesmo se constitui de "uma sociedade organizada sob a forma de governantes e governados, com território delimitado e poder próprio para promover o bem de seus membros, isto é, o bem público"¹⁰. Ou como ensinou Jellinek "O Estado é a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando". ¹¹

Mas é Poulantzas, a nosso ver, quem mais se aproxima de uma correta compreensão do fenômeno que o Estado representa, quando diz que "o Estado não é pura e simplesmente uma relação, ou condensação de uma relação; é a condensação material e específica de uma relação de forças entre classes e frações de classe". ¹²

⁸. Ao se fazer uma análise predominantemente jurídica do Estado não se está, em absoluto, negando os seus prismas filosófico e sociológico. Contudo, apesar de tais temas serem instigativos, teremos que nos eximir dos mesmos.

⁹. Neste sentido ver em: WEBER, Max. **O Político e o Cientista**. [Trad. Carlos Grifo Babo]. 3. ed. Lisboa: Editorial presença, 1979.

¹⁰. AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à Ciência Política**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Globo S.A., 1982, p. 27.

¹¹. *Apud*: BONAVIDES, Paulo. **Ciência**, p. 27.

¹². PAULANTZAS, Nicos. **O Estado, o Poder, o Socialismo**. 3. ed. Rio de Janeiro: edições Graal, 1990, p. 148.

O Estado não é produto, portanto, de forças monolíticas, mas sim é resultado do confronto de vetores de forças políticas, por vezes contraditórias, existentes no contexto social.

Assim, justifica-se a sua investigação, pois é possível o avanço, a "luta por dentro", a "guerra de posição" ao estilo gramsciano, em seu seio. O Estado não é, e nem nunca foi, imparcial e neutro em relação à sociedade, mas, também, nenhuma força, seja ela política ou econômica, o detem em sua plenitude.

1.1.1. O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Atualmente não se concebe um Estado em que não haja a tripartição de poderes¹³, mesmo que de uma forma não rígida, e que um ordenamento jurídico-positivo, a começar por uma Constituição, garanta aos cidadãos, pelo menos, os direitos sem os quais estes fiquem à mercê da vontade de um particular, ou das forças contingenciais que se encontram no poder.

Assim, no mínimo, a Constituição deve trazer em seu bojo a delimitação político-administrativa do Estado, tais como a tripartição dos poderes e as funções que a cada um cabe, a forma de os cidadãos participarem da vida política, e um rol de direitos e garantias individuais. É o direito servindo de instrumento para a realização da justiça.

É comum, por outro lado, as Constituições mais avançadas trazerem em seus textos assuntos que versem sobre direito econômico, direitos sociais, direito de proteção

¹³. Em verdade o poder do Estado é uno e soberano, e o que há é a repartição das funções desse poder indivisível em: legislativa, executiva e jurisdicional. E, ademais, é de se concluir que a doutrina da repartição dos poderes é delineada mais por contornos político-pragmáticos do que por contornos científicos.

ao meio ambiente, etc. Percebe-se claramente que a concepção liberal de Estado neutro foi aos poucos mudando para a de um Estado social democrático em que a sociedade cada vez mais clama pela presença estatal, a despeito de, atualmente, estarem em evidência idéias neoliberais de Estado Mínimo. E tudo isso é juridicizado, forma um sistema. Isto se dá porque, como obseva Aliomar Baleeiro

os ideais de segurança e liberdade como formas de contenção do poder, no Estado Democrático, assentam-se, por um lado, na legalidade tanto formal como material (autodeterminação ou autoconsentimento) e, por outro, na busca da eliminação das grandes desigualdades sócio-econômicas e na perseguição da justiça individual (a liberdade como direito, garantida pelo Estado, ao pleno desenvolvimento da personalidade humana.¹⁴

A democracia é vista por vezes como um regime político no que respeita à maneira como os governantes são escolhidos. É, neste sentido, opositora à autocracia. Numa visão mais ampla, à qual a maior parte dos cientistas políticos adere, a democracia engloba a forma de organização dos órgãos do poder e as relações daí advindas, bem como o regime político adotado, o qual tende, modernamente, ao sufrágio universal. Fundem-se, dessa maneira, regime político e forma de governo num conceito único.

Mas a democracia, num alargamento ainda maior, designa um modo de viver especial que não se dirige só à estrutura político-jurídica, mas que tem reflexos, também, nas relações pessoais, familiares e sociais.

Após fazer esses apontamentos, Aliomar Baleeiro deixa-nos o seguinte e intrigante questionamento de que

¹⁴. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 129.

Apesar de todas essas dissensões, resta indagar se, pela leitura da Constituição, se infere um conceito de democracia restrito a regime político ou à forma de governo e, especialmente, que conexões o "Estado Democrático de Direito" guarda com a liberdade, a igualdade, a solidariedade e a justiça. Usou a Constituição de fórmulas ocas, vazias, que nada interferem nas relações entre fisco e contribuinte ou, a contrário, têm elas algumas respostas no campo dos tributos? ¹⁵

E a resposta não é outra senão a de se constatar que no campo da tributação o texto constitucional prima por uma ordem tributária justa, um dos elementos essenciais para a aferição do grau democrático ou não de uma determinada associação política.

1.2. A CONSTITUIÇÃO

No item acima vimos que o Estado democrático de direito guarda estreita relação com uma Constituição. Mas o que é uma Constituição? Qual é o valor que o texto constitucional tem em relação ao contexto em que está inserido? Enfim, este tema, como todos os outros até aqui tangenciados, incita as mais diversas inquietações e abre um grande universo de pesquisa. Contudo, iremos ater-nos aos pontos considerados estratégicos para o entendimento do tema geral que ora nos propomos a investigar.

Deixaremos à margem, mesmo sabendo ser de grande relevância, as diversas classificações existentes na doutrina sobre as Constituições¹⁶. O que procuraremos

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 04.

¹⁶ É oportuno, no entanto, trazer os conceitos Constituição Formal e Constituição Material. Esta última "é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. Tudo quanto for,

mostrar, por ora, é que a Constituição é, antes de tudo, uma Lei e por isso contém juridicidade, apesar de ter forte conotação política, sociológica e filosófica.

Nos sistemas jurídicos que adotam uma Constituição rígida¹⁷, como é o caso pátrio, é assente o princípio da supremacia da Constituição, das normas constitucionais, ante todas as outras normas jurídicas¹⁸. É a Constituição, a Lei das Leis, que se encontra no mais alto ponto dessa pirâmide normativa, e da qual derivam todas as demais normas inferiores, normas essas que devem estar em consonância com a Lei Maior.

enfim, conteúdo básico referente à composição e ao funcionamento da ordem política exprime o aspecto material da Constituição" (BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 63). Já o conceito formal de Constituição quer dizer que "As Constituições não raro inserem matéria de aparência constitucional. Assim se designa exclusivamente por haver sido introduzida na Constituição, enxertada no seu corpo normativo e não porque se refira aos elementos básicos ou institucionais da organização política" (BONAVIDES, Paulo. **Curso**, p. 64). O que se percebe é que quanto mais assuntos uma Constituição comportar, isto é, for extremamente prolixa, mais difícil se torna efetivar todos os seus comandos.

O Prof. Eros Roberto Grau, por sua vez, embebido nos ensinamentos de José Joaquim Gomes Canotilho, fala em Constituições estatutárias ou orgânicas e em Constituições diretivas ou programáticas. As primeiras são as "que se bastam em definir um estatuto de poder, concebendo-se como mero 'instrumento de governo', enunciadoras de competências e reguladoras de processos". (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 79). As segundas correspondem as que "não se bastam em conceber-se como mero 'instrumento de governo', mas, além, disso, enunciam diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado e pela sociedade realizados. Elas, pois, as que transformam em um 'plano normativo-material global, que determina tarefas, estabelece programas e define fins'; não compreendem tão-somente um 'estatuto jurídico do político', mas sim um 'plano global normativo' do Estado e da sociedade(...)". (GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 79).

¹⁷ Por Constituições Rígidas é de entender-se aquelas que "não podem ser modificadas da mesma maneira que as leis ordinárias. Demandam um processo de reforma mais complicado e solene" (BONAVIDES, Paulo. **Curso**, p. 66). A CF/88 em seu art. 60 estabelece as regras sobre Emenda à Constituição, inclusive, em seu § 4o. diz que "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais". As normas que tratam desses assuntos são, pois, intangíveis e o poder constituinte derivado não tem poderes para modificá-las.

Perante uma Constituição rígida a divisão doutrinária em normas materialmente constitucionais e formalmente constitucionais (nota de rodapé supra) é de todo irrelevante, parece-nos, pois que ambas têm o mesmo valor jurídico e requerem o mesmo procedimento complexo para serem modificadas. Isto resulta que "na Constituição rígida todas as disposições nela contidas, não importa a natureza intrínseca da norma, são materialmente constitucionais, desaparecendo, em consequência, do ponto de vista de eficácia e aplicação, a relevância jurídica da distinção teórica referente ao aspecto material ou formal da norma" (BONAVIDES, Paulo. **Curso**. p. 419).

¹⁸ A supremacia da Constituição, sobretudo sendo rígida, é garantida pela estruturação de um Controle de Constitucionalidade. Quer dizer, as normas infra-constitucionais podem ser declaradas inconstitucionais e serem expurgadas do ordenamento jurídico, caso estejam em desacordo com a Lei Maior, quer do ponto de vista formal ou do material.

Num resgate histórico é o Ministro Moreira Alves quem noticia que "de há muito se encontra no pensamento jurídico o postulado da supremacia de normas fundamentais. Sob formas diversas, ele já existe na Idade Média. A distinção, na França, de leis do rei e de leis do reino remonta, quando menos, ao século XV"¹⁹. O Prof. Paulo Napoleão Nogueira da Silva, ao comentar o mesmo assunto relata que "em termos de perspectiva histórica, não se pode perder de vista que a Magna Carta (séc. XIII, 1215) já se constituíra numa nítida aplicação da distinção entre 'leis do reino' e 'leis do rei'." ²⁰

Sobre a preeminência normativa da Constituição os Professores lusos Vital Moreira e J. J. Gomes Canotilho lecionam:

A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela. [...] A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela.²¹

Não faltaram, contudo, aqueles que a exemplo de Ferdinand Lassalle²², numa análise sociológica da Constituição, entenderam que a verdadeira Constituição seria

¹⁹. ALVES, José Carlos Moreira. *Assembléia Nacional Constituinte*. In: Revista de Informação Legislativa. Brasília: Congresso Nacional. . a. XXIV, n. 93, jan./mar. 1987. p. 06.

²⁰. SILVA, Paulo Lúcio Nogueira da. *A Evolução do Controle da Constitucionalidade e a Competência do Senado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 15.

²¹. CANOTILHO, J. J. Gomes. & MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. p. 45.

²². LASSALLE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988.

Este livro de Ferdinand Lassalle, que viveu de 1825 a 1864, é considerado um clássico do pensamento político constitucional. Atentamos, por outro lado, que há publicações dessa mesma obra em português com o título "Que é uma Constituição.", e, em alemão, o livro foi denominado *Über die Verfassung*.

aquela formada pelo conjunto de fatores reais de poder, efetivamente existentes e empiricamente verificáveis, no seio da sociedade.

Nesta forma de entender seria a Constituição real a verdadeira Constituição. E para que a Constituição jurídica viesse a ter durabilidade e importância haveria de espelhar os fatores reais de poder de acordo com a realidade social, sob pena de tornar-se uma norma inserta no papel, sem qualquer eficácia social.²³

E ao responder a indagação de quando uma constituição escrita é boa e duradoura leciona que

A resposta é clara e parte logicamente de quanto temos exposto: quando essa constituição escrita corresponder à constituição real e tiver suas raízes nos fatores do poder que regem o país. Onde a constituição escrita não corresponder à real, irrompe inevitavelmente um conflito que é impossível evitar e no qual, mais dia menos dia, a constituição escrita, a folha de papel, sucumbirá necessariamente, perante a constituição real, a das verdadeiras forças vitais do país.²⁴

Por outro lado grandes constitucionalistas insistem na afirmação de que a Constituição tem força normativa e portanto as suas prescrições estabelecem vínculos jurídicos. É de Konrad Hesse a seguinte definição de Constituição:

La Constitución es el orden jurídico fundamental de la Comunidad. La Constitución fija los principios rectores con arreglo a los cuales se debe formar la unidad política y se deben asumir las tareas del Estado. Contiene los procedimientos para resolver los conflictos en el interior de la Comunidad. Regula la organización y el procedimiento de formación de la unidad política y la actuación estatal. Crea las bases y determina los principios del orden jurídico

²³. Sobre o entendimento de como Lassalle encara a Constituição e o que é capaz de criá-la legitimamente, José Afonso da Silva sintetiza que este pensador "é extremado, chegando a afirmar que os cânones são importantes fundamentos de uma Constituição. Mas sua doutrina pode ser entendida mais moderadamente, admitindo-se como fundamento de validade da constituição os fatores reais de poder; busca, pois, um fundamento de validade nos fatos, nas relações sociais" (SILVA, José Afonso da Silva. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982., p. 45).

²⁴. LASSALLE, Ferdinand. *Op. cit.*, pp. 59 e 60.

en su conjunto. En todo ello es la Constitución 'el plan estructural básico, orientado a determinados principios de sentido para la conformación jurídica de una Comunidad'.²⁵

Numa outra passagem esse mesmo jurista magistralmente defende a tese de que a Constituição jurídica não é mero reflexo da Constituição real. Antes, influencia a realidade social da mesma forma que esta a influencia. Quer dizer, num processo dialético, o normativo interfere na realidade social da mesma forma que esta interfere na ordem normativa.²⁶

É este o núcleo perante o qual irão girar os nossos questionamentos, qual seja, o vislumbamento da Constituição, de seus princípios fundamentais, como limitadores e indicadores do caminho a ser seguido pelo legislador infra-constitucional no momento da elaboração de leis isentivas em matéria tributária. E para isso há que se ter presente, sempre, o entendimento de que a Constituição forma um todo, uma unidade, que espelha um sistema de valores politicamente eleitos, e que é o ponto inicial de investigação para a compreensão do ordenamento (sistema) jurídico normativo. E é exatamente este tema que passaremos, agora, à análise.

²⁵. HESSE, Konrad. *Concepto y Cualidad de la Constitución*. In: *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983. pp. 15-17.

²⁶. "A Constituição não configura, portanto, apenas expressão de um ser, mas também de um dever ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fáticas de sua vigência, particularmente as forças sociais políticas. Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social. Determinada pela realidade social e, ao mesmo tempo, determinante em relação a ela, não se pode definir como fundamental nem a pura normatividade, nem a simples eficácia das condições sócio-políticas e econômicas. A força condicionante da realidade e a normatividade da Constituição podem ser diferenciadas; elas não podem, todavia, ser definitivamente separadas ou confundidas" (HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. [Trad. Gilmar Ferreira Mendes]) Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991. p. 15).

1.3. A NORMA JURÍDICA. O ORDENAMENTO JURÍDICO.

A norma jurídica tem como função prescrever condutas humanas. Traz como característica a possibilidade de uma sanção externa e institucionalizada para os que não respeitarem sua prescrição. Difícil, sob esta ótica, explicar as normas que não são eficazes (aplicadas) e as que não contêm diretamente uma sanção. Enfim, quando se quer entender o fenômeno do Direito, o estudo da norma jurídica de forma isolada não é suficiente. O caminho correto é buscar o todo, ou seja, pensar em termos de ordenamento jurídico.

O jus-filósofo Norberto Bobbio²⁷, neste particular, empresta grande relevância ao problema do ordenamento jurídico. Ao seu ver, somente é possível falar em direito quando se tenha presente um complexo de normas formando um ordenamento. Neste sentido o direito não é norma, mas um conjunto coordenado de normas, visto que, definitivamente, uma norma jurídica não se encontra isolada, porém sempre ligada a outras com as quais forma um sistema normativo. Assim, nesse sentido, é impossível obter-se o significado de uma norma caso seja considerada de forma isolada, individualizada, fora, portanto, do contexto das outras normas e das conexões lógicas do sistema jurídico como um todo.

Assim, para Norberto Bobbio, a norma jurídica é aquela norma "que pertence a um ordenamento jurídico, transferindo manifestamente o problema da determinação do significado de 'jurídico' da norma para o ordenamento".²⁸

²⁷. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Polis/Brasília: Editora UnB, 1989, p. 28.

²⁸. BOBBIO, Norberto. **Teoria**. p. 28.

O fato de uma norma não ser eficaz ou não trazer uma sanção não anula a eficácia e a aplicação de sanção do ordenamento como um todo. É de se dar mais importância ao sistema jurídico em sua totalidade do que ao estudo de uma norma jurídica, isoladamente.

Por sistema é de se entender um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante, ou seja, em torno de um paradigma que permita ver todo o conjunto sob um ponto de vista unitário. Este núcleo, relativamente ao nosso ordenamento jurídico, é de ser buscado nas diretrizes elencadas e escolhidas pelo legislador constituinte originário e normatizadas em nossa Constituição.

O ordenamento jurídico compõe-se de um conjunto coordenado de normas que devem, na sua totalidade, formar um todo unitário, com coerência harmônica e completude, a fim de formar um sistema. É na norma fundamental (que é pressuposta) que se alicerça o ordenamento jurídico, e, a partir da mesma, numa visão sistêmica, hierarquizam-se as demais normas de forma que a norma inferior pertença ao ordenamento jurídico porque a norma imediatamente superior lhe atribui essa característica, e assim sucessivamente até chegar à norma fundamental. São de Kelsen as seguintes palavras: "O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, em confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior".²⁹

²⁹. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 15. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991. p. 205.

1.3.1. A NORMA JURÍDICA E A SUA DIVISÃO: REGRA JURÍDICA E PRINCÍPIO JURÍDICO.

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas e para a compreensão do direito é primordial a investigação do todo, conjuntamente. O estudo de uma norma jurídica, de forma isolada, não faz surtir bons resultados na árdua tarefa do intérprete do direito. Metaforicamente, pode-se utilizar, neste particular, o velho adágio de que para entendermos a árvore, precisamos voltar nossa atenção para toda a floresta. Em resumo, a compreensão da norma jurídica passa, necessariamente, pela compreensão do ordenamento jurídico.

Levando-se em conta o grau de generalidade e aplicabilidade, as normas jurídicas, a começar pela Constituição, podem ser classificadas³⁰ em regras jurídicas e princípios jurídicos.

Melhor que simplesmente trazer à colação uma definição de cada uma dessas espécies de normas jurídicas, cremos ser mais produtivo proceder à comparação das principais características de ambas, sem esquecer contudo que em determinadas situações é difícil proceder a uma rígida separação das normas jurídicas em princípios e regras jurídicas.

Como dissemos, é na comparação de ambas que a distinção começa a ficar mais clara. Ocorre que tanto as regras jurídicas como os princípios jurídicos têm o caráter de

³⁰. Alertamos que todas as classificações adotadas no desenrolar deste trabalho não têm nenhuma pretensão de serem definitivas ou verdadeiras. É oportuno trazer à colação os dizeres de Genaro Carrió de que as classificações não são verdadeiras nem falsas, mas sim úteis ou inúteis. Desta maneira devem ser medidas somente quanto à vantagem ou desvantagem no que respeita à facilitação da compreensão do objeto em estudo. (In: GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 78). É nesse mesmo sentido que Einaudi preleciona que todas as classificações existentes não têm cunho científico, sendo "todas elas flutuantes e arbitrárias". (In: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a Ciências das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1964. p. 106).

generalidade. Mas essa generalidade é diversa, conforme ensina Boulanger, citado pelo Prof. Eros Roberto Grau³¹, pelas seguintes razões:

A regra jurídica é geral pois é estabelecida para um número indeterminado de atos ou fatos, mas ela tão-somente os regula. Isto é, quando editada, é para ser aplicada a uma situação jurídica determinada.

Já o princípio jurídico é geral porque comporta uma série indefinida de aplicações. Isto é, a sua enunciação deixa uma margem maior de possibilidades para conformá-lo às situações fáticas que venham a ocorrer.

Quanto à aplicabilidade das normas jurídicas, leciona o Prof. Eros Roberto Grau:

As regras jurídicas são aplicáveis por completo ou não são, de modo absoluto, aplicáveis. Trata-se de um tudo ou nada. Desde que os pressupostos de fato aos quais a regra refira - o suporte fático hipotético, o *Tatbestand* - se verifiquem, em uma situação concreta, e sendo ela válida, em qualquer caso há de ser ela aplicada. Já os princípios jurídicos, atuam de modo diverso: mesmo aqueles que mais se assemelham às regras não se aplicam automática e necessariamente quando as condições previstas como suficientes para sua aplicação se manifestam.³²

Quer dizer, a regra vale para o caso concreto e por isso ela é ou não é aplicada, é ou não é válida para o caso em análise. Já os princípios têm maior amplitude e vaguidade e, regra geral, precisam de lei infraconstitucional para serem efetivamente aplicados. Longe, com isso, dizer que os princípios constitucionais não tenham validade jurídica. Muito pelo contrário, nada na Constituição é destituído de, pelo menos, um mínimo de validade jurídica.³³

³¹. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* p. 112.

³². GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* pp. 107-108.

³³. Daí concluir-se que tanto o Legislativo quando da elaboração das Leis, o Executivo quando da realização da administração pública, quanto o Judiciário quando da aplicação do Direito ao caso concreto, não podem afastar-se, por exemplo, dos comandos jurídicos que o art. 3º da CF/88 preconiza, a saber: "São objetivos

Contudo, os princípios e regras jurídicas funcionam de forma unitária e conjugada na medida que estas últimas servem para operar a concreção daqueles. Isto é, as regras são em última análise a aplicação dos princípios. Daí a importância de eleger os princípios jurídicos como núcleo basilar de todo o ordenamento jurídico e a partir deles interpretar e aplicar o direito ao caso concreto.

Os princípios jurídicos, em razão de sua natureza específica, portam-se como axiomas, postulados, diretrizes a serem perseguidas. Para a sua correta compreensão, os mesmos devem ser vislumbrados na sua conjugação no sentido de se buscar uma unificação, eis que a unidade está na própria essência do sistema jurídico. Quer dizer, o aplicador da lei, na verdade, em sua árdua tarefa de buscar a subsunção de um suporte fático a uma previsão legal abstrata, não está aplicando tão-somente uma regra jurídica ou um princípio jurídico, mas sim todo o direito.

Os princípios são, por outro turno, a porta de entrada de componentes valorativos dentro do sistema lógico-jurídico da positividade. Assim, "em termos de direito positivo, princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles vetores".³⁴

Nesta mesma linha de pensamento Paulo Bonavides magistralmente ensina que os princípios constitucionais "não são outra coisa senão princípios políticos

fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, e quaisquer outras formas de discriminação". Estas normas "objetivo", por certo, não são apenas um desejo teórico em que aparece a nostalgia demagógica do legislador constitucional originário. Trata-se, antes disso, de um feixe de ordens constitucionalmente estabelecido e que, portanto, deve ser seguido.

³⁴. CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre os Princípios Constitucionais Tributários*. In: Revista de Direito Tributário No. 55. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 55

introduzidos na Constituição. Adquirem , graças a esta, uma juridicidade que, se por uma parte os limita, por outra, não quebranta de modo algum o elo axiológico necessário que os prende às matrizes sociais donde brotam e donde continuam aliás a receber inspiração, calor e vida".³⁵

Cabe ainda trazer à colação o conceito de princípio do eminente administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello, alicerçado nas sábias lições do grande administrativista argentino Augustín Gordillo, segundo o qual

Princípio é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que lhe dá por nome sistema jurídico positivo. [...] Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos.³⁶

Nesta mesma linha de entendimento são os dizeres de Roque Carraza quando preleciona que "princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isto mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam".³⁷

Por tudo o que foi exposto, é de se perceber que os princípios se portam como norma e diretriz do sistema e o informam. Eis a razão pela qual pretendemos fazer uma

³⁵. BONAVIDES, Paulo. *Curso*, p. 421.

³⁶. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. pp. 299-300.

³⁷. CARRAZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. pp. 25-26.

análise dos princípios ordenadores presentes na nossa Constituição, quer explicita ou implicitamente, notadamente os que tenham relação com o sistema constitucional tributário, pois é este estudo que nos possibilitará a análise do tema principal, qual seja, dos critérios jurídicos para a concessão de isenções tributárias.

Ato contínuo passaremos à análise da teoria sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, tema também de vital importância para os objetivos almejados neste trabalho.

1.4. AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E A SUA APLICABILIDADE.

Questão Terminológica.

Neste ponto faremos uma breve síntese da posição de alguns dos melhores tratadistas pátrios, que escreveram sobre a aplicabilidade das normas constitucionais. As classificações infra relacionadas não hão de ser encaradas como verdadeiras ou falsas, mas sim, como registramos alhures, como úteis ou inúteis. Quer dizer, uma classificação não tem a pretensão de comprovar ontologicamente o assunto tratado, mas tão somente de facilitar o seu entendimento.

Antes do enfrentamento da doutrina que trata da aplicabilidade das normas constitucionais, em razão da imprecisão terminológica de alguns conceitos operacionais aplicáveis às normas jurídicas e, por consequência, às normas constitucionais, vamos de pronto estabelecê-los. É de se ressaltar que os termos tais como vigência, eficácia/aplicabilidade, validade, etc., são empregados pela doutrina em sentidos

diversos, razão porque se torna tão árdua a tarefa que se proponha a formular teóricamente estes institutos da teoria geral do direito.

Aliás, a linguagem jurídica, que é nutrida pela linguagem natural, tem por natureza uma linguagem aberta, em que expressões podem ter significados polissêmicos, razão porque é aconselhável, *ab initio*, estabelecer o exato conteúdo dos conceitos com os quais se pretende operar, a fim de que a mensagem, dentro do possível, tenha clareza e unidade de entendimento.

Vigência.

Começemos pelo termo vigência. Tal vocábulo significa o modo específico de existência das normas jurídicas. Por vigência da norma deve-se entender a sua exigibilidade, isto é, a possibilidade de exigir-se o seu cumprimento, a sua observância, enquanto não formalmente derogada.

Assim, desde que obedecidos os trâmites do processo legislativo, os quais ordinariamente resumem-se em ser aprovada pelo Poder Legislativo, sancionada pelo Poder Executivo e publicada, a lei começa a existir e terá validade técnico-formal, desde que o órgão que a criou seja o competente para tal. O campo da vigência comporta as esferas: a) pessoal; b) territorial; c) material; d) temporal. A vigência é denominada de validez para muitos autores.

Eficácia/Aplicabilidade

José Afonso da Silva ao tratar do assunto relata que do ponto de vista normativo, "uma norma só é aplicável na medida em que é eficaz³⁸. Por conseguinte, eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais constituem fenômenos conexos, aspectos talvez do mesmo fenômeno, encarados por prismas diferentes: aquela como potencialidade; esta como realizabilidade, praticidade"³⁹.

Os termos eficácia e aplicabilidade estão tão intimamente ligados que, não raras vezes, são utilizados como sinônimos, pois um conceito é dependente e complementar do outro. Assim é que "se a norma não dispõe de todos os requisitos para sua aplicação aos casos concretos, falta-lhe eficácia, não dispõe de aplicabilidade. Esta se revela, assim, como possibilidade de aplicação. Para que haja possibilidade, a norma há que ser capaz de produzir efeitos jurídicos".⁴⁰

Por sua vez a eficácia sociológica diz respeito à verificação empírica de as normas serem ou não serem respeitadas, isto é, observadas. Tal fenômeno, sob esse ponto de vista, é antes sociológico que jurídico, e deve ser precipuamente objeto de estudo da Ciência Política e da Sociologia do Direito⁴¹. Desta forma "a eficácia social

³⁸. Já a Prof. Maria Helena Diniz parte de um conceito de eficácia procurando demonstrar seus múltiplos aspectos sob um ponto de vista semiológico. Daí sua análise da eficácia constitucional assumir um modelo empírico que visualiza a norma como um processo comunicativo, analisando-a sob a dimensão linguístico-pragmática, em conexão íntima com a sintática e a semântica. (DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992).

³⁹. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade**. p. 49.

⁴⁰. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade**. p. 50.

⁴¹. Mesmo partindo da premissa de que a eficácia social foge ao campo estritamente do jurídico, a mesma não pode ser relegada. "É preciso analisar as normas constitucionais vigentes imersas na realidade social. Somente neste contexto poder-se-á verificar se, na experiência concreta, poderão produzir seus efeitos, sendo efetivamente obedecidas (DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 61). A propósito, parece-nos que a Constituição prevê uma série de disposições praticamente inaplicáveis, pois não correspondem à realidade fático-social. Cite-se de exemplo o art. 7o., IV, da Carta Magna o qual prevê que: "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem a melhoria de sua condição social: - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família como moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim". Ora, o problema do pleno emprego e o de uma

designa uma efetiva conduta acorde com a prevista pela norma e refere-se ao fato de que a norma é realmente obedecida e aplicada".⁴²

Validade.

Este vocábulo é, por vezes, utilizado como sinônimo de vigência, em outros casos com sentido de legitimidade, e por fim com o sentido de eficácia. Trata-se de um "espanholismo" aplicado entre nós por alguns autores, e por outros repetido, sem maiores reflexões. É, portanto, de evitar-se o seu uso.

Validade.

Válida é a norma ordinária que plenamente se conforma com a Constituição ou com a lei porventura superior, dentro da estrutura escalonada das normas. Isto é, a norma deve estar conforme o ordenamento jurídico quer do seu ponto de vista material quer formal.

Incidência.

A incidência, juridicamente falando, se dá quando ocorre o suporte fático. Quer dizer, uma norma existente, válida e vigente prevê uma conduta abstrata e sempre que esta vier a ocorrer no mundo fenomênico haverá, automaticamente, a incidência. Assim, a incidência da lei independe de sua aplicação. Já, no plano da ciência das finanças, a

remuneração que consiga fazer frente a todos os itens acima descritos, que aliás são pretensões extremamente legítimas, requerem profundas transformações estruturais no modelo econômico adotado. Imaginar que com a previsão em sede constitucional desse direito o mesmo venha a ser efetivado, é crer ingenuamente que a Constituição seja uma varinha mágica que possa operar milagres.

⁴². SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade**. p. 294

incidência quer significar o fenômeno de apropriação de parte de riqueza do contribuinte, pois a exação tributária vai até o seu patrimônio e traz aos cofres do Estado.

Legitimidade.

A questão da legitimidade está relacionada com a consonância ou conformidade da norma com superiores princípios políticos ou ético-filosóficos. Não pode ser esquecida pelo jurista pois são justamente as normas reconhecidas como legítimas que têm maiores probabilidades de serem acatadas e terem vida longa.

Passaremos, agora, para a análise da aplicabilidade das normas constitucionais. Foi o saudoso e renomado constitucionalista J. H. Meireles Teixeira quem sintetizou, com grande maestria, em sua obra "Curso de Direito Constitucional" a posição da doutrina clássica sobre o tema em destaque.

Para a doutrina clássica as normas constitucionais, quanto a sua aplicabilidade, dividem-se em dois grandes grupos, a saber: normas auto-executáveis ou normas auto-aplicáveis e normas não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis.

Por normas auto-aplicáveis é de entender-se aquelas normas constitucionais que se apresentam aplicáveis desde logo, quer dizer, têm plena e imediata eficácia jurídica, por regularem direta, plena e imediatamente as matérias, situações ou comportamentos de que se cogita. Assim, "seriam auto-executáveis pela sua própria natureza: a) as

vedações ou proibições constitucionais; os princípios consoantes das Declarações de Direitos; c) as isenções".⁴³

Por outro turno, normas não auto-aplicáveis são aquelas que não têm todas as qualidades suficientes para serem aplicadas totalmente desde logo. Requerem, assim, outras normas a fim de integrarem os preceitos já inicialmente amoldados de forma não completa.

Não é fácil, assim, defluir, em todos os casos, se uma norma é ou não é auto-executável. É preciso uma investigação meticulosa do caso concreto. Porém, teoricamente, de forma geral, "pode-se dizer que uma disposição constitucional é auto-executável quando nos fornece uma regra, mediante a qual se possa fruir e resguardar o direito outorgado, ou executar o dever imposto, e que não é auto-aplicável, quando meramente indica princípios, sem estabelecer normas, por cujo meio se logre dar a esses princípios vigor de lei".⁴⁴

A doutrina clássica, sobretudo a norte-americana encabeçada por Coolley e seguida no Brasil por Rui Barbosa, teve a grande importância de irradiar as primeiras luzes sob a problemática da aplicabilidade das normas constitucionais, mas não conseguiu encarar o problema em sua plenitude.

⁴³. TEIXEIRA, J. H. Meireles, **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Forense Universitária, 1991. p. 309.

A título de esclarecimento, a concepção do termo **isenção** tem um significado amplo que não se confunde com o significado técnico científico das chamadas isenções tributárias, como teremos a oportunidade de ver mais adiante.

Há uma grande confusão terminológica, pois utiliza-se o termo **isenção** com o significado que engloba as imunidades fiscais e imunidades parlamentares. (Ver em: TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 312).

⁴⁴. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 300.

Meireles Teixeira propõe uma nova posição sobre tal assunto ao classificar as normas constitucionais quanto a sua aplicabilidade em normas constitucionais de eficácia plena e normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

Esclarece que, em verdade, a formulação do problema não deve ser em termos de normas com ou sem eficácia (normas auto-aplicáveis e normas não auto-aplicáveis)⁴⁵. O que existe são normas de grau de eficácia diferenciada, de eficácia plena e normas de eficácia limitada.

Normas de eficácia plena são, portanto, aquelas "normas que produzem, desde o momento da sua promulgação, todos os efeitos essenciais, isto é, todos os objetivos especialmente visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto" ⁴⁶. Aqui temos dispositivos que já se oferecem como direito dado.

Normas de eficácia limitada são, por seu turno, "aquelas normas que não produzem, logo ao serem promulgadas, todos os efeitos essenciais, porque não se estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso suficiente, deixando total ou parcialmente essa tarefa ao legislador ordinário" ⁴⁷.

Por sua vez as normas de eficácia limitada podem ser divididas em normas programáticas e normas de legislação. As normas programáticas "versam sobre matéria eminentemente ético-social, constituem, verdadeiramente, programas de ação social (econômica, religiosa, cultural, etc.), assinalados ao legislador ordinário" ⁴⁸. Já nas

⁴⁵. A terminologia norma auto-aplicável e norma não auto-aplicável, no entanto, está ainda arraigada na cultura jurídica pátria. Exemplo disso é a recente súmula N. 13 do Superior Tribunal Eleitoral, a qual preceitua que: "Não é auto-aplicável o § 9º do art. 14 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão N. 4/94".

⁴⁶. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 317.

⁴⁷. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 317.

⁴⁸. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 323.

normas de legislação "seu conteúdo não apresenta essa natureza ético-social, mas inserem-se na parte de organização da Constituição, e, excepcionalmente, na relativa aos direitos e garantias (liberdades)".⁴⁹

É de concluir-se, assim, que a norma (principalmente a norma constitucional) em nenhum caso pode ser vista como não auto-executável,⁵⁰ pois todo preceito constitucional traz vinculação, mesmo que mínimo, a um resultado jurídico. Logo, mesmo as normas de eficácia limitada, tanto as de legislação como as programáticas, têm, desde a sua edição, consequências ou efeitos jurídicos imediatos, tais como: a) mandato ao legislador ordinário; b) condicionamento da legislação futura; c) revogação das leis anteriores incompatíveis; d) eficácia interpretativa; e) eficácia integradora; f) condicionamento da atividade discricionária da Administração e do Poder Judiciário; g) criação de situações subjetivas, de vínculo ou de vantagem.⁵¹

Partindo dos primeiros passos de J. H. Meireles Teixeira, o mestre José Afonso da Silva, como grande estudioso do direito que é, realizou um trabalho de grande

⁴⁹. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 323.

Este autor aponta os seguintes elementos diferenciadores entre as normas de legislação e as normas programáticas: "a) o conteúdo das normas de legislação consiste, geralmente, em matéria de organização ou de liberdade ou com elas relacionado, ao passo que o das normas programáticas, já o vimos, consiste em matéria de natureza ético-social; b) estas normas de legislação, dado o seu próprio conteúdo, em geral não refletem nenhum choque de interesses e de ideologia, nenhum 'compromisso', como as normas programáticas, e apenas deixam de produzir desde logo os seus efeitos por uma razão 'instrumental', ou 'técnica', como diz Crisafulli, a saber: impossibilidade realmente técnica de descer a Constituição a pormenores sobre todos aqueles órgãos, institutos, etc.; c) justamente porque não se constituem em campo de luta de interesses e ideologias antagônicas, as normas de legislação, ao contrário do que sucede com as normas programáticas, são em geral, rapidamente complementadas por normas ordinárias". (TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, pp. 330 e 331).

⁵⁰. Como todas as normas constitucionais têm juridicidade são inuteis, para não dizer equivocadas, as classificações tais como as que autores norte-americanos apresentam de que as normas constitucionais podem ser: a) prescrições mandatórias (mandatory provisions), por serem normas constitucionais materiais e essenciais, de cumprimento irrecusável; b) prescrições diretórias (directory provisions), se tiverem conteúdo regulamentar, permitindo ao legislador dispor diferentemente. Ou, no mesmo sentido, de autores italianos, a exemplo de Caetano Azzariti, que discriminam as normas constitucionais em: a) prescritivas, de caráter obrigatório e impositivo; ou, b) diretivas, sem obrigatoriedade, podendo ser violadas pela lei ordinária, sem que com isso seja inconstitucional. Contêm, tão somente, uma diretriz, ao legislador futuro e não apresentam-se como normas jurídicas. (Sobre essas classificações: SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade**. pp. 56 e ss. ; DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, pp. 92 e ss.).

⁵¹. TEIXEIRA, J. H. Meireles. *Op. cit.*, p. 333.

envergadura que resultou na obra "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", publicada pela primeira vez na década de setenta, sobre os efeitos das normas constitucionais. Contribuiu, assim, com idéias originais sobre o tema, para a nossa doutrina constitucional pátria.

A partir de suas considerações apresenta uma classificação sobre a aplicabilidade das normas constitucionais que entende ser a mais aproximada da realidade constitucional contemporânea.

Didaticamente apresenta-nos o seguinte esquema quanto à eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais.

- I - normas de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral;
- II - normas de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral;
- III - normas de eficácia limitada;
 - a) declaratórias de princípios institutivos ou organizativos;
 - b) declaratórias de princípios programáticos".⁵²

I - Normas de Eficácia Plena e Aplicabilidade Direta, Imediata e Integral: "são aquelas normas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular" ⁵³. Na doutrina clássica são as normas auto-aplicáveis.

São normas que estabelecem conduta jurídica positiva ou negativa com um comando certo e definido. Assim têm eficácia plena, nas palavras de J. A. da Silva as normas constitucionais que

⁵². SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 75.

⁵³. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 89.

a) contenham vedações ou proibições; b) confirmem isenções⁵⁴, imunidades e prerrogativas; c) não designem órgãos ou autoridades especiais, a que incumbam especificamente sua execução; d) não indiquem processos especiais de sua execução; e) não exijam a elaboração de normas legislativas que lhes completem o alcance e sentido, ou lhes fixem o conteúdo, porque já se apresentam suficientemente explícitas na definição dos interesses nelas regulados.⁵⁵

II - Normas de Eficácia Contida: "são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos à determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados".⁵⁶

Têm, pois, aplicabilidade imediata e direta, mas fazem menção a uma legislação futura. Ao legislador ordinário cabe a importante tarefa de melhor amoldar os direitos já previstos pelo legislador constituinte. Mas, de qualquer maneira, com ou sem regulamentação, o comando constitucional que espelha uma norma de eficácia contida, já tem em seu seio elementos suficientes para que a mesma tenha aplicabilidade.

III - Normas Constitucionais de Eficácia Limitada: Estas normas são divididas em dois grandes grupos a saber: a) as definidoras de princípio institutivo ou organizativo (normas constitucionais de princípio institutivo); b) as definidoras de princípio programático (normas constitucionais de princípio programático).

a) Normas Constitucionais de Princípio Institutivo: "são aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos,

⁵⁴. Sobre o significado amplo do termo isenção já alertamos no nota de rodapé N. 43, para a qual remetemos o leitor.

⁵⁵. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 89.

⁵⁶. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 105.

entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estructure em definitivo, mediante lei"⁵⁷.

b) Normas Constitucionais de Princípio Programático: "O constituinte, em vez de regular direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado" ⁵⁸. Trazem em seu bojo, por vezes, conceitos abertos e vagos, o que permite uma certa discricionariedade no momento de sua aplicação. Logicamente discricionariedade dentro dos limites antes estruturados pelo Ordenamento Jurídico, a começar pela Constituição, e não simples arbitrariedade sem respeitar os paradigmas eleitos pelo legislador constituinte.

O certo é que, para que não haja desrespeito às diretrizes constitucionais, a lei que vir a ser promulgada há de se limitar a desenvolver os princípios já traçados no texto da Magna Carta. E haverá de desenvolvê-los na sua plenitude. Nesse sentido "a lei é mero instrumento subordinado; a norma constitucional, ainda que revele simples esquema, continua a ter sua característica básica de regra jurídica dotada de supremacia hierárquica"⁵⁹. E as normas constitucionais, quer de princípio institutivo ou programáticas, têm força jurídica⁶⁰ e aplicabilidade imediata no que se refere à

⁵⁷. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 116.

⁵⁸. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 129.

⁵⁹. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 126.

⁶⁰. É por isso que não é correto afirmar que essas normas trazem apenas uma obrigação de natureza política ou que têm um alto valor moral, mas que, no entanto, não vinculam juridicamente. O argumento mais forte para esse entendimento é que, a princípio, nada obriga juridicamente, principalmente ao corpo legislativo, a feitura das leis necessárias para que tais normas tenham uma completa aplicabilidade. Foi, por estas razões que andou bem o Constituinte Originário de 88 quando fez promulgar no corpo da Constituição normas tais como: art. 5º. § 1º. - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicabilidade imediata; art. 5º. LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania; ou do art. 61 que prevê a participação dos cidadãos, nas formas e nos casos previstos na própria

legislação anterior, bem como em relação à legislação futura, que a elas haverá de conformar-se. Daí porque ser equivocada a menção dada pela doutrina clássica a estas normas de normas não auto-aplicáveis. Não o são, apenas, em alguns aspectos.

Também mereceu atenção da Professora Maria Helena Diniz o assunto da aplicabilidade das normas constitucionais.

A eminente Professora da Universidade Católica de São Paulo, com a clareza e didática que lhe são peculiares, sem contudo desprezar a profundidade na exposição do conteúdo, propõe uma classificação sobre a aplicabilidade das normas constitucionais adotando por critério a questão da intangibilidade e da produção de efeitos concretos.

Eis a sua classificação:

- a) normas com eficácia absoluta;
- b) normas com eficácia plena;
- c) normas com eficácia relativa restringível; e
- d) normas com eficácia relativa complementável ou dependentes de complementação.⁶¹

a) Normas com Eficácia Absoluta: "são as intangíveis; contra elas nem mesmo há o poder de emendar. Daí conterem uma força paralisante total de toda a legislação que, explícita ou implicitamente, vier a contrariá-las".⁶²

Tais normas têm eficácia positiva e negativa. Positiva por terem incidência imediata e serem intangíveis, não emendáveis, visto que não podem ser modificadas

Constituição. E o § 2º do mesmo artigo diz que: a iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles. Ou, ainda, mesmo que, de uma forma bastante tímida, a previsão do art. 103 § 2º, que trata da ação declaratória de inconstitucionalidade por omissão, o qual preceitua que: "Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias".

⁶¹. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 98.

⁶². DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 98.

pelo processo normal de emenda. Negativa por vedarem qualquer lei que lhes seja contrastante. A única forma de modificá-las é pela via revolucionária, com a instauração de uma nova ordem jurídica.

A Carta Constitucional traz no art. 60, § 4º o elenco de direitos que não podem ser tocados, via emenda constitucional. Seu comando determina que "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais". Guarda esse artigo as cláusulas pétreas da nossa Constituição.

Por essa razão, segundo o entendimento de Maria Helena Diniz, seriam normas de eficácia absoluta ou supereficazes "por exemplo, os textos constitucionais que amparam a federação (art. 1º.), o voto direto, secreto, universal e periódico (art. 14), a separação dos poderes (art. 2º.), e os direitos e garantias individuais (art. 5º., I a LXXVII),⁶³ por serem insuscetíveis de emenda, são intangíveis, por força dos art. 60 § 4º., e 34, VII, *a e b*".⁶⁴

E não são só estas normas, enquadram-se também "As normas que resguardam a federação, como o princípio da autonomia (arts. 18 e 34, VII, *c*) e da isonomia entre as pessoas político-constitucionais, o da igualdade numérica dos senadores (art. 46, § 1º.)

⁶³. Sobre a aplicabilidade dos direitos e garantias individuais merece destaque o art. 5º., § 1º., o qual estabelece que "As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata". Sobre este assunto assim se manifesta o Professor Eros Roberto Grau: "A norma que defina direito ou garantia fundamental, à qual se refere o § 1º. do art. 5º. do texto constitucional, é, evidentemente, dotada de vigência e de eficácia jurídica (...)" (GRAU, Eros Roberto, *op. cit.*, p. 296). E mais adiante arremata que "(...) por estas razões, é que tais normas já não têm mais caráter meramente programático, assumindo a configuração de preceitos auto-executáveis, aos quais o aplicador último do direito - o poder judiciário - deve conferir efetividade jurídica ou formal" (GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, pp. 297 e 298).

⁶⁴. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 98.

que orientam o federalismo são, também, de eficácia absoluta, pois seu desrespeito acarretaria a ruptura do sistema".⁶⁵

Mas além dos princípios explícitos do art. 60, § 4º, existem outros princípios implícitos na Constituição que não podem sofrer reforma.

São implícitos não só os relativos à supressão do próprio artigo que impõe aquelas restrições (art. 60, § 4º), mas também o impeditivo de reforma constitucional, que restrinja as competências dos Estados (art. 25), acrescendo-as à União ou ao Município, porque isso conduziria à abolição da federação; aquele que veda a perpetuidade de mandatos, porque a sua temporariedade é também um princípio federativo; o que modifica o critério de rigidez estabelecido pelo constituinte. São circunstanciais os do art. 60, § 1º, que impede a emenda na vigência da intervenção federal, do estado de sítio ou do estado de defesa.⁶⁶

b) Normas de Eficácia Plena: são aquelas que, desde a sua entrada em vigor, são idôneas para disciplinarem as relações jurídicas ou o processo de sua efetivação. Isto, "por conterem todos os elementos imprescindíveis para que haja a possibilidade da produção imediata dos efeitos previstos, já que, apesar de suscetíveis de emenda, não requerem normação constitucional subsequente".⁶⁷

Para Maria Helena Diniz podem ser indicadas como normas de eficácia plena os "preceitos que contenham proibições, confirmam isenções, prerrogativas e que não indiquem órgãos ou processos especiais para sua execução. Por exemplo, podemos citar os arts. 1º, parágrafo único, 14 § 2º, 17, § 4º, 21, 22, 37, III, 44, parágrafo único, 69, 153, 155, 156, etc. da Constituição Federal vigente".⁶⁸

c) Normas com Eficácia Relativa Restringível: Correspondem às de eficácia contida na classificação de José Afonso da Silva. Trazem por característica o fato de

⁶⁵. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 99.

⁶⁶. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 100.

⁶⁷. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 100.

⁶⁸. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 100.

"serem de aplicabilidade imediata ou plena, embora sua eficácia possa ser reduzida, restringida nos casos e na forma que a lei estabelecer; têm, portanto, seu alcance reduzido pela atividade legislativa" ⁶⁹

Tais normas recebem do constituinte capacidade de reger interesses. Mas contudo, o legislador ordinário poderá restringir a produção dos efeitos elencados pelo legislador originário.

Para Maria Helena Diniz enquadram-se no conceito de normas com eficácia relativa restringível, dentre outros, "os arts. 5º. VIII, XI, XII, XIII, XIV, LX, LXI, LXVII, 15, 84, XXVI, 139, 170, Parágrafo único, e 184 da Constituição Federal vigente". ⁷⁰

d) Normas de Eficácia Relativa Complementável ou Dependentes de Complementação Legislativa: Enquadram-se nessa categoria os preceitos constitucionais que "têm aplicação mediata, por dependerem de norma posterior, ou seja, de lei complementar ou ordinária, que lhes desenvolva a eficácia, permitindo o exercício do direito ou do benefício consagrado"⁷¹. Sem a edição da respectiva lei não alcançam efeitos positivos. Têm, no entanto, capacidade para gerar, desde logo, efeitos paralisantes quando às normas precedentes incompatíveis e impeditivas de qualquer conduta contrária ao que estabelecerem.

Dividem-se em: a) normas de princípio institutivo; e, b) normas programáticas.

As primeiras "requerem que o legislador estabeleça, mediante leis complementares ou ordinárias, esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos,

⁶⁹. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 101.

⁷⁰. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 102.

⁷¹. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 102.

para que tenham aplicabilidade plena ou imediata. Impõem ao Legislativo uma obrigação política".⁷² Maria Helena Diniz enumera, exemplificativamente, como normas de princípios institutivos "os arts. 17, IV, 25, § 3º, 43, § 1º, I e II, 127, § 2º, 148 I e II, 165, § 9º, da Constituição Federal em vigor".⁷³

As demais, quais sejam, as programáticas, "são as em que o constituinte não regula diretamente os interesses ou direitos nelas consagrados, limitando-se a traçar princípios a serem cumpridos pelos poderes públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário) como programas das respectivas atividades, pretendendo unicamente a consecução dos fins sociais pelo Estado".⁷⁴ São exemplos de normas programáticas, citados por Maria Helena Diniz, "os arts. 21, IX, 23, 170, 205, 211, 218, 226, § 2º, da Constituição Federal".⁷⁵

Após estas considerações sobre a aplicabilidade das normas constitucionais, percebemos que ainda é pertinente a observação de J. H. Meireles Teixeira que "uma é a Constituição escrita, solenemente promulgada; outra é a Constituição vigente, isto é, desde logo aplicável, exigível, com força obrigatória; outra, afinal, a Constituição aplicada, isto é, efetivamente cumprida, aplicada, eficaz".⁷⁶

Passaremos, após termos feito considerações de ordem mais genérica, ao estudo do Sistema Constitucional Tributário.

⁷². DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 104.

⁷³. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 104.

⁷⁴. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 104.

⁷⁵. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 104.

⁷⁶. DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, p. 104.

CAPÍTULO II

O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Como vimos antes, um sistema aglutina elementos que se relacionam entre si e que formam um todo unitário, coerente e harmônico. Em todas as áreas do saber humano é possível buscar um conhecimento sistematizado. No que respeita ao sistema jurídico não é diferente, portanto.

O sistema constitucional tributário nada mais é que um sub-sistema pertencente ao sistema maior formado pela Constituição, que é parte integrante de um outro sistema ainda mais amplo que é o sistema formado pelo ordenamento jurídico.

Identifica-se o sistema constitucional tributário como um quadro orgânico de normas que têm como objeto prescritivo matéria tributária em nível constitucional. A homogeneidade desse agrupamento é determinada pela natureza lógica das suas normas e pelo assunto sobre o que elas dispõem.

E este sistema é "um sistema formado pelos princípios e regras constitucionais que regem o exercício da tributação, função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo" ⁷⁷. O centro aglutinante de todo o sistema é, nessa visão, o conceito de tributo⁷⁸, pois todos os elementos que o compõem gravitam ao seu redor.

⁷⁷. GONÇALVES, J. A. Lima, *Isonomia na Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 14.

⁷⁸. No próximo capítulo encontra-se o detalhamento sobre o conceito de tributo e seus desdobramentos.

Ao falar sobre o subsistema constitucional tributário o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho preleciona que

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadores, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.⁷⁹

2.1. A RIGIDEZ E A EXAUSTIVIDADE DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.

A começar, a rigidez é decorrente de que nossa Constituição não pode ser alterada por meio do procedimento legislativo comum. Assim, como os princípios e regras sobre a tributação estão na sua maior parte na Constituição, a modificação de tais normas só é possível desde que se obedeça a um procedimento legislativo especial, inclusive com a previsão de *quorum* de aprovação qualificado (três quintos) e votação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional, sem ferir, ainda, os limites materiais e circunstanciais existentes.⁸⁰

A exaustividade do sistema constitucional tributário nacional está intrinsecamente ligada à sua rigidez. Pois é rígido de uma parte por as normas estarem

⁷⁹. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 89.

⁸⁰. O art. 60 e seus parágrafos da Carta de 1988 é quem traz o disciplinamento sobre as Emendas à Constituição.

previstas na própria Constituição e esta não poder ser modificada por processo legislativo ordinário. Por outro lado, surge a exaustividade do sistema porque o tratamento dado na Constituição sobre a matéria tributária é amplo e minucioso. Comente-se não haver nenhuma outra Constituição que se preocupe tanto com a matéria tributária quanto a nossa. A exaustividade assim consiste "no fato de a Constituição conter todos os princípios e regras que dão feição ao sistema constitucional tributário, não deixando espaço ou oportunidade para que a legislação infraconstitucional contribua para a configuração do sistema. Desenhado, delimitado exaustivamente pela Constituição, à legislação infraconstitucional só resta dar operatividade ao sistema constitucional tributário brasileiro".⁸¹

Aliás, sobre o limitado espaço reservado à legislação infraconstitucional, manifesta-se Paulo de Barros Carvalho⁸² de que ao legislador ordinário sobrou pouca mobilidade em termos de exercitar o seu gênio criativo, pois o tratamento emprestado à matéria pelo legislador constituinte originário foi abundante.

2.2. A DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Dentro do sistema constitucional tributário a matéria referente à competência impositiva (e exonerativa) de cada uma das pessoas políticas é assunto altamente pertinente para a compreensão do tema central a que nos propusemos.

⁸¹. GONÇALVES, J. A. Lima. *Op. cit.*, p. 16.

⁸². CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, p. 89

Antes de entrarmos neste ponto faremos breve comentário sobre o poder de tributar do Estado.

Quando da análise do Estado, feita anteriormente, verificamos que o seu fim consiste em realizar o bem comum. Se tem um fim a realizar, logicamente, carece de meios para realizá-lo. Logo, os recursos financeiros são essenciais e indispensáveis para a existência de qualquer governo, sendo, hoje, o tributo, a principal fonte de receita do Estado.

Este poder fiscal, no dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes, vem a ser "a faculdade ilimitada que o Estado possui para criar tributo e exigí-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributos, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas".⁸³

Deve-se, contudo, lembrar que o exercício do poder de tributar dá origem a relações obrigacionais de direito público. Daí o dizer correto de Rubens Gomes de Sousa⁸⁴ de que a atuação do Estado, no setor tributário, se faz através de relações de direito e não simples relações de poder ou soberania.⁸⁵

⁸³. MOARES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed. 1. vol. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 252.

⁸⁴. *Apud*: BORGES, Joel Souto Maior. **Isonções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1980. p. 13.

⁸⁵. Ademais toda Constituição que se diga ser o Estatuto de um Estado Democrático de Direito tem, em seu bojo, disposições que asseguram as liberdades individuais dos cidadãos, a igualdade dos seus direitos, bem como a tutela jurisdicional contra os atos praticados pelo Estado-Administração.

Todo esse cuidado é preciso pois o poder de tributar envolve o poder da destruição. "As liberdades - a história o ensina - são geralmente violadas por disposições fiscais. Numa das principais decisões de direito constitucional tributário - a decisão da Suprema Corte americana, pronunciada em 1819, no caso *McCulloch versus Maryland* - foi lançada a advertência de que: *The power to tax involves the power to destroy*; tal advertência, até hoje bastante válida, sem dúvida, é muitas vezes esquecida por aqueles que elaboram as leis tributárias" (UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. [Trad. Marco Aurélio Greco]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 07.

Este poder fiscal, no nosso sistema tributário nacional, em decorrência do pacto federativo, é distribuído às diversas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Desta forma o contribuinte sofre exação de mais de um centro de poder tributante, e para não haver invasão de competências a Constituição entendeu por bem discriminar de forma rígida e exaustiva as competências entre as referidas pessoas políticas.

A técnica da distribuição da competência tributária é denominada de discriminação das rendas tributárias. Discriminar é separar, distinguir, diferenciar. E a "discriminação das rendas tributárias significa a partilha do poder fiscal ou de competência entre os diferentes níveis de governo".⁸⁶

Assim é que Geraldo Ataliba ao comentar sobre a repartição do poder tributário em adequada síntese concluiu que: "no Brasil, as Constituições republicanas limitaram de tal forma esse poder que os órgãos do poder constituído (Legislativos federal, estadual e municipal) praticamente não receberam um verdadeiro poder tributário, porém, meras competências tributárias"⁸⁷. Aliás é forçoso concluir que toda outorga de competência é ao mesmo tempo uma limitação, pois tal competência só poderá ser exercida dentro dos moldes em que foi estabelecida.

Essa competência impositiva tem as características de indelegabilidade e imprescritibilidade. Indelegável porque só pode ser exercida pelas pessoas indicadas na Constituição;⁸⁸ e, imprescritível pelo fato de que o seu não exercício não acarreta

⁸⁶. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, 1. vol, p. 274.

⁸⁷. ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 227.

⁸⁸. Não há que se fazer confusão, neste ponto, entre competência tributária impositiva e capacidade tributária ativa. Pela primeira, que é indelegável e imprescritível, a pessoa constitucional exerce a sua aptidão para a feitura de regras jurídicas inovadoras em matéria tributária. ou seja, é a faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Já a competência tributária ativa diz respeito à pessoa que integra o

qualquer alteração ou transferência dessa competência. Quer significar tudo isso que, face também às características de rigidez e exaustividade do nosso sistema constitucional tributário, cada pessoa constitucional tem, dentro do seu campo de competência, amplos poderes legislativos e não sofre ingerência externa.

Nossa Constituição distribuiu a competência impositiva por impostos específicos por meio de uma enumeração exaustiva. Algumas delas perfeitamente identificadas por meio da menção das materialidades das respectivas hipóteses de incidência, como ocorre nos casos dos arts. 153, 155 e 156, sobrando à União a competência residual a que faz referência o art. 154, I., todos da CF/88.

Quanto ao empréstimo compulsório⁸⁹ do art. 148 da *Carta Magna* não resta nenhuma dúvida que quanto à competência para sua instituição só cabe à União.

Da mesma maneira, pela leitura do art. 149 da Constituição, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas são de competência impositiva exclusiva da União. A única exceção está estampada no parágrafo único desse mesmo artigo que outorga competência aos Estados, do Distrito Federal e Municípios para instituir contribuições cobradas dos seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

polo ativo da obrigação jurídico tributária, que, quando ocorre o fenômeno da parafiscalidade, não é a mesma que tem a competência tributária impositiva. Sobre o assunto ver: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. pp. 75 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**. pp. 142 e ss.

⁸⁹. Sem querer polemizar, pois este não é o espaço adequado, o empréstimo compulsório do art. 148 e as contribuições do art. 149 e 195, todos da Constituição são tributos, porém, não espécies tributárias autônomas. Temos esse entendimento pois adotamos a divisão tripartite das espécies tributárias. Para um conhecimento mais aprofundado do tema recomenda-se a leitura de: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, 1. vol, pp. 374 e ss. E, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese**. pp. 109 e ss.

Já em relação às taxas e às contribuições de melhoria, que se apresentam como tributos vinculados, todas as pessoas políticas poderão instituí-las. Assim quem é titular da competência para prestar determinado serviço público ou exercer certa parcela do poder de polícia (art. 155, II da CF/88) é competente para descrever legislativamente a hipótese de incidência da taxa. Por outra parte, a pessoa política que realiza determinada obra pública e esta venha a trazer uma *plus* valia aos imóveis por ela afetados (art. 145, III da CF/88) tem competência para a instituição da contribuição de melhoria.

2.3. COMPETÊNCIA EXONERATIVA .

Neste ponto não há a necessidade de grandes comentários, pois, pelo que podemos perceber de como se comporta o nosso sistema constitucional tributário transparece de forma cristalina que a competência exonerativa é corolário da competência impositiva.

Notadamente no que se refere às isenções tributárias, esta regra é de todo aplicável, conforme demonstraremos no capítulo seguinte. Por enquanto basta trazer à colação os dizeres de José Souto Maior Borges quando sentencia que

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam do verso e reverso da mesma medalha.⁹⁰

⁹⁰. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 02.

E em outra oportunidade este conceituado autor arremata que "as isenções integram a sistemática geral do direito tributário. Isenções dentro do sistema tributário, e não fora dele, ou a ele estranhas".⁹¹

Esta posição do legislador constituinte originário de que só pode desonerar a pessoa política que tem competência para cobrar o tributo é de extrema importância, pois, caso contrário, todo o sistema de repartição de competência e autonomia das pessoas políticas estaria seriamente ferido.

Pretende-se dizer, em outras palavras, que está contida na outorga constitucional da competência tributária, necessariamente, a competência para isentar. Quem puder criar a exação tem a faculdade de exonerar. Assim é que o Prof. Seabra Fagundes com grande proficiência lecionou que "a competência constitucional para tributar, supõe a opção entre criar tributos, ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações".⁹²

2.4. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.

Para a compreensão do sistema constitucional tributário é essencial o estudo de seus princípios informadores, pois são eles os responsáveis pela cimentação de todo o ordenamento.

⁹¹. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 23.

⁹². SEABRA FAGUNDES, Miguel. **Revogabilidade das Isenções Tributárias**. In: *Revista de Direito Administrativo*. N 58, p. 01.

A Constituição é extremamente rica em princípios pertinentes à matéria tributária. Alguns são princípios gerais a todo o ordenamento jurídico e são aplicados ao sistema constitucional tributário, outros são específicos deste último ordenamento; alguns expressos, outros implícitos.

São esses princípios que, sem sombra de dúvidas, juntamente com a distribuição rígida das competências impositivas como demonstrado acima, amarram todo o sistema e deixam verdadeiramente pouco espaço de atuação discricionária ao legislador infraconstitucional.

É evidente que esses princípios não são meros aconselhamentos de obediência facultativa ao legislador. São, acima de tudo, prescrições jurídicas e como tais são de observância cogente.

Como deixamos explicitado num outro ponto desta dissertação esses princípios são, geralmente, descritos numa linguagem vaga e genérica, trazendo, ainda, uma imensa carga valorativa, o que torna difícil a sua exata delimitação. Porém nem por isso deixam de ser princípios jurídicos.

Também vimos, num outro momento, que nem todas as normas constitucionais têm a mesma aplicabilidade, o que faz, por vezes, que algumas normas constitucionais dependam de legislação complementar para alcançarem a sua total aplicabilidade. Mas, repita-se, todas as normas constitucionais têm, pelo menos, um mínimo de conteúdo jurídico plenamente aplicável desde a promulgação da Constituição. Quer dizer, não é pelo fato de uma norma constitucional não ser de todo aplicável que a mesma não tenha validade jurídica.

Passemos, agora, à análise dos princípios - gerais e específicos - para, num próximo passo, fazer o estudo dos limites traçados no momento da concessão das isenções tributárias. Por isso nos deteremos somente nos princípios que, de alguma maneira, estejam relacionados com as isenções tributárias.

O Princípio do Pacto Federativo e o Sistema de Governo Republicano.

Cada povo se organiza politicamente de uma determinada maneira. Escolhemos a forma de uma República Federativa, conforme está expresso no art. 1º. da *Magna Carta*. "Em torno desses dois princípios, dessas duas vigas mestras, gravitam todos os demais princípios e disposições que se harmonizam para compor nosso sistema constitucional".⁹³

Em função do princípio republicano adotamos o regime de tripartição dos poderes (órgãos Executivo, Legislativo e Judiciário), a periodicidade dos mandatos políticos, a eleição pelo voto dos nossos representantes políticos, além da responsabilidade dos que ocupam cargos públicos. A república e a igualdade entre os cidadãos também são características inafastáveis.

Juridicamente utiliza-se o termo república para contrapor ao conceito de monarquia. Esta, como forma de governo marcada pela vitaliciedade e hereditariedade do chefe do poder executivo; e, aquela, caracterizada como a forma de governo em que há a periodicidade do chefe do poder executivo e que o mesmo é eleito por seus pares, isto é, escolhido pelo povo.

⁹³. GONÇALVES, J. A. Lima. *Op. cit.*, p. 18.

Mas o termo república tem, também, um significado mais abrangente, é proveniente "do latim, *respublica*, de *res* (coisa, bem) e *publica*, forma feminina de *publicus* (público, comum), entende-se originariamente a coisa comum ou o bem comum, isto é, o que é de todos ou pertence a todos".⁹⁴

O princípio republicano tem forte influência no campo tributário, pois o tratamento dispensado a todos os cidadãos nesta matéria há que ser imprescindivelmente isonômico. Basta lembrar que a insurreição da burguesia, que levou à revolução francesa, gravitava em torno do tratamento não equipolente em matéria de representatividade política. Mas, também, e sobretudo, pelo fato de que a nobreza e o clero recebiam tratamento privilegiado em matéria tributária.

Logo, numa verdadeira república, não existe lugar para os privilégios *intuitu personae*, para a distinção particularizada e odiosa em matéria tributária. Numa república todos são iguais perante a lei, bem como todos são iguais perante os gravames fiscais.

Já em razão do pacto federativo convivemos, sobre idêntico território, com as esferas federal, estadual e municipal, todas as ordens de competências autônomas, dentro de suas respectivas esferas. O princípio federativo, diga-se de passagem, traduz-se numa norma de eficácia absoluta e que é intangível pelo constituinte derivado (art. 60, § 4º. CF/88).

A federação é garantida, no campo fiscal, no momento em que a Constituição determina uma repartição de competência que deve ser fielmente obedecida, não podendo ser alterada por disposições infraconstitucionais. E não é demais repetir que a

⁹⁴. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 1. ed. 1. vol. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 107.

Constituição, no que respeita ao sistema tributário nacional, traz as características de rigidez e completude, pois não pode ser modificada da mesma forma que uma lei ordinária (exige um procedimento especial, inclusive com um *quorum* qualificado) e traz as competências em matéria tributária devidamente especificadas.

Cada pessoa política, no nosso sistema federativo, tem suas receitas tributárias próprias. Sem sombra de dúvidas, a forma com que o sistema tributário nacional foi elaborado, impedindo definitivamente a possibilidade de ingerência de uma pessoa política no campo de competência impositiva da outra, engrandeceu e afirmou em muito o pacto federativo.

Podemos concluir, inclusive, que há no sistema constitucional o princípio não expresso, mas que nem por isso deixa de ter maior validade que qualquer outro princípio expresso, da isonomia das pessoas constitucionais, sobre o qual iremos tecer, a seguir, breves comentários.

Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais.

O Brasil forma uma república federativa, o Estado Federal, no dizer de Jellinek é entendido como o "Estado soberano, formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados numa unidade estatal".⁹⁵

Assim, sempre se entendeu que a federação surge com a união dos Estados-Membros, sendo que a parte unitária do Estado Federal detém a soberania e os Estados-Membros (no caso brasileiro inclui-se o Distrito Federal) têm autonomia política, dentro dos parâmetros estabelecidos pela Constituição.

⁹⁵. *Apud*: BONAVIDES, Paulo. *Ciência*. p. 179.

A Carta Política de 1988 trouxe indiscutivelmente, também, ampla autonomia política para os Municípios, ao ponto de alguns defenderem que a nossa federação tem natureza tripartite em razão dos arts 1º., 18 e 29 e 30, todos da Carta Maior.

Mas, independentemente dessa discussão⁹⁶, é notório que, dentro do que a Constituição Federal estabeleceu, não há hierarquia entre as competências da União, dos Estados Membros, Distrito Federal e dos Municípios, inclusive em matéria tributária. E essa igualdade é latente pelo fato de que, para a intervenção federal nos Estados-Membros ou Distrito Federal, ou para a Intervenção do Estado-Membro em seus Municípios houve a necessidade de previsão na própria Constituição Federal (arts. 34 a 36 da CF/88).

Princípio da Universalidade da Jurisdição.

Este princípio, aplicável a todo o ordenamento jurídico, está insculpido na Constituição em seu art. 5º., XXXV, ao dizer que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça ao direito".

Este princípio quer dizer que, qualquer matéria, inclusive a matéria tributária decorrente da relação entre o Estado-Fisco e o Cidadão-Contribuinte, desde que alguém vislumbre seu direito ameaçado ou lesado, tem o direito subjetivo público de acionar a função jurisdicional para estancar essa ameaça ou lesão ao seu direito.

É o Poder Judiciário que, em matéria de legalidade, transmite as manifestações com peso de definitividade. Ao comentar o assunto Paulo Barros de Carvalho salienta

⁹⁶. Para ter uma posição das justificativas dos que defendem a formação tripartite da nossa federação recomenda-se a leitura de: BONAVIDES, Paulo. *Curso*. pp. 311 e ss. Já, contrariamente a essa tese, ver: SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. pp. 411 e ss.

que "advém daí o rigor da redação constitucional, vedando às leis que impeçam, àquele que se viu lesado no seu direito individual, ou que se sente ameaçado de tanto, o recurso de bater às portas do Poder Judiciário, deduzindo em juízo sua pretensão. Fica assegurado a todos, sem exceção, o direito à tutela jurisdicional do Estado, com o sainete que lhe é próprio, a aptidão para fazer coisa julgada - a definitividade".⁹⁷

Os Princípios da Supremacia e da Indisponibilidade dos Interesses Públicos.

O que distingue a relação jurídica em que a Administração Pública está presente, atuando nessa qualidade das relações jurídicas de direito privado é que é imperativa a necessidade de observação dos princípios da supremacia e indisponibilidade dos interesses públicos.⁹⁸

São postulados que, embora inexpressos, tornam-se essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e que estão presentes em vastos quadrantes do direito tributário.

A supremacia do interesse público sobre o particular "exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre o indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos".⁹⁹

"Corolário desse princípio, no terreno dos tributos é a preminência absoluta da lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos,

⁹⁷. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 94.

⁹⁸. MELLO, Celso Antônio de. *Op. cit.*, p. 17.

⁹⁹. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, p. 98.

transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário".¹⁰⁰

Princípio da Legalidade.

O princípio da legalidade está insculpido no art. 5o., II da CF/88, que determina que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" Esta disposição, por si só, já seria suficiente para garantir a aplicação do princípio da legalidade no campo da tributação. Mas o legislador constituinte, por precaução e por conhecer as práticas governamentais, fez por bem repeti-lo no sistema tributário nacional no art. 150, I o qual estabelece que é vedado "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Assim, só a lei em seu sentido formal e material¹⁰¹ é que pode dispor sobre a exigência ou majoração de tributos. No sentido material a lei quer significar uma norma com as características de abstratividade e generalidade, que tenha um comando hipotético em que há a previsão de um modelo de conduta que deve ser obedecido. Já, no sentido formal, a lei é o ato jurídico produzido pelo órgão competente para exercer a função legislativa, respeitando-se os preceitos insculpidos na Constituição.

Em rica análise sobre o princípio da legalidade, conforme estabelecido na Constituição de 1988, Hugo de Brito Machado chegou à oportuna síntese de que tal princípio

¹⁰⁰. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso*. p. 98.

¹⁰¹. Vale registrar que a *Magna Carta* previu algumas exceções. Estão elas dispostas no art. 153, § 1º, o qual diz que "é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos, I, II, IV e V". Os impostos referidos são: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários".

restou consideravelmente fortalecido em virtude da extinção da figura do decreto-lei e ainda em face de algumas normas, não destinadas a regular especificamente a tributação, entre as quais podem ser mencionadas: (a) a que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites da delegação legislativa (art. 49, V); (b) a que revoga, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo à prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange à ação normativa (art. 25, item I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Por outro lado, também fortaleceram o princípio da legalidade tributária o fato de haver sido proibida a delegação de competência na matéria reservada à lei complementar (art. 68, § 1º) e o fato de haver deixado de ser da competência privativa do Presidente da República a iniciativa das leis sobre matéria tributária.¹⁰²

Princípio da Tipicidade.

O princípio da tipicidade, que se apresenta como um princípio não expresso, decorre do princípio da legalidade. Fala-se em princípio da tipicidade porque, em matéria tributária, a lei não deixa margem de discricionariedade ao ser aplicada. "Assim, a lei que veicular norma tributária deve fazê-lo de maneira expressa, descrevendo integral e exhaustivamente os cinco elementos da regra matriz de incidência, compreendendo, assim, tanto o antecedente como o conseqüente normativo".¹⁰³

Sobre esse assunto manifestou-se Alberto Xavier dizendo que "da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração"¹⁰⁴.

¹⁰². MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. pp. 101 e 102.

¹⁰³. GONÇALVES, J. A. Lima. *Op. cit.*, p. 30.

¹⁰⁴. XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 69.

Assim, falar-se em princípio da tipicidade é verificar que há reserva absoluta da lei neste campo normativo.

Princípio da Irretroatividade da Lei.

Nossa Constituição não prevê, de forma expressa, um princípio da irretroatividade geral. Mas tal postulado, para alguns, transcende o direito posto e faz parte dos princípios gerais de Direito. Contudo não é preciso tanto para justificar a sua aplicação. O que ocorre é que a Lei Maior andou por caminho diverso mas protegeu, e com um alcance técnico mais adequado, as situações pretéritas. O que a Constituição faz é dizer, em seu art. 5º, XXXVI que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Além dessa previsão geral, em matéria tributária o art. 150, III, a), assim dispõe: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III- Cobrar Tributos: - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

O Código Tributário Nacional, por seu turno, estabelece, em seu art. 106 que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado; a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e que não tenha

implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

Assim, percebe-se que é possível haver ultra atividade da lei anterior ou retroatividade da lei posterior quando mais benignas aos contribuintes ou responsáveis.

Princípio da Anterioridade.

Antes de qualquer comentário sobre esse importante princípio devemos registrar que entendemos, mesmo respeitando os argumentos em contrário, que o princípio da anualidade em matéria tributária não mais se faz presente em nosso sistema tributário nacional.¹⁰⁵

Em face desse princípio havia a necessidade de, anualmente, o Poder Legislativo "chancelar" as leis tributárias para que os tributos continuassem a ser cobrados no ano subsequente.

O princípio da anualidade era, de certa forma, menos retórico do que o princípio da anterioridade, pois na lei orçamentária anual deveria constar a autorização para a cobrança das receitas, inclusive as tributárias, e também a autorização para efetivar as despesas.

O princípio da anterioridade está insculpido no art. 150, III, b) da CF/88, "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - Cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

¹⁰⁵ "O princípio da anualidade vigorava na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Foi abolido pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, e restaurado pela Constituição de 1967 (art. 150, § 28). Com a emenda n. 1, de 1969, o princípio foi mais uma vez abolido, e não obstante seja excelente instrumento de fortalecimento do Poder Legislativo, não foi restabelecido pela Constituição de 1988, que tem entre as suas virtudes precisamente o restabelecimento do prestígio do Congresso Nacional". (MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 81).

Para um estudo mais aprofundado do princípio da anterioridade, indicamos a leitura de: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações*. pp. 45 e ss.

Significa, tal princípio, que para haver a cobrança de um novo tributo ou a majoração de um já existente, a lei deverá, necessariamente, ser publicada até o final do exercício anterior ao que se iniciará a sua cobrança. O princípio da anterioridade, com essa característica, não deixa de ser uma forma de deter a eficácia da lei até o primeiro dia do exercício subsequente ao da sua publicação.¹⁰⁶

Este princípio, unido ao da irretroatividade da lei e ao princípio da legalidade, deveria afastar qualquer surpresa ao contribuinte e trazer-lhe segurança jurídica, pois todos precisam se organizar nas suas atividades de forma haja um planejamento a médio e longo prazos.

O que não é aconselhável é a sorrateira mudança na legislação tributária, o que faz com que se perca a confiança nos órgãos governamentais. Mas é forçoso concluir que, em razão das diversas exceções constitucionais ao princípio da anterioridade, e de que vem ocorrendo, sistematicamente, a modificação em matéria tributária (até por meio de medidas provisórias, o que é um absurdo,) nos últimos dias do exercício financeiro, este princípio não passa de mera retórica, protegendo muito pouco o cidadão contribuinte.

Princípio da Igualdade.

Este princípio está vertido no art. 50. da CF/88 ao dizer que "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos

¹⁰⁶. Este princípio, no entanto, por força do art. 150, § 1º. da Constituição não se aplica aos seguintes impostos: importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados, impostos extraordinários, empréstimo compulsório extraordinário e contribuições sociais. As contribuições sociais estão sujeitas ao intertempo de noventa dias entre a publicação e a sua eficácia, conforme prevê o art. 195, § 6º. da Constituição.

estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)". No sistema tributário nacional há, novamente, a repetição de tal princípio no art. 150, II da CF/88, que diz ser vedado "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da dominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Tarefa das mais difíceis é a de estabelecer o correto conteúdo do princípio da igualdade ¹⁰⁷. Isto se dá porque a igualdade formal para nada ou para muito pouco serve. É a igualdade material, dentro das possibilidades apresentadas, que deve ser almejada.

A igualdade é, conforme a lição Aristotélica, o fato de tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais na medida direta de suas desigualdades. Neste mesmo sentido preconiza Rui Barbosa que

a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal de criação, pretendendo, não a dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. ¹⁰⁸

¹⁰⁷. Um importante estudo sobre o princípio da igualdade, com todos os obstáculos que se interpõem na análise desse importante tema, foi-nos brindado por : BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

¹⁰⁸. BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. (Coleção Literatura Luso-Brasileira). São Paulo: Dicopel. pp. 228 e 229.

Em razão do princípio da igualdade, no campo tributário, surgem os princípios da universalidade e da generalidade¹⁰⁹ da tributação, pois a todos cabe co-participar na divisão do ônus do financiamento dos gastos públicos.

Das dobras do princípio da igualdade decorre o princípio da capacidade contributiva que, agora com a Constituição de 1988, passou a ser um princípio expressamente positivado¹¹⁰. Veremos, a seguir, o seu conteúdo.

Princípio da Capacidade Contributiva.

A propósito, a Constituição confunde os termos capacidade contributiva e capacidade econômica. A nosso ver utiliza esta última expressão com o significado da primeira, pois é possível um contribuinte demonstrar capacidade econômica pelo fato de ter um patrimônio imobilizado muito grande que não lhe dá lucro, e ainda assim poderá não ter capacidade contributiva porque não é possuidor de liquidez, de dinheiro à sua disposição.

As palavras da Lei das Leis são as seguintes, no art. 145, § 1º: "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para

¹⁰⁹. Aliás, quanto ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o texto constitucional é expresso no sentido de que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (art. 153, I e § 2º, I).

¹¹⁰. O princípio da capacidade contributiva não é estranho à nossa ordem jurídico-constitucional, eis que já esteve presente na Carta de 1946, a qual consignava, em seu art. 202, que "os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Foi este artigo revogado pela Emenda Constitucional n. 18, que reformou o sistema tributário nacional. Aos inspiradores da reforma, o princípio da capacidade contributiva representava tão-somente a falácia da justiça fiscal. Vejamos, pois, as suas justificativas: "Sem embargo das respeitáveis opiniões de Aliomar Baleeiro e Emilio Giordina, este em comentário à disposição similar da Constituição italiana, a Comissão reputa inócua este dispositivo. Trata-se de simples regra programática, endereçada ao legislador ordinário mas, pelo menos no sistema constitucional brasileiro, insuscetível de eficácia normativa, de vez que ao juiz não se reconhece latitude para apreciar os fundamentos extrajurídicos da lei". (*Apud*: BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 44). Agora, felizmente, com a Carta de 1988, este princípio novamente encontra-se explicitado.

conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

A exata definição desse princípio é difícil pois o termo expressa uma certa ambigüidade e imprecisão, aliás características pertencentes à linguagem de todo o direito positivo. O que se pode afirmar é que, na cobrança dos impostos o legislador deve, na feitura das leis, escolher como contribuintes aqueles que demonstrem possuir signos presuntivos de riqueza.

A Professora Regina Helena da Costa define a capacidade contributiva como "a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. [...] O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia¹¹¹ no campo dos impostos".¹¹²

Nessa linha de raciocínio conclui-se que "é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas".¹¹³

¹¹¹. Destoando do entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva só diz respeito aos impostos, o Prof. E. M. Ferreira Jardim assim se manifesta: "Entendemos, realmente, que esse primado constitucional é aplicável a todos os tributos, pois em nenhum momento o legislador poderá fazer tábula rasa da capacidade contributiva. Ademais, assinalamos, insistindo, que a capacidade contributiva deve também permear os tributos cuja hipótese de incidência seja uma atividade estatal, uma vez que o princípio deve levar em conta a condição de quem suporta o encargo financeiro e não o praticante do fato impositivo". (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 143).

¹¹². COSTA, Regina Helena da. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 101.

¹¹³. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 39.

Quanto à cláusula "sempre que possível" do art. 145, § 1º. da Constituição não quer a mesma dizer que

o caráter pessoal dos impostos e sua graduação segundo a capacidade contributiva sejam de adoção facultativa do legislador. A pessoalidade dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária. **Já a graduação dos mesmos consoante a capacidade econômica [contributiva] somente pode ser completamente afastada ante a tributação exercida com finalidade extrafiscal**¹¹⁴ (sem destaques no original).

Ainda é cedo para conclusões, mais, parece-nos que o cerne do problema sobre as isenções tributárias está exatamente em coadunar os princípios da capacidade contributiva e o da utilização da tributação para fins extrafiscais.

A complexidade consiste, ademais, em delimitar o campo de discricionariedade de concessão das isenções tributárias, e saber quais dos poderes (legislativo ou judiciário) é que tem competência para dizer a última palavra sobre o assunto

A capacidade contributiva, ademais, se relaciona com os outros princípios constitucionais tributários. E é de ver que

A alusão constitucional à capacidade contributiva não se resume ao preceito contido em seu art. 145, § 1º. Diversos dispositivos do texto fundamental prestigiam tal idéia mediante outros institutos, como a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), a progressividade expressa no IR (art. 153, § 2º, I), a seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS (arts. 153, § 3º, I e II e 155, § 2º, I e III) e a fixação de um salário mínimo (art. 7º, IV).¹¹⁵

¹¹⁴. COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 104.

¹¹⁵. COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 104.

Princípio da Vedação da Tributação Confiscatória.

Trata-se de princípio expresso na Constituição de 1988, a qual em seu art. 150, IV, diz que é vedado "utilizar tributo com efeito de confisco". Ademais, mesmo que não se encontrasse de forma explícita esta vedação, a conclusão seria que o uso de tributos com tais fins sofreria vedação em face do direito de propriedade assegurado constitucionalmente (art. 5º, XXII).

Sacha Calmon, por seu turno, atenta para os seguintes pontos, a saber:

"a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
b) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia 'à função social da propriedade' (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia)".¹¹⁶

O certo nisso tudo é que o significado desse princípio é deverasmente problemático, dada a vagüidade em que foi vertido. Mas nem por isso deixa de ser uma previsão normativa, mesmo que na qualidade de um princípio programático.

Em face disso conclui Hugo de Brito Machado dizendo que

de todo modo, mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser perseguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada. Essa diretriz servirá de bússola para o hermeneuta, especialmente para o juiz.¹¹⁷

¹¹⁶. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 359.

¹¹⁷. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, pp. 97 e 98.

Princípio da Indelegabilidade da Competência Tributária.

Trata-se de um princípio constitucional tributário não expresso. Em razão do pacto federativo, para fortalecê-lo, o legislador constituinte originário estabeleceu competências privativas em matéria tributária. Desta forma todas as pessoas políticas constitucionais têm competência para, dentro dos parâmetros delineados pela Constituição, legislar sobre matéria tributária. E, evidentemente, nenhuma pessoa política pode interferir na competência privativa da outra, pois, como já vimos em outra oportunidade, ela é imprescritível e indelegável.

Corretos são os dizeres de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o qual, ao falar da indelegabilidade da competência tributária afirma que

A competência tributária, compreendida como a prerrogativa para legislar sobre matéria tributária, não pode ser objeto de delegação. Em outros falares, a pessoa constitucional que recebeu uma determinada competência tributária não pode transferi-las em favor de outra pessoa tributante, ainda que assim o deseje. Em exemplo, temos que a União, dotada que é da faculdade de legislar sobre imposto de renda, encontra-se impedida de transferir a sua competência em proveito do Estado ou do Município".¹¹⁸

A propósito da indelegabilidade tributária, o Código Tributário Nacional traz este princípio de forma explícita em seu art. 70. ao dispor que "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 30. do art. 18 da Constituição". (Refere-se à Constituição de 1946).

¹¹⁸. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Op. cit.*, p. 139.

Princípio da Uniformidade Geográfica.

Tal princípio está vertido na Constituição, em seu art. 151, I, nos seguintes dizeres: "É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País".

Pode-se afirmar que este princípio está ligado ao pacto federativo, à necessidade de tratamento isonômico às pessoas políticas e à igualdade entre brasileiros e estrangeiros residentes ou em trânsito no País. Eis porque seria inconstitucional, p. ex., o legislador federal estabelecer alíquotas diferenciadas do imposto de renda, mais elevadas em um Estado-Membro do que em outro.

Mas, no corpo do próprio princípio encontra-se uma atenuação, pois abre a possibilidade de concessão de incentivos fiscais que busquem promover o equilíbrio socio-econômico das diferentes regiões do País. Tais incentivos, no entanto, por serem a exceção do princípio da uniformidade geográfica, devem ser interpretados restritivamente, para que não venham privilegiar em demasia determinadas regiões e, por consequência, discriminar outras, o que seria uma afronta direta ao postulado federativo.

Princípio da Liberdade de Tráfego de Pessoas ou Bens.

Está tal princípio em completa sintonia com o pacto federativo. A autonomia dos Estados e dos Municípios não pode ir de encontro à nação em sua totalidade. Eis que o

art. 150, V, da *Magna Carta* reza o seguinte: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público".

Este comando constitucional não veda que seja cobrado, p. ex. , o ICMS de um para outro Estado ou de um para outro Município. O que se exige é que, para ser constitucional, tal cobrança também incida na circulação interna. Quer dizer, o fato da transposição da fronteira não é elemento essencial à configuração da obrigação tributária.

A exceção feita ao pedágio, que entendemos ser um tributo na espécie de taxa e não um serviço público remunerado por tarifa¹¹⁹, não desnatura o princípio da liberdade de tráfego. O pedágio é devido pelo fato da utilização da via pública, devendo ser

119. Entendemos ser o pedágio uma taxa porque o contribuinte é compulsoriamente levado a utilizar o serviço público (se não se utilizar da via pública, qual opção lhe restaria?) e tem como fato gerador (hipótese de incidência) o conjunto de disponibilidades de serviços paralelos presentes na utilização da via pública, tais como, iluminação, instalação de telefones públicos, sinalização especial, equipes de prestação de socorro etc. O fundamento da taxa de pedágio surge, desta forma, com a conjugação dos comandos do art. 145, II e art. 150, V, ambos da CF/88.

Doutra parte, há uma grande casta de juristas que, tanto no plano da doutrina, assim como em decisões judiciais, tem firmado o entendimento de que o pedágio é um preço público.

A questão se mostra praticamente insolúvel, mas tem conotações práticas de grande relevância, já que, dependendo da conclusão que se pode chegar, aplica-se um determinado regime jurídico. Caso se entenda que o pedágio é preço público serão aplicadas as regras que regem as relações contratuais. Em contrapartida, caso se entenda que o pedágio é uma taxa serão aplicadas as regras de direito público, além de o mesmo estar inserido dentro das regras de direito tributário.

Para uma melhor aproximação quanto ao assunto, recomendamos a leitura de : OLIVEIRA, Régis. **Receitas Públicas Originárias**. São Paulo: Malheiros, 1994, fls. 129 a 136, que defende a tese de que o pedágio é preço público. Doutra parte, MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, 1. vol., pp. 477 a 556, acena, após fazer um grande resgate histórico e trazer as diversas facetas que o tema propicia, ao entendimento de que o pedágio se trata de uma taxa.

Também é oportuno colacionar o entendimento do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho de que "modernamente o pedágio tanto pode ser preço como taxa, dependendo do regime jurídico que venha a ser adotado para instituí-lo e cobrá-lo. Uma coisa, porém, é certa, não se cobra pedágio, seja taxa, seja preço, pela mera disponibilidade das vias trafegáveis. O que autoriza a cobrança do pedágio, - ou melhor seria chamá-lo de rodágio, como quis Baleeiro - é o uso da via, e os serviços prestados. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro Forense, 1990, p. 68).

cobrado, igualmente, de todos os passantes. Sua cobrança não poderá eleger, jamais, a origem ou o destino dos bens ou pessoas, bem como a natureza da carga em trânsito ou a naturalidade da pessoa.

Não Discriminação Tributária em Razão da Origem ou do Destino dos Bens e Serviços.

Da mesma forma que o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, este princípio vem afirmar o pacto federativo ao não permitir a discriminação em razão da procedência ou do destino dos bens e serviços objetos de tributação, bem como promover a igualdade na tributação. É o art. 152 da Constituição que o prescreve ao dizer que: "É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino". A tributação, portanto, não pode se apresentar mais onerosa ou menos onerosa pelo fato de tão-somente os serviços ou bens terem origem ou destinos diversos.

O próximo capítulo, que passaremos a construir, fará com que tratemos mais diretamente das isenções tributárias.

CAPÍTULO III

AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1. DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA.

Antes do estabelecimento de uma definição para as isenções tributárias, vamos, rapidamente, resumir as mais importantes posições de como são vistas pela doutrina nacional do direito tributário, quanto à sua natureza jurídica.

Isenção como favor Legal.

Os que vêem as isenções como um favor legal entendem que o ente público que tem competência para tributar não exerce o seu poder impositivo e, assim, beneficia determinadas atividades ou grupos de pessoas.

Esta concepção não é viável por duas razões principais a saber: primeiro, porque, inadvertidamente, faz-se da análise das isenções um campo estritamente político; e, segundo, ao considerar-se as isenções como liberalidade ou favor, elas seriam concedidas seguindo-se apenas critérios de conveniência ou oportunidade da Administração Pública, o que não permitiria ao Poder Judiciário a análise de seu conteúdo material.

A propósito José Souto Maior Borges, ao refutar esse entendimento, arremata que a isenção poderia ser considerada somente um favor

enquanto estabelecesse, com todo o rigor da expressão, um regime de favorecimento ou privilégio, vale dizer, somente quando fosse instituída pura e simplesmente em consideração de pessoas e classes, sem nenhuma conexão com razões econômicas e sociais. A antinomia das isenções com um regime de favor se revela, então, por outro ângulo da análise jurídica: o da necessária compatibilidade material do regime legal-ordinário da tributação com os preceitos constitucionais.¹²⁰

Registre-se, neste momento, que todo o esforço empreendido neste estudo que levamos a efeito, é exatamente comprovar a vinculação das isenções tributárias aos princípios constitucionais tributários e, ainda, a análise dessa matéria pelo Poder Judiciário. Por essas razões é de se considerar a doutrina das isenções tributárias como um favor legal como um entendimento não suficiente para responder aos problemas capitais que o assunto traz.

Isenção como Privilégio Legal.

As isenções, segundo esse ponto de vista, seriam um mero privilégio legal. Neste sentido têm íntima relação com a teoria da isenção favor, chegando, por vezes, até a se confundirem.

É bem verdade que os privilégios, a exemplo das isenções tributárias, historicamente se apresentaram como institutos de favorecimento a determinadas pessoas ou classes sociais. Prova disso é que uma das bandeiras de luta da Revolução

¹²⁰. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 58.

Francesa foi a de, exatamente, fazer com que as classes até então dirigentes - a nobreza e o clero -, também fossem tributadas

Não há que se confundir, portanto, os antigos privilégios com as possibilidades que nosso ordenamento constitucional vigente traz em dar tratamento diferenciado a determinadas pessoas ou situações¹²¹. Evoluiu-se do privilégio odioso que levava em conta o interesse meramente particular, para o tratamento diferenciado somente quando o interesse público o exigir. Não há que se falar, portanto, em isenção como um mero privilégio ou concessão graciosa.

Assim, quando há a concessão de uma isenção, mesmo que determinadas pessoas sejam por este ato diretamente beneficiadas, o objetivo mediato é de que tais isenções irão ser úteis para toda a coletividade e é esse interesse público o fator determinante para a sua concessão. Pois "como a tributação deve, em qualquer hipótese, obedecer aos princípios da generalidade e da igualdade, a isenção, como regra de direito excepcional, deve ser justificada por motivos de interesse público, razoavelmente apreciados pelo legislador e pelo intérprete ou aplicador da lei".¹²²

Dispensa Legal do Pagamento.

A isenção é caracterizada por uma grande maioria da doutrina nacional como um caso de dispensa legal de pagamento. É a chamada doutrina tradicional. Neste sentido a isenção seria um favor fiscal concedido por lei, o qual dispensaria o pagamento do

¹²¹. A propósito "as próprias isenções subjetivas encontram sua justificação em elementos de natureza política, econômica e social, jamais no interesse particular dos indivíduos declarados isentos, não representando um privilégio atentatório ao princípio da isonomia. As isenções, quaisquer que sejam atualmente, não instituem, como no passado, privilégios tributários em favor de classes, seitas ou castas" (BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 67).

¹²². BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 68.

tributo devido. Aliás o Projeto de Código Tributário Nacional de autoria de Rubens Gomes de Sousa trazia textualmente em seu art. 145 que a "Isenção é dispensa legal do pagamento de tributo devido".

A seguir traremos as definições de Rubens Gomes de Sousa e Amilcar de Araújo Falcão que, pela autoridade que representam, são suficientes para demonstrar a estirpe de grandes tributaristas que defendem o entendimento de que a isenção é caso de dispensa legal de pagamento.

O mesmo grande tributarista que foi responsável pelo projeto do Código Tributário Nacional, noutro momento, já afirmara textualmente que "isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido".¹²³

Amilcar Araújo Falcão também relatou que na isenção "há a incidência, ocorre o fato gerador. O legislador todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário".¹²⁴

Nesta linha de raciocínio os momentos verificáveis no processo isentivo seriam os seguintes, conforme assinala José Souto Maior Borges:

1º. momento. A lei tributária incide concretamente sobre o fato gerador hipoteticamente nela previsto. 2º. momento. Como decorrência da incidência da lei sobre o fato gerador, surge a respectiva obrigação tributária. 3º. momento. A lei dispensa o pagamento do tributo, limitando-se, pois, a excluir a exigibilidade do crédito tributário; vale dizer que, por uma metamorfose jurídica, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento.¹²⁵

¹²³. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2a. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 70.

¹²⁴. FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 132.

¹²⁵. BORGES, José Souto Maior, *Op. cit.*, p. 137.

Resumidamente, esta teoria afirma que na isenção tributária há a obrigação tributária e o que não há é o crédito tributário, pois uma norma isentiva dispensou o seu pagamento.

E, ainda, para essa corrente, o Código Tributário Nacional faz a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário. Assim a obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador e o crédito nasce no momento do lançamento tributário. Quer dizer, o lançamento tem efeito constitutivo do crédito e declaratório da obrigação tributária.¹²⁶

Ocorre que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN), mas o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139 do CTN), e por ser ato declaratório "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do CTN).

Ou seja, segundo nosso entendimento não há razão nenhuma em dissociar o momento do nascimento da obrigação com o do crédito tributário. Ambos nascem com a ocorrência do fato gerador e por isso nascem juntos e só podem existir juntos, mesmo a despeito da confusão aparente que o Código Tributário Nacional estabelece.

Com efeito o art. 142 do CTN preceitua que "Compete privativamente à autoridade administrativa, **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o

¹²⁶ Para se ter acesso a uma excelente monografia que defende a estrutura dualista da relação obrigacional, recomenda-se a leitura de: LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (grifos nossos). Ora, o termo "constituir" deve ser entendido como constituir formalmente o crédito tributário, nada além disso.¹²⁷

Ademais o fato de o Código Tributário Nacional ter elencado a isenção como uma das causas de exclusão do crédito tributário (art. 175, I) não implica necessariamente em afastar o entendimento de que, efetivamente, o que ocorre é a inexistência da própria obrigação tributária.

A propósito Celso Ribeiro Bastos comenta que a doutrina moderna tem defendido a tese de que "o preceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídica tributária, invertendo-se, destarte, a dinâmica do evento, que em vez de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como defende a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva".¹²⁸

Por seu turno, ao analisar o entendimento da doutrina nacional sobre as isenções Pedro Luciano Marrey Júnior concluiu que a mesma padece de vícios "porque a lei de isenção é anterior à ocorrência daquele que seria fato o imponible. A lei tributária que isenta modifica a hipótese de incidência, excluindo uma série de fatos que,

¹²⁷. Transcrevemos, a seguir, para somar aos nossos argumentos, o abalizado entendimento de Celso Ribeiro Bastos sobre o assunto, senão vejamos:

"Extrai-se do Código Tributário Nacional que, para todos os efeitos legais, o crédito tributário é o formalmente constituído na data da notificação do lançamento feita ao sujeito passivo. Entende-se, portanto, por que o Código diz que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Por outro lado, é sabido que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto as prestações, na forma do disposto no § 1º art. 113. O crédito, por sua vez, é esta mesma prestação, obviamente decorrente da obrigação principal, mas que com ela não se confunde. Não deixa de ser a própria obrigação, mas convertida em vínculo cujo montante é perfeitamente apurado e matematicamente expresso. A obrigação, enquanto pretensão é indeterminada, enquanto o crédito é a sua própria determinação". (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 207).

¹²⁸. BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, p. 222.

anteriormente, nela estavam incluídos" ¹²⁹. E em seguida conclui: "Ora, no momento em que estes fatos ocorrem, eles não são mais fatos impositivos". ¹³⁰

Não há que se aceitar, portanto, que a isenção seja dispensa legal de pagamento.

A propósito, o grande mestre gaúcho Alfredo Augusto Becker assevera que

A lógica da definição de isenção como dispensa legal de tributo devido estará certa, apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção. Uma vez criada a regra jurídica de isenção, portanto, já agora no plano jurídico do Direito Tributário, (...) aquele conceito de isenção falece de lógica e contradiz a ciência jurídica que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas. ¹³¹

Conclusivamente, não há que se falar em dispensa legal do pagamento devido, já que a boa lógica e a investigação científica apurada demonstram que não é possível dispensar aquilo que não existe, aquilo que nem sequer chegou a nascer.

Não Incidência Qualificada Decorrente de Lei Ordinária.

As isenções não são um mero favor ou privilégio legais, pois devem ser, sempre, concedidas a bem do interesse público e de acordo com os demais preceitos norteadores estampados nos princípios constitucionais.

Da mesma forma, o entendimento tradicional de que a isenção consiste na dispensa legal de pagamento é de ser considerado superado. Isto porque, como acabamos de ver, fazer a diferenciação do momento do nascimento da obrigação e

¹²⁹ MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano, *Natureza jurídica das Isenções Tributárias*. São Paulo: In: *Revista de Direito Público*, N. 25, pp. 169 a 182, 1973, p. 177.

¹³⁰ MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. *Op. cit.*, p. 177.

¹³¹ *Apud*: MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. *Op. cit.*, p. 177.

crédito tributários, além de não ter nenhuma conotação prática, só traz mais confusão na já árida seara do direito tributário.

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, isto é, nasce da vontade da lei. E o sistema tributário tem, como elemento unificador, a definição de tributo. Resumidamente, para o direito tributário, tributo significa obrigação jurídica de levar dinheiro, pelo sujeito passivo, às burras do Estado.¹³²

São corretos, pois, os dizeres de Celso Bastos quando afirma que "o Direito Tributário é o conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de Tributo."¹³³

Assim, se faz necessária a análise mais apurada do que venha a ser tributo.

Dentre as diversas definições existentes em doutrina podemos escolher a de Ernest Blumenstein, para quem "tributo é a prestação pecuniária que o Estado, ou uma entidade pública por ele autorizada, por força de sua soberania territorial, exige de sujeitos econômicos a esta submetidos."¹³⁴

Ou, ainda, diante do direito tributário pátrio podemos conceituar o tributo como "prestação compulsória, pecuniária ou de bens de valor pecuniário, exigida pelo Estado ou entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, com base no seu poder fiscal e na lei, das pessoas a ele submetidas. Tributo é, para o direito tributário,

¹³². O vocábulo tributo é um termo polissêmico e que tem diversos significados encontrados na doutrina, jurisprudência e legislação.

Paulo de Barros Carvalho enumera nada menos que seis significações diversas a saber:

- "a) "tributo" como quantia em dinheiro;
- b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) "tributo" como norma jurídica tributária;
- f) "tributo" como norma, fato e relação jurídica." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 16).

¹³³. BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, p. 95.

¹³⁴. Apud: MORAES, Bernardo Ribeiro. *op. cit.* (1o. vol.), p. 356.

uma prestação que o devedor deve ao credor, ou melhor, é o objeto da relação jurídica tributária." ¹³⁵

Apesar da elaboração de definições, regra geral, seja atribuição da doutrina, o Código Tributário Nacional traz a sua definição de tributo no art. 3º. Ei-la:

"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Apesar de não ser conveniente que a legislação positiva apresente definições, é de se admitir, contudo, que houve acerto por parte do legislador ao elaborar o art. 3o. do CTN, acima transcrito, mesmo havendo vozes destoantes. ¹³⁶

Tendo por base a definição legal de tributo, Geraldo Ataliba ensina que: "Juridicamente define-se tributo como a obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nesta condição posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos e implícitos)". ¹³⁷

Passemos, agora, minuciosamente, à análise dos elementos constitutivos da definição de tributo. ¹³⁸

Da definição do Prof. Geraldo Ataliba, acima citada, podemos falar sobre os seguintes elementos constitutivos da mesma:

¹³⁵. MOARES, Bernardo Ribeiro. *Op. cit.*, (1o. vol.), p. 357.

¹³⁶. Uma severa crítica à definição legal do art. 3o. do CTN pode ser encontrada em: BORGES FILHO, Arnaldo. *Considerações em Torno do Conceito de Tributo*. In: Revista de Direito Tributário No. 03, pp. 171 a 183.

¹³⁷. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 32.

¹³⁸. Para uma melhor aproximação com o assunto ver as páginas 47 a 105 da obra de Geraldo Ataliba, indicada na nota de rodapé, acima.

"a) Obrigação: vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

"b) Pecuniária: circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento de o sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

"c) *Ex Lege*: a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impositivo) nela descrito. Não nasce como as obrigações voluntária (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

"d) Que não se constitui em sanção de ato ilícito: o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, como conteúdo - por imperativo de isonomia (art. 5º. *caput* e Inciso I, da CF/88) - não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não se configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

"e) Cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública: regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou 'meramente administrativa' - como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas - o que, embora excepcional, não é

impossível - desde que estas tenha finalidades de interesse público. Configura-se assim a parafiscalidade.

"f) Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela Lei: a lei designa o sujeito passivo. A lei qualifica o sujeito passivo explícito, o "destinatário constitucional tributário". Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais".¹³⁹

Ainda, para melhor compreensão de tributo, é essencial a análise da figura do fato gerador. A propósito, o legislador, muito apropriadamente, estabeleceu no art. 4º do CTN que:

"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas na lei;
- II - a destinação legal do produto da arrecadação".

Mas falar só em fato gerador não satisfaz plenamente o entendimento dessa intrincada matéria. A propósito sentenciou o grande Alfredo Augusto Becker que o fato gerador não gera nada, senão uma grande confusão.

Aí é que foram notadamente valiosos os ensinamentos de Ataliba, partindo das lições de Becker, quando elaborou o desdobramento do fato gerador em dois elementos, a saber: hipótese de incidência e fato imponible.

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata do fato, operada por via legal. Ex. Ter propriedade de um imóvel urbano, auferir renda, ter propriedade de veículo automotor, fazer circular mercadoria, industrializar produtos, prestar serviços,

¹³⁹. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 33 e 34.

etc. Trata-se portanto da descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.¹⁴⁰

Já o fato imponible é o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, dá nascimento à obrigação tributária. Ex. "a" tem um imóvel urbano, "b" auferiu renda, "c" tem um veículo automotor, "d", comerciante, vendeu um sapato, "e" produziu industrialmente um automóvel, "f" prestou um serviço de datilografia.¹⁴¹

A hipótese de incidência mesmo sendo indivisível pode ser, para fins didáticos de estudo, dividida em diversos aspectos, a saber:

"a) Aspecto Pessoal: é a qualidade inerente à hipótese de incidência que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, resumidamente, o critério de indicação dos sujeitos que se contém na h.i."¹⁴²

"b) Aspecto Temporal: define-se o aspecto temporal da h. i. como a propriedade que este tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado, (acontecido realizado) um fato imponible".¹⁴³

"c) Aspecto Espacial: designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstância de lugar, contidas explícita ou explicitamente na h. i. relevantes para a

¹⁴⁰. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 53 e ss.

¹⁴¹. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 53 e ss.

¹⁴². ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 72.

¹⁴³. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 85.

configuração do fato imponible".¹⁴⁴

"d) Aspecto Material: O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h. i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h. i.". ¹⁴⁵

e) Elemento Quantificativo: é o processo por meio do qual se vai chegar, ao final, ao *quantum debeatur*. Divide-se em base imponible (base de cálculo) e alíquota.

"Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*." ¹⁴⁶

"A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible, dando nascimento à obrigação tributária concreta. (...) Alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo". ¹⁴⁷

Mais uma vez afirmamos, que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador. Ou, de uma maneira mais técnica, quando a previsão hipotética delimitada na norma legal (hipótese de incidência) ocorre no mundo fenomênico, a obrigação tributária nasce. E, da mesma forma, nesse mesmo momento, também nasce o crédito tributário, mesmo que este para sua formal constituição careça do fenômeno do lançamento, a fim de encontrar liquidez e tornar-se exigível..

¹⁴⁴. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 93.

¹⁴⁵. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 95.

¹⁴⁶. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 97.

¹⁴⁷. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 101 e 102.

Este processo de adequação do fato imponible à hipótese de incidência corresponde ao fenômeno da incidência do tributo. Ou, em outras palavras, a incidência surge no momento em que há a subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação no fato das virtudes jurídicas previstas na norma. A incidência é, portanto, a ocorrência do fato imponible, ou seja, a realização daqueles fatos anteriormente descritos na norma legal. Ou, resumidamente, é a situação em que o tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador.

A subsunção por sua vez é o fenômeno de um fato (o fato imponible) configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei (a hipótese de incidência).

Dada a importância do tema incidência tributária, principalmente quando relacionada com as isenções tributárias, trazemos ainda os ensinamentos do mestre Alfredo Augusto Becker, o qual registra que:

Toda vez que acontecerem os fatos que realizam a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação (que prescreve o pagamento do tributo), esta incide sobre a hipótese de incidência realizada e o efeito desta incidência consiste na irradiação da relação jurídica de tributação, porque a regra jurídica de tributação está estruturada como regra juridicizante. A obrigação tributária surge como conteúdo jurídico desta relação jurídica. O objeto desta prestação é o tributo. Na doutrina do Direito Tributário, costuma-se dizer 'caso de incidência', para designar que o acontecimento de tal ou tais fatos realiza a hipótese de incidência de regra jurídica de tributação".¹⁴⁸

Após toda essa explanação voltamos à investigação sobre qual a natureza jurídica das isenções tributárias.

Ora, em todas as isenções existentes o que ocorre é que há uma norma legal que traz uma hipótese de incidência onde constam rigorosamente todos os seus aspectos, a

¹⁴⁸. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 275.

saber: temporal, espacial, pessoal, material e quantitativo (base de cálculo e alíquota). E há, também, uma outra norma jurídica que prevê a isenção.

Para a doutrina tradicional, lembrando, quando um fato concretamente ocorrido que se subsume a hipótese abstrata vir a ocorrer haverá a incidência e conseqüentemente o nascimento da obrigação tributária. Somente num momento a *posteriori* a norma legal isentiva iria atuar para dispensar o pagamento, excluindo o crédito da obrigação que já nascerá plenamente.

Não há sentido, parece-nos, nesta maneira de pensar. O que se afigura mais acertado é que se uma norma traz uma hipótese de incidência e outra norma isenta do pagamento do tributo os fatos impositivos que virem a se materializar, não há que se falar em incidência com o nascimento da obrigação tributária e, depois, em exclusão do crédito tributário.

A norma isentiva, por estar no mesmo plano da norma que prevê a hipótese de incidência, atua antes mesmo de haver a incidência e afasta do campo da tributação as exceções que trazer estampadas.

Não há, a rigor, nos casos de previsão de isenção, a incidência pois a norma isentiva não permite que a mesma venha a ocorrer. Assim, exemplificativamente, imagine-se que há uma lei municipal que ao ser promulgada criou o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e para isso teve que trazer todos os elementos ou aspectos da hipótese de incidência. Uma outra lei desse mesmo Município foi promulgada e nela há a previsão de que todos os proprietários de imóveis urbanos que tenham mais de 65 (sessenta e cinco) anos de idade e renda de até 2 (dois) salários mínimos estão isentos do pagamento do IPTU.

Pela doutrina tradicional, nesse caso, haveria o nascimento da obrigação e depois a norma isentiva excluiria o crédito tributário, ou seja dispensaria legalmente o pagamento.

Por outro lado, se entendermos a norma isentiva como caso de não-incidência legalmente qualificada, o que ocorreria nesta situação é que na conjugação das duas leis: a que instituiu o IPTU e a que estabeleceu as hipóteses de isenção desse imposto, faz com que não haja a incidência do mesmo quando o sujeito passivo seja um munícipe com mais de 65 (sessenta e cinco) anos de idade e receba renda de até 2 (dois) salários mínimos. Neste caso o aspecto pessoal no que respeita ao sujeito passivo seria diferente da hipótese de incidência se vista de forma conjugada e resultante das duas leis e assim não haveria que se falar em subsunção do fato à hipótese legal.

É de se perguntar, entretanto se há alguma significância prática nesta discussão que, a princípio, longe está de chegar a um consenso. E a resposta, parece-nos, salvo juízo mais elaborado, é que a discussão é mais acadêmica do que pragmática.

Por estas razões, após a análise do conceito de obrigação tributária, crédito tributário, lançamento, tributo, fato gerador e seus desdobramentos e, principalmente, o fenômeno da incidência, seríamos levados a crer, numa primeira conclusão, que, efetivamente, como concluiu o Prof. José Souto Maior Borges, o fenômeno da isenção corresponde a um caso de não incidência legalmente qualificada.¹⁴⁹

Nesta mesma linha de raciocínio Pedro Luciano Marrey Júnior, após comentar que a Constituição distribui de forma rígida a competência para cada pessoa política instituir determinados tributos, arremata que estas mesmas pessoas descrevem,

¹⁴⁹. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, pp. 129 e ss.

mediante lei, quais os fatos capazes de darem nascimento à obrigação tributária. Mas nada impede "que o legislador ordinário levado por considerações de ordem política, social, econômica, etc. edite uma lei retirando do campo da incidência determinados fatos. Quando tal acontece, estamos diante de uma isenção tributária. Claro, pois, que **a isenção nada mais é do que uma técnica especial de não incidência**".¹⁵⁰

E este mesmo autor esboça uma definição de isenção vertida nos seguintes termos: "Isenção é a não ocorrência do fato impositivo, em virtude de a lei, levando em consideração determinadas características da pessoa ou coisa, ter retirado do campo da incidência essas pessoas ou coisa. A regra jurídica da isenção incide para que a regra jurídica da tributação não possa incidir".¹⁵¹

A Posição de Paulo de Barros Carvalho.

Este conceituado autor trouxe novas luzes ao tema em exame. Sua crítica, em essência, parece-nos, não destrói totalmente o entendimento de que a isenção se trata de um caso de não incidência qualificada decorrente de lei ordinária.

Pelo contrário, o que faz é, numa técnica mais apurada, explicar cientificamente o fenômeno da isenção, de forma mais adequada do que aquela que entende que a norma isentiva impede que a norma de exação possa incidir.

¹⁵⁰. MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. *Op. cit.*, p. 173.

¹⁵¹. MARREY JÚNIOR, Pedro Luciano. *Op. cit.*, p. 178.

Na verdade, padece de rigor científico o argumento de que a norma isentiva incide para que a norma de exação não possa incidir. Tudo ocorre no plano da norma¹⁵² como teremos a oportunidade de demonstrar.

Ao posicionar-se sobre o assunto comenta que

Não entendemos que o conceito de isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada seja a mais adequada para exprimir o fenômeno de que tratamos. Padece de vício de definição pela negativa e não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa idéia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo.¹⁵³

Em seguida, este mesmo festejado autor lembra que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento,¹⁵⁴ e que por isso a fenomenologia das isenções tributárias se processa exclusivamente no plano normativo.

Sua proposta, construída com a maestria que é constante em seus escritos, consiste em reconhecer no fenômeno das isenções o fato de que uma regra investe-se contra um ou mais critérios da norma matriz da incidência e, assim, a mutila

¹⁵². Conclusão semelhante a de Barros Carvalho é a de Ricardo Lobo Torres quando relata que "na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção opera no plano da norma e não no plano fático. Sabemos que a expressão fato gerador é ambígua, podendo tanto se referir à definição hipotética da lei, quanto ao fato que venha a ocorrer no mundo real. Para que nasça a obrigação tributária é necessário que ocorra na realidade aquela circunstância hipoteticamente prevista na norma. Ora, com a isenção o fato abstrato deixa de existir e assim não pode nascer nenhuma obrigação tributária". (Apud: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 167).

¹⁵³. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**. pp. 327 e 328.

¹⁵⁴. As regras de comportamento dirigem-se diretamente às pessoas, enquanto as normas de estrutura dispõem sobre o relacionamento que as normas de comportamento devem ter entre si, além de dispor também sobre a produção acerca das modificações nas normas já em vigor, incluindo-se, neste ponto, a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**. p. 328). Mais adiante este mesmo renomado jurista diz ser relevantíssima a distinção entre as normas de comportamento e normas de estrutura. Relata *ipsis literis* que "Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescriptor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de inter subjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**. p. 328).

parcialmente. Tal supressão há que ser parcial, pois senão haveria a destruição da própria regra padrão de incidência. E sempre que se chegar a esse resultado, independentemente do *nomen iuris* dado ao fenômeno, haverá o fenômeno da isenção tributária.¹⁵⁵

Vejamos, pois, quais são os seus falares:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do crédito, 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 conseqüente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo.¹⁵⁶

3.2. CASOS DE NÃO INCIDÊNCIA: ISENÇÃO E INSTITUTOS AFINS.

O instituto da isenção guarda certa similitude com outros institutos do direito tributário, mas, mesmo havendo ponto semelhante entre eles, é possível fazer-se a exata diferenciação.

¹⁵⁵. Consoante o entendimento de Barros Carvalho há, nada menos, que oito maneiras distintas para se chegar à isenção tributária, quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente, a saber:

"I - pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II - pelo conseqüente:

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 331)

¹⁵⁶. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*, pp. 329 e 330.

As isenções, conforme tivemos oportunidade de vislumbrar acima, constituem-se em um caso de não incidência. Mas, como logo se verá, as isenções são apenas um aspecto particular do fenômeno da não incidência. O conceito de não-incidência é mais amplo do que o de isenção.

Para Souto Maior Borges a não-incidência pode se dar nas seguintes situações: "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)." ¹⁵⁷

Vamos, por ora, tecer alguns comentários sobre todos esses casos de não incidência, eximindo-nos das isenções, pois já o fizemos. Faremos, também, uma breve análise dos institutos da remissão e da anistia fiscal.

Não Incidência *Stricto Sensu* :

Utilizamos o termo não incidência *stricto sensu* por falta de um termo mais adequado, mas o que se pretende é demonstrar que há casos em que a não incidência não ocorre pelo simples fato de que não existe uma norma legal que preveja uma hipótese de incidência. Neste sentido ensina Gilberto Ulhôa Couto que "não incidência, embora seja expressão comumente usada com o sentido genérico, abrangedor de todos os casos de inexigibilidade de tributos, tem a significação rigorosa de inexistência de disposição prevendo o fato gerador".¹⁵⁸

¹⁵⁷. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 130.

¹⁵⁸. *Apud*: BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, p. 130.

Explicando-se melhor, o legislador num plano pré-jurídico volta a sua atenção para as relações econômicas onde seja possível detectar situações em que se presume a capacidade potencial para contribuir com o fisco. Depois dessa verificação empírica, a pessoa política que tiver a competência em relação à instituição daquele tributo irá, por meio de seu poder legislativo, editar uma lei a fim de instituir a exação tributária. Essa lei, vale a pena, lembrar, deve trazer todos os elementos constitutivos da hipótese de incidência, em face do princípio da estrita legalidade ou tipicidade da tributação.

Só após esta previsão legal é que, no momento em que ocorrer um fato impositivo, haverá, automaticamente, o fenômeno da incidência e o nascimento da obrigação tributária.

Busca-se dizer, em outros termos, que só há subsunção dos fatos às hipóteses previstas em lei. O de resto, isto é, qualquer outro fato que demonstre ser um signo presuntivo de riqueza, é irrelevante para o direito tributário pois, a norma legal ainda não o juridicizou para fins de tributação.¹⁵⁹

Cite-se como exemplo o ICMS, em que a hipótese de incidência, consiste no seu aspecto pessoal (sujeito passivo), a lei diz ser o comerciante, isto é, aquele que realiza atos de comércio com regularidade. Logo, se uma pessoa, não comerciante, vender um sapato a outra, mesmo tendo havido a circulação de mercadoria, não há a incidência do

¹⁵⁹. Registre-se a propósito, que o art. 150, III, a) da CF/88, estabelece que "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - Cobrar Tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; ". Ora, antes do início da vigência da lei não há que se falar em fato gerador. O que ocorre é que, como dissemos acima, há um fato que o poder público escolhe para ser fato gerador (hipótese de incidência) de um tributo, mas antes da publicação dessa lei esse fato não foi ainda juridicizado e logo não é, ainda, fato gerador. Trata-se de um mero fato que demonstra economicamente ser potencialmente um fato gerador, mas sem a publicação da lei não é fato gerador. Cochilou, parece-nos, neste particular, o legislador constituinte originário.

ICMS nesta transação, pois tal fato foge aos limites da hipótese de incidência desse imposto.

Imunidade Tributária.

Se o campo de pesquisa das isenções tributárias mostra-se árido, na área das imunidades tributárias o fenômeno repete-se e a doutrina não consegue chegar ao consenso em quase nenhum ponto.

Para nos localizarmos é de bom alvitre, neste instante, trazermos o conceito de imunidade, vertido por Ulhôa Canto, nos seguintes dizeres:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo, exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.¹⁶⁰

Contra esta posição que podemos chamar de tradicional, ergueu-se a voz quase que solitária de Paulo de Barros Carvalho ao asseverar que as regras imunizantes são uma das múltiplas formas de demarcação de competência e não cuidam da problemática da incidência.

A regra imunizante não limita a competência, antes vem demarcá-la por uma forma especial de técnica legislativa. E mais, em seguida chama a atenção no sentido de "refletir que toda a atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos

¹⁶⁰. *Apud*: BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.*, p. 130.

autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos".¹⁶¹

Este mesmo autor tece uma definição de imunidade como "a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas".¹⁶²

Ademais não há que se falar em limitação constitucional à competência tributária no caso das imunidades em razão do fato de que não existe uma cronológica outorga de competência para, após, haver uma subtração por meio da imunidade. Tudo se dá ao mesmo tempo e no mesmo nível normativo.¹⁶³

Eis, resumidamente, as duas posições sobre o conceito e natureza jurídica das imunidades tributárias. O que se percebe, entretanto, é que ambas, parece-nos, levam aos mesmos efeitos práticos, isto é, o não nascimento da obrigação tributária nos casos previstos nas normas imunizantes.

Ferreira Jardim ao tangenciar o tema das imunidades alerta para o fato de a doutrina tradicional trazer noções econômicas para a seara jurídica e, em face, disso chega a resultados equívocos. Assim, para esse tributarista, "em enunciados freqüentes, firmam alguns, com os quais dissentimos, que a imunidade seria não-incidência

¹⁶¹. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. pp. 108 e 109.

¹⁶². CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 118.

¹⁶³. A postura, sobre o fenômeno das imunidades tributárias, de Paulo de Barros Carvalho, é abonada por Hart quando este trata de assunto semelhante sob a ótica da filosofia do direito. Vejamos: "Uma Constituição, que efetivamente restrinja os poderes legislativos do órgão legislativo supremo no sistema, não o faz através da imposição de deveres (ou, pelo menos, não precisa de os impor) ao órgão legislativo, de não tentar legislar de certos modos; em vez disso, dispõe que uma legislação com tal pretensão seja nula. Não impõe deveres jurídicos, mas incapacidades jurídicas (*disabilities*, no original inglês). Os 'limites' neste caso não implicam a presença de um dever, mas a ausência de um poder jurídico (*Apud*: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Op. cit.*, p. 136).

juridicamente qualificada em nível constitucional. Ora, se a não-incidência indica algo não juridicizado, falece de sentido a idéia de qualificar juridicamente aquilo que o próprio direito considerou como não jurídico".¹⁶⁴

A propósito, o art. 150 da CF/88, que está dentro das limitações do poder de tributar preceitua que "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão ".Os parágrafos 1º. 2º. e 3º. detalham particularidades em relação a estas imunidades.

Outros casos de imunidades estão espalhados pela Constituição, seja dentro do sistema tributário nacional ou fora dele, seja utilizando corretamente este termo ou não. Cite-se, à guisa de exemplo, os arts. 153, § 2º, II, 153, § 4º. , 153, § 3º., 155, X, b, 195, § 7º.

A Remissão e a Anistia Fiscal.

A remissão consiste no perdão da dívida ativa, ao passo que a anistia se apresenta como uma especial forma de exclusão da pena fiscal referente às infrações cometidas à legislação tributária.

¹⁶⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Op. cit.*, p. 153 e 154.

O CTN, no art. 156, IV, lista a remissão como uma das causas de extinção do crédito tributário, sendo que o art. 172 desse mesmo diploma normativo traz regras específicas sobre o assunto. Já a anistia é tida pelo CTN no art. 175, II, como uma causa de exclusão do crédito tributário. Por sua vez os arts. 180 a 182, também do CTN, trazem preceitos específicos sobre o instituto da anistia fiscal.¹⁶⁵

Paralelo Entre Isenção, Imunidade, Remissão e Anistia fiscal.

Na concepção tradicional, a isenção e a imunidade são casos de não-incidência qualificada. Esta, de cega constitucional e aquela, decorrente de lei ordinária. Fazem parte, portanto, de um mesmo fenômeno.

Neste sentido, ontologicamente, não há como diferenciar esses dois institutos senão em face da forma com as mesmas são postas no mundo jurídico. A imunidade é resultado da norma constitucional e a isenção é produto da lei ordinária.

Os resultados práticos, tanto na imunidade como na isenção, são de que não existe o dever obrigacional.

Já para a doutrina carreada por Barros Carvalho¹⁶⁶ imunidade e isenção são temas que têm um diminuto espaço de tangenciamento no ordenamento jurídico

¹⁶⁵. Aliás, parece-nos, o Código Tributário Nacional, salvo melhor juízo, incorre em impropriedades quando enumera em seu artigo 156 as causas de extinção do crédito tributário, pois, é evidente, que com o desaparecimento do crédito se decompõe, também, o vínculo obrigacional.

No que tange à expressão "exclusão" do crédito tributário, também ela merece reparos. Primeiro porque "exclusão" significa expulsão, afastamento, eliminação, etc. Assim essa locução "afigura-se despropositada e falece de um mínimo de significação para descrever qualquer evento da relação jurídica tributária (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Op. cit.*, p. 221). O que há na anistia fiscal é uma causa extintiva da relação jurídica impositiva de sanção. Segundo, como narra Paulo de Barros Carvalho "É bom que se diga existir certa desordem de conceitos, no que respeita à anistia, sobretudo porque nosso legislador reuniu o crédito do tributo e o crédito da penalidade fiscal numa só expressão: **crédito tributário** (com destaque no original) (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 341).

¹⁶⁶. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 120.

positivo. A imunidade é uma forma especial de desenharmos a competência constitucional impositiva e não cuida da incidência tributária. A isenção que decorre de lei ordinária, opera como uma forma de reduzir o campo de abrangência de outra norma impositiva.

Os únicos pontos de contato entre a imunidade e a isenção seriam somente três, a saber: "a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas".¹⁶⁷

No que tange aos institutos da isenção, remissão e anistia fiscal, efetivamente, trata-se de fenômenos distintos. A isenção configura-se uma especial forma de não-incidência legalmente qualificada e por isso impede o nascimento da obrigação tributária. Quando ocorre a remissão, de forma contrária, já há uma obrigação tributária como decorrência de uma anterior incidência do fato à norma, mas, posteriormente, há a liberalização do pagamento desse crédito que já se encontrava com vida. A anistia fiscal, por seu turno, consiste numa técnica liberatória do pagamento de multas decorrentes de infrações e penalidades tributárias. É a anistia, neste contexto, o perdão aplicado às penalidades e infrações tributárias. Daí decorre um ponto em comum entre a remissão e a anistia, "as duas figuras encerram o perdão. E dois traços distintivos bem salientes: processam-se em relações jurídicas de diferentes teores, e uma delas, a anistia, endereça-se também ao evento que caracterizou a infração, tirando-lhe a mancha de antijuridicidade".¹⁶⁸

Ao sintetizar as figuras das isenções, da remissão e da anistia fiscal, José Souto Maior Borges, conclusivamente, assim se manifestou: "A isenção e a remissão são,

¹⁶⁷. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso. p. 120.

¹⁶⁸. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso. p. 338.

assim, técnicas liberatórias diversificadas pelo ordenamento tributário: a isenção impede o nascimento da própria obrigação tributária; a remissão extingue obrigação já existente. (...) A anistia fiscal é, assim, uma particular causa de exclusão da pena fiscal".¹⁶⁹

3.3. CLASSIFICAÇÃO DAS ISENÇÕES.

Neste ponto pretendemos fazer breves considerações sobre as diversas classificações existentes em doutrina sobre o instituto das isenções tributárias. De pronto atentamos para o fato de que, num processo classificatório, sempre se comete arbitrariedade e há uma certa flutuância nos critérios utilizados para levar-se a termo a tarefa almejada. Além do que voltamos nossa atenção para as classificações que entendemos ser as mais importantes dentro do objetivo proposto neste trabalho.

Isenções Objetivas e Isenções Subjetivas.

Souto Maior Borges embebido nos ensinamentos de Sainz de Bujanda atenta para o fato de que "Para o regime jurídico-material das isenções, a classificação mais importante é a que as divide em objetivas e subjetivas, porque vinculada a todos os problemas gerais com elas relacionados, especialmente o seu deslinde de não-sujeição".¹⁷⁰

¹⁶⁹. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 130.

¹⁷⁰. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 235.

Quanto às isenções objetivas, estas atuam como uma técnica de delimitação da hipótese de incidência da obrigação tributária¹⁷¹, pois têm por escopo justamente retirar da incidência do tributo algum bem ou operação antes tributado.

Nesse processo depuratório e amoldador da hipótese de incidência afastam-se, pelo menos imediatamente, considerações de ordem pessoal dos prováveis beneficiários. Mas é evidente que é possível vislumbrar os prováveis beneficiários de tais isenções, pois em última análise beneficiarão determinadas pessoas ou grupos de contribuintes.

Daí decorre que "a isenção objetiva, como o nome está a indicar, exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos".¹⁷²

Já, no que tange às isenções subjetivas, ao contrário das isenções objetivas, há, em primeiro plano considerações de ordem pessoal inerentes às pessoas isentas. Daí ser acertado dizer que "a norma jurídica de isenção subjetiva visa direta ou imediatamente às pessoas e indireta e mediamente aos bens, atos, fatos, ou situações que, na sua

¹⁷¹. Sainz de Bujanda decompõe o processo faseológico de atuação da competência tributária, da seguinte maneira: "1º. momento. O legislador seleciona, com critérios axiológicos consagrados no ordenamento jurídico, "v. g., justiça e segurança tributárias, os fatos idôneos para servir de suporte fático da tributação, já então, e só com isso, marginalizando alguns fatos não subsumidos à regra tributária. toda esta vastíssima área remanescente constituirá o campo da não-incidência em sentido lato. 2º. momento. O legislador define os fatos geradores, fatos que repete idôneos para suportar a carga tributária, aprisionando os elementos que positivamente os constituem. Pode suceder, também, que o legislador utilize elementos que contribuam negativamente para a delimitação do pressuposto, ao apontar fatos, situações ou atividades não compreendidos logicamente nele (hipótese de não-sujeição em sentido restrito). 3º. momento. O legislador priva a norma jurídica, definidora do pressuposto de eficácia constitutiva de obrigações tributárias, com referência a certos fatos que, embora logicamente compreendidos no âmbito de sujeição à norma, juridicamente não se reputam idôneos para suportar o ônus da tributação) (Apud: BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, pp. 225 e 226).

¹⁷². BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 223.

ausência, estariam submetidos ao tributo, porque é ditada em função de considerações valorativas de natureza pessoal".¹⁷³

Isenções Absolutas e Isenções Relativas.

Em doutrina encontra-se essa classificação que, apesar de sua singeleza, tem importância crucial, pois relaciona-se com a necessidade ou não do cumprimento dos deveres jurídicos (ou como o CTN quer, obrigações jurídicas acessórias) quando há a concessão da isenção.

Sob esse enfoque "A isenção é absoluta quando o seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma".¹⁷⁴

E será "relativa (condicional) quando a lei instituidora exige o cumprimento de determinados atos (informações, declarações etc.), a cuja observância subordina o gozo do benefício fiscal".¹⁷⁵

Isenções Gerais e Isenções Especiais.

Esta classificação tem como fator de *discrimen* a extensão do preceito isentivo¹⁷⁶.

Sabe-se que a extensão material que pode alcançar a norma isentante é fixada na própria lei que a institui, pois esta deve tratar exhaustivamente a matéria.

¹⁷³ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, pp. 227 e 228.

¹⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 235.

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 235.

¹⁷⁶ Utilizando-se de critérios diferentes dos de José Souto Maior Borges, o Prof. Ruy Barbosa Nogueira classifica as Isenções tributárias em gerais e especiais da seguinte maneira, a saber: "A isenção concedida em caráter geral pode ser gozada por todos aqueles que se encontram na situação descrita pela lei, independentemente de requerimento. Já a isenção especial 'é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento como o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão' (CTN, art. 179)." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 174).

Genericamente pode-se afirmar que a fenomenologia das isenções compatibiliza-se melhor com os impostos. Mas nada impede que quaisquer espécies tributárias, inclusive taxas e contribuições de melhoria¹⁷⁷, sejam isentas, desde que observadas as normas pertinentes da Constituição e do Código Tributário Nacional.

Num plano conceitual "A isenção tributária geral, consoante a própria terminologia está a indicar, abrange todas as espécies de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria)." ¹⁷⁸

Ao contrário da isenção geral, "a isenção especial de tributos refere-se apenas a certas classes, categorias ou espécies de tributos, excluídas as demais. Isenção instituída a determinado imposto é isenção especial; isenção apenas de impostos, mantida a obrigação do pagamento de taxas ou contribuições de melhoria, é ainda, específica." ¹⁷⁹

Isenções Totais e Isenções Parciais.

Ao diferenciar as isenções totais das isenções parciais, José Souto Maior Borges, em adequada síntese relata que "as isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja

¹⁷⁷. A relutância de alguns para a concessão de isenção à taxas e contribuições de melhoria se dá pelo fato de que, no plano financeiro, estas espécies tributárias têm um caráter remuneratório e contraprestacional. Não deixa de ser verdade esta observação, porém, segundo nosso entendimento, não é razão bastante para excluir, *a priori*, totalmente, a possibilidade de isentar-se taxas e contribuições de melhoria. A propósito, o Código Tributário Nacional em seu art. 177, acentuou o caráter excepcional das isenções de taxas e contribuições de melhoria, admitindo com isso a viabilidade jurídica das mesmas.

¹⁷⁸. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 239.

¹⁷⁹. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 239.

inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo".¹⁸⁰

A isenção parcial apresenta-se como acentua Sainz de Bujanda¹⁸¹, na verdade, como um forma de redução ou bonificação do crédito tributário, mas o que ocorre é a exigência de pagamento menor ao que, sem isenção, o fato geraria. Este mesmo autor atenta para o fato de que nas isenções parciais podem ser usadas diversas modalidades técnicas a fim de provocar o desejado efeito liberatório, podendo-se falar em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota.

Isenções Permanentes e Isenções Transitórias.

As normas isentivas apresentam-se como norma tanto no sentido formal como no material. Daí, conseqüentemente, regra geral, apresentarem-se permanentes e definitivas até serem revogadas por outra lei.

Esta classificação tem como elemento diferenciador a duração do benefício fiscal, sendo que a sua limitação no tempo é determinada na própria lei isentiva. Assim, a isenção permanente¹⁸² terá vida até que outra lei venha a revogá-la, não tendo termo final de vigência fixado previamente. Já a isenção temporária nasce com data marcada para sua extinção. Desta forma, "a isenção permanente somente cessa de produzir os seus efeitos com a superveniência de lei revogadora"¹⁸³. Ao passo que "a isenção

¹⁸⁰. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 249.

¹⁸¹. Apud: BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 250.

¹⁸². "Contudo, pode-se dizer que toda isenção é temporária, no sentido que seus efeitos na ordem temporal não podem transcender à vigência da lei que a concede. Assim, a isenção, podendo ser supressa pela revogação da lei, é, neste sentido, sempre temporária". (BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 252).

¹⁸³. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 252.

temporária, inversamente, é instituída por um prazo fixado de logo na própria lei que a estabelece, ou, noutros termos, a isenção temporária tem a sua vigência fixada na lei que a regula".¹⁸⁴

Esta diferenciação é de extrema importância pois afeta diretamente o contribuinte, uma vez que "as isenções temporárias geram, para o seu beneficiário, direito ao desfrute, que não pode ser suspenso nem suprimido, durante o período de vigência da lei respectiva. Nesta hipótese, o gozo do benefício, reconhecido ou autorizado pela Administração, gera um direito tributário adquirido, que se rege pelos mesmos princípios e normas aplicáveis à teoria geral do direito adquirido".¹⁸⁵

Isenções Autônomicas e Isenções Heterônomas

Levando-se em consideração a competência de tributar e a competência de conceder as isenções tributárias, pode-se dizer que há isenções autônomicas e isenções heterônomas. Sacha Calmon Navarro Coelho assim as conceitua, vejamos:

as isenções são autônomicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autônomicas é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de Pessoa Jurídica de Direito Público, titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma Pessoa Jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo, objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência".¹⁸⁶

A Carta de 1967, em seu art. 202, § 2º, trazia a seguinte regra: "A União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou econômico

¹⁸⁴. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 252.

¹⁸⁵. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 252.

¹⁸⁶. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 424.

nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais". A fórmula utilizada "relevante interesse social ou econômico nacional" era demasiado ampla, o que fazia com que a União pudesse praticamente conceder isenção em quaisquer situações, o que enfraquecia o pacto federativo.

Como a Constituição de 1988 optou, e o fez bem, por aumentar a autonomia dos Estados e Municípios, houve a mudança do artigo 202, § 2º, da Carta de 1967, acima citada. O art. 151, III, da CF/88 traz comando genérico de que "É vedado à União (...) instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios". Numa primeira leitura leva-se ao entendimento de que as isenções heterônomas estariam varridas do nosso sistema constitucional tributário.

Mas a própria Constituição traz exceções nos seguintes artigos: a começar, o art. 155, XII, *e e f*, dispõe que, mediante lei complementar, compete ao legislador federal, excluir¹⁸⁷ da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, além dos mencionados no inciso X, *a* (casos de imunidade de produtos industrializados remetidos para o exterior). Já o art. 156, § 4º, II, também da CF/88, preceitua que cabe à lei complementar do legislador federal excluir da incidência do ISS a exportação de serviços para o exterior.

São duas exceções, parece-nos, à vedação genérica de concessão de isenções heterônomas. E é de entender como Sacha Calmon Navarro Coelho que "a vedação da isenção heterônoma como princípio é bem vinda ao federalismo, e as exceções são

¹⁸⁷. Qual o significado da expressão "excluir da incidência", senão o de entender de haver, no caso, independentemente do *nomen iuris*, isenção tributária? A razão é simples, se a lei infraconstitucional, mesmo que complementar e em obediência direta à Constituição, indicar os casos de "exclusão de incidência" como a *Magna Carta* quer, o que estará fazendo é conceder isenção, pois no particular haverá um caso de não-incidência legalmente qualificada. De imunidade não se trata porque a Constituição não exauriu a matéria, e sem lei complementar os comandos do art. 155, XII, *e e f*, bem como do art. 156, § 4º, II, todos da CF/88, não têm aplicabilidade alguma. E a imunidade, sabemos, é produto da Constituição.

justificáveis tendo em vista o necessário controle do *export drive* (esforço de exportação) pela União Federal".¹⁸⁸

Este mesmo autor, ao comentar o fato de que tais isenções heterônomas devem ser veiculadas por lei complementar, diz ser a forma mais correta pois, "a lei complementar possui *quorum* qualificado, metade mais um dos membros do Congresso Nacional. Ao cabo, os deputados federais são eleitos nos Estados e suas bases são municipais. São representativos da vontade nacional. E o Senado é paritário. Igual número de senadores para todos os Estados de que são representantes. Certamente bem ajuizarão sobre a conveniência da isenção heterônoma".¹⁸⁹

3.4. NORMAS SOBRE ISENÇÕES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O CTN em seu art. 175 enumera, ao lado da anistia, a isenção como uma das formas de exclusão do crédito tributário. Deixando-se de lado, neste particular, as impropriedades já referidas, vemos que o parágrafo único do mesmo art. 175 tem a seguinte redação: "A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento da obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente".

Ora, a isenção é um instituto que produz uma não-incidência legalmente qualificada, porque tanto à norma impositiva como a isencional são normas de estrutura e esta última, a isencional, reduz a primeira, a norma impositiva.

¹⁸⁸. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 425.

¹⁸⁹. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 425.

No que respeita a não dispensa das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal, este ponto merece um pouco de reflexão mais detida, o que passaremos a fazer.

O legislador ao dispor sobre a obrigação tributária dividiu-a em principal e acessória (art. 113 do CTN). No parágrafo 1º desse mesmo artigo preceituou que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". Já o parágrafo 2º desse mesmo artigo reza que "a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

E, como já vimos, o CTN em seu art. 175 insiste em utilizar-se dos termos obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória. Mas, na verdade, salvo melhor juízo, parece-nos que o CTN fez uma ligeira confusão ao dispor sobre esse assunto, pois não há que se falar em obrigação principal e obrigação acessória.

Existe sim a obrigação tributária que corresponde ao comportamento de o sujeito passivo efetuar o pagamento de tributo ou penalidade¹⁹⁰. E também há outros deveres instrumentais ou formais, os quais o CTN chama de obrigação tributária acessória, que o sujeito passivo deve respeitar por estarem previstos genericamente na Lei.¹⁹¹

¹⁹⁰. A propósito o legislador no § 1º do art. 113 do CTN, astutamente, estabeleceu que o objeto da obrigação tributária principal consiste no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, misturando obrigação tributária e obrigação decorrente de ato ilícito como sendo tudo obrigação tributária. A princípio trata-se de um disparate pois choca-se frontalmente com o art. 3º do CTN, porém em termos práticos facilita-se em muito a cobrança desses dois créditos quando unidos em um só título.

¹⁹¹. Ao discorrer sobre o assunto Paulo de Barros Carvalho justifica a opção pela expressão deveres instrumentais ou formais, ao invés de obrigação tributária acessória, pelos seguintes argumentos: "Nossa preferência recai, por isso, na expressão deveres instrumentais ou formais. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático,

Assim, é de ver-se que nos casos em que houver isenção, o que faz com que não venha sequer a nascer a obrigação tributária, os deveres de ordem genérica sem conteúdo patrimonial devem ser rigorosamente observados. Cite-se de exemplo o fato de um micro-empresário estar isento do pagamento do ICMS, isto não afasta o seu dever de escriturar o movimento decorrente de suas transações comerciais para que comprove ao fisco que está, efetivamente, dentro dos parâmetros estabelecidos em lei para ser merecedor da isenção acima referida.

Passemos, agora, ao art. 176 do CTN. Vejamos sua redação: "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 o caso, o prazo de sua duração". E o parágrafo único deste mesmo artigo estipula que "a isenção pode ser restrita à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares".

A isenção é um produto da lei, mas produz reflexos e sofre interferência do mundo fático. E, por ser a isenção uma resultante da lei, é que o art.176 reza que, mesmo nas isenções contratuais, é a lei a fonte da qual irradia o fundamento da isenção. Assim, pois, quando o Poder Público celebra um contrato com um particular sobre isenções tributárias, nada mais estará fazendo do que efetivar o comando previsto em lei, e só terá validade este contrato se houver norma legal que o sustente.

Quanto ao comando contido no parágrafo único do art. 176, numa análise mais superficial e pontual, poder-se-ia chegar à conclusão de que o mesmo padece de

previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a composição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo". (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso. p. 197).

inconstitucionalidade, por chocar-se frontalmente com o princípio da uniformidade geográfica dos tributos federais prevista no art. 151, I, da CF/88.

Mas o processo interpretativo exige uma visão ampla em que todo o sistema jurídico seja levado em consideração. Assim, quando aplicamos um comando normativo estamos operando todo o ordenamento jurídico. Desta forma, o princípio da uniformidade geográfica é de ser levado em consideração, mas há que também coadunar e harmonizar esse princípio com os demais princípios presentes no sistema jurídico. E neste ponto

não podemos nos esquecer que ele convive com outros cânones de igual e até superior hierarquia. Ao apreciá-lo, não desprezemos o princípio da igualdade, em obséquio do qual uma série de medidas legislativas hão de ser tomadas. Ao empregar o instituto da isenção para fomentar um fragmento regional de seu território, carente de forças produtivas, menos desenvolvidos que os demais, dotado de precários recursos econômicos, a União Federal procura meios apropriados de estimular a igualdade, utilizando-se, muitas vezes do canal jurídico das isenções.¹⁹²

E pela mesma força de razão é possível coadunar o comando do parágrafo único do art. 176 com o art. 152 da CF/88 que estabelece a proibição do estabelecimento de barreiras alfandegárias dentro do País, pois as isenções concedidas a determinadas regiões nada mais são, se bem operadas, do que uma forma salutar e eficiente de buscar-se a igualdade econômica dentro de uma nação com tantas situações peculiares.

Temos no art. 177 do CTN a previsão de que "Salvo disposição em contrário, a isenção não é extensiva: I - às taxas e contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão".

¹⁹². CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 336.

Este artigo, pela expressão “salvo disposição de lei em contrário”, não é norma cogente e sim supletiva. Assim, nada impede que a isenção seja extensiva aos tributos vinculados (taxas e contribuições) ou que alcance os tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Ao comentar sobre o art. 177, II, do CTN, Ruy Barbosa Nogueira lembra para o fato de que "esta norma parece óbvia mas o seu efeito é para que não se concedam isenções em branco ou de indeterminados e futuros tributos. A isenção só é concedida por lei especificadora de condições e requisitos, portanto necessariamente de tributos já existentes." ¹⁹³

Por estas razões é que tal artigo mostra-se de pouca ou nenhuma utilidade prática. Isto se dá pelo fato de "que estando a isenção num regime de estrita reserva legal, o estatuto que a criar estabelecerá as prescrições ao seu implemento, sendo irrelevantes as palavras do art. 177" ¹⁹⁴.

No art. 178 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar N. 24, de 7 de janeiro de 1975, está insculpido que "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".

O Código neste particular é bastante claro ao salvaguardar as isenções a prazo certo e as condicionais e dizer que, salvo nestes dois casos, as demais isenções podem ser a qualquer tempo revogadas total ou parcialmente, desde que observado o disposto no inciso III do art. 104 do CTN, que traz regras específicas sobre o imposto de renda.

¹⁹³. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 171.

¹⁹⁴. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 337.

Resta ressaltar o fato de que o inciso III do art. 104 do CTN, deve ser interpretado conjuntamente com o art. 150, III, b), da CF/88, o qual contém o princípio da anterioridade ¹⁹⁵. Assim, o âmbito de abrangência do inciso III do art. 104 do CTN é pleno e estende-se a todas as espécies tributárias e não somente aos impostos de renda e sobre o patrimônio, como ali consta. Ademais, as regras específicas do art. 104 do CTN encontram-se revogadas desde a CF/67.

Aqui é importante ter claro que isenções a prazo incerto e incondicionais podem ser revogadas a qualquer tempo, obedecido obviamente o princípio da anterioridade. Isenções com prazo certo e/ou condições não podem ser revogadas segundo a vontade do legislador, pois "quando a isenção é concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, considera-se que o próprio legislador está predeterminado no tempo e na forma à relação de interesse público no caso concreto".¹⁹⁶

Sobre isenções tributárias temos também o art. 179 do CTN e seus parágrafos 1º. e 2º, com os seguintes dizeres: "A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento

¹⁹⁵. Aliás, acerca da necessária observância do princípio da anterioridade nas situações em que houver a cessação de isenções tributárias manifesta-se Celso Bastos "a idéia de que os atos que extingam ou reduzam isenções, por se caracterizarem autênticos aumentos de tributos, devam respeito ao princípio da anterioridade. Apesar de ser esta a melhor doutrina, o Supremo Tribunal Federal acabou adotando orientação oposta, entendendo inaplicável o referido princípio na hipótese de revogação de isenções (RTJ, 33: 177, 34: 111, 35: 249, 121: 1114)". (BASTOS, Celso. *Op. cit.*, p. 223).

¹⁹⁶. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 173.

No mesmo sentido Seabra Fagundes entende que "Quando a isenção exprime uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada" (FAGUNDES, Miguel Seabra. *Op. cit.*, p. 02).

Em sentido contrário Paulo de Barros Carvalho, ao atentar para o fato de que o CTN em seu art. 178 protege as isenções a prazo certo e/ou condicionais de abrogações ou derrogações, salienta que "Apesar disso, temos para nós que, havendo a justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo e mediante condições podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação) O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público)." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*. p. 337).

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 art. 155."

Neste artigo, com seus dois parágrafos, estão diversas previsões sobre o instituto da isenção, que devem ser rigorosamente observadas.

Em primeiro lugar deixa claro que as isenções de caráter individual e com determinadas condições não de ser efetivadas, caso a caso, por despacho da autoridade administrativa, após a manifestação do interessado e, ainda, que este faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos que a lei ou o contrato tenham previsto para a sua concessão.

Em segundo lugar, o comando do § 1º. dispõe sobre os tributos lançados por período certo de tempo. Antes da expiração de cada período, o particular deve reiterar sua manifestação frente à autoridade administrativa a fim de promover a continuidade do reconhecimento da isenção, pois senão, automaticamente, cessarão os efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

Em terceiro lugar o § 2º. preceitua que o despacho que concede isenção, nos casos previstos no art. 179, não gera direito adquirido e manda aplicar, no que for cabível, o disposto no art. 155, também do CTN.¹⁹⁷

Assim, pelos dizeres do Código, o ato administrativo¹⁹⁸ que concede ou reconhece a isenção, pode ser reformado, inclusive de ofício, toda vez que ocorrer o descumprimento das condições ou dos requisitos constantes da lei isentiva, porque tal ato não gera direito adquirido.

Há uma ligeira confusão neste particular, o que faz com que o mandamento do § 2º do art. 179 do CTN incorra em erro. Como o despacho administrativo está se referindo às isenções condicionais é de se registrar que há sim, na hipótese, direito adquirido do particular frente à administração pública, logicamente se todas as condições e requisitos forem rigorosamente observados por aquele. Existe, sim, nas isenções condicionais um direito subjetivo do particular frente ao poder público.

Aliás Ferreira Jardim, com altivez, registra que "o despacho autorizativo da isenção exprime um ato administrativo da categoria dos vinculados¹⁹⁹ e, por tal motivo,

¹⁹⁷. O art. 155 do CTN traz regras sobre a suspensão do crédito tributário, mais especificamente sobre a concessão de moratória, nos seguintes termos: "A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele: II- sem imposição de penalidade nos demais casos. Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito".

¹⁹⁸. "O ato administrativo de reconhecimento da existência e autorizativo do gozo da isenção é meramente declaratório de uma situação jurídica preexistente por força de lei; ato plenamente vinculado a critérios legais e sem nenhum conteúdo discricionário" (BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 258). Dai percebe-se que o Poder Executivo, dentro do processo de isenções, tem apenas a função de verificar, caso a caso, quem satisfaz os pressupostos para estarem isentos. Sua decisão é meramente declaratória e não constitutiva, sendo que o Poder Legislativo não pode outorgar ao Poder Executivo a competência para conceder ou não isenção.

¹⁹⁹. Por ato vinculado é de entender-se aquele em que "a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal, para a

ao revés do que assinala o Código, o mencionado ato gera direito adquirido e somente poderá ser alvo de invalidação, cassação ou decadência".²⁰⁰

Encontramos, ainda, no Código Tributário Nacional, sobre isenções tributárias o disposto no art. 111: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

Não é nosso objetivo fazer uma análise mais detida sobre a interpretação do direito e principalmente no ramo do direito tributário, apesar de o tema ser de vital importância²⁰¹.

Iremos, concisamente, apenas tecer alguns breves comentários sobre o referido art. 111 do CTN, no que respeita às normas isentivas.²⁰²

Quando o CTN estabelece que as normas isentivas devem ser interpretadas literalmente está, ainda, com a velha concepção de que a isenção é um mero favor legal, o que faz muitos estudiosos afirmarem ser caso de interpretação restritiva.

validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado". (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 143). Para um estudo mais detido sobre o ato administrativo e suas vicissitudes enviamos o leitor para as seguintes obras: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 84 a 156. E, também, MEIRELLES, Hely Lopes, *op. cit.*, pp. 125 a 185.

²⁰⁰. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Op. cit.*, pp. 223 e 224.

²⁰¹. Merece destaque, sem desmerecer outros estudos existentes, sobre a interpretação do direito tributário, a obra de MORAES, Bernardo Ribeiro. *Op. cit.*, 1. vol., pp. 173 a 231, a quem remetemos o leitor interessado neste assunto.

São também dignas de indicação, haja vista a grande cooperação que trouxeram para a interpretação no direito tributário, as contribuições dos grandes tributaristas Carlos Valder do Nascimento, Ruy Barbosa Nogueira, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Os preciosos ensinamentos desses mestres encontram-se em: NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.) **Interpretação no Direito Tributário**. (Estudos de Direito Tributário Vol. 01). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

²⁰². Aliás, parece-nos que há redundância, dentro da lógica que o próprio Código Tributário Nacional estabeleceu, no item II do art. 111 - outorga de isenção, pois tal matéria já está contida no item I, quando este fala em exclusão do crédito tributário.

A interpretação literal é de ser feita *verbum ad verbum*, segundo o seu significado gramatical. E é bem verdade que a norma isentiva é uma norma excepcional pois particulariza casos específicos. Porém, os vocábulos que integram o texto legal não de ser vislumbrados em conexão com todo o sistema jurídico, para daí se chegar à sua exata significação.

Também é conveniente avivarmos nossa memória para o fato de que a interpretação é uma tarefa das mais complexas em direito e que o operador jurídico deve se utilizar de todo o instrumental disponível a fim de que venha chegar a bom termo em sua árdua tarefa de interpretar. Uma interpretação puramente literal talvez seja a que menos demonstre dificuldade, porém é a que é mais passível de incorrer em equívocos.

Resta, pois, colacionar o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes ao comentar o art. 111 do CTN, quando nos chama a atenção para atentarmos ao fato de que "o interprete, assim, fica com a sua função delimitada pela letra da lei, sem poder ampliar nem restringir a norma jurídica, além de sua exata significação. O que o artigo de lei está impedindo é que o exato limite do texto legal a ser interpretado não seja dentro do seu exato teor. Não se trata, assim, conforme desejam muitos autores, de fazer-se interpretação restritiva".²⁰³

²⁰³. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Op. cit.*, 1. vol., p. 230.

Passemos, adiante, à construção do quarto e último capítulo do nosso trabalho, no qual pretendemos nos deter mais precisamente na aproximação da temática das isenções tributárias com o controle das leis e atos normativos pelo poder judiciário, para, posteriormente, fazermos algumas considerações sobre as questões problematizadas no decorrer de nossas reflexões.

CAPÍTULO IV

CAUSAS, LIMITES E CONTROLE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Nosso objetivo, conforme deixamos transparecer no decorrer destes escritos, é fazer uma análise jurídica do instituto das isenções. Mas não se trata, contudo, de uma visão fragmentária e reduzida desse fenômeno. Não. As próximas páginas darão conta de que o fenômeno jurídico das isenções tem um estreito interrelacionamento com fatores exôgenos do jurídico, notadamente o político e o econômico.

Afinal de contas é de se perguntar qual, realmente, a função das isenções tributárias dentro de um Estado Democrático de Direito que busca bem-estar social. E a resposta não é outra senão a de que as mesmas só têm razão de ser se servirem como função reguladora, como método ou instrumento de atuação do Estado no domínio econômico; além de servirem, também, como uma especial forma de aplicar o princípio da igualdade, facilitando a correta medição da capacidade contributiva dos cidadãos.

4.1. O ESTADO E O DOMÍNIO ECONÔMICO

No primeiro capítulo fizemos algumas reflexões sobre o Estado, sua origem, seu desenvolvimento e as funções que lhe competem contemporaneamente. E o ponto

conclusivo foi o de que o Estado não se presta mais a ser um mero espectador frente às relações sociais de produção, isto é, sobre a atividade econômica. Assim, o Estado pode e deve agir frente ao domínio econômico e o fará pelas mais diversas formas. Atua como agente econômico, explorando diretamente a atividade econômica, nos termos do art. 173 e seus parágrafos da CF/88; ou, então, atua como agente normativo e regulador dessa mesma atividade, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, que é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, nos exatos termos do art. 174 e seus parágrafos.

Além do que, não resta dúvida, que o Estado pode apresentar-se por meio de sua atividade financeira, de suas finanças, como um grande alavancador do desenvolvimento, como indicador de caminhos a serem seguidos pela nação. O volume de dinheiro arrecadado e gasto pelo Estado anualmente é uma cifra altamente considerável.

A atividade financeira do Estado consiste na "procura dos meios para satisfazer às necessidades públicas" ²⁰⁴. Ou, no dizer de Aliomar Baleeiro, "a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público". ²⁰⁵

Dentro da atividade financeira do Estado encontra-se a fenomenologia da tributação, pois o tributo, além de ser um instituto de direito tributário, é também uma

²⁰⁴. DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 01.

²⁰⁵. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 18.

forma de arrecadação. Aliás, a mais importante fonte de receitas para o Estado satisfazer às necessidades coletivas públicas.

Como, teoricamente, todos são servidos pelo poder público é justo que, da mesma forma, todos cooperem com os gastos efetuados no mister de realizar o bem comum da coletividade. E é por meio da tributação, principalmente, que o Estado se municia do dinheiro indispensável aos seus gastos

Neste sentido é que o legislador no art. 90. da Lei 4.320 de 17 de março de 1964 preceitua que "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades".

Daí serem corretos os dizeres de Souza Franco que as receitas tributárias "são receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamento assegurar a co-participação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos".²⁰⁶

²⁰⁶. *Apud*: BASTOS, Celso. *Op. cit.*, p. 45.

4.2. AS ISENÇÕES COMO UMA FORMA DE ATUAÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Estamos a insistir um pouco no estudo do tributo como receita pública, pois isenção e tributação são temas que estão intimamente interligados e aquela não consegue subsistir senão junto desta.

O certo é que as isenções, mesmo se tratando de um instituto de direito tributário, podem e devem ser estudadas dentro do direito financeiro, das finanças públicas. As isenções são, em última análise, se bem manejadas, um instrumento eficaz de intervenção do Estado no domínio econômico.²⁰⁷

É ponto pacífico que o Estado interfere na vida econômica e social por meio da tributação. E se o raciocínio vale para a imposição da exação tributária, pela mesma força de razão é válido no momento da exoneração tributária. Assim, o poder de tributar deixa de ser visto exclusivamente como uma forma de cobrir as necessidades financeiras do Estado. Seu objetivo passa a englobar outros fins que ultrapassam imensamente essa atividade inicial.²⁰⁸

Isto tudo se dá porque, como salienta Maurice Duverger "para este Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração; mas também, e sobretudo, constituem um meio de intervir

²⁰⁷. "Este intervencionismo estatal direto no domínio econômico resultou na reformulação total da noção, alcance e conceito de finanças públicas. O Estado liberal do século passado, da premissa do *laissez-faire*, *laissez-passer*, foi substituído pelo Estado intervencionista, o Estado providência. O Estado atual não necessita de recursos somente para cobrir suas despesas de administração" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 184).

²⁰⁸. Questão deverasmente complexa e intrincada é a da utilização dos incentivos fiscais dentro de um Estado Federativo - o nosso caso portanto -, pois, se não for bem administrado esse "problema" político pode-se chegar ao caos, a uma verdadeira "guerra" fiscal em que todos os entes da federação, principalmente os Estados membros, percam muitas entradas e se prejudiquem uns aos outros em nome de sua autonomia.

na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação".²⁰⁹

Mas é de perguntar-se qual, efetivamente, é o campo de atuação do Estado na ingerência do domínio econômico, notadamente quando neste mister utiliza-se da sua atividade/poder de tributar e de exonerar. É sabido que, por meio da tributação, o Estado pode fomentar determinadas atividades, bem como restringir ou até inviabilizar outras atividades não desejadas.

Ocorre que, também, a tributação, na sua pretensa busca da extrafiscalidade, poderá cometer dois pecados imperdoáveis, quais sejam:

Primeiro: onerar de tal forma determinadas atividades produtivas ao ponto de inviabilizar o seu funcionamento, quando o agente econômico faz o raciocínio de que ninguém é ingênuo ao ponto de trabalhar apenas para benefício do fisco. A saída será o abandono dessa atividade econômica ou o caminho da sonegação fiscal como forma de sobrevivência.

Segundo: em nome de fins sociais, econômicos e políticos, os incentivos fiscais concedidos, incluídas as isenções obviamente, podem se tornar uma janela de "evasão" fiscal, de válvula de escape de receitas públicas, produzindo injustiça tributária.

Desta forma, a extrafiscalidade não se trata de uma palavra mágica que justifica as atividades cometidas pelo Estado no campo da tributação, em nome de objetivos superiores.

Mesmo que, didaticamente, se aceite a divisão entre impostos fiscais e extrafiscais, estes com objetivo social, econômico e político e aqueles com fins

²⁰⁹ Apud: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 184

eminentemente fiscais, utilizados como mera fonte de receita, é certo que mesmo os chamados impostos fiscais têm, num plano mediato, uma função que ultrapassa o fim arrecadatório.

Ademais, o problema da tributação deve ser visualizado, imprescindivelmente, dentro de um contexto maior que privilegie toda a atividade financeira do Estado. Daí, pois, haver a necessidade de uma tributação justa no momento arrecadatório, a correta gestão dessas entradas e, finalmente, a adequada realização dos gastos públicos.

A isenção como renúncia de receita pública, é sempre bom repetir, sem justificativa alguma, não é permitida pelo nosso sistema jurídico. De há muito tempo o privilégio, seja de que natureza for, inclusive no campo da tributação, é visto com maus olhos num Estado Democrático de Direito. Desonroso, atualmente, não é ter que pagar tributos, mas sim viver parasitariamente no Estado. O ônus tributário é uma das mais especiais formas de exercício da cidadania e afirmação de solidariedade humana.

Mas as isenções tributárias que visam a um fim extrafiscal e regulatório almejado pelo Estado, de desenvolvimento econômico, de busca de justiça social, não só são permitidas como indicadas por nossa ordem constitucional, que nos seus princípios fundamentais relata em seu art. 3º. que "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - constituir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação". Ora, as isenções tributárias, bem como toda a atividade tributária, são um instrumento viável para somar esforços nesse sentido. Além do que o catálogo de

princípios da ordem econômica do art. 170 da CF/88, também direciona para esta compreensão. Já o art. 151, I, da CF/88, que dispõe sobre o princípio da uniformidade dos tributos federais abre exceção admitindo a concessão de incentivos fiscais, desde que visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País.

De tudo o que foi dito, por ora, verifica-se que o assunto é extremamente complexo e que a separação entre o político e o jurídico é muito tênue e frágil, não faltando uma certa tendência de se justificar juridicamente um assunto que passa pelo crivo político.

Pois as normas constitucionais que direcionam as isenções tributárias em seu fim extrafiscal são, na sua quase totalidade, normas programáticas, princípios genéricos que deixam um imenso campo de atuação em aberto para o legislador infraconstitucional.

É bom lembrar o magistério de José Afonso da Silva, segundo o qual, "qualquer lei que complete o texto constitucional há que limitar-se a desenvolver os princípios traçados no texto. Mas há que desenvolvê-los inteiramente, pois tanto infringe a Constituição desdobrar de seus princípios e esquemas, como atuá-los pela metade. Em ambos os casos ocorre deformação constitucional".²¹⁰

4.3. ISENÇÕES TÉCNICAS E ISENÇÕES POLÍTICAS

As isenções tributárias, se analisadas sob o ponto de vista teleológico, podem ser divididas em isenções técnicas e políticas, como veremos a seguir.

²¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade*. p. 216.

Isenções Técnicas.

Essas isenções têm por intuito excluir determinadas categorias de contribuintes ou determinados bens (tendo em vista os seus potenciais consumidores) da incidência da tributação. No processo de tributação o legislador tem que se municiar de diversos instrumentos para chegar ao seu objetivo final que é o de produzir justiça tributária.

Sabemos que são buscados no mundo econômico fatos-signos presuntivos de renda ou capital para servirem de hipótese de incidência dos tributos. Notadamente, no que respeita aos impostos, para produzir justiça tributária, o legislador tem ao seu dispor a possibilidade de utilizar-se da técnica de alíquotas proporcionais, progressivas ou regressivas, ou até da isenção total, quando se tratar de impostos diretos²¹¹. Já no que respeita aos impostos indiretos o que o legislador tem a fazer, por determinação constitucional, é aplicar o princípio da seletividade, fazendo com que bens supérfluos sofram uma exação mais elevada, e sobre os de primeira necessidade tenham incididas sobre eles alíquotas reduzidas, quando não a isenção total, a fim de ser protegido o mínimo vital.

Chegamos à questão chave, qual seja, a salvaguarda do mínimo vital necessário à sobrevivência do cidadão-contribuinte. Evidentemente que, por imperativo de justiça, esse mínimo vital não pode ser tributado, pois não representa a expressão de nenhuma riqueza, senão o quinhão indispensável ao suprimento das necessidades fundamentais.²¹²

²¹¹. A divisão entre impostos diretos e impostos indiretos é eminentemente econômica, que tem importância fundamental no momento da feitura das leis tributárias.

²¹². Aliás o texto constitucional de 1946 estampava em seu art. 15, § 1º, preceito expresso quanto a proibição de tributação do mínimo vital, nos termos seguintes: "São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica".

Se há norma que faz incidir qualquer tributo que seja nessa parcela de riqueza, não há outra saída senão a da concessão de isenção.²¹³ Esta isenção do mínimo vital é ditada, conforme o magistério de José Souto Maior Borges

por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I - conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II - justiça fiscal, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III - compensação econômico financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.²¹⁴

A propósito, ao analisar os temas da capacidade contributiva, isenção e preservação do mínimo vital, Regina Helena da Costa concluiu que

A preservação do mínimo vital é efeito do princípio examinado, correspondendo, exatamente, a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva, não podendo, pois, ser revogada. A capacidade contributiva só se pode reputar existente quando estiver presente alguma riqueza acima do mínimo vital, conceito este que varia no tempo e no espaço. Quanto às pessoas físicas, o art. 7º, IV, da Constituição da República, ao cuidar do salário mínimo dos trabalhadores, fornece parâmetros para sua fixação.²¹⁵

Assim, não resta dúvida, as isenções técnicas do mínimo vital,²¹⁶ mesmo sabendo-se que não é fácil a delimitação do que se pode entender por mínimo vital, são

²¹³. A rigor, mesmo chegando-se a resultados práticos idênticos, ao comentar sobre a exoneração do mínimo vital, Gustavo Ingrosso conclui que mais do que isenção de impostos dever-se-ia falar de inexistência de capacidade contributiva. (*Apud*: BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 48).

²¹⁴. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 48.

²¹⁵. COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 102.

²¹⁶. José Souto Maior Borges atenta para o fato de que "O próprio conceito de mínimo vital, para efeito de exoneração impositiva, não é absoluto e igual em toda parte, variando no tempo e espaço os limites máximo e mínimo de produtividade de uma pessoa. A diversa ordenação técnica da tributação do mínimo de existência responde a razões diversas que não consentem dar ao fenômeno um tratamento teórico unitário" (BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 49).

No mesmo sentido Regina Helena Costa preleciona que "a fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne à decisão

uma decorrência do princípio da igualdade tributária²¹⁷ em seu sentido mais amplo, além de serem medida essencial para a realização de justiça tributária.

Isenções Políticas.

Tais isenções estão intimamente ligadas aos fins extrafiscais almejados pelo Estado, tendo que, por isso, não raras vezes, afastar-se do princípio da igualdade para concretizar outros comandos constitucionais.

Para este fato alerta Sainz de Bujanda²¹⁸, que a utilização das isenções extrafiscais de forma abusiva acarretaria no desrespeito do princípio da justa repartição dos encargos tributários. Mais, que haveria um problema terrível de adequar as isenções extrafiscais ao princípio de justiça tributária, pois essas exonerações acabariam por provocar uma alteração radical nos critérios de repartição dos encargos tributários. Sob esta ótica, necessariamente, não se exerceria justiça tributária toda vez que as isenções se convertessem em um instrumento de política social e econômica, por afastar o tratamento isonômico entre os contribuintes.

política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputem necessidades fundamentais do indivíduo e da sua família" (COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 68).

²¹⁷. A doutrina não é unânime, contudo, sobre o fato de as isenções técnicas serem uma exceção do princípio da igualdade, ou uma especial forma de sua aplicação. Neste particular José Souto Maior Borges sintetiza que "parte da doutrina entende que a isenção do mínimo vital configura uma exceção ao princípio da igualdade de todos perante a lei. Pretende-se até que, sendo mínima a capacidade contributiva, mínima deveria ser a carga fiscal, porquanto a isenção afeta a isonomia e tem-se como inaceitável, por arbitrário e mesmo demagógico, o argumento de ordem administrativa de que o fato da arrecadação não compensa o produto da imposição do mínimo vital: não nos impostos indiretos, que gravam desproporcionalmente as classes populares, mas um pequeno imposto direto que impõe uma *capitis deminutio* cívica deveria ser cobrado na hipótese". E continua dizendo que "Vantajosamente, porém adverte Griziotti contra o erro dos que vislumbram uma colisão com o princípio da igualdade, quando se exclui à tributação, por motivos de ordem social e econômica, determinados contribuintes, à falta de capacidade contributiva. Esta teoria, segundo o mestre de Pavia, corresponde a uma errônea interpretação das Constituições pela doutrina conservadora em matéria de impostos. Neste caso, deixar de perceber o imposto não significa violar o princípio de igualdade, porque não se podem aplicar impostos onde não há capacidade contributiva". (BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, pp. 49 e 50).

²¹⁸. *Apud*: BORGES. *Op. cit.*, pp. 70 e 71.

Mas o que ocorre é que não é possível vislumbrar a justiça fiscal sem a mesma estar servindo à justiça social e ao desenvolvimento econômico como um todo. A questão crucial não é pensar no princípio da igualdade de maneira isolada, e sim verificar se na concessão das isenções está ou não presente o interesse público.

E o interesse público estará presente sempre que as isenções extrafiscais tiverem por fundamento valores constitucionalmente protegidos, valores estes suficientes para justificar o tratamento diferenciado, sem ferir com isto direito e garantias individuais.

Mas é conveniente repisarmos na questão de que todas as normas jurídicas, sejam elas princípios jurídicos ou regras jurídicas, devem ser interpretadas dentro de uma visão sistêmica e globalizante.

A função do Estado é permitir e colaborar para que haja desenvolvimento econômico. Mas a produção de novas riquezas só tem sentido se não houver a destruição do meio ambiente, com desperdício e destruição desmedida das fontes naturais de matéria prima, além de haver o respeito ao trabalho humano e, no final disto tudo, necessariamente, o desenvolvimento econômico só tem sentido se trazer justiça social, distribuição de renda e redução das desigualdades sociais.

O certo é que "no moderno Estado de Direito a igualdade e a generalidade são princípios básicos da tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente *intuitu personae*, isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica".²¹⁹ Sempre é bom repetir, é o interesse público que deve estar presente nas isenções tributárias e ser o

²¹⁹. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 41

fator determinante para a sua concessão. Se um particular ou particulares forem beneficiados, reflexivamente, tanto melhor para eles.

É neste ponto que os ensinamentos de Aliomar Baleeiro são valiosos. Diz-nos o festejado autor que

Princípios como generalidade, igualdade e universalidade de tributação, por via dos quais se erradicam imunidades e privilégios, conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e se abole o tratamento tributário desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica (que pode corresponder à maior parcela da sociedade), frente à decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente as isenções e outros favores fiscais que privilegiem, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados, em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegida dos mesmos benefícios. O princípio da igualdade aparece, então, como proibição de distinguir, seja a que título for. Em especial, mecanismos de defesa das minorias políticas. ²²⁰

O centro nervoso, a parte mais complexa destes escritos, é buscar uma forma de coadunar as isenções extrafiscais com o princípio da igualdade, entendido como a aplicação da uniformidade e generalidade da tributação e, também, sem esquecermos do seu desdobramento no princípio da capacidade contributiva. Pois há, pelo menos aparentemente, um choque entre os princípios da isonomia e o da utilização da tributação para fins extrafiscais, sendo que nenhum dos dois tem validade absoluta, justamente por serem programáticos e conviverem num mesmo patamar de importância.

Enfim, é preciso encontrar uma resposta para a necessária convivência do princípio da isonomia e os fins extrafiscais e regulatórios das isenções tributárias.

Pois bem, se a generalidade das pessoas deve contribuir para os cofres públicos e que receita pública é direito indisponível, como harmonizar estas premissas com as

²²⁰. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações*. p. 06.

chamadas isenções políticas, sem haver o ferimento dos ditames constitucionais, é pergunta intrigante e que suscita as mais diversas respostas.

É preciso buscar a harmonia, pois nossa ordem constitucional, salvo melhor juízo, tem por ditame que o Estado se utilize de seu poder de tributar para propiciar entradas nos cofres públicos. Mas os tributos, principalmente os impostos, não têm apenas esta função. Os resultados extrafiscais obtidos pelos mesmos são de grande valia para a sociedade.

A questão é afastar das isenções tributárias, e de todas as demais formas de incentivos e benefícios, o entendimento de que ainda se trata de privilégios, tal qual surgiram historicamente. Estes procedimentos estão de há muito banidos da ordem jurídico democrática.

É a igualdade no sentido jurídico que leva à generalidade das imposições tendo que conviver com os tratamentos diferenciados em matéria tributária. Victor Ukmar, buscando um resgate histórico dos privilégios fiscais, como tratamento casuístico e contrário aos interesses públicos, atenta para o fato de que, contemporaneamente

No que concerne à igualdade jurídica, que em substância coincide com o princípio da "generalidade" algumas constituições expressamente vedam qualquer privilégio em matéria fiscal. Especialmente na França, antes da Revolução, a nobreza e o clero consideravam desonroso pagar os impostos e procuravam fugir dos ônus tributários; a preocupação de que tais privilégios pudessem se reinstaurar, sugeriu a introdução desse preceito explícito.²²¹

²²¹ UKMAR, Victor. *Op. cit.*, pp. 54 e 55.

Este mesmo autor lista (*Op. cit.*, p. 55), exemplificativamente, as seguintes Constituições que têm preceitos que vedam a concessão de privilégios:

Bélgica (Art. 112): "Não podem ser estabelecidos privilégios em matéria tributária".

Chile (art. 10): "A Constituição garante a todos os habitantes da República ... a igual repartição dos impostos e contribuições".

Grécia (Art. 3): "Os gregos são iguais perante a lei. Os cidadãos gregos contribuem sem distinção, aos encargos públicos".

Iugoslávia (Art. 42): "... o dever de pagar impostos é geral".

Por meio das isenções políticas o Estado procura a aplicação dos fins extrafiscais dos tributos. Aí que a tributação busca finalidades outras que não simplesmente a arrecadação de receitas, e sim visa realizar fins tais como a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o desenvolvimento econômico em determinadas regiões, a priorização de determinadas atividades, a regulação de divisas em matéria de importação e exportação, o incentivo à cultura, etc. Postulados estes todos presentes na ordem constitucional.

Ao conceituar a extrafiscalidade o magistério de Geraldo Ataliba ensina que a mesma consiste "no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, introdutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados".²²² E dentro desses instrumentos podemos incluir as isenções tributárias.

Ao concluir seu entendimento sobre a extrafiscalidade, capacidade contributiva e isenções políticas Regina Helena da Costa sintetiza seu entendimento aduzindo que

A inobservância da graduação dos impostos consoante a capacidade contributiva dos sujeitos só está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional. Todavia, na instituição de tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais, a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do mínimo vital, o não atingimento do confisco e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais.²²³

Luxemburgo (Art. 101): "Não pode ser estabelecido qualquer privilégio em matéria tributária. Nenhuma isenção ou redução pode ser estabelecida a não ser por uma lei".

México (Art. 28): "Nos Estados Unidos do México não haverá ... isenção de impostos..."

Países Baixos (Art. 182): "Nenhum privilégio pode ser concedido em matéria impositiva".

²²². *Apud*: COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 68.

²²³. COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 102 .

Quanto às isenções tributárias, em resumo, não são reguladas por critérios estritamente políticos e o tratamento diferenciado há que se alicerçar em comandos constitucionais. É na Constituição que deve ser buscada a justificativa para o tratamento diferenciado na concessão das isenções tributárias.

4.4. O CONTROLE PELO PODER JUDICIÁRIO DAS LEIS E ATOS NORMATIVOS

Faremos breves comentários sobre o controle de constitucionalidade para chegarmos, afinal, a uma opinião acerca da possibilidade ou não do controle das leis isentivas pelo poder judiciário.

4.4.1. QUESTÕES GERAIS SOBRE O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

A resposta aos questionamentos feitos no decorrer deste trabalho, passa, necessariamente, pela possibilidade e alcance do controle de constitucionalidade das normas que concedem isenções tributárias.

Vamos, pois, fazer uma análise genérica e propedêutica do controle de constitucionalidade para, após, arriscarmos nossa opinião sobre o assunto.

Sabemos que nos Estados democráticos de direito o que impera não é a vontade particular, e sim a vontade da coletividade insculpida na lei. O Estado, neste sentido, é o

agente aglutinador de interesses, responsável pela soma dos diversos vetores de forças, para ao final, propiciar o bem comum da coletividade.

A concepção liberal de Estado já preconizava a divisão tripartite dos poderes. Com o avanço para um Estado social democrático, mais razão há para essa repartição, mesmo que de forma não rígida. Assim, o poder do Estado - soberano, uno e indivisível- , desdobra-se nas funções: legislativa, executiva e jurisdicional.

Detemo-nos nesta última. A jurisdição "é uma das funções do Estado, mediante a qual se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve, com justiça".²²⁴

Os direitos positivados, por outro lado, carecem da necessária instrumentalidade para serem efetivamente exercidos, bem como de um órgão jurisdicional que esteja diuturnamente a proteger o sistema jurídico vigente.

Da função jurisdicional²²⁵, acima conceituada, emergiu a jurisdição constitucional, como um instrumento de defesa da Constituição²²⁶, vista como a expressão de valores culturais, sociais e políticos de uma dada associação humana.

Para o controle da constitucionalidade, dois sistemas surgiram, quais sejam: o norte-americano e o europeu. Este, com o controle concentrado e aquele, com o difuso.

²²⁴. CINTRA, Antonio Carlos de Araujo *et. alli* 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 115.

²²⁵. Aqui é de assinalar que a visão liberal de que "o juiz é a boca da lei", de há muito está ultrapassada. O juiz, no Estado social e democrático é, também, agente político de transformações e justiça social. A função do julgador não se resume a, mecanicamente, reproduzir os comandos insertos na norma legal. Nesse sentido preconiza a Lei de Introdução ao Código Civil Pátrio, em seu art. 5o. "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum".

²²⁶. É de registrar que a jurisdição constitucional compreende o controle de constitucionalidade difuso e concentrado. Mas se realiza, também, com a jurisdição constitucional das liberdades, mediante a utilização dos remédios e garantias constitucionais, tais como o mandado de segurança, o *habeas data*, o mandado de injunção, a ação popular, etc. Instrumentos estes essenciais para a garantia de um Estado democrático de direito.

O controle difuso surgiu no julgamento do caso *Marbury versus Madison*, em 1803, o qual revelou o gênio do Juiz Marschall, da Suprema Corte americana. Este juiz "fue el *chief justice* de la Corte, J. Marshall (que no era abogado, sino militar), quien redactó este fallo, que daría el fundamento del control jurisdiccional y que imprimiría un sello definitivo en la jurisprudencia del más alto tribunal estadounidense".²²⁷ O raciocínio elaborado por Marshall foi o de que para a interpretação e aplicação das leis, deve-se, necessariamente, verificar se as mesmas estão ou não em conformidade com a Constituição.

Ao comentar sobre o controle norte-americano o mestre José Afonso da Silva, em adequada síntese, ensina que o mesmo

gerou um sistema, fundado no critério difuso, de natureza técnico-jurídica, a ponto de afirmar-se que não se caracteriza verdadeiramente como uma forma de jurisdição constitucional, não tanto por ter sido entregue o controle de constitucionalidade à jurisdição ordinária, mas pelo fato de que a jurisdição ordinária não aprecia a Constituição em função de seus valores políticos, não a configurando como guardiã dos valores constitucionais, por ter como objetivo principal a decisão do caso concreto. Entendemos que também aí existe jurisdição constitucional, tomada a expressão no sentido de modo de compor litígios constitucionais. Apenas não realiza com plenitude a função de guarda dos valores constitucionais, dada a preferência pela decisão do caso concreto.²²⁸

Neste século, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, houve um grande florescimento da idéia de proteção à Constituição, com a criação das Cortes Constitucionais²²⁹. Isso se deu com a adoção do controle da constitucionalidade em países que

²²⁷. EKMEKDJIAN, Miguel Angel. *Manual de la Constitución Argentina*. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1993. p. 473.

²²⁸. SILVA, José Afonso da. *Curso*. p. 484.

²²⁹. Sobre o surgimento das Cortes Constitucionais na Europa, a primeira foi criada com a Constituição da Áustria de 1920, inspirada no gênio de Kelsen, a qual foi suprimida com a ocupação alemã. As Constituições da Tchecoslováquia de 1921 e a da Espanha de 1931 também instituíram a Corte Constitucional. Ambas, no entanto, tiveram curto período de duração. Já, após a Segunda Grande Guerra, em 1945 restaura-se a Corte Constitucional Austríaca, a da Itália instala-se em 1956, O Tribunal Constitucional Alemão foi criado em 1949,

não o conheciam e a consolidação naqueles que já o praticavam. As tragédias mostraram a necessidade da proteção e guarda da Constituição contra a ação de governos tirânicos e absolutos.

Chega-se, pois, ao consenso de que vale a pena pugnar pela idéia de Constituição. É o que relata o Ministro Carlos Mário Velloso, alicerçado nos ensinamentos de Mauro Cappelletti²³⁰, ao dizer que

Os povos perceberam, na verdade, após sofrerem na carne os desmandos do autoritarismo estatal, que vale a pena redescobrir a Constituição, que vale a pena pugnar pela idéia de Constituição. Redescobriram que a Constituição é o breviário dos povos livres e que, por isso mesmo, é preciso defendê-la, é preciso imaginar mecanismos de defesa da Constituição. Por isso, o "magnífico florescimento" do controle da constitucionalidade, que ocorre a partir, principalmente, do 2º pós-Guerra.²³¹

Em razão disso o sistema europeu de controle de constitucionalidade "desenvolveu-se como proposta aos ataques político e ideológico da Constituição. O sistema de defesa não poderia ser senão de natureza política e ideológica" ²³²

No controle concentrado de constitucionalidade, a decisão prolatada tem a natureza de norma no sentido negativo²³³, pois afasta da ordem jurídica a norma incompatível com o ato normativo inicial. Este entendimento, aliás, já era capitaneado

Chipre em 1960, Turquia em 1961, Iugoslávia em 1963, Tchecoslováquia em 1968. Recentemente foi a vez da Grécia em 1975, Espanha em 1978, Portugal em 1982 e Polônia em 1986.

²³⁰. A propósito, sobre o controle de constitucionalidade, merece indicação de leitura a seguinte obra desse jurista Italiano: CAPELLETI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. [Trad. Aroldo P. Gonçalves]. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor. 1984.

²³¹. VELLOSO, Carlos Mário. **O Supremo Tribunal Federal, Corte Constitucional**. In: Revista de Informação Legislativa. N. 120, out./dez., pp. 05 a 30. Brasília: Senado Federal, 1993. pp. 07 e 08.

²³². SILVA, José Afonso da. **Curso**. p. 484.

²³³. A título de observação lembramos que o mandado de injunção está previsto no art. 5o. LXXI da Constituição do Brasil e é uma das formas de jurisdição constitucinal das liberdades. Será concedido sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania. No momento em que o Poder Judiciário o concede não deixaria de, na individualização da norma a um caso concreto, "legislar" no sentido positivo.

por nada menos do que o próprio Kelsen, sendo que na esteira do mesmo raciocínio o grande constitucionalista e professor português J. J. Gomes Canotilho leciona textualmente que "o controlo abstracto é, essencialmente, uma tarefa de legislação negativa".²³⁴

4.4.2. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NA CARTA DE 1988

Em nossa Carta Magna de 1988 continuou a ser adotado, predominantemente, o sistema norte-americano, chegando-se a um sistema misto e peculiar²³⁵, apesar de que houve forte influência, na Constituinte, para a adoção do modelo de Corte Constitucional europeu. Neste ponto, na opinião do ministro Veloso, prevaleceu o bom senso. Diz-nos que "não seria possível que fosse desprezada a experiência centenária de controle de constitucionalidade que vinha sendo praticado pelo Supremo Tribunal Federal, que construiu, em termos de controle jurisdicional da constitucionalidade das leis, uma doutrina brasileira"²³⁶.

Nesta linha de pensamento o Constituinte consagrou o Supremo como Corte Constitucional, ao estabelecer que a ele cabe, precipuamente, a guarda da Constituição (art. 102). E, para o Supremo bem realizar o papel de Corte Constitucional, a Constituição de 1988 criou o Superior Tribunal de Justiça para resolver o contencioso de direito federal comum (art. 105).

²³⁴. CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 764.

²³⁵. No ensinamento do Prof. José Afonso da Silva o Brasil "seguiu o sistema norte-americano, evoluindo para um sistema misto e peculiar que combina o critério de controle difuso por via de defesa com o critério de controle concentrado por via de ação direta de inconstitucionalidade, incorporando também agora timidamente a ação de inconstitucionalidade por omissão (arts. 102, I, "a", e III, e 103)". (SILVA, José Afonso da. **Curso**, p. 484). Já com a Emenda de Revisão nº. 03/93, surgiu a ação declaratória de constitucionalidade.

²³⁶. VELLOSO, Carlos Mário. *Op. cit.*, p. 08.

Por seu turno, o Professor José Afonso da Silva discorda do entendimento do Ministro e Professor Carlos Mário Velloso de que o Supremo Tribunal Federal tenha se tornado uma Corte Constitucional: primeiro, porque não é o único órgão jurisdicional competente para o exercício da jurisdição constitucional, pois todo juiz pode conhecer da prejudicial de inconstitucionalidade por via de exceção; segundo, porque o modo de recrutamento de seus membros leva a pensar que o Tribunal examinará a questão constitucional com critério puramente técnico-jurídico. E arremata, "sua preocupação, como é regra no sistema difuso, será a da primazia à solução do caso, e se possível, sem declarar inconstitucionalidades".²³⁷

O certo é que, independentemente dessa discussão, ao Supremo Tribunal Federal são conferidas as competências originária, recursal ordinária e recursal extraordinária. Pode-se dizer, pois, que a Constituição confere ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a sua guarda (art. 102). Mas há outras atribuições, pois esta mesma Constituição confere ao Supremo Tribunal Federal competências em três planos, a saber: em primeiro lugar, competências originárias; depois, competência recursal ordinária; e, por último, competência recursal extraordinária, todas enumeradas no seu art. 102.

Mediante esta última competência, a recursal extraordinária, o Supremo Tribunal Federal realiza o controle de constitucionalidade na sua forma difusa e, na primeira, a originária, processa e julga a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou

²³⁷. SILVA, José Afonso da. *Curso*. p. 484.

ato normativo federal ou estadual. Acrescente-se ainda, após a emenda de revisão n. 03/93, o julgamento da ação declaratória de constitucionalidade.²³⁸

Resta, ainda, dizer que, no controle concentrado a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *erga omnes*. Já no controle difuso, a decisão vale para o caso *sub judice*, para o caso concreto. No entanto, a Constituição de 1988 estabeleceu a possibilidade de o Senado Federal, por resolução, suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional (no controle difuso), alcançando, assim, também efeitos *erga omnes* (art. 52, X).

4.4.3. A DIFERENCIAÇÃO ENTRE ASSUNTO POLÍTICO E ASSUNTO JURÍDICO FRENTE AO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Vimos que, geralmente, no controle de constitucionalidade, a via de ação é política e a via de exceção é judicial. Esta assertiva, contudo, é plenamente válida tão somente do ponto de vista formal, eis que é deveras dificultoso delimitar, do ponto de vista material, o que é assunto jurídico e o que é assunto político. Há, inevitavelmente, uma linha fronteira onde político e jurídico se interpenetram e confundem-se.

Ademais poderá ocorrer que no controle difuso o órgão julgador enverede pela seara política, e no concentrado, por sua vez, o órgão julgador se exima de tangenciar assuntos políticos. A diferença dessas duas formas de controle, que permite classificar o controle pela via da exceção como jurídico e o controle pela via da ação como político,

²³⁸. Reza o art. 97 da Lei Maior que "Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público".

está, segundo nosso ponto de vista, ligado à maneira com que são cooptados os julgadores de cada um desses órgãos.

Frente a toda essa problemática é de se perguntar se seria possível aplicar a máxima de que são excluídas as questões políticas do controle da constitucionalidade das leis, eis que há tanta celeuma e controvérsia sobre o tema.

Daí é que o mestre cearense Paulo Bonavides atenta para o fato de que em face disso tudo promanam

obstáculos que fazem hesitante senão polêmica a abrangência de certos assuntos na competente órbita judicial de exame de constitucionalidade. E se não houver um critério satisfatório com que separar o político do jurídico, o resultado bem poderá ser o retraimento do Poder Judiciário evacuando considerável área no campo das garantias constitucionais ou, ao contrário, sua indébita intromissão na esfera da competência constitucional dos demais poderes.²³⁹

É importante atentar que o *judicial review* é produto do Estado Liberal e seu surgimento teve por objetivo a proteção dos direitos individuais. Toda vez que esta esfera de direitos vier a sofrer lesão em face da aplicação da lei, caberá o chamamento da tutela jurisdicional para a proteção dos mesmos. Observe-se que, dentro de uma ótica de Estado Liberal, o assunto até que não se apresenta tão complexo.

Ocorre que o Estado evoluiu de uma concepção liberal para uma concepção social, fazendo as coisas, pois, mais se complicarem

A dificuldade em caracterizar o que seja questão política para fazê-la defesa ao exame de constitucionalidade dos juízes e tribunais é tanto maior quanto se politizaram no Estado social contemporâneo os direitos individuais, com a perda conseqüente daqueles traços que na época do liberalismo tão nítida fizeram a fronteira entre o indivíduo e o Estado. As regras de distinção se afrouxaram. As questões políticas, que classicamente poderiam com toda a clareza ser

²³⁹. BONAVIDES, Paulo. *Curso*. p. 287.

demarcadas numa esfera autônoma, ganharam tal latitude, que sua catalogação, como Rui a fez, já não exaure a matéria, para efeito de determinação dos limites de controle de constitucionalidade.²⁴⁰

O certo é que todos os comandos constitucionais, por mais programáticos que sejam, são de observância obrigatória e o texto legal há que desenvolvê-los em sua plenitude, pois senão, como relata Sacha Calmon Navarro Coelho

De nada adiantaria tamanha profusão de preceitos constitucionais sem a real observância dos mesmos, o que só acontecerá se governantes e governados se imbuírem do verdadeiro alcance civilizatório neles imbricados.

E mais, cabe ao Poder Judiciário, cústode da Constituição, obrigar o Executivo e o Legislativo a respeitarem os princípios retores da tributação, esforçado nas técnicas de controle da constitucionalidade das leis e atos normativos, tais como ideados no diploma constitucional de 1988.²⁴¹

Acerca do que se trata de questão política Paulo Bonavides ensaia as seguintes conclusões:

As questões políticas, consideradas de um ponto de vista técnico, para efeito de excluí-las do controle da constitucionalidade, são entre outras as que se alojam na faculdade discricionária, reservada aos poderes políticos, para ditar, por exemplo, as medidas da política econômica, declarar a guerra, negociar a paz, estabelecer o regime tributário, decretar a intervenção nos preços e na moeda, regular as relações internacionais, promover o desenvolvimento, em suma,

²⁴⁰. BONAVIDES, Paulo. *Curso*. p. 290.

Para Rui Barbosa as seguintes matérias seriam questões políticas: "A declaração de guerra e a celebração da paz. 2. A manutenção e direção das relações diplomáticas. 3. A verificação dos poderes dos representantes dos governos estrangeiros. 4. A celebração e rescisão de tratados. 5. O reconhecimento da independência, soberania e governo de outros países. 6. A fixação das extremas do país com os seus vizinhos. 7. O regime de comércio internacional. 8. O comando e disposição das forças militares. 9. A convocação e mobilização da milícia. 10. O reconhecimento do governo legítimo nos Estados, quando contestado entre duas parcialidades. 11. A apreciação, nos governos estaduais, da forma republicana, exigida pela Constituição. 12. A fixação das relações entre a União ou os Estados e as tribos indígenas. 13. O regime tributário. 14. A adoção de medidas protecionistas. 15. A distribuição orçamentária da despesa. 16. A admissão de um Estado à União. 17. A declaração da existência do estado de insurreição. 18. O restabelecimento da paz nos Estados insurgentes e a reconstrução neles da ordem federal. 19. O provimento dos cargos federais. 20. O exercício da sanção e do veto sobre as resoluções do Congresso. 21. A convocação extraordinária da representação nacional". (*Apud*: BONAVIDES, Paulo. *Curso*. p. 290).

²⁴¹. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, pp. 223 e 224.

aquelas prerrogativas que, pela sua natureza mesma, podem compor o substrato de uma política ou de uma legislação, cujo teor controverso não será nunca objeto legítimo de apreciação judicial.

A esfera de controle material que fica porém com os juizes e os tribunais é tão-somente a dos direitos individuais, não obstante a dimensão política e a relatividade que tais direitos tomaram nas vigentes concepções de Estado Social.²⁴²

E, mais adiante, resume suas considerações ao dizer que

Em suma: as questões políticas, expressas em atos legislativos e de governo, fogem à alçada judicial, não sendo objeto de exame de constitucionalidade, salvo se interferirem com a existência constitucional de direitos individuais

A passagem do Estado liberal ao Estado social em nada afetou o sistema de garantias constitucionais nos regimes atados à forma de Estado de Direito, a saber, os da tradição clássica do Ocidente. Mas o Estado de direito dotado de tal sistema de garantias - cumpra não esquecer - é principalmente o dos países de Constituições rígidas, sobretudo aqueles que se organizam debaixo da forma federativa de Estado.²⁴³

Pois bem, chega-se ao consenso de que questões políticas são afastadas da apreciação judicial. No entanto, é árida a diferenciação entre assunto político e assunto jurídico. Além disso tudo há temas ligados às isenções tributárias que se enquadram em área de difícil delimitação.

4.5. O CONTROLE JURÍDICO FORMAL E O CONTROLE JURÍDICO MATERIAL DAS LEIS ISENTIVAS.

Acreditamos que quanto ao controle, pelo poder judiciário, das leis isentivas o tema desdobra-se em duas frentes, a saber: o controle jurídico formal e o controle

²⁴² BONAVIDES, Paulo. Curso. p. 292.

²⁴³ BONAVIDES, Paulo. Curso. p. 293

jurídico material. O primeiro, sem maiores complexidades, o último, com facetas praticamente insolúveis perante o ordenamento jurídico.

O Controle Jurídico Formal

A começar, é evidente que o controle jurídico formal é plenamente recepcionado pela ordem jurídica pátria.

A questão formal de ser toda a matéria relativa às isenções tributárias ventilada em lei, deve sempre ser respeitada, sob pena de pecar por inconstitucionalidade.

Toda vez que a concessão de uma isenção, sua modificação ou revogação, não for concedida por lei, ou esta lei não for produzida dentro dos trâmites pertinentes, o poder judiciário poderá ser acionado para declarar a sua inconstitucionalidade.

Assim, além da obediência do procedimento previsto na Constituição para a feitura das leis, deve-se lembrar que o art. 5º, II, da CF/88 contém o princípio da legalidade geral que conta a máxima de que ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Da mesma forma o art. 150, I, também da CF/88, estampa o princípio específico da legalidade tributária, o qual estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo senão por lei. Como o poder de isentar corresponde ao poder de tributar, num simples raciocínio lógico chega-se à conclusão de que se é necessária a lei para estabelecer a exação, pela mesma força de razão só por lei é que se pode conceder a desoneração.

A questão é saber, por outro lado, qual é o real alcance do princípio da legalidade em matéria tributária, quais os seus exatos contornos, qual a sua possibilidade de aplicação. Lei que instituir ou majorar tributo há que ser lei em seu

sentido formal e em seu sentido material. Da mesma forma lei que dispuser sobre isenção há que ser lei em sentido material e em sentido formal.

Ao expor suas conclusões sobre o princípio da legalidade, Hugo de Brito Machado, com sua sabedoria magisterial, registra que

O princípio da legalidade não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico (...) Criar um tributo não é apenas fazer referência a ele, dizer que fica criado o tributo tal, é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária, do prazo para adimplemento e do sujeito passivo da respectiva obrigação".²⁴⁴

Da mesma forma, conceder isenção por lei não é apenas fazer uma vaga referência e dizer que fica criada tal isenção, sem com isso estabelecer todos os elementos necessários para a sua exata delimitação.

Além do art. 176 do Código Tributário Nacional que por si só veda este procedimento ao estabelecer que "a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão", podemos buscar subsídios na própria Constituição quando esta determina em seu art. 150, VI, § 6º. que "qualquer subsídio ou **isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o

²⁴⁴. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, pp. 101 e 102.

correspondente tributo ou contribuição²⁴⁵, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g".

O princípio da legalidade, em matéria tributária, está fortalecido pelo princípio da anterioridade (CF/88, art. 150, II, "b"). Relembrando, rapidamente, como a criação ou majoração do tributo necessita respeitar o princípio da anterioridade, por igual força de razão, há de, também, ser aplicado o princípio da anterioridade, às isenções tributárias quando forem suprimidas. Isto porque, em essência, a revogação de uma lei isentiva nada mais é do que criar uma nova exação tributária.

Mas isso ainda não é tudo. Imagine-se que em leis específicas sejam concedidas isenções, remissões, anistias, benefícios, etc. Ora, do ponto de vista financeiro poder-se-ia chegar ao caos, caso não houvesse uma forma de juntar numa só peça todas estas atividades. Daí é que o Constituinte de 1988 fez bem ao prever no art. 165, § 6º de nossa Lei Maior que "O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia". Mais uma exigência, portanto, a ser rigorosamente observada.

Em todas estas situações cabe, de imediato, a tutela jurisdicional, inclusive na realização de sua função de controle da constitucionalidade, sempre que for ventilada matéria sobre isenções tributárias em não consonância com os artigos acima comentados.

²⁴⁵. Ora, se o legislador constituinte, realmente, adotou a divisão tripartite dos tributos, porque então repetir após a palavra tributo o termo contribuição, como se esta última não fosse espécie daquele primeiro que é o gênero.

Controle Jurídico Material

Se o controle jurídico formal das isenções tributárias pelo poder judiciário não oferece problemas substanciais, o mesmo não ocorre com o controle jurídico material, em que o grau de insegurança para a realização de uma consideração sobre o assunto é muito grande.

Ousamos concluir, embora preliminarmente e não totalmente convencidos, que há uma margem de discricionariedade do legislador para o manejo das isenções tributárias, e desde que o mesmo fique neste espaço de flutuancia não cabe ao poder judiciário²⁴⁶ interferir nas decisões de natureza política que flutuam em torno das isenções tributárias, notadamente nas isenções extrafiscais.

Resta lembrar que discricionariedade não é arbítrio e que o legislador infraconstitucional deve guardar estreita obediência aos ditames eleitos pelo legislador constituinte originário. Deve, enfim, respeitar e fazer cumprir a Constituição.

Somente no momento que cabe ao legislador constituinte originário, quando da produção da Constituição, é que o político e o jurídico se interpenetram totalmente e que há a mais vasta possibilidade de escolha e nenhum óbice em fazê-las, senão as próprias forças materiais sobre as quais a sociedade se estrutura.

²⁴⁶. O problema é o seguinte: o poder judiciário não tem competência para interferir na decisão política do legislador quando este, dentro do âmbito de discricionariedade que a Constituição lhe confere, exercer sua função legislativa. Mas é quem, senão o próprio poder judiciário, o responsável por dizer a última palavra no sentido de que se a decisão do legislador infraconstitucional guarda harmonia ou não com a Constituição? E, ainda, se atentarmos pelo fato de que há a possibilidade do controle concentrado de constitucionalidade realizado por um órgão judicial, o poder judiciário avoluma imensamente sua importância. Soma-se a isso, também, que todo ato administrativo está a mercê do controle do poder judiciário. Pode-se dizer, contudo, que a discricionariedade do ato administrativo não é matéria apreciável pelo poder judiciário. Mas quem, senão o próprio poder judiciário o último a dizer o que há ou não de discricionário em um ato administrativo?

Por todos esses questionamentos será que não é forçoso concluir que o poder judiciário está, pelo menos no plano jurídico-constitucional, numa posição altamente privilegiada perante os outros poderes? Quem pode garantir que a decisão tomada pelo poder judiciário será melhor que a tomada pelo poder legislativo ou pelo poder executivo? E esta última indagação vale para a matéria pertinente às isenções tributárias.

Assim, as isenções tributárias não poderão jamais ferir direitos e garantias individuais ou outros direitos protegidos pela Constituição, devendo sim sempre servirem para a concretização de uma finalidade constitucional. Afastando-se dessa diretriz cabe a tutela jurisdicional para declarar a ilegitimidade e inconstitucionalidade das leis isentivas.

Ultimando estas reflexões, procuraremos proceder a algumas breves considerações finais sobre os temas problematizados durante estes escritos.

CONCLUSÕES FINAIS

Temos que registrar que as conclusões sobre a temática abordada foram sendo elaboradas no decorrer dos capítulos, no enfrentamento de cada matéria específica. Resta-nos, agora, lembrar e sistematizarmos as conclusões que gravitam em torno dos problemas e hipóteses levantadas.

1. A respeito de questões mais genéricas fomos levados a crer, dentre outras coisas, que é o Estado, notadamente quando se apresenta como um Estado democrático de direito, o responsável pelo balizamento e estruturação da sociedade como um todo.

2. Ao Estado, contemporaneamente, não são mais atribuídas as funções mínimas preconizadas pelo Estado Liberal. O Estado tem a responsabilidade, e só por isso se justifica, de produzir justiça econômica e social.

3. A noção de Estado democrático de direito não se restringe apenas ao regime político ou à forma de governo. Sua concepção deve penetrar no seio da própria sociedade em todas as relações sociais, além de servir como diretriz nas relações entre o fisco e o contribuinte.

4. A Constituição é o meio pelo qual se juridiciza o político. Nela é que se materializa a opção política em forma de normas jurídicas. Por ser a Constituição produto do legislador constituinte originário toda a produção normativa posterior deve guardar-lhe rigorosa obediência.

5. Neste sentido, a Constituição ocupa o ponto culminante do ordenamento jurídico e tem preeminência sobre todo o restante da legislação. E, por ser a Constituição a Lei das Leis, todas as normas jurídicas devem ser interpretadas e aplicadas em consonância com seus comandos.

6. A Constituição, além de ser um produto jurídico, também é um produto sociológico. Sua eficácia social, portanto, dependerá da adequação que tiver com as forças reais existentes na sociedade. Mas a Constituição não é mero reflexo dessas forças. Notadamente nos Estados em que há "vontade de Constituição" a mesma tem condições de indicar caminhos e produzir transformações sociais.

7. O domínio do ordenamento jurídico é imprescindível para a compreensão de qualquer assunto jurídico. É preciso conhecer o todo para poder chegar às particularidades. Em assunto de direito tributário, por exemplo, se os seus investigadores se preocupassem mais com o direito e menos com o tributário, talvez chegassem a resultados mais produtivos.

8. Todas as normas constitucionais têm conteúdo jurídico, mesmo aquelas redigidas em linguagem vaga e abstrata. Existem sim, na Constituição, normas com graus de aplicabilidade diferenciada, conforme demonstram as classificações de José Afonso da Silva e Maria Helena Diniz.

9. As normas que trazem maior dificuldade para a hermenêutica são as programáticas. A Constituição, nestes casos, não regulou diretamente os interesses ou direitos nela consagrados, tendo se limitado a estabelecer diretrizes e metas a serem observadas pelo poder público.

10. Estas normas programáticas almejam que o Estado busque fins de transformação e desenvolvimento sociais. Também são estes princípios programáticos a porta de entrada de uma forte carga valorativa para o sistema jurídico constitucional.

11. O Constituição de 1988 traz em seu sistema constitucional tributário, adequadamente tratados, assuntos tais como a discriminação da competência tributária impositiva e exonerativa, além de uma série de princípios aplicados à tributação (alguns destes encontrados em outros pontos da Constituição), princípios estes que norteiam todo o poder fiscal do Estado.

12. O poder fiscal do Estado deriva de sua própria soberania e legitima-se pelo fato de que a todos os cidadãos cabe o ônus de coparticipar com os dispêndios públicos, eis que todos são beneficiados pelos serviços prestados pelo Estado.

13. Parece-nos que a melhor forma de explicar o fenômeno das isenções tributárias sob um enfoque jurídico é a de Paulo de Barros Carvalho. Para esse estudioso, a norma isentiva, que é norma de estrutura, investe-se contra um ou mais critérios da norma matriz de incidência que, é mutilada parcialmente. Tudo ocorre no plano da norma.

14. Contudo essa forma de pensar não anula o entendimento de José Souto Maior Borges que considera a isenção caso de não-incidência legalmente qualificada. O que faz é demonstrar que a chamada "teoria do fato impeditivo", que já fora preconizada por Alfredo Augusto Becker, de que a norma isentiva incide para que a norma de exação não possa incidir padece de vício lógico-formal. Em verdade a norma de exação não incide porque é mutilada parcialmente pela norma exonerativa. Repetimos, tudo ocorre no plano da norma.

15. As isenções tributárias guardam certa similitude com outros institutos do direito tributário, tais como: não-incidência *stricto sensu*, imunidade, anistia e remissão fiscal. Contudo são institutos que possuem suas particularidades e jamais podem ser confundidos.

16. As normas contidas no Código Tributário Nacional referentes às isenções tributárias são um ponto importante de observação pelo legislador no momento da concessão das mesmas.

17. As classificações sobre as isenções tributárias, trazidas no corpo desta dissertação, mostraram-se por demais úteis para a compreensão da matéria, além de permitirem que o assunto fosse explanado de forma didática e sem maiores rodeios.

18. Respondendo mais diretamente aos problemas centrais colocados, a começar, somos pela conclusão de que o tratamento diferenciado de certas categorias de contribuintes ou atividades econômicas, por meio de isenções tributárias, possui limites jurídicos a serem observados, e que estão estampados no texto da *Lex Legum*.

19. Logo, o legislador infraconstitucional, dentro do seu campo de competência, além de obedecer todos os comandos de ordem formal, no momento da escolha das condições materiais justificativas da concessão de isenção, deverá buscar, imperativamente, uma fundamentação constitucional. A isenção só se justifica se for concedida com o fim de efetivar um ditame constitucional.

20. É corrente o entendimento de que o sistema constitucional tributário tem as características de rigidez e completude e que, por isso, o legislador infraconstitucional tem pouco espaço de atuação. Mas a Constituição, em seu sistema constitucional tributário, possui grande parte de sua normatização em forma de princípios

constitucionais programáticos, os quais permitem um grande elastério no momento de sua interpretação e aplicação.

21. Assim mesmo, concluindo-se que os limites a serem observados para a concessão das isenções tributárias estão na Constituição, que é produto do legislador constituinte originário, tais limites, por vezes, não são facilmente determináveis.

22. Isto ocorre porque a nossa Carta Maior de 1988 é primorosa no estabelecimento de princípios, sendo que muitos deles guardam uma aparente antinomia entre si. Basta lembrar a dificuldade de harmonização do princípio da igualdade, o qual requer a universalidade e generalidade da tributação, com os fins extrafiscais buscados com a tributação bem como pela concessão de isenções tributárias.

23. Deparamo-nos com uma extrema dificuldade, a de saber o que é matéria afeta à escolha política do legislador infraconstitucional e o que é matéria já exaustivamente delimitada pelo constituinte originário, quando se trata de isenções tributárias.

24. Isto se reflete diretamente na questão do controle pelo poder judiciário da leis isentivas. Sim, pois ao mesmo não é permitido o avanço na seara da opção política escolhida pelo legislador infraconstitucional, desde que esta opção, é óbvio, esteja em consonância com a Constituição. Doutra parte, cabe ao poder judiciário, principalmente ao Supremo Tribunal Federal, a proteção da ordem jurídico constitucional.

25. Logo, uma lei que conceda isenção, desrespeitando os comandos constitucionais, deve ser atacada pelo poder judiciário e retirada do ordenamento jurídico por ser inconstitucional e não merecer vigorar em nossa ordem jurídica.

26. O problema reside em chegar-se a critérios científicos e seguros que possam ser utilizados como medidores da adequação das isenções frente ao texto constitucional. O controle jurídico formal não apresenta maiores dificuldades, porém não se pode dizer o mesmo do controle jurídico material das leis isentivas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revisa dos Tribunais, 1969.
- ALVES, José Carlos Moreira. **Assembléia Nacional Constituinte**. *In*: Revista de Informação Legislativa. Brasília: Congresso Nacional. A. XXIV, N. 93, jan./mar., 1987, pp. 05 a 14
- AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à Ciência Política**. 4. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1982.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi . 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Elementos de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo: Cicopel.

BASTOS, Celso. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Polis/Brasília: Editora UnB, 1989.

_____. **Estado, Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política**. [Trad. Marco Aurélio Greco] 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOTELHO, Werther. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BRASIL, Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

CAMPANHOLE, Adriano e CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Constituições do Brasil**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CAPELLETI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. [Trad. Aroldo Plínio Gonçalves]. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1984.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993,

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: *In: Revista de Direito Tributário*, N. 55, pp. 143 a 155, 1991.

Curso de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, *et alli*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei 5.172, de 25-10-66. São Paulo: Saraiva, 1996

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1963.

DE PLACIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico.** Edição Universitária. 2. vols. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

_____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia Na Norma Tributária.** São Paulo: Malheiros, 1993.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica).** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

GRUPPI, Luciano. **Tudo Começou com Maquiavel (as concepções de Estado em Marx, Engels, Lênin e Gramsci)**. [Trad. Dario Canali]. Porto Alegre: L&PM Editores, 1980.

HESSE, Konrad. **Concepto y Cualidad de la Constitución**. *In*: Escritos de Derecho Constitucional. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

_____. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: O Princípio Jurídico da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. **Natureza Jurídica das Isenções Tributárias**. São Paulo: *In* Revista de Direito Público No. 25 pp. 169 a 182.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. **Revogabilidade das Isenções Tributárias**. In: Revista de Direito Administrativo, n. 58, pp. 01 a 09.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 vols. Rio de Janeiro, Forense, 1994.

NASCIMENTO, Carlos Valder (org.) *et alli*. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Régis. **Receitas Públicas Originárias**. São Paulo: Malheiros, 1994.

POULANTZAS, Nicos. **O Estado, o Poder, o Socialismo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1990.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 15. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

ROUSSEAU, Jean- Jacques. **O Contrato Social: princípios de direito político**. [Trado. Antônio de P. Machado]. Rio de Janeiro.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira. **A Evolução do Controle da Constitucionalidade e a Competência do Senado Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

Curso de Direito Constitucional Positivo. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária.** 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

TEIXEIRA, J. H. Meireles. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Forense Universitária, 1991.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns do Direito Tributário.** Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VELLOSO, Carlos Mário. **O Supremo Tribunal Federal, Corte Constitucional.** *In:* Revista de Informação Legislativa, n. 120, out./dez. Brasília: Senado Federal, 1993, pp. 05 a 30.

WEBER, Max. **O Político e o Cientista.** [Trad. Carlos Grifo Babo]. 3. ed. Lisboa: Editorial Presença, 1979.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.