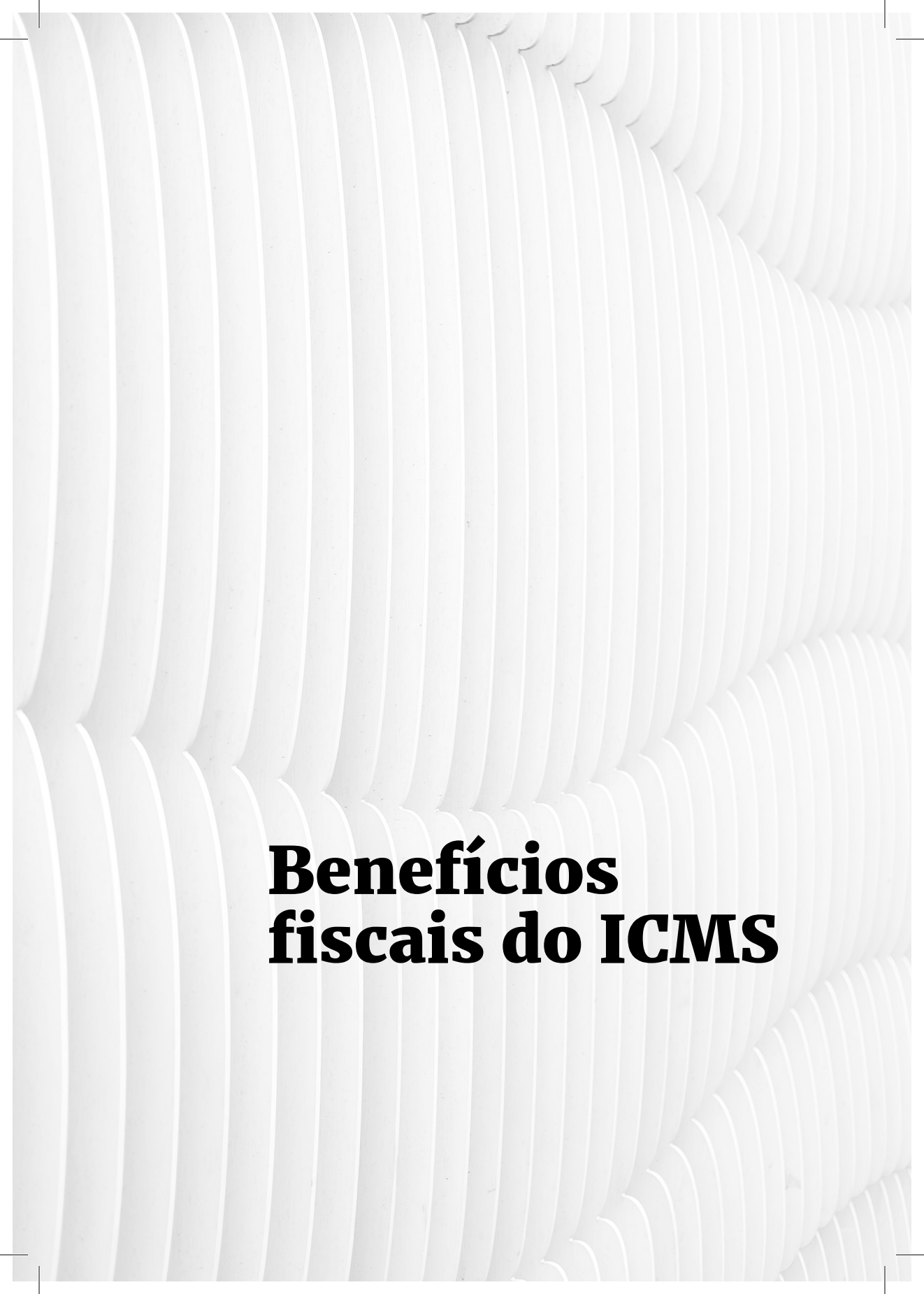


Benefícios fiscais do ICMS

Ivan Ozawa Ozai



Benefícios fiscais do ICMS

Editor

João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial

Abel Fernandes Gomes
Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Ana Alice De Carli
Anderson Soares Madeira
André Abreu Costa
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Enzo Bello
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi
Geraldo L. M. Prado

Gina Vidal Marcilio Pompeu
Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernances
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotonio Mendes de Almeida Jr.
José Emílio Medauar
José Ricardo Ferreira Cunha
José Rubens Morato Leite
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Siva da Cunha
Lúcio Antônio Chamon Junior

Luigi Bonizzato
Luis Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Manoel Messias Peixinho
Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Mauricius Holanda
Maria Celeste Simões Marques
Océlio de Jesús Carneiro de Morais
Ricardo Lodi Ribeiro
Salah Hassan Khaled Jr.
Sérgio André Rocha
Simone Alvarez Lima
Valter Moura do Carmo
Vicente Paulo Barretto
Vinicius Borges Fortes

Conselheiros Beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*)
Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Filiais

Sede: Rio de Janeiro
Rua Octávio de Faria - nº 81, sala 301 –
CEP: 22795-415
Recreio dos Bandeirantes – RJ
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

São Paulo (Distribuidor)
Rua Sousa Lima, 75 –
CEP: 01153-020
Barra Funda – São Paulo – SP
Telefax (11) 5908-0240

Minas Gerais (Divulgação)
Sergio Ricardo de Souza
sergio@lumenjuris.com.br
Belo Horizonte – MG
Tel. (31) 9-9296-1764

Santa Catarina (Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Florianópolis – SC
Tel. (48) 9-9981-9353

Benefícios fiscais do ICMS

Ivan Ozawa Ozai

EDITORA LUMEN JURIS
RIO DE JANEIRO
2019

Copyright © 2019 by Ivan Ozawa Ozai

Categoria: Direito Financeiro e Tributário

PRODUÇÃO EDITORIAL
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Rômulo Lentini

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.
não se responsabiliza pelas opiniões
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer
meio ou processo, inclusive quanto às características
gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais
constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895,
de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e
indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

OZ99b

Ozai, Ivan Ozawa

Benefícios fiscais do ICMS / Ivan Ozawa Ozai. – Rio de Janeiro : Lumen
Juris, 2019.

252 p. ; 23 cm.

Bibliografia : p. 215-228.

ISBN 978-85-519-1472-4

1. Direito tributário. 2. Direito financeiro. 3. Isenção tributária. 4. Be-
nefício fiscal. 5. Teoria da norma jurídica. 6. ICMS. I. Título.

CDD 343

Ficha catalográfica elaborada por Ellen Tuzi CRB-7: 6927

*Aos meus pais, Mitio e Kazue, e irmãos, Karin e Milton,
pelo apoio e ensinamentos que me levaram a
apreciar e perseguir uma carreira acadêmica.*

*Às minhas queridas Daisy e Alice,
razões da minha vida,
fonte de alegria, amor e inspiração, todos os dias.*

Agradecimentos

Traçar e relacionar todos os eventos e circunstâncias que conduzem a qualquer obra ou produto final é tarefa árdua, se não impossível. Com este livro não é diferente. Ele é fruto imediato da dissertação de mestrado em direito que defendi na PUC-SP em 2015, mas decorre de inspirações e reflexões que se iniciaram anos, se não décadas atrás, o que torna impensável qualquer tentativa de agradecer a todos que de alguma forma contribuíram à sua conclusão.

Escusando-me por alguma despropositada omissão, agradeço aos colegas e amigos de mestrado, com quem debati e aprendi sobre direito tributário e tantos outros temas, em especial a Alírio Araújo Júnior, Ana Luiza Vieira Santos, Eliza Remédio, Fernando Barrueco, Georgia Campello, José Orivaldo Peres Jr., Maria Helena Soares, Nicodemos Victor da Cunha, Priscilla Versatti e Rodrigo Massud, bem como aos Professores Celso Campilongo, Lucas Galvão de Britto, Paulo de Barros Carvalho, Roberto Dias, Robson Maia Lins, Rosana Oleinik e Tacio Lacerda Gama. Acima de tudo, tenho imensa gratidão à minha orientadora, Professora Fabiana Del Padre Tomé, que, além de seus sempre generosos ensinamentos e incentivo, sem o que este livro não teria sido possível, é modelo de profissional, jurista e ser humano, que sempre levarei como maior referência.

Algumas das ideias centrais deste livro tiveram início entre 2004 e 2005, quando cursei a especialização do IBET de São Paulo e tive o prazer e privilégio de aprofundar meus estudos no constructivismo lógico-semântico. É com muita saudade que guardo os incansáveis debates aos sábados de manhã com os colegas e amigos da Turma 103. À época o mais jovem do grupo, aprendi inestimáveis lições com Andrea Anjos, Daniela Yuassa, Ernesto Scardovelli Neto, Gabriela Freire Nogueira, Lana Pereira, Leandro Groff, Marco Antonio Rodriguez, Rodrigo Serpejante, Sueli Bersot e Vanessa Torres, assim como com os professores do curso, em especial Decio Porchat e Aline Zucchetto, a quem muito agradeço.

Pelas longas, agradáveis e proveitosas conversas sobre as diversas relações entre direito, economia e sociedade, agradeço a alguns amigos, em especial a Cristiano Carvalho, Luciano Garcia Miguel, Osvaldo dos Santos Carvalho, Fernando Batlouni Mendroni e Rodrigo Frota da Silveira.

Não diferente de outras áreas jurídicas, o direito tributário é fenômeno complexo que requer uma compreensão empírica, histórica e cultural, além da teórica. E essa ideia está consignada em diversos aspectos da proposta teórica que defendo neste livro. Não é sem razão que meu maior débito é com os colegas e amigos que atuam nas diversas áreas técnicas e jurídicas da SEFAZ-SP, em especial – mas não exclusivamente – aos amigos da Consultoria Tributária. Desde discussões técnicas e práticas até debates teóricos de teor acadêmico, aprendi a cada dia um pouco mais com o rico conhecimento desses profissionais sobre a legislação do ICMS, algo que não se encontra – em particular os aspectos de natureza histórica e contextual do imposto – em livros ou publicações acadêmicas. Mas, mais do que isso, guardarei sempre comigo a amizade e, acima tudo, o exemplo de seriedade e retidão no serviço à coisa pública. A esses grandes amigos, peço licença para não citar a todos nominalmente, e certamente entenderão, pois seriam muitos a aqui incluir. Espero que o contido neste livro esteja à altura do tanto que com todos eles aprendi nesses vários anos de convivência diária. Agradeço ainda a todos os juízes e servidores do TIT, em especial aos queridos amigos com quem compus a 12ª Câmara, meus mestres Belmar Costa Ferro, Carlos Badia e Gisele Borghi. Guardo quanto aprendi a partir de tantos processos sobre os quais nos debruçamos, mas mais vívidas ainda são as lições de vida e as lembranças dos memoráveis encontros no Walter Mancini.

Finalmente, ao longo de nossa trajetória profissional e intelectual, algumas pessoas passam por nossa vida e se tornam mentores que, de um modo ou de outro, nos ensinam conceitos e ideias, mas também importantes valores. E seus ensinamentos se tornam norte fundamental e passam a compor nossa integridade intelectual e moral. Alguns desses, a quem serei para sempre grato por essa razão, são Waine Domingos Peron, Fugimi Yamashita (*in memoriam*) e Derly Barreto e Silva Filho.

Prefácio

Muito me honra apresentar este interessante livro, obra de fôlego e maturidade, sem perder a clareza e o didatismo, que se intitula *Benefícios fiscais do ICMS*, de Ivan Ozawa Ozai, amigo, que tenho a grata felicidade de ter acompanhado tanto profissional como academicamente.

O Ivan é hoje Tomlinson Fellow na Universidade McGill em Montreal, Canadá, onde também conclui seu doutorado em direito tributário internacional. Tendo lecionado nos cursos de mestrado e doutorado em direito na McGill, ele recentemente recebeu o prêmio McGill's Teaching Tomorrow's Professors Award. Lá ele também coordena a tradicional DCL Research Series, que convida professores e juristas para promover palestras e seminários relacionados a diversos tópicos de direito e teoria jurídica. Fundada em 1826, a Universidade McGill é há diversos anos considerada a melhor universidade do País. O jovem jurista tem obtido merecido reconhecimento internacional na área tributária, e vem atuando como palestrante e pesquisador visitante em diversas instituições ao redor do mundo, como Estados Unidos, Canadá, Inglaterra e Holanda.

No período em que atuou na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, não poderia ser diferente, o Ivan rapidamente alcançou respeitáveis posições. Ele ingressou no serviço público estadual em 2010, ao passar em 2º lugar em um dos concursos mais concorridos do País (Agente Fiscal de Rendas), e logo assumiu a função de Consultor Tributário. Menos de dois anos depois, foi designado Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT-SP.

Em 2014, ele criou o Núcleo de Pesquisas Tributárias na Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda, uma iniciativa sem precedentes nesse órgão consultivo voltada a analisar e discutir diversos temas teóricos e práticos entre os consultores tributários, a fim de enriquecer a interpretação da legislação tributária promovida pelo órgão. No ano de 2015, ele foi designado Diretor Adjunto da Consultoria Tributária e passou a responder pela equipe de consultores tributários responsáveis pela interpretação da legislação tributária do Estado de São Paulo, revelando-se um dos gestores tributários mais respeitados entre os seus pares na Secretaria da Fazenda de São Paulo.

Quanto à presente obra, para a qual fomos honrados a oferecer este prefácio, ela representa um dos frutos da dissertação de mestrado do autor na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Defendida em Banca Examinadora da PUC-SP, obteve nota máxima (10,0) com recomendação para posterior publicação. Eu tive a oportunidade de acompanhar de perto o trabalho do Ivan durante todo seu mestrado até a conclusão de sua dissertação e posso, com isso, testemunhar a maestria com que tratou tão árido tema, desenvolvendo uma teoria abrangente e original sobre a isenção tributária e fornecendo uma significativa e original contribuição ao universo jurídico.

O autor propõe uma reformulação da teoria das isenções para, na sequência, promover uma análise minuciosa e inédita de outros institutos a ela assemelhados, como o diferimento, a suspensão, a redução de base de cálculo e o crédito presumido. Diferentemente de outros trabalhos doutrinários recentes que tratam dos benefícios de ICMS sob o enfoque da guerra fiscal, o texto do Ivan se dedica, num primeiro momento, à compreensão teórica dos institutos da isenção, diferimento, suspensão, redução de base de cálculo, crédito presumido do ICMS para, em seguida, determinar os efeitos jurídicos resultantes da aplicação desses conceitos.

E o que não é menos interessante, aos fundamentos teóricos, ele alinha o conhecimento prático que adquiriu no trato diário com os casos submetidos à Consultoria Tributária de São Paulo e ao Tribunal de Impostos e Taxas – TIT-SP, expressando, portanto, sua completude da cognição do tema ao conjugar teoria e prática, como asseverava Pontes de Miranda.

Assim, trazendo consigo a vivência das respostas a consultas à Consultoria Tributária de São Paulo (que sempre passaram por sua aprovação final quando diretor de interpretação) e do julgamento de casos de alta complexidade jurídica sobre os quais se debruçou na condição de juiz titular do TIT-SP, ele propõe um estudo sistemático da estrutura e definição desses institutos jurídicos relacionados ao ICMS.

Permito-me consignar, voltando-me aos leitores que serão premiados com este material, que não é sempre que se tem em mãos obra de tamanho merecimento, que, mediante atenta e inteligente análise do ordenamento jurídico, lança poderoso facho de luz especialmente sobre o tema da isenção no ICMS e matérias correlatas. Discorrer sobre estes assuntos não é tarefa para iniciantes,

mas para iniciados. Além disso, o trabalho enfrenta “verdades absolutas”, que precisam, mais do que nunca, ser repensadas e mais bem compreendidas.

Em suma, a obra merece todos os encômios, porque vivifica e acrescenta valor aos debates acadêmicos que se travam acerca do ICMS, de longe o mais controvertido e complexo de quantos tributos integram nosso sistema jurídico.

Como compartilhei com o leitor, tenho acompanhado a brilhante trajetória intelectual e profissional do jurista Ivan Ozawa Ozai e me sinto confortável para vaticinar que ele, sempre mais, terá um futuro brilhante, quer como pesquisador, quer como operador do direito em tantas outras vertentes.

Daí por que me orgulho de ser amigo do Ivan, a quem muito estimo e admiro, se por mais não fosse, pela seriedade, disciplina e correção de atitudes, e também pela inteligência viva e pelo inatacável caráter.

Ao mesmo tempo, felicito a prestigiosa Editora Lumen Juris pela publicação desta respeitável obra *Benefícios fiscais do ICMS*, que seguramente terá grande acolhida e repercussão na seara jurídica. É esse o juízo que desejo partilhar com os prezados leitores.

Oswaldo Santos de Carvalho

Mestre e Doutor pela PUC-SP

*Professor de Direito na COGEAE da Pontifícia Universidade Católica
(PUC-SP) e no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)*

Apresentação

Quando tive contato com a dissertação de mestrado de Ivan Ozawa Ozai, agora transformada em livro, a primeira sensação que experimentei foi de ter sido desafiado: o desafio que surge naquela típica relação de duelo entre leitor e texto, quando o último promete um entregar algo a mais, um não ser apenas um conjunto de reflexões pontuais, ainda que significativas sobre certo tema, mas sim um sistema descritivo denso, relevante, ordenado de proposições, apto a ser designado de “teoria”. Em suma, o desafio do texto que diz “leia-me que vale a pena”. Pois bem. Nessas breves linhas, proponho ilustrar por que acredito que esse livro esteja à altura de seu desafio.

O primeiro aspecto que me chama atenção nessa teoria da isenção é a vocação analítica e criativa do Ivan, temperada por uma aplicabilidade prática considerável. Essa feição analítica se manifesta em uma forma especial e cuidadosa de lidar com a língua e com o texto, introduzindo noções delicadas, mas poderosas, que fogem do lugar comum.

Note-se, por exemplo, a sutileza em que Ivan, no esforço próprio de delimitar seu objeto de estudos, distingue a noção de “normas jurídicas *formuláveis* a partir da totalidade dos enunciados prescritivos” e “normas jurídicas *formuladas* a partir de um dado corpo de enunciados tomados por um dado aplicador do direito”, optando pelo estudo dessa última esfera:

“Por sistema jurídico não se entenderá a totalidade de normas jurídicas *formuláveis* a partir da totalidade dos enunciados prescritivos, mas o conjunto de normas jurídicas *formuladas* a partir de um dado corpo de enunciados tomados por um dado aplicador do direito. Não se pode falar, nesse sentido, *no* sistema jurídico, como uma unidade totalizadora, mas em tantos sistemas jurídicos quantas forem as aplicações do direito.”

Esse cuidado linguístico, que se verifica pelo texto, não revela qualidades apenas estéticas, mas escancara, com boa dose de ineditismo, relações relevantes entre categorias jurídicas, contribuindo para a evolução da Ciência do Direito e, especialmente, para o desenvolvimento do constructivismo lógico-semântico, corrente a que o livro de Ivan demonstra clara afinidade.

Uma dessas contribuições é, sem dúvida, uma releitura do processo de interpretação proposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho que separa, didaticamente, o sistema jurídico em quatro subdomínios, cada um deles correspondendo a um estágio de um hipotético percurso de interpretação. Explico.

Na teoria do Professor Emérito da Universidade de São Paulo, esses subdomínios seriam o S_1 , qualificado como subdomínio da literalidade; S_2 , que é o campo dos enunciados; S_3 que é o subdomínio das normas jurídicas; e S_4 que é o sistema jurídico em sua totalidade, isto é, pensado como o conjunto de normas vigentes em um dado espaço e tempo.

Esses quatro campos são recortes metodológicos e assumem que o intérprete, em seu percurso gerador de sentido, tem contato com um texto físico (plano S_1), passa a ler os diversos enunciados (plano S_2), ordena tais frases em normas jurídicas (plano S_3) e finalmente estrutura essas normas em um sistema (plano S_4).

Ivan, porém, ciente de que toda interpretação pressupõe um corte, trabalha com um “sistema S_4 ” concebido não como a totalidade de normas do ordenamento, mas como o conjunto de normas relevantes para se resolver um caso concreto. É o que ele chama, de modo muito sugestivo, de “sistema jurídico como uma formulação normativa *in casu*”.

Tenho para mim que uma inovação como essa, por si, já seria suficiente para despertar interesse dos mais afeitos à ciência, especialmente na especulação de como essa nova categoria, o do “sistema jurídico como uma formulação normativa *in casu*”, poderia servir para apresentar novas maneiras de se resolver questões jurídicas. O interessante no trabalho de Ivan, porém, é que essa inovação não está lá, jogada, à toa: a partir dela, a obra fornece perspectivas inovadoras sobre a análise da norma jurídica e, especialmente, sobre as isenções e outros institutos desonerativos relativos ao ICMS.

Por exemplo, em razão dessa releitura do plano S_4 , Ivan trabalha com um conceito de “gradualismo normativo”, que é bastante útil. Gostaria de me deter um pouco sobre essa ideia.

Na teoria de Paulo de Barros Carvalho, como já disse, o plano da norma jurídica surge no chamado estágio “ S_3 ”, em que a norma transparece no nível proposicional estruturada da forma “Se p, então deve ser q”. Contudo, apenas no chamado “ S_4 ”, o intérprete relaciona tal norma com outras, identificando antinomias e aplicando os critérios sistêmicos adequados para resolver eventuais aporias.

A partir do trabalho de Ivan, a norma ressurgem em “S₄”, mas já livre de antinomias e eventuais defeitos. Ela está, digamos assim, pronta para ser aplicada. O autor a chama de “plano com sentido normativo em seu estágio mais acabado”, reforçando aquela ideia de gradualismo normativo a que já me referi.

De minha parte, tenho muito apreço a essa noção porque torna clara a ideia de que uma norma jurídica a ser aplicada em um caso concreto há de ser fruto de uma interpretação sistemática, na exata noção de que “não há texto se contexto”. Acredito que, com essa inovação, ideias como lacuna, como antinomias e outros problemas complexos da Teoria Geral do Direito poderiam ganhar novas perspectivas, muito bem elaboradas.

De fato, essa diferença entre norma no plano S₃ e norma no plano S₄, é muito fecunda e o autor demonstra o poder de sua ideia ao tratar da isenção. Tomando isenção como um fenômeno em que se revela uma incompatibilidade entre a norma que isenta e a regra-matriz de incidência tributária, conflito, esse, que surge quando se examinam as normas no plano S₃, Ivan indica a existência de uma “norma vencedora”, no campo S₄, que é o resultado da interpretação que o aplicador do direito faz entre norma tributária e a norma isentiva. Essa “norma vencedora” ele vai chamar de “regra-matriz de segunda ordem”.

Tomada essa ideia, e aqui é um devaneio meu inspirado no excelente trabalho que tenho a satisfação de prefaciá-la, acredito que Ivan dá um passo que nos permite identificar a relação entre normas como verdadeiras operações lógicas, muito semelhantes, por exemplo, daquelas preconizadas pela física quando estuda as relações entre “forças”.

Outra inferência que ousar fazer é que a conclusão de Ivan pode parecer meramente cerebrina, em uma leitura menos aprofundada, mas tem implicações práticas importantes. Esse conceito de “regra-matriz de segunda ordem”, que, afinal, é a norma tributária relevante para o aplicador do direito, pressupõe que a revogação da isenção, no fundo, impacta a própria norma tributária.

Se concordamos com essa construção, eu me aventuraria a concluir, por exemplo, que a revogação da isenção exige o respeito ao princípio da anterioridade, já que transformará o alcance da regra-matriz de segunda ordem. Eis apenas um exemplo de como as escolhas teóricas que fazemos implicam efeitos práticos importantes.

Ivan não para por aí ao tratar dos benefícios fiscais e tece considerações de perspectiva sintática, semântica e pragmática, além de dialogar com as diferentes visões sobre o fenômeno desonerativo.

Porém, não pretendo tratar mais sobre esse ponto para não privar o leitor daquele contato em primeira mão com o livro, tão prazeroso, tão fundamental. Mas não poderia deixar de acrescentar que Ivan aplica sua teoria para tratar de temas intrincados do ICMS, vinculados à isenção, como o tema não-cumulatividade, o diferimento, a substituição tributária, a suspensão, a redução da base de cálculo e o crédito presumido, sempre com o rigor temperado pela utilidade de suas especulações.

Convém esclarecer ao leitor que a dissertação de Ivan, que foi primorosamente orientado pela Professora Fabiana Del Padre Tomé, é fruto de sua conclusão de mestrado apresentada no Programa da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Foi arguida em banca com a participação de sua orientadora, a participação do Professor Tácio Lacerda Gama, e a minha presença. Como não poderia deixar de ser, após enfrentar dura arguição, Ivan foi aprovado com a nota máxima.

Disse no início desse prefácio que ler o trabalho de Ivan é aceitar um desafio intelectual que somos instados durante todo o texto. Finalizo minhas palavras com a convicção de que temos, aqui, um livro muito precioso, repleto de ideias relevantes e inovadoras. Meus votos de que tais ideias sejam digeridas e discutidas pela comunidade jurídica, nessa belíssima conversação que é a Ciência do Direito.

Charles William McNaughton

Mestre e doutor em Direito Tributário pela PUC-SP

Professor da PUC-SP/COGEAE e do IBET

Sumário

Introdução	1
1. Mais uma teoria da isenção tributária?	1
2. Uma teoria abrangente da isenção: releituras a partir da fixação de pressupostos teóricos subjacentes	2
3. Uma teoria da isenção do ICMS: quando a prática auxilia a teoria.....	4
4. Breve nota sobre o título da obra	5

Parte I

Teoria da norma jurídica e da isenção tributária

Capítulo 1 - Norma jurídica como fenômeno linguístico	11
1.1. Uma definição pragmático-operacional de norma jurídica.....	11
1.2. Direito como sistema comunicacional.....	12
1.2.1. Enunciação prescritiva e construção do sentido jurídico	12
1.2.2. A circularidade do processo de construção normativa.....	14
1.3. A interpretação do direito e os subdomínios do processo semiótico de construção da norma jurídica	18
1.3.1. Do enunciado à proposição jurídica: da expressão ao conteúdo	18
1.3.2. Da proposição à norma jurídica: articulação lógica do conteúdo normativo	20
1.3.2.1. Breves considerações sobre os princípios jurídicos: princípios como proposições categóricas	22
1.3.3. Os três subdomínios preliminares da semiótica jurídica: S_1 , S_2 e S_3	24
1.4. A subjetividade da norma jurídica e a fecundidade da produção normativa.....	26

1.4.1. Ordenamento versus sistema jurídico: o sistema jurídico é uno? ...	32
1.4.2. Princípio da restrição da cognição do intérprete: restrição material e restrição intelectual.....	34
1.4.3. Restrições cognitivas e a derrotabilidade normativa.....	40
1.4.4. Formulação normativa e restrições cognitivas: existe sistema jurídico?	44
1.5. O subdomínio S_4 : uma proposta de definição de sistema jurídico como formulação normativa <i>ad hoc</i>	45
Capítulo 2 - Teoria do gradualismo das normas jurídicas.....	51
2.1. A técnica legislativa e sua influência na formulação normativa: Alf Ross, tû-tû e as definições jurídicas	51
2.2. Níveis do gradualismo normativo e a arbitrariedade na formulação das sequências de normas jurídicas.....	53
2.2.1. Os subdomínios S_3 e S_4 como planos limites entre os diversos graus normativos	58
2.2.2. Escolha entre graus de formulação normativa.....	63
2.2.2.1. Breve incursão na teoria dos direitos fundamentais: teorias interna e externa.....	63
2.2.2.2. Grau normativo como uma decisão metodológica <i>ad hoc</i>	66
2.3. Três acepções de regra matriz de incidência tributária	68
Capítulo 3 - A dinâmica normativa da isenção tributária.....	77
3.1. Isenção tributária como incompatibilidade normativa	77
3.2. Perspectiva sintática da incompatibilidade normativa	79
3.2.1. Sintaxe da relação internormativa: mutuação/exclusão da prótase da norma jurídica	79
3.2.2. Sintaxe da relação intranormativa: o direito como função e a determinação do liame prótase/apódose	85
3.3. Perspectiva semântica da incompatibilidade normativa.....	89

3.4. Perspectiva pragmática da incompatibilidade normativa	91
3.4.1. Pragmática da relação internormativa: a dificuldade de determinar contrariedades normativas.....	91
3.4.2. Pragmática da relação intranormativa: a complexidade da solução de incompatibilidades normativas	92
3.5. Isenção e mutilação: por que os critérios da regra matriz não são objeto de mutilação normativa.....	93
3.6. Aprofundando o conceito de mutilação normativa: por que a isenção não mutila a regra matriz tributária.....	97
3.7. Mais algumas palavras sobre o gradualismo como decisão metodológica ad hoc: a isenção é norma jurídica em sentido estrito?.....	99
3.8. O fato jurídico isento existe? (ou quando incide a norma isentiva?)	102
Capítulo 4 - Definição jurídica da isenção tributária	105
4.1. Uma definição abrangente de isenção tributária	105
4.2. Perspectiva sintática da isenção tributária: mutilação da regra matriz tributária por especificidade normativa.....	107
4.3. Perspectiva semântica da isenção tributária: negação externa do modal deôntico obrigatório	109
4.4. Perspectivas pragmáticas da isenção tributária.....	110
4.4.1. Isenção como renúncia ao poder de tributar.....	111
4.4.2. Isenção como privilégio fiscal.....	112
4.4.3. Isenção como direito subjetivo.....	113
4.5. A insuficiência da perspectiva sintática na definição da isenção tributária: algumas palavras sobre a isenção e institutos afins (alíquota zero, diferimento, não incidência e redução de base de cálculo)	116

Capítulo 5 - Isenção, imunidade e não incidência tributária: semelhanças e distinções.....	119
5.1. Definição jurídica da imunidade tributária	119
5.1.1. Perspectiva sintática da imunidade tributária: mutilação da regra de competência tributária por especificidade normativa.....	119
5.1.2. Perspectiva semântica da imunidade tributária: negação externa do modal deôntico permitido	121
5.1.3. Perspectiva pragmática da imunidade tributária: limitação do poder de tributar.....	122
5.2. Outra perspectiva pragmática: quando a imunidade e a isenção são hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas?.....	124
5.3. Isenções, imunidades e não incidência: semelhanças e distinções	126
5.4. As hipóteses de “não incidência” expressas em lei: isenções impróprias e redundâncias legislativas	128
5.5. O que são as isenções heterônomas?	129

Parte II

Benefícios fiscais do ICMS

Capítulo 6 - A especificidade das isenções no subsistema não cumulativo do ICMS	135
6.1. Não cumulatividade e cadeia mercantil: inserção do econômico pelo Constituinte	135
6.1.1. Direito tributário e teoria dos sistemas: quando e como os elementos econômicos ingressam na interpretação jurídica	136
6.1.2. ICMS, plurifasia e não cumulatividade: em que sentido se pode falar no ICMS como um imposto sobre valor agregado?.....	144
6.2. Isenções tributárias e não cumulatividade do ICMS.....	148

6.2.1. A particularidade da isenção do ICMS em função da incidência plurifásica não cumulativa.....	148
6.2.2. A norma constitucional da não cumulatividade	149
Capítulo 7 - Isenção do ICMS.....	151
7.1. Requisitos jurídicos para a concessão de isenção de ICMS.....	151
7.1.1. Legalidade específica da isenção tributária	151
7.1.2. O convênio como requisito para a concessão de isenção de ICMS....	151
7.1.2.1. Natureza jurídica do convênio interestadual sobre ICMS	152
7.1.2.2. O convênio interestadual é instrumento instituidor ou autorizador da isenção de ICMS?	153
7.1.2.3. Cabe o decreto executivo como instrumento ratificador de convênio interestadual?	155
7.2. Isenção subjetiva.....	157
7.2.1. Uma proposta de classificação dos sujeitos no direito tributário: quadripartição do sujeito passivo	158
7.2.2. A isenção subjetiva do ICMS e o agente da hipótese de incidência	163
7.3. Isenção condicionada	164
7.3.1. Condição e termo no direito civil	164
7.3.2. O que se condiciona na isenção condicionada?	165
7.3.2.1. A isenção condicionada na perspectiva da doutrina tradicional.....	165
7.3.2.2. A isenção condicionada é, em verdade, hipótese de incidência condicionada.....	166
7.3.3. O aspecto temporal da incidência tributária condicionada: referência factual e referência eficaz.....	168
7.4. Isenção, benefício fiscal e justiça tributária: há relação necessária? ...	170
Capítulo 8 - Diferimento do ICMS.....	175
8.1. Natureza jurídica: divergência de posicionamentos doutrinários.....	175

8.2. Diferimento e a inexorável perspectiva econômica da não cumulatividade	176
8.3. O diferimento como homogeneidade econômica e heterogeneidade jurídica.....	177
8.4. Diferimento como mutilação da regra matriz tributária: no que o diferimento se assemelha juridicamente à isenção	178
8.5. Diferimento como ampliação da regra matriz tributária: quando o diferimento corresponde a uma substituição tributária...	180
8.5.1. Diferimento sem substituição tributária: efeito de recuperação e pagamento englobado.....	180
8.5.2. Diferimento com substituição tributária: diferimento como nova hipótese de incidência tributária	183
8.5.2.1. Uma proposta de definição de substituição tributária	183
8.5.2.2. Quando o diferimento implica verdadeira substituição tributária (diferimento por substituição tributária)	186
8.5.2.3. Interrupção do diferimento: hipótese especial de substituição tributária.....	189
8.6. Natureza jurídica do diferimento do ICMS: síntese conclusiva.....	190
8.7. Diferimento e a isenção tributária: semelhanças e distinções	190
Capítulo 9 - Suspensão do ICMS	193
9.1. Suspensão como postergação da incidência tributária.....	193
9.2. Suspensão como hipótese de incidência condicionada.....	194
9.3. Suspensão como expediente legislativo antievasivo.....	195
Capítulo 10 - Redução de base de cálculo do ICMS.....	197
10.1. Redução de base de cálculo é isenção parcial?	197
10.2. Redução de base de cálculo e a exigência de estorno proporcional de créditos de ICMS.....	199
10.3. Definição jurídica de redução de base de cálculo do ICMS	200

Capítulo 11 - Crédito presumido do ICMS.....	203
11.1. Divergência terminológica: crédito presumido e crédito outorgado	203
11.2. Natureza jurídica do crédito presumido do ICMS: dois institutos sob a mesma designação.....	203
11.3. Crédito presumido como crédito adicional concedido.....	204
11.4. Crédito presumido como regime tributário substitutivo	205
Conclusões.....	209
Referências bibliográficas	215

Introdução

1. Mais uma teoria da isenção tributária?

Não é escassa a produção literária brasileira sobre a isenção tributária. O tema incita peculiar interesse na dogmática nacional. Por envolver o trato de categorias fundamentais da teoria geral do direito e da lógica jurídica e, de outra parte, por apresentar conteúdo prático relevante, a matéria suscitou a formulação de diversas construções teóricas. No percurso histórico do estudo sobre a matéria, revelam-se desde modelos teóricos mais pragmáticos – ousaríamos dizer, superficiais – a elaborações científicas de alto refinamento.

Os desenvolvimentos teóricos em matéria de isenções tributárias trouxeram contribuições inestimáveis à teoria do direito, já que provocam releituras a respeito da própria teoria geral da incidência normativa. Superada a proposta inicial de se vislumbrar a isenção como dispensa legal do pagamento de tributo, juristas brasileiros do mais elevado preparo intelectual ainda não logram consenso. Afastada a concepção clássica de isenção tributária, diversas construções teóricas foram concebidas para melhor apreender o fenômeno, como a que considera a isenção uma norma desjuridicizante, a que a compreende como uma hipótese de não incidência juridicamente qualificada, a que nela vislumbra um fato jurídico impeditivo de eficácia técnica da norma de incidência, a que a reputa uma delimitação negativa da hipótese de incidência, a que a concebe como expediente que mutila parcialmente a regra matriz de incidência tributária, a que a toma como norma jurídica em sentido estrito à imagem da regra matriz tributária.

Tudo isso leva a questionar se há propósito em mais um estudo sobre tema tão debatido. O que pretendemos sustentar é que há duas razões para fazê-lo.

A primeira é que muito do dissenso teórico sobre a matéria está na ausência de explicitação de certos pressupostos teóricos. Tais pressupostos, uma vez anunciados, denunciam o equívoco de se ver divergência em propostas que, na verdade, simplesmente adotam perspectivas diferentes (e complementares) na compreensão do fenômeno isentivo. Em segundo lugar, o estudo da isenção do ICMS propicia a observação de aspectos que não se apresentam em outros

tributos. Com efeito, as complexidades inerentes ao subsistema plurifásico não cumulativo do ICMS suscitam a revisão de certas conclusões que se firmaram em estudos que se limitaram a uma teorização abstrata da isenção.

2. Uma teoria abrangente da isenção: releituras a partir da fixação de pressupostos teóricos subjacentes

Nosso propósito inicial é demonstrar que as diversas teorias da isenção tributária são menos divergentes entre si do que se poderia supor a uma primeira leitura. A definição do instituto depende da fixação de pressupostos teóricos geralmente não explicitados nas diversas formulações sobre a matéria.

Em primeiro lugar, conforme a *teoria do gradualismo das normas jurídicas* que propomos neste trabalho, há duas instâncias limítrofes na formulação normativa. A primeira corresponde à elaboração preliminar das normas jurídicas promovida pelo intérprete a partir dos textos do direito positivo, plano em que as normas jurídicas se relacionam por subordinação, coordenação ou incompatibilidade. Na outra instância limítrofe (estágio final da construção normativa), vislumbra-se um conjunto mais restrito de normas jurídicas. Cuida-se do conjunto das normas resultantes da interpretação jurídica completa, já despidas de incompatibilidade, prontas para a incidência jurídica e, por isso, *sem relacionamento direto entre si*.

Como se observará ainda, partiremos de uma compreensão pragmática da formulação normativa, em que comparece o princípio da restrição cognitiva do intérprete. Por sistema jurídico não se entenderá a totalidade de normas jurídicas *formuláveis* a partir da totalidade dos enunciados prescritivos, mas o conjunto de normas jurídicas *formuladas* a partir de um dado corpo de enunciados tomados por um dado aplicador do direito. Não se pode falar, nesse sentido, *no* sistema jurídico, como uma unidade totalizadora, mas em tantos sistemas jurídicos quantas forem as aplicações do direito.

Não se cuida de simples cogitação abstrata, mas de proposta que pretende reavaliar categorias fundamentais do direito tributário, como a de *regra matriz de incidência tributária*. A regra matriz tributária, consideradas as restrições cognitivas do aplicador do direito, recebe diferentes formulações naqueles dois planos limítrofes a que aludimos. A que designaremos de regra matriz tributária *de primeira ordem* é aquela geralmente referida nos discursos científicos e

representa um estágio inicial da formulação normativa. Não é essa a norma, contudo, que incide sobre os fatos jurídicos, pois ela encontra ainda incompatibilidade com outras normas jurídicas, dentre as quais a norma isentiva. É a regra matriz tributária *de segunda ordem*, resultado das soluções de incompatibilidade normativa (estágio final da interpretação), que será efetivamente aplicada pelo intérprete e aplicador do direito (*i.e.*, é ela que incidirá). E, ao longo desse processo de formulação normativa, perceberemos que, considerado o princípio da restrição cognitiva, podem-se formular tantas regras matrizes tributárias de segunda ordem quantas forem as aplicações jurídicas.

Como pretendemos sustentar, as diversas concepções teóricas sobre a isenção tributária analisam, por vezes, sua relação com a regra matriz de primeira ordem e, por outras, o próprio resultado decorrente do processo de formulação da regra matriz de segunda ordem. Tais perspectivas são menos divergências teóricas do que percepções do fenômeno em momentos distintos da interpretação jurídica.

Em segundo lugar, as disputas em torno do tema da isenção tributária tendem a entrecruzar perspectivas semióticas diferentes. A investigação semiótica de qualquer objeto (em sentido lato) comporta uma observação tripartite – sintática, semântica e pragmática. O mesmo se dá com a isenção tributária, cuja definição jurídica depende de uma compreensão abrangente, que considere de todos esses aspectos. Antes de representarem posturas contraditórias, as três perspectivas semióticas se complementam na apreensão do fenômeno jurídico.

Uma compreensão da isenção pelo aspecto sintático conduz a avaliar a forma como ela interage com a regra matriz tributária. Porém, uma definição da isenção tributária não pode deixar de lado a perspectiva semântica (que sugere analisar a modalização deôntica do comando isentivo) e as diversas perspectivas pragmáticas (que, ingressando nos terrenos histórico, cultural e axiológico, influem na interpretação dos enunciados isentivos).

Nesse sentido, como veremos ao longo deste trabalho, se a isenção e a redução de base de cálculo encontram identidade no âmbito sintático, elas representam institutos opostos sob a perspectiva semântica. O estudo do diferimento, por sua vez, indica semelhança sintática e semântica com a isenção, mas distinções relevantes no plano pragmático.

São perspectivas que se entrecruzam, não sendo possível isolá-las de modo absoluto.

3. Uma teoria da isenção do ICMS: quando a prática auxilia a teoria

O ICMS é, sob uma perspectiva econômica, um imposto não cumulativo sobre o consumo, de modo que sua carga tributária é usualmente avaliada no âmbito do conjunto de fatos tributários que tem início na produção de mercadorias e serviços e encontra termo em seu consumo final. A experiência cotidiana com o ICMS demonstra que, avaliada a incidência do imposto em uma cadeia completa de fatos jurídico-tributários, a isenção pode, em determinadas ocasiões, equivaler a uma elevação da carga tributária. De outro lado, os institutos da suspensão e do diferimento, usualmente descritos como simples deslocamentos do momento do lançamento do imposto, podem implicar uma redução efetiva da carga tributária do ICMS.

Assim, a par das divergências teóricas sobre a isenção tributária, tomada abstratamente, o fenômeno isentivo se torna mais intrincado quando inserto no subsistema de um imposto plurifásico e não cumulativo, suscitando novos problemas jurídicos e, por consequência, refinamentos na própria compreensão do instituto da isenção tributária. As complexidades resultantes da relação entre a estrutura da isenção e as regras constitucionais da não cumulatividade, antes de constituírem meras especificidades próprias a esse imposto, sugerem a revisão conceitual de alguns importantes aspectos da teoria geral da isenção tributária.

Neste trabalho, não nos propomos a tratar exaustivamente das regras de isenção positivadas nas diversas legislações estaduais do ICMS. Nossa investigação se volta mais a compreender como se dá o fenômeno isentivo do que a promover uma pesquisa aprofundada do direito positivo. O propósito de centrar nossos estudos na isenção do ICMS decorre da riqueza que a isenção assume na legislação desse imposto. O trabalho é, nesse sentido, muito mais conceitual e teórico do que propriamente pragmático.

Uma teoria jurídica, porém, não se faz suficiente sem uma adequada aproximação de seu objeto de estudo. Como todo conhecimento organizado, a ciência jurídica não existe sem a associação da teoria à prática. Colheremos, portanto, nos textos de direito positivo os elementos necessários para que possamos explorar o instituto da isenção tributária. Mais do que isso, pensamos que somente a partir de uma análise mais abrangente de problemas jurídicos

verificados na experiência com impostos complexos, como é o ICMS, a teoria da isenção pode se desenvolver de modo satisfatório.

Um curioso exemplo dessa indissociabilidade entre teoria e prática, observado na dogmática nacional, é o da definição da natureza, função e hierarquia das leis complementares. É matéria originalmente afeta aos constitucionalistas. Porém, no âmbito constitucional, não se estudou o assunto com tanto vigor e profundidade quanto se o fez no tributário. Diante da proficuidade das legislações tributárias, os estudiosos do direito tributário tinham a seu dispor uma inusitada riqueza de situações práticas. Tal circunstância possibilitou aos tributaristas, a partir da experiência, do trato diário com a proliferação legislativa em matéria tributária, compreender melhor as características da lei complementar.

Em sentido semelhante, a teoria da isenção encontra terreno mais fértil num subsistema complexo como o do ICMS. A isenção e seus institutos afins (diferimento, suspensões, reduções de base de cálculo, créditos presumidos) tornam-se mais variados e apresentam exemplos mais ricos num subsistema plurifásico e não cumulativo. Tal circunstância, é o que pensamos, traz vantagens inestimáveis à análise teórica do instituto.

4. Breve nota sobre o título da obra

Uma das características da isenção que se tornam evidentes num subsistema não cumulativo é sua dissociação de um conceito de desoneração econômica. Há quem vislumbre, é verdade, um caráter ontológico na isenção, outorgando-lhe atribuição de *benefício fiscal*.¹ Como notamos na Seção 7.4, tal percepção do fenômeno isentivo é equivocada, em particular quando tomado num subsistema complexo como o do ICMS. Com efeito, a circunstância de a isenção sobre determinada operação implicar anulação do crédito relativo à operação antecedente faz com que a isenção possa implicar, por vezes, oneração da cadeia econômica, ao invés de desoneração. É o que ocorre especialmente quando se

1 V., por exemplo, CASSONE, Vittorio. Isenção tributária: afinal, como saber quando as empresas contribuintes têm o direito de crédito presumido ou à manutenção do crédito? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 120-129, jul. 2010. p. 123-124; MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 139.

tem uma isenção em uma operação intermediária de uma cadeia econômica. A isenção, em tais casos, implica efetivo incremento da carga tributária.

A desoneração econômica, portanto, não é traço fundamental da isenção tributária, assim como não o é, no mais das vezes, no caso do diferimento e da suspensão e, algumas vezes, nos casos da redução de base de cálculo e do crédito presumido, como observaremos no momento apropriado quando tratarmos de cada um desses institutos jurídicos. Essa circunstância sugere que o título da obra é um tanto impreciso, ao referir a *benefícios fiscais* do ICMS quando boa parte dos institutos aqui analisados não são primordialmente dotados de tal característica.

A despeito do alto grau de precisão terminológica e conceitual que procuramos adotar neste livro, dedicamos, ao mesmo tempo, particular apreço ao direito positivo e à prática jurídica de modo geral. Não se pode ignorar que a inclusão desses institutos (isenção, diferimento, suspensão, redução de base de cálculo e crédito presumido) sob o rótulo de benefícios fiscais é frequente na linguagem cotidiana do advogado, do contador e do empresário. Muitas vezes, o próprio legislador – assim o federal quanto os dos diversos entes estaduais – a emprega no texto do direito positivo, o que não apenas indica imprecisão técnica, mas ilustra a popularização que a expressão recebeu no País, não encontrando até o momento equivalente mais adequado.²

Uma proposta teórica, como a que aqui procuramos adotar, bem poderia sugerir uma nova expressão que pudesse abranger todos esses institutos jurídicos. Como ficará claro ao longo desta obra, contudo, esses institutos guardam pouca semelhança conceitual entre si, exceto pela circunstância de por vezes implicarem efetivo benefício econômico ao contribuinte – embora muitas vezes não – e por serem, por essa particular razão, popularmente intitulados benefícios fiscais.

Mais importante, porém, ainda que pudéssemos conceber expressão mais adequada, utilizar a tal nova expressão no título deste livro redundaria em retirar-lhe a função primordial que o título de uma obra deve ter. Antes de precisão técnica, cabe ao título entremostrear ao potencial leitor o conteúdo da obra. Função suplementar é de atrair a atenção do leitor-alvo, convidando aqueles a quem a obra é primordialmente dirigida. Dificilmente seriam essas funções atendidas tivéssemos adotado nomenclatura mais precisa, mas ao mesmo tempo desconhecida.

2 Alternativas como incentivo fiscal, favor fiscal, exoneração ou desoneração tributária denotam todas elas o mesmo caráter benéfico ao contribuinte, sugerindo semelhante imprecisão conceitual.

Por tais razões, na ausência de substituto conceitualmente mais adequado, optamos por adotar a expressão pela qual o conjunto de institutos jurídicos aqui analisados é mais comumente referido no contexto tributário brasileiro: benefícios fiscais do ICMS.

Parte I
Teoria da norma jurídica e da
isenção tributária

Capítulo 1 - Norma jurídica como fenômeno linguístico

1.1. Uma definição pragmático-operacional de norma jurídica

Os embates em torno dos conceitos de direito e de norma jurídica colocam-se entre os mais fecundos na história da filosofia jurídica. Como observa João Maurício Adeodato, tanto a estrutura quanto a função desses conceitos são porosas e estão em constante evolução.³

Não pretendemos apresentar uma definição ontológica de norma jurídica. Tampouco se pretende captar o fenômeno normativo em sua pluridimensionalidade – tarefa, em verdade, impossível de se realizar. Procuraremos simplesmente adotar um modelo que nos permita avaliá-lo sob um de seus aspectos (sintático-normativo), com um propósito operacional: alcançar uma definição que nos possibilite operar com o direito e compreender o funcionamento sintático do sistema jurídico.⁴

É o que faremos neste capítulo.

3 ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 155.

4 Dado o objeto deste trabalho, adota-se aqui uma metodologia eminentemente lógica que, contudo, não implica assumir o primado da lógica sobre outras perspectivas do direito. Pelo contrário, acompanhamos Georges Kalinowski, quando reconhece que as investigações da lógica e da semiótica jurídica devem em muitas ocasiões ceder lugar, do ponto de vista prático, a estudos dogmáticos, históricos, psicológicos ou sociológicos do direito (KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Trad. de Juan A. Casaubon. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1973. p. 187-188).

1.2. Direito como sistema comunicacional

1.2.1. Enunciação prescritiva e construção do sentido jurídico

A despeito das incessantes divergências quanto à definição do conceito de direito, não se pode deixar de considerar que, assim como os demais sistemas sociais, o direito se constrói mediante linguagem.⁵ Em seu aspecto linguístico, o direito materializa-se (positiva-se) em um suporte físico (som, texto, imagem ou outro meio material). Sem positivação, a linguagem não deixa o âmbito psicológico (intrasubjetivo) do indivíduo. Vale dizer, não é ainda linguagem em sentido estrito, pois não gera comunicação.

A partir da conversão em um meio físico, a comunicação passa a ser possível. Ela se dissocia do indivíduo que a emite, o *enunciador*. Nessa operação, que designaremos *enunciação*, é que a comunicação tem início, pois a partir de então é que o enunciado se desprega do sujeito da enunciação, distinguindo-se dele.⁶ É a partir da enunciação que a mensagem deixa de constituir simples imagem mental (de um único indivíduo) para se tornar comunicação (do latim *communicatio*: partilhar, tornar comum). Deixa o exclusivamente individual para se tornar social.

5 VON Wright, Georg Henrik. Ser y deber ser. In: AARNIO, Aulis; VALDÉS, Ernesto Garzón; UUSITALO, Jyrki (comps.). *La normatividad del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 93. Gregorio Robles dirá, na abertura de sua obra *El derecho como texto (cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho)*, “o direito é texto” (em português, ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005. p. 1). O autor esclarece mais adiante que “esta afirmação não implica uma tese ontológica forte, mas se limita a apontar o modo universal de apresentação do direito na comunicação humana, que como tal pode servir de ponto de partida para um enfoque teórico” (Ibid. p. 2). Em sentido semelhante, em seu ensaio da pragmática da comunicação normativa, Tercio Sampaio Ferraz Jr. vai anunciar sua posição não reducionista do direito à linguagem, que ora acompanhamos. Como expõe o autor, a análise do fenômeno jurídico sob o ângulo linguístico decorre mais de uma proposta epistemológica do que ontológica: “ao pretender-se o tratamento da norma como linguagem, se o faz por necessidade operacional, sem fazer-se, com isso, qualquer afirmação sobre a essência do direito” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 7).

6 Como destacam Greimas e Courtès, a dissociação entre enunciador e enunciado é tal que o *eu* do enunciado não será nunca o mesmo *eu* que o enunciou (sujeito da enunciação), pois o primeiro passo da enunciação consiste em se “isolar [o enunciado] do sujeito da enunciação e em projetar no enunciado um *não-eu*” (GREIMAS, Algirdas Julien; COURTÈS, Joseph. *Sémiotique: dictionnaire raisonné de la théorie du langage*. Paris: Hachette, 1993. p. 79. Tradução nossa).

Como resultado do ato de enunciação, obtém-se o *enunciado* – também designado representamen (Peirce), símbolo (Ogden e Richards), veículo do signo (Morris), significante (Saussure), expressão (Hjelmslev).⁷ O enunciado é a comunicação positivada em suporte material. É ele que será objeto de percepção (recepção) pelo *outro* comunicacional, o *enunciatário*, *receptor*, *destinatário*. O enunciado, nesse sentido, estimula o enunciatário a criar um significado para si que se relaciona de alguma forma ao significado originalmente pretendido pelo enunciador.⁸

Em uma percepção ingênua do fenômeno da comunicação, o enunciado poderia ser compreendido como um meio pelo qual *uma* mensagem é transmitida entre dois sujeitos. O que se dá na comunicação não é, porém, tão simples. O enunciado não contém *em si* seu próprio significado. O significado que o enunciador pretendeu ver positivado no ato de enunciação não coincidirá com o significado apreendido pelo enunciatário. O enunciatário, nesse sentido, é menos um mero receptor de uma mensagem do que um sujeito que constitui (*co-institui*) a mensagem. O significado do enunciado é construído pelo enunciatário a partir do texto, é verdade, mas também a partir de suas próprias experiências, conhecimento, emoções.⁹

Pode-se dizer então que em um ato comunicacional há dois “significados”: o do enunciador e o do enunciatário. E quanto maior for a experiência, o conhecimento, os valores e a cultura compartilhados por esses dois sujeitos, mais próximos serão os significados por eles construídos, embora nunca idênticos.¹⁰ Carlos Alchourrón apresenta a questão de modo semelhante, falando do significado de um texto a partir do *ponto de vista do enunciador* e do significado a partir do *ponto de vista do intérprete*.¹¹

“Textos jurídicos são expressos em linguagem natural. As regras que dão significado às expressões da linguagem natural são o ponto de partida de qualquer interpretação. [...]”

7 NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica*. 4. ed. São Paulo: Annablume, 2005. p. 66.

8 FISKE, John. *Introduction to communication studies*. 2. ed. London: Routledge, 1990. p. 39. Tradução nossa.

9 Como diz Fiske, “Ier não se assemelha a usar um abridor de lata para revelar o significado na mensagem. Significados são produzidos na interação entre texto e enunciatário.” (Ibid. p. 164. Tradução nossa).

10 Ibid. p. 39.

11 ALCHOURRÓN, Carlos E. On law and logic. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 45. Tradução nossa. Grifos nossos.

Contudo, há circunstâncias em que ambiguidades semânticas ou sintáticas podem conduzir a um sentido indeterminado de uma expressão normativa. Mais do que isso, algumas palavras têm um sentido técnico-jurídico diferente de seu significado ordinário, tal que em alguns contextos pode ser duvidoso em qual dos sentidos a palavra foi usada pelo legislador. [...]

Quando um termo ambíguo aparece em uma sentença, pode ser que o termo não tenha sido usado de modo ambíguo pelo enunciador – o enunciador pode ter pretendido comunicar o sentido inequívoco de um dos vários significados de um termo ambíguo. Em tal caso, a expressão não é ambígua do *ponto de vista do enunciador*. A despeito disso, pode ser ambígua do *ponto de vista do intérprete*, pois ele pode não ter evidência suficiente quanto ao *significado efetivamente pretendido pelo enunciador*. Nesse caso, a indeterminação existe apenas do ponto de vista do intérprete. É claro, *a ambiguidade do ponto de vista do enunciador é independente da ambiguidade do ponto de vista do intérprete*.

Esta independência dos dois pontos de vista tem importantes consequências na identificação de um elemento ‘criativo’ no processo de interpretação jurídica.”

Abstraindo a complexidade e a heterogeneidade das relações comunicacionais, poderíamos, para fins didáticos, isolar um único ato comunicativo da seguinte forma: (i) um sujeito (enunciador), com um significado em mente, realiza o ato de enunciação, positivando um enunciado em meio físico; (ii) outro sujeito (enunciatário) toma o enunciado como objeto e, a partir dele e no processo de compreendê-lo, produz um significado, que será, em algum grau, aproximado ao vislumbrado pelo enunciador.

1.2.2. A circularidade do processo de construção normativa

Há uma infundável circularidade no processo de constituição do direito. Compreendido como sistema comunicacional, o direito é constituído por uma incessante série de atos comunicativos, por uma série de positivações e significações. Enunciados prescritivos são produzidos pelos sujeitos competentes a fazê-lo (legislador, juiz, particular). Esses enunciados serão, por sua vez, objeto de interpretação pelos aplicadores do direito (enunciatários), que a partir de tais

enunciados construirão seu *sentido jurídico* (o significado do enunciado, que, por enquanto, designaremos de modo amplo *norma jurídica*) e, a partir dessa construção, aplicarão as normas por meio da positivação de novos enunciados prescritivos, que por sua vez serão interpretados por outros enunciatários.¹²

O direito, nesse sentido, é um sistema comunicacional, formado a partir de um processo interminável de construção comunicativa. São as operações comunicativas do sistema jurídico (enunciações jurídicas) que vão constituindo a *estrutura* e o *conteúdo* do direito.¹³ O direito pode ser compreendido, portanto, como um sistema comunicacional autopoietico, que vai constituindo a si próprio a partir de suas próprias operações.¹⁴ Podemos dizer, com Niklas Luhmann, que o direito é um “aparato histórico”, no sentido de que as operações modificam o sistema, alteram o *status* desse aparato, e com isso criam condições para posteriores operações.¹⁵

12 A esse respeito, é proveitosa a didática análise do processo semiótico de construção normativa apresentado por Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 103-127).

13 Como observa Niklas Luhmann, “sistemas autopoieticos são, nesse sentido, vinculados ao tipo de operações que eles realizam, e isso se aplica tanto à criação de subsequentes operações quanto à formação de suas estruturas. Em outras palavras, não há ‘diferença essencial’ ou qualquer ‘diferença material’ entre operação e estrutura” (LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 84. Tradução nossa).

14 Em uma maior aproximação conceitual de autopoiese pode ser dizer que “a performance da autopoiese não consiste apenas na produção de uma operação por outra mas também, e acima de tudo, na condensação e confirmação das estruturas por meio das operações, que por sua vez são orientadas por essas estruturas. É nesse sentido que podemos definir o sistema jurídico como um sistema com uma estrutura (auto)determinada.” (Ibid., p. 85. Tradução nossa).

Por outro lado, importa observar que não é todo ato previsto como lícito ou ilícito pelo direito que ingressa no sistema jurídico. Apenas é jurídico o que é positivado na forma prevista pela própria estrutura do sistema: “A circunstância de alguém ser atropelado por um carro não ingressa no sistema jurídico. Não constitui sequer um fato no sistema jurídico, ainda que possa relevância jurídica. Com efeito, o evento pode ter ocorrido porque alguém insistiu que tinha o (assumido) direito de atravessar a rua em uma faixa de pedestre, diante da qual caberiam aos carros parar. Esse é ou não um fato pertencente ao sistema jurídico? E os contratos, são operações internas ao sistema jurídico? Os contratos são operações do sistema jurídico se os envolvidos sequer se deram conta de que o estariam celebrando, por partirem da falsa suposição de que isso requereria forma escrita? Há operação jurídica se um criminoso se esconde enquanto está sendo procurado pela polícia? Uma invenção é um ato jurídico porque alguém pode registrá-la como uma patente? *Questões dessa natureza surgem por causa da universalidade da relevância do direito. Toda conduta é permitida ou proibida, mas isso não significa que toda conduta seja uma operação jurídica, isto é, uma operação interna ao sistema jurídico.*” (Ibid. p. 98. Tradução nossa. Grifos nossos).

15 O direito, nesse sentido, “de acordo com a terminologia de Heinz von Foerster, não é um aparato (máquina) trivial que transforma *inputs* em *outputs* sempre de modo idêntico e repetitivo. É um

O processo de construção de sentido normativo é constituído, portanto, de duas etapas que se complementam. Primeiro, a atividade inicial promovida pelo legislador, que culmina na produção de um enunciado prescritivo. Em seguida, a atividade do aplicador do direito, que interpreta esse enunciado e constrói seu significado, seu sentido normativo, a norma jurídica.

Essa explicação, didaticamente simplificadora, merece alguns refinamentos. Em primeiro lugar, deve-se ter em conta que o direito não possui um começo (legislar) nem um fim (aplicar), mas é dotado de uma continuidade incessante. O direito é formado por comunicações jurídicas, isto é, comunicações com características próprias que as diferenciam de outras comunicações sociais. Como diria Niklas Luhmann, tais comunicações constituem as operações do sistema jurídico, que não possui um início ou um fim, já que o direito nunca cessa suas operações (assim compreendidos os atos de produção normativa, de enunciação jurídica).¹⁶ Dessa forma,

aparato que envolve suas próprias condições em cada operação e assim constrói um novo aparato a cada operação" (Ibid., p. 91. Tradução nossa).

- 16 Ibid. p. 183-184. Nesse sentido, a nosso ver, sequer a revolução constitucional (que impõe novo sistema constitucional) encerra os limites do sistema jurídico. O sistema jurídico não se encerra com uma nova constituição, apenas se altera, em continuidade evolutiva. Com o advento de uma nova constituição (por exemplo, a Constituição de 1988), os enunciados prescritivos a ela antecedentes permanecem compondo o ordenamento jurídico, por força do que é usualmente denominado de recepção.

Embora a tendência majoritária da doutrina seja de considerar que uma nova constituição impõe a ruptura do sistema anterior – com a criação de um sistema jurídico absolutamente distinto – entendemos que, em verdade, se trata simplesmente de um diploma normativo novo criado no âmbito de um mesmo ordenamento jurídico, em constante modificação. Nesse sentido, uma nova constituição se diferencia das emendas constitucionais não por criar um ordenamento jurídico novo (como costuma apregoar a doutrina constitucionalista), mas apenas por não ficar limitada às restrições decorrentes da super-rigidez constitucional (cláusulas pétreas).

Todos os enunciados prescritivos editados no regime constitucional antecedente permanecem vigendo, até que haja formal declaração de não recepção (seja por revogação promovida pelo novo diploma constitucional, seja por revogação realizada por diploma infraconstitucional posterior, seja ainda por declaração expressa do Poder Judiciário no sentido da não recepção), decorrente de enunciado (ato de decisão) que expulse aqueles enunciados do ordenamento. Isso porque a própria avaliação quanto à recepção ou não de determinado enunciado prescritivo pela nova Constituição é uma decisão jurídica, i.e., uma interpretação. Enfim, uma compreensão abrangente do fenômeno normativo conduziria a vislumbrar a revolução constitucional e o fenômeno da recepção de modo sensivelmente diferente da forma como usualmente propugnada pela doutrina contemporânea. Para uma crítica de Luhmann à norma fundamental kelseniana, v. Ibid., p. 103.

cada operação jurídica (constituição do enunciado prescritivo) dá ensejo à produção de nova operação, como “episódios” de uma “história sem fim”.¹⁷

A segunda observação a ser feita é que essas operações (de legislar e de aplicar o direito) não são independentes entre si; não existe uma sem a outra, pois todo legislar é já aplicar o direito, e toda aplicação do direito é também atividade legislativa (em sentido lato). A aplicação de uma norma jurídica (vale dizer, a aplicação do conteúdo interpretado a partir do texto legislado, do enunciado prescritivo) é criação normativa, já que tal aplicação é, ela também, revestida de linguagem.

Quando o legislador federal instituiu o Código Civil em 2002, estabelecendo regras que disciplinam a celebração de contratos, ele *produziu* enunciados prescritivos novos (o Código Civil). Mas ao fazê-lo *aplicou*, no mesmo ato, normas jurídicas hierarquicamente superiores (isto é, os comandos normativos decorrentes da interpretação dos enunciados da Constituição que cuidam da competência para regular a matéria, dos enunciados constitucionais que norteiam as limitações à liberdade individual, dos enunciados da Lei Complementar n. 95/1998 que regem o processo legislativo, dentre outros).

Por sua vez, quando dois particulares firmam um contrato entre si, eles estão produzindo enunciados prescritivos (o instrumento do contrato), que merecerão posterior interpretação, por exemplo, em caso de eventual disputa conduzida ao Judiciário. Porém, nessa criação de enunciados prescritivos, tais indivíduos *aplicaram*, dentre outros, os enunciados do Código Civil de 2002 pertinentes à celebração contratual.

Veja-se que a *aplicação* dos enunciados prescritivos é sempre feita por aqueles que detêm *competência* (em sentido amplo) para *produzir* novos enunciados prescritivos no sistema jurídico. A enunciação no direito (como ato de fala)¹⁸ consiste, a um só tempo, em produção e aplicação normativa. Daí porque o processo de positivação do direito é um percurso de construção incessante. Partindo de um texto normativo (enunciado prescritivo), o aplicador do direito o interpreta (construindo o sentido normativo, a norma jurídica) e o aplica. Tal aplicação, contudo, é promovida por meio de linguagem, mediante a introdução de novo enunciado

17 Ibid. p. 184. Em sentido semelhante, v. ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005. p. 28-29.

18 A esse respeito, por todos, v. ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005. p. 32-34.

no ordenamento jurídico. Esse novo enunciado será, por sua vez, objeto de posterior interpretação e aplicação, mediante a criação de novo enunciado. E assim sucessivamente, em um contínuo fluxo de constituição do direito.

1.3. A interpretação do direito e os subdomínios do processo semiótico de construção da norma jurídica

1.3.1. Do enunciado à proposição jurídica: da expressão ao conteúdo

Para que possamos perscrutar de modo mais adequado a definição de norma jurídica, são necessárias algumas distinções conceituais preliminares. Como já destacamos, o direito se opera mediante linguagem. A positivação do direito exige o processo de enunciação, que consiste na conversão de um pensamento em um suporte material (enunciado). O enunciado (texto) é o que há de objetivo no mundo. O que se constrói a partir dele é subjetividade. Ao tomar contato com o enunciado, o intérprete do direito (enunciatário) produz seu significado, mediante processo intelectual próprio. Próprio porque já se está aqui no plano da interpretação. A produção de significado por cada um dos enunciatários é diretamente dependente do conjunto de conhecimentos, valores e emoções que cada qual possui.

O produto dessa atividade intelectual, isto é, o resultado desse processo individual de compreensão – que estamos denominando interpretação, em sentido lato – podemos designar *proposição*. A proposição jurídica é, portanto, produção intelectual resultante do contato do intérprete com o texto jurídico, com o enunciado prescritivo. É o conteúdo que se forma no intelecto do intérprete quando ele se depara com o enunciado. Não se cuida ainda de norma jurídica. A relação entre norma jurídica e proposição é de espécie para gênero. A norma jurídica é sim uma proposição, mas uma proposição de estrutura peculiar, que analisaremos na próxima seção.

Para o momento, o que devemos precisar é essa distinção entre enunciado e proposição. O enunciado é texto, é objetividade; a proposição, enquanto construção intelectual, é subjetividade. Para utilizar a terminologia proposta

por Louis Hjelmslev,¹⁹ o enunciado está no *plano da expressão* (e pode assumir formas diversas, verbal, gestual, pictório), enquanto a proposição está no *plano do conteúdo* (dos significados).²⁰

A proposição jurídica, no sentido que ora empregamos, não possui materialidade – por isso, não é objetiva. Ela é uma unidade do plano de conteúdo. É construção puramente intelectual, sem uma estrutura formal rígida. Estamos aqui na primeira etapa do *percurso gerativo de sentido*²¹ (interpretação jurídica), vislumbrando a proposição jurídica como produto da interpretação em uma estrutura de sentido ainda formalmente desarticulada.²²

19 A respeito, Hjelmslev esclarece: “Temos apresentado os termos *expressão* e *conteúdo* como designações dos funtores que assumem a função a que nos referimos, a função de signo. Essa é uma definição puramente operativa e, ademais, uma definição formal, no sentido de que nesse contexto não se dará nenhum outro significado aos termos *expressão* e *conteúdo*. [...] [Esses termos] se definem somente por sua solidariedade mútua e nenhum deles pode ser identificado de outro modo. Cada um deles se define por oposição e por relação, como funtores mutuamente opostos de uma mesma função.” (HJELMSLEV, Louis. *Prolegómenos a una teoría del lenguaje*. 2. ed. Madrid: Gredos, 1971. p. 74-89. Tradução nossa).

20 Paulo de Barros Carvalho assim descreve a distinção entre os dois planos, com a precisão que lhe é peculiar: “Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação [...]. Eis o momento do ingresso no plano do conteúdo. Tendo o intérprete isolado a base física do texto que pretende compreender, estabelecendo, por esse modo, o primeiro contacto com o sistema objetivado das literalidades, avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido.” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 105-112. Grifos do original).

21 Nesse sentido, José Luiz Fiorin esclarece: “Quando se fala em percurso gerativo de sentido, a rigor se está falando de plano de conteúdo. [...] O percurso gerativo é um modelo que simula a produção e a interpretação do significado, do conteúdo.” (*Elementos de análise do discurso*. 9. ed. São Paulo: Contexto, 2000. p. 31).

22 Importa observar que não atribuímos à proposição jurídica uma existência ontológica. A proposição jurídica não possui, pois, uma consistência histórica ou social que vai sendo “transmitida” socialmente. Ela é antes uma imaterialidade gerada na consciência do indivíduo. Não podemos concordar, portanto, com a linha teórica que, embora segregue a proposição do enunciado, pretende compreender na proposição (e na norma jurídica) uma existência histórica anterior à própria enunciação (CAPELLA, Juan Ramón. *Elementos de análisis jurídico*. 3. ed. Madrid: Trotta, 2004. p. 49-50).

1.3.2. Da proposição à norma jurídica: articulação lógica do conteúdo normativo

Tendo ingressado no plano do conteúdo (proposição), observamos que o processo de interpretação não se dá de modo necessariamente organizado e homogêneo. O intérprete constrói sentido mediante as mais diversas estruturas lógicas – e também, vale dizer, não lógicas.²³ A despeito disso, por questões didáticas e metodológicas, vamos aqui atribuir uma particular estrutura lógica à proposição jurídica.

Designaremos *norma jurídica* a proposição jurídica que atenda à seguinte estrutura lógica: se A é, então C deve ser. Ou simbolicamente $D (A \rightarrow C)$, em que A corresponde a uma hipótese fática (*prótase* ou *antecedente*) e C à correspondente prescrição jurídica (*apódose* ou *consequente*), ambos ligados por “ $\rightarrow$ ”, conector lógico implicacional qualificado por D (que indica a natureza *deôntica* do conector). À adoção de tal estrutura lógica na definição de norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho denomina *homogeneidade sintática* das normas jurídicas.²⁴

Cabe aqui uma advertência. Qualquer proposta de uma estrutura para a norma jurídica é arbitrária. Nesse sentido, observamos que a adoção da estrutura hipotético-condicional não é uniforme na teoria do direito.²⁵ Tam-

23 Em acepção ampla, texto é não apenas manifestação verbal-escrita, mas qualquer manifestação física que provoque irritação – *Irritationen*, no sentido empregado por Luhmann (LUHMANN, Niklas. *Social systems*. Trans. by John Bednarz Jr. and Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1984. p. 255-277) – em nosso sistema mental-psíquico, por meio de algum dos sentidos do corpo humano. A multiplicidade de formas do plano de expressão implica a heterogeneidade de estruturas de sentido construídas no plano de conteúdo. Não é por outra razão que Hjelmslev dirá que *expressão e conteúdo* “se definem somente por sua solidariedade mútua e nenhum deles pode ser identificado de outro modo. Cada um deles se define por oposição e por relação, como funtores mutuamente opostos de uma mesma função.” (HJELMSLEV, Louis. *Prolegómenos a una teoría del lenguaje*. Trad. de José Luis Díaz de Liaño. 2. ed. Madrid: Gredos, 1971. p. 89. Tradução nossa).

24 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 128.

25 Nesse sentido, é célebre a oposição de Carlos Cossio à estrutura hipotética da norma jurídica, ao propor, em sua teoria egológica do direito, uma estrutura lógica *disjuntiva* (COSSIO, Carlos. *Panorama de la teoría egológica del derecho*. *Revista Trimestral de Cultura Moderna*, Bogotá, n. 13, p. 67-94, dic. 1948. p. 76-77). A esse respeito, porém, Lourival Vilanova vai dizer que, “considerando-se bem a teoria egológica, ela não recusa a estrutura hipotética, pois na fórmula ‘dado A deve-ser B, ou dado não-B deve-ser S’ encontra-se a relação de antecedente para consequente, característica da conexão hipótese/tese (ou prótase e apódose). Os símbolos literais nela contidos não são *variáveis nominais*, mas *variáveis proposicionais*. Tanto que poderemos formular assim: ‘se p então q ou se não-q então r.’” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 101).

pouco encontra unanimidade a exigência de uma homogeneidade sintática na estruturação da norma jurídica.²⁶

Cuida-se, contudo, de uma simplificação de propósito operacional. Atribuir uma estrutura lógica hipotético-condicional para a norma jurídica apresenta a vantagem de simplificar a compreensão sintática do fenômeno normativo. Com efeito, a tarefa do intérprete do direito reside, em larga medida, em se determinar qual a prescrição prevista pelo direito para dada ocorrência fática. A estrutura hipotético-condicional colabora nessa atividade, ao relacionar uma consequência jurídica (apódose) a cada hipótese fática (prótase).²⁷

Assim, conforme a proposta metodológica adotada neste trabalho, compreenderemos norma jurídica como toda proposição jurídica construída sob a estrutura hipotético-condicional. Ou seja, embora todas as normas jurídicas sejam proposições, nem todas as proposições jurídicas serão consideradas normas.

Não consideraremos normas jurídicas as proposições categóricas de caráter *estipulativo* ou *definitório*, como “A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida” ou “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”. Tampouco incluiremos no conceito de norma as proposições prescritivas gerais que não possuam estrutura hipotético-condicional, como os *princípios jurídicos*.

Em sentido semelhante, Carlos E. Alchourrón e Eugenio Bulygin observam:²⁸

“Convém fazer aqui uma observação terminológica. É usual entre os autores que se ocupam da lógica deôntica empregar o termo ‘norma’ em um sentido amplo, abarcando todas as expressões nas quais aparece um operador deôntico. Dentre as normas, podem-se distinguir duas subclas-

26 A exemplo, o lógico finlandês Georg Henrik von Wright, reputado um dos principais fundadores da lógica deôntica contemporânea (cf. VERNENGO, Roberto J. *Derecho y lógica: un balance provisorio*. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1987. p. 303), reconhecia diversos tipos de norma, conforme sua estrutura e função (v. capítulo I de VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norm and action: a logical enquiry*. New York: Routledge & Kegan Paul, 1963).

27 Em sentido semelhante, v. MENDONÇA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 42.

28 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires, Astrea, 2006. p. 79. Tradução nossa.

ses: as normas categóricas e as normas hipotéticas ou condicionais (cfr. von Wright, *Norm and Action*, 1963, Caps. VIII y IX).

Preferimos restringir o uso do termo ‘norma’ às expressões que correlacionam casos com soluções. Assim, em nossa terminologia, apenas as normas hipotéticas de von Wright são normas.”

1.3.2.1. Breves considerações sobre os princípios jurídicos: *princípios como proposições categóricas*

O conceito de norma jurídica que adotamos vai de encontro à classificação popularizada no âmbito da dogmática constitucionalista, que toma os princípios dentro do conceito de norma jurídica.²⁹ A definição de norma jurídica proposta, frise-se bem, não implica menosprezar a relevância das demais proposições jurídicas para o direito. Elas não são menos jurídicas; apenas não atendem à estrutura de norma jurídica que adotamos (repita-se, que adotamos arbitrariamente).³⁰ Não é demais enfatizar este ponto: não se pretende excluir os princípios do conceito de norma jurídica por se lhe negar o caráter de juridicidade, mas apenas por se lhe negar a estrutura formal de norma que aqui estabelecemos. Em termos simples, o princípio é jurídico; só não é norma.

29 Na acepção predominante, o conceito de norma jurídica abrange as regras e os princípios jurídicos, cujos conceitos, contudo, não encontram absoluta uniformidade. Uma representação das posições preponderantes sobre o tema – que evidentemente adotam acepção de norma mais ampla do que a empregada neste trabalho – pode ser colhida em ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 85-115; SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003; Idem. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 43-64; NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. p. 1-88.

30 É a partir dessa proposta que Paulo de Barros Carvalho anuncia: “Abrigar tal conceito implica reconhecer que as chamadas ‘normas atributivas’ ou ‘normas qualificativas’ não são, verdadeiramente, regras jurídicas, já por não revestirem a forma dos juízos hipotéticos, já por não estabelecerem comportamentos-tipo. Tais proposições têm, realmente, a estrutura lógica de juízos categóricos, sendo impossível transgredi-las e inexistindo, portanto, sanções que lhes correspondam. [...] Isso não quer dizer, todavia, que proposições dessa natureza deixem de ter caráter jurídico. Significa, apenas, que não têm índole normativa, porque não são juízos hipotéticos, em que se associa a determinada condição uma consequência.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 34).

A esse respeito, equivoca-se Humberto Ávila quando sustenta que os princípios poderiam também assumir a estrutura hipotético-condicional, bastando para tanto uma simples reformulação linguística.³¹ Para exemplificar sua assertiva, o autor assim reformula o *princípio democrático*: “Se o poder estatal for exercido, *então* deve ser garantida a participação democrática”.³² O engano da tese de Ávila está em não compreender que a prótase (hipótese de incidência) corresponde à descrição do fato que *implica* o comando previsto na apódose. Nesse sentido, o dever de se assegurar a participação democrática não está a depender da ocorrência do exercício do poder. Na verdade, a participação democrática é requisito de legitimidade jurídica do exercício do poder, e não comando resultante de implicação normativa. Não há causalidade lógica ou normativa entre eles. A relação entre participação democrática e exercício do poder não é, pois, de apódose e prótase normativa, mas de requisito legal e ato jurídico hígido. O princípio democrático, em verdade, consiste numa prescrição que se aplica independentemente da verificação de algum fato. É mandamento categórico, incondicionado à ocorrência de hipótese fática. Por isso, é princípio jurídico, sem estrutura hipotético-condicional.³³

Por essa razão, os princípios jurídicos não são passíveis de aplicação *imediata* a casos concretos. Falta-lhes estrutura hipotético-condicional para anunciar os critérios da incidência normativa. A estrutura geral – em verdade, a feição categórica – dos princípios não apresenta condições suficientes para aplicação normativa. A aplicação de princípios jurídicos (proposição jurídica categórica) requer que o intérprete do direito, diante de uma situação fática, construa uma norma jurídica (aqui ainda em plano geral e abstrato, não no plano de normas individuais e concretas), convertendo o princípio em norma de estrutura hipotético-condicional.

31 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 40-41.

32 Ibid. p. 41. Grifos do original.

33 Além desse exemplo, Humberto Ávila pretende formular o *princípio da tipicidade* da seguinte forma: “Se for desobedecida a exigência de determinação da hipótese de incidência de normas que instituem obrigações *então* o ato estatal será considerado inválido” (loc. cit., grifos do original). Sem dúvida a proposição formulada se apresenta em estrutura de norma jurídica. Porém, ela não traduz o conteúdo do princípio da tipicidade (que corresponde à prescrição de que a lei contenha em si os elementos necessários para a valoração dos fatos alcançados pelo tipo jurídico-tributário), mas retrata a *sanção* aplicável ao descumprimento do próprio princípio. O princípio da tipicidade é, em sim, um mandamento categórico, não hipotético. E por tal razão não é adequadamente expressado em estrutura hipotético-condicional.

Em outras palavras, ao pretender aplicar o ordenamento jurídico a uma dada situação, o intérprete vasculha os enunciados prescritivos e, após articular, num primeiro momento, alguns princípios jurídicos (proposições categóricas), precisa ajustá-los (refiná-los) a uma estrutura hipotética que abranja o caso concreto que está analisando. Novamente, não estamos aqui nos referindo a uma norma individual e concreta, que só existirá após o ato de aplicação normativa. Estamos num momento logicamente anterior a este. Cuida-se da construção da norma abstrata que, bem construída no intelecto do intérprete, dará ensejo à aplicação normativa. Essa norma jurídica, resultante processo de articulação lógica promovida pelo intérprete – o qual, partindo do princípio jurídico, esboça uma proposição de estrutura hipotético-condicional – é o que Robert Alexy vai designar *norma atribuída*.³⁴

1.3.3. Os três subdomínios preliminares da semiótica jurídica: S_1 , S_2 e S_3

O percurso conceitual que trilhamos até aqui procurou apresentar o processo de construção do sentido normativo. Partindo inicialmente do texto (enunciado prescritivo), o intérprete promove, numa primeira etapa, uma construção intelectual do conteúdo que abstraiu daquele texto (proposição jurídica). Em uma segunda etapa, ainda no plano do intelecto, o intérprete articula o conjunto de proposições que recolheu a partir da leitura do texto prescritivo em uma estrutura lógica hipotético-condicional que lhe permita laborar com o direito (norma jurídica).

É certo que tudo isso se passa no âmbito da consciência, pura heterogeneidade de pensamentos, sentimentos, sensações. Não se cindem as etapas de construção do pensamento do indivíduo, senão como um corte de caráter unicamente metodológico. É o que procuramos fazer, de certo modo, arbitrariamente, para tentar compreender de modo estruturado como se processa a construção de sentido do direito.

A esses três estágios semióticos, se assim podemos designá-los, Paulo de Barros Carvalho propõe uma profícua divisão didática em subsistemas ou

34 ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p.102. Nossa percepção da dinâmica normativa dos princípios é, de certo modo, uma versão expandida do modelo normativo proposto por Alexy. Com efeito, Alexy somente vislumbra a articulação do que chama de *norma atribuída* no caso de sopesamento de princípios colidentes entre si (Ibid. p. 135-144).

subdomínios: S_1 (conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão), S_2 (conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos) e S_3 (domínio articulado de significações normativas).³⁵

A compreensão desses subdomínios reflete com precisão as distinções conceituais que apresentamos até o momento. O subdomínio S_1 abrange o conjunto de enunciados de um ordenamento jurídico. É o conjunto de textos prescritivos, isto é, “o conjunto das letras, palavras, frases, períodos e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito”.³⁶ Compreende a totalidade dos suportes materiais de comunicação jurídica.

O contato do intérprete com os enunciados faz emergir a produção de conteúdos de significação. Ingressamos no plano de conteúdo de que fala Hjelmslev. O subdomínio S_2 se situa já no plano da abstração da consciência do intérprete. Corresponde à totalidade das proposições jurídicas que se manifestam em estágio ainda desarticulado. Não se fala ainda aqui em norma jurídica. Cuida-se de juízos “soltos, derramados por todo o conjunto, nas mais variadas estruturas frásticas. A forma, ainda que importante, não será decisiva, porque o predomínio é da função e essa estará sempre voltada para a regulação das condutas intersubjetivas”.³⁷

Em seguida, as proposições jurídicas que o intérprete construiu a partir dos elementos colhidos dos enunciados prescritivos são estruturadas de modo articulado, como proposições dotadas de sentido completo, em estrutura hipotético-condicional (norma jurídica). O conjunto de normas jurídicas integra finalmente o subdomínio S_3 , no qual “todo o trabalho estará voltado à composição de unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais”.³⁸

35 CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 10.

36 Ibid. p. 13.

37 Ibid. p. 16-17. Como elucida Paulo de Barros Carvalho: “Com propósitos analíticos, entretanto, podemos isolar frase por frase, enunciado por enunciado, compondo um domínio de significações, antes de agrupar os conteúdos segundo fórmulas moleculares caracterizadas pelo conectivo implicacional. Nesse momento intermediário, estaremos diante daquilo que poderíamos chamar de *sistema de significações posicionais*.” (Ibid. p. 12)

38 Ibid. 22-23.

1.4. A subjetividade da norma jurídica e a fecundidade da produção normativa

Como temos insistido, nossa compreensão linguística do fenômeno jurídico-co parte de uma proposta não ontológica de norma jurídica. Norma não é uma entidade de existência metafísica “extraída” do enunciado prescritivo.³⁹ A norma não consiste num conteúdo “transmitido” de um emissor para um receptor. Norma jurídica é o juízo intelectual elaborado pelo enunciatário como resultado da interpretação de enunciados prescritivos (momento em que colidem a experiência do trato com o enunciado e os conhecimentos e valores que o intérprete possui). Por se estabelecer no plano do conteúdo, da subjetividade do intérprete do direito, ela não possui materialidade, tampouco objetividade.⁴⁰

39 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina: “Ora, se tomarmos o texto na sua dimensão estritamente material – que é, aliás, a acepção básica, como aquilo que foi tecido, circunscrevendo nosso interesse ao conjunto dos produtos dos atos de enunciação, o que importa ingressar na esquematização estrutural em que se manifesta –, poderemos compreender a razão pela qual *os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações*. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, *a partir de tais percepções ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações*. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido. Vê-se, desde agora, que *não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito posto, extraímos o conteúdo, o sentido e o alcance dos comandos jurídicos*. Impossível seria retirar conteúdos de significações de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a *construção* das significações, dos sentidos, no processo conhecido como ‘interpretação.’” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 188. Grifos nossos).

Mais adiante, o autor observa: “Segundo os padrões da moderna Ciência da Interpretação, o sujeito do conhecimento não ‘extraí’ ou ‘descobre’ o sentido que se achava oculto no texto. Ele o ‘constrói’ em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu ‘mundo’, vale dizer, do seu universo de linguagem”. (Ibid. p. 595).

40 Na já clássica concepção triádica do *signo* (significante, significado e significação), podemos dizer que a norma jurídica é a *significação* produzida a partir do enunciado (significante). As lições de Paulo de Barros Carvalho são elucidativas: “Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem o *status* lógico de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matérias, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa). Esse dado, que integra a relação sgnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu significado; e *suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de ‘significação’*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 33-34. Grifos nossos).

Em outro momento, Paulo de Barros Carvalho vai dizer: “Com efeito, a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que

Em certa medida, a feição subjetiva da norma jurídica é admitida, se não explicitamente, ao menos indiretamente, pelos autores que segregam o enunciado prescritivo (disposição ou formulação normativa) de norma jurídica (conteúdo normativo). Nesse sentido, confira-se a definição de interpretação dada por Eros Grau:⁴¹

“A interpretação é atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas; é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das disposições [...]. Por isso as normas resultam da interpretação. O intérprete dotado de poder suficiente para assim *criar* as normas, a partir delas construindo, em cada caso, a *norma de decisão*, é o *intérprete autêntico*, no sentido conferido a essa expressão por Kelsen [1979/469 e ss.] – isto é, fundamentalmente, o juiz. Não obstante, também os que não preenchem os requisitos do *intérprete autêntico* (os que não são juízes) interpretamos/aplicamos o direito, até o momento anterior à *norma de decisão*. [...]

Nego, assim, a existência de uma única resposta correta (*verdadeira*, portanto) para todos os casos jurídicos – ainda que o intérprete autêntico esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico. [...]

Nem os princípios nem a argumentação segundo um sistema de regras que funcione como um código da razão prática (*Gestzbuch der praktischen Vernunft*) [Alexy 1983/35] permitirão o discernimento da única resposta correta. Essa *resposta verdadeira* (única correta) *não existe*.

Pois a interpretação é *convencional*. Não possuindo realidade objetiva com a qual possa ser confrontado o seu resultado (o *interpretante*), inexistente uma interpretação objetivamente verdadeira [Zagrebelsky 1990/69].”

Paulo de Barros Carvalho, com sua incomparável precisão, vai dizer:⁴²

“Tenho insistido na tese de que normas são as significações construídas a partir dos suportes físicos dos enunciados prescritivos. [...] Penso que seja suficiente mencionar ‘suporte físico de enunciado prescritivo’ para referir-me à fórmula digital, ao texto no seu âmbito estreito, à base material gravada no documento legislado. As normas são da ordem das significações. [...]

a leitura do texto do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998. p. 144. Grifos do original).

41 GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 40-43.

42 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 129.

Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”

Ao destacar a imprecisão no uso comum da expressão “norma jurídica”, Ricardo Guastini assim segrega enunciado e significado:⁴³

“Apesar de o uso comum não acatar a distinção, convém trazer uma clara linha demarcatória entre os textos normativos e seus conteúdos de significado, introduzindo uma terminologia *ad hoc*.

a) Podemos chamar de ‘disposição’ todo enunciado pertencente a uma fonte de direito.

b) Podemos chamar de ‘norma’ não a mesma disposição, mas a seu conteúdo significativo, que é uma *variável dependente da interpretação*.

Nesse sentido, a disposição constitui o objeto da atividade interpretativa; a norma, seu resultado.”

Em sentido semelhante, Eugenio Bulygin e Daniel Mendonca observam:⁴⁴

“Porém, embora toda norma se formule ou possa ser formulada em uma linguagem, a norma não é um conjunto de signos linguísticos, mas o sentido (o significado) que esses signos expressam. Devemos distinguir, pois, entre a formulação da norma e a norma em si. A formulação da norma é uma entidade linguística. A norma, por outro lado, é o sentido expressado pela formulação.”

43 GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 100-101. Tradução nossa. Grifos nossos. A despeito disso, observamos que Guastini vislumbra a norma jurídica de modo explicitamente diferente do apresentado neste trabalho: “Em outras palavras: seria errado pensar que a disposição, enquanto fragmento linguístico, seja um objeto empírico, perceptível aos sentidos e que, pelo contrário, a norma, enquanto ‘significado’, seja uma enigmática construção mental. Não há outro modo de formular um significado, senão por meio de palavras, e os significados não possuem uma ‘existência’ independente das palavras com as quais são expressos. Portanto, a distinção entre disposição e norma não pretende ser uma distinção ontológica entre os enunciados e alguma coisa distinta dos enunciados. Trata-se, mais modestamente, da distinção entre duas classes de enunciados.” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 27-28).

44 BULYGIN, Eugenio; MENDONCA, Daniel. *Normas y sistemas normativos*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 17. Tradução nossa.

Distinguindo texto (ou material) bruto de normas jurídicas, Gregorio Robles leciona:⁴⁵

“As decisões produzem texto verbalizado cujas unidades elementares chamamos de normas jurídicas. Estas normas jurídicas não são proporcionadas diretamente pelas decisões, mas, em verdade, constituem o *resultado de uma reconstrução hermenêutica* que opera sobre o material bruto do ordenamento. O conjunto das normas forma o sistema jurídico, conceito paralelo ao de ordenamento, mas que não se confunde com ele porque o sistema também é produto da reconstrução hermenêutica do material bruto que o ordenamento é.”

É por tal razão que não falamos aqui em interpretação *da* norma jurídica, como se tomássemos norma como o objeto do ato de interpretação. O que se interpretam são os enunciados. *Norma é antes o resultado, e não o objeto do empreendimento intelectual da interpretação.* Nesse sentido, Riccardo Guastini nos alerta para o necessário rigor que se deve empregar no trato do vocábulo “interpretação”:⁴⁶

“Observe-se: o modo corrente de exprimir-se, segundo o qual a interpretação tem como objeto normas, é correto sob a condição de, nesse contexto, entender-se por ‘norma’ (como às vezes se entende) um texto normativo. Mas esse modo de dizer é incorreto, desviante, se por ‘norma’ entender-se (como também frequentemente acontece) não o texto normativo, mas o seu conteúdo de significado, já que, neste caso, a norma constitui não o objeto, mas o produto da atividade interpretativa.”

45 ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005. p. 1-2. Grifos nossos.

46 GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131. Em sentido semelhante, Daniel Mendonça denuncia a ambiguidade processo-produto do vocábulo: “O termo ‘interpretação’ exige algum cuidado especial em seu emprego porque padece da conhecida ambiguidade processo-produto: ele alude tanto a uma atividade, a atividade interpretativa, como ao resultado dessa atividade. Assim, expressões como ‘interpretação jurídica’, ‘interpretação do direito’, ‘interpretação da lei’, dentre outras, referem tanto à atividade consistente em determinar o significado ou sentido de um fragmento da linguagem jurídica (palavra, expressão ou oração) quanto ao resultado ou produto dessa atividade. De um modo geral, as normas são objeto de interpretação, mas apenas é correto dizer isso sob a condição de que por ‘norma’ se entenda uma formulação normativa. Tal assertiva é incorreta, contudo, se por ‘norma’ se entende, como aqui se tem sugerido, não a formulação normativa, mas seu conteúdo significativo. Nesse último caso, *a norma não constitui o objeto da interpretação, mas o produto da atividade interpretativa.*” (MENDONÇA, Daniel. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2000. p. 151. Tradução nossa. Grifos nossos).

A esse respeito, após descrever o percurso de geração de sentido ao longo dos subdomínios da semiótica normativa, a que aludimos na Seção 1.3.3, Paulo de Barros Carvalho conclui:⁴⁷

“Cumpridas todas essas diligências, poderá o intérprete dizer que construiu o sentido da norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S_1 . Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S_3 , voltará ao subconjunto S_1 , nele consignando a marca física de sua construção exegetica.”

Como se vê, a etapa imediatamente posterior à construção do sentido normativo (isto é, da norma jurídica) é a expressão, que só pode se dar mediante enunciados (que naturalmente se situam no subdomínio S_1 , da marca física). Mas a norma jurídica não reside nessa expressão posterior, enunciada pelo intérprete. A norma jurídica é o juízo lógico por ele produzido após complexas etapas de raciocínio. É juízo lógico-intelectual, ainda não expresso materialmente.

Muito bem. Se temos firme que as proposições e normas jurídicas são construções do intelecto do intérprete, não precisamos ter receio em dizer que *a partir de um único enunciado haverá tantas normas jurídicas quantos são os intérpretes que o interpretarem*. Sendo a interpretação um ato intelectual resultante do confronto da leitura do enunciado com as experiências, valores e sentimentos encerrados pelo intérprete, é certo dizer que cada intérprete do direito produzirá interpretações distintas a partir de um enunciado singular.⁴⁸

47 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 125.

48 Tais interpretações podem ser mais ou menos semelhantes, dependendo da cultura, conhecimento, valores e experiências compartilhados pelos diferentes intérpretes. Em muitos casos, tais interpretações serão *equivalentes*, o que não implica *identidade*, já que cada qual se encerra em planos intelectuais distintos. Quando se diz, pois, em linguagem atécnica, que dois indivíduos chegaram a uma “mesma interpretação”, isso significa, na melhor das hipóteses, que ambos concluíram interpretações equivalentes. Mesmo tal assertiva, contudo, pode estar equivocada, dado que os conteúdos produzidos nos planos intelectuais de cada um deles apenas podem ser comparados após vertidos em meio físico (textos ou palavras verbalizadas), logo sujeitos aos ruídos inerentes à comunicação. Equivalência, não identidade, é o que pode haver entre as diversas interpretações de um mesmo enunciado, o que reforça a assertiva de que para cada enunciado produzir-se-ão tantas normas jurídicas quantos forem os intérpretes que o interpretarem.

Mais do que isso, compreendido o intérprete como um sujeito num determinado espaço e tempo, um mesmo indivíduo pode interpretar os mesmos enunciados prescritivos de modo diferente conforme o lugar e o momento em que os esteja interpretando. Basta que as outras variáveis da interpretação (experiências, valores e sentimentos) tenham se alterado. É essa a realidade que a experiência jurídica nos apresenta. Por vezes, acompanhando a trajetória de um juiz, de um tribunal ou de um jurista, observamos que as interpretações adotadas por um único juiz, corte ou indivíduo não são sempre uniformes. Elas mudam ao longo dos anos, o que, antes de demonstrar uma irracionalidade na construção das normas jurídicas, ilustra a complexidade desse empreendimento intelectual.⁴⁹ Evidencia-se, pois, quão suscetível a produção da norma jurídica (a partir dos enunciados do ordenamento) é às variações subjetivas do intérprete.

Isso tudo parece demonstrar que a pluralidade (*i.e.*, a fecundidade) da produção normativa pode assumir proporções infinitas. Essa heterogeneidade é, contudo, atenuada por uma série de fatores,⁵⁰ especialmente considerando o aspecto comunicacional do direito. Distanciando-nos, por um momento, do fenômeno normativo sob o foco tão aproximado e analítico que temos adotado, poderemos observar que a comunicação jurídica – como qualquer comunicação – pressupõe uma linguagem comum compartilhada pelos enunciadores e pelos enunciatários. Exige-se, pois, um sistema de símbolos que permita a comunicação (gestos, luzes, bandeiras, desenhos, palavras); supõe-se a existência de uma comunidade linguística na qual estejam inseridos todos os participantes da atividade normativa.⁵¹

49 Como observa Paulo de Barros Carvalho, “nada há contra alterações no modo de interpretar e compreender o direito posto. Pelo contrário, as mudanças de opinião são plenamente justificadas num mundo em que as informações crescem vertiginosamente, entrando em regime de complexas intersecções. Aliás, no plano instável da experiência social que vivemos, difícil é manter inalteradas as posições tomadas, como se tudo permanecesse estagnado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Poesia e direito – o legislador como poeta: anotações ao pensamento de Flusser*. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 61).

50 Como nos lembra Tercio Sampaio Ferraz Jr., um importante fator normativo de uniformização de sentido é o emprego do poder da violência simbólica de que fala Bourdieu (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Interpretação jurídica: interpretação que comunica ou comunicação que se interpreta?* In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 32).

51 BULYGIN, Eugenio; MENDONCA, Daniel. *Normas y sistemas normativos*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 16.

A despeito da multiplicidade de experiências e idiosincrasias encerradas pelos intérpretes do direito, a circunstância de participarem de uma mesma comunidade linguística aproxima-os, em algum grau.⁵² Com efeito, inexistente esse mínimo pressuposto pela comunicação, o direito perderia sua função. O próprio enunciador (a autoridade normativa) não encontraria motivação para empreender a não simples tarefa da enunciação jurídica, que toma por premissa, em primeiro lugar, uma compreensibilidade mínima pelos enunciatários (os sujeitos normativos) e, em segundo, um grau mínimo de influência no comportamento desses indivíduos.

De todo modo, é inexorável admitirmos que, a partir de um singular enunciado, pode haver tantas interpretações quantos são os intérpretes, conquanto tais interpretações tendam em muitos casos a coincidir. Averiguar se elas efetivamente coincidem é algo que vai suscitar novas dificuldades, decorrentes da imprecisão da linguagem e da subjetividade inerente ao conhecimento.⁵³ Essas meditações nos colocam agora diante de uma dúvida importante: dado o caráter subjetivo da norma jurídica (compreendida como produção intelectual do intérprete) é possível falar no direito como *um* conjunto de normas jurídicas?

1.4.1. Ordenamento versus sistema jurídico: o sistema jurídico é uno?

As expressões “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” recebem diferentes acepções nas mais diversas obras relacionadas à teoria geral do direito.

Gregorio Robles, por exemplo, numa acepção próxima à que pretendemos adotar, compreende *ordenamento* como o conjunto de enunciados (leis, decisões judiciais, contratos, atos administrativos, Constituição). Fala-se aqui em texto como *texto jurídico bruto*, “composto por todos os textos tais como tenham saído das decisões dos geradores de normas, postos, um após o outro, sem conexão entre si”.⁵⁴

52 Em sentido semelhante, ALCHOURRÓN, Carlos E. On law and logic. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 46; FISKE, John. *Introduction to communication studies*. 2. ed. London: Routledge, 1990. p. 39.

53 Em sentido semelhante, ALCHOURRÓN, Carlos E. ob. cit. p. 46.

54 ROBLES, Gregorio. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. 5. ed. Madrid: Civitas, 2013. v. I. p. 139.

Sistema jurídico, por outro lado, é o resultado da elaboração doutrinária formulada a partir do texto jurídico bruto. Corresponde ao produto da interpretação e reordenação do material jurídico: “é a apresentação do direito de uma maneira sistemática, conceitualmente depurada, livre de contradições e de ambiguidades”.⁵⁵

Classificação bastante diferente desta é adotada por Alchourrón e Bulygin, que tomam o *ordenamento* como um caso especial do *sistema*, por conter todos os enunciados válidos conforme certo critério de identificação.⁵⁶ Não se deve confundir tal distinção terminológica com a adotada por esses mesmos autores, entre *sistema jurídico* e *ordem jurídica*, que indica, respectivamente, o direito como sistema estático e como conjunto dinâmico de sistemas.⁵⁷

Para o propósito deste capítulo, tomaremos de empréstimo os conceitos utilizados por Gregorio Robles, mas com ligeiras distinções. Compreenderemos por *ordenamento* o conjunto da totalidade dos enunciados prescritivos de um subdomínio S_1 . Por outro lado, referiremos a *sistema jurídico* como o conjunto da totalidade das normas jurídicas formuláveis pelo intérprete a partir do ordenamento, mas aqui já num nível mais articulado entre si, sem lacunas e sem contradições normativas.⁵⁸

Fixadas essas definições, a questão que colocamos é: compreendido o sistema jurídico como o conjunto da totalidade das normas jurídicas formuláveis pelo

55 Ibid. p. 140. A respeito, v. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 71-73.

56 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2006. p. 118-124.

57 Como noticiam Engenio Bulygin e Daniel Mendonca (BULYGIN, Eugenio; MENDONCA, Daniel. *Normas y sistemas normativos*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 45-46), essa última classificação recebeu acolhida de diversos autores, como Ricardo Caracciolo, José Juan Moreso, Pablo Navarro, José Maria Vilajosana.

58 O conceito de sistema que estamos por ora utilizado é bastante diferente do adotado por Gregorio Robles. Com efeito, aqui sistema compreende as normas jurídicas formuladas a partir do direito positivo pelos intérpretes por vezes ditos “autênticos” do direito, *i.e.*, aqueles que efetivamente vão aplicar o direito. Para Gregorio Robles, o sistema é elaborado pelos “cientistas do direito”. A diferença fica evidente quando Robles assevera que “sem este [o ordenamento] não há sistema, embora seja possível (e a história assim o demonstra) que sem sistema se pode ter ordenamento; tal é o caso dos direitos primitivos” (ROBLES, Gregorio. *Perspectivismo textual y principio de relatividad sistémica en la teoría comunicacional del derecho*. In: ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (coords.). *Teoría comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28-29). Isso não seria verdade na acepção que ora adotamos de sistema, pois a formulação normativa é inerente ao ato de aplicação. Sendo etapa intelectual imediatamente anterior à aplicação do direito, ela é sempre formulada. Nosso conceito de sistema jurídico será refinado na Seção 1.5.

intérprete a partir do ordenamento jurídico – este, por sua vez, compreendido como a totalidade de enunciados prescritivos em S_1 –, o sistema jurídico é uno ou há tantos sistemas quantos são os intérpretes? Mais do que isso, ele pode ser objetivamente delimitado? São essas as reflexões que propomos nas próximas linhas.

1.4.2. Princípio da restrição da cognição do intérprete: restrição material e restrição intelectual

Temos insistido em que a norma jurídica não corresponde a um conteúdo inserido num enunciado para ser posteriormente “revelado” pelo intérprete. Por mais próximo que o intérprete pretenda chegar ao sentido que o legislador pretendeu atribuir aos enunciados de uma lei, o processo de interpretação implicará inevitável “criação” normativa. Vale dizer, a atribuição do sentido normativo é dada pelo intérprete (enunciatório), e não pelo legislador (enunciador). Por tal razão, concluímos algumas linhas atrás que há, potencialmente, tantas normas quantos são os intérpretes.

Compreendido o sistema jurídico como um conjunto de normas, poderíamos então reconhecer que há tantos sistemas quantos são os intérpretes do direito?

O filósofo tcheco Vilém Flusser apresenta uma interessante proposta para compreensão da realidade como língua.⁵⁹ O filósofo denomina o conjunto amplo de *comunicações da sociedade* – ou, como diria Luhmann, simplesmente *sociedade*⁶⁰ – de *a grande conversação*. Assim, para Flusser, a realidade (natural ou social) é criada pela (e só passa a existir a partir da) língua. A realidade adquire existência a partir do momento em que passa a pertencer à grande conversação.⁶¹

59 FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. Como Flusser observa, cuida-se de um pensamento que não se propõe sistemático. Como diz o autor, “lutei, em todo o curso do argumento, por uma posição que evite a formalização e logicização do problema, que evite, portanto, a esterilização o problema. Meu propósito não era chegar a posições logicamente inatacáveis e estabelecer um sistema rigorosamente consistente. Muito pelo contrário, considero tais posições e tais sistemas como insignificantes, por improdutos.” (loc. cit., p. 202-203).

60 Para Luhmann, a sociedade corresponde ao sistema social, assim entendido o conjunto de comunicações. Tudo o que não é comunicação é tomado por *ambiente* da sociedade. Cf. LUHMANN, Niklas. *Social systems*. Trans. by John Bednarz Jr. and Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1984. p. 1-11.

61 Como dirá Flusser, “a grande conversação que somos e que se iniciou, vista historicamente, no balbuciar e na salada de palavras dos pensamentos e dos intelectos que se projetaram rumo à realização há

Mas a tal grande conversação a que Flusser se refere só pode ser concebida; não é alcançada diretamente por um indivíduo particular. As falas, comunicações, que se verificam diariamente no amplo universo social são isoladas, e se assemelham unicamente pela circunstância de serem o que são: comunicação. Não há uma relação sistemática entre elas. Não há, pois, como se demarcar com precisão um conjunto de comunicações. Um dado subsistema social (na acepção dada por Niklas Luhmann)⁶² pode ser por nós idealizado, mas nunca efetivamente divisado como tal.

O conhecimento individual é finito. Ainda que, em potência, ilimitado, ele padece das limitações físicas inerentes ao ser humano. Os sistemas sociais, por outro lado, são infindáveis. A grande conversação da sociedade não encontra fronteiras. Daí porque o conhecimento individual é inevitavelmente restrito; não alcança o todo, seja da realidade física ou social.

A restrição cognitiva do ser humano – a impossibilidade da onisciência – inviabiliza a apreensão absoluta de um subsistema social. Ele, o subsistema social, existe na medida em que assim denominamos um conjunto de comunicações (por exemplo, designamos um conjunto de comunicações relacionadas ao direito de subsistema jurídico). Mas podemos simplesmente concebê-lo; nunca efetivamente apreendê-lo.

Um exemplo simples mas esclarecedor pode ser colhido na geometria.⁶³ Consideremos um segmento de reta AB entre dois pontos A e B . Dividamos o segmento ao meio, obtendo o ponto A_1 ; dividamos o segmento A_1B ao meio e obteremos A_2 ; refaçamos a operação em A_2B , e obteremos A_3 . Até quando essa operação pode continuar a ser feita?

milhares, ou talvez dezenas de milhares de anos, continua seu avanço rumo ao indizível em frente sempre mais ampla.” (FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 187).

62 LUHMANN, Niklas. *Social systems*. Trans. by John Bednarz Jr. and Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1984. p. 176-209.

63 Sob o ponto de vista aritmético, a questão poderia ser compreendida como um conjunto de números reais existentes entre, por exemplo, zero e um.

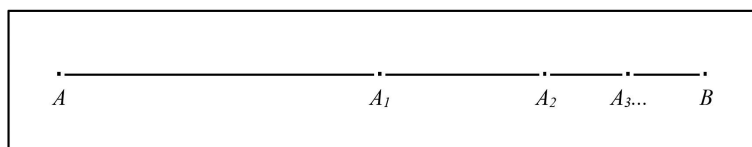


Figura 1 - Representação da infinita quantidade de pontos de um segmento de reta

A pergunta pode ser assim reformulada: quantos pontos há em um segmento de reta? Sob o ponto de vista prático, a operação de divisão cessa quando se obtêm segmentos tão pequenos que não há instrumentos com precisão suficiente para continuar o procedimento. Sob o ponto de vista teórico, sabemos que o conjunto de pontos do segmento é infinito.⁶⁴

É fácil definir o conjunto por conotação (demarcando-o por suas características), como acabamos de fazer: conjunto de pontos de um dado segmento de reta. Mas não seria possível defini-lo por denotação (por enumeração de seus elementos). Trata-se de um conjunto infinito. De certo modo, compreendemos perfeitamente os limites do conjunto, mas ainda assim não conseguimos enumerá-lo extensionalmente. É essa disparidade que motivou a elaboração dos paradoxos do movimento de Zenão de Eleia.⁶⁵

Em certa medida, dificuldade semelhante é a que enfrentamos ao direcionarmos nossas reflexões aos sistemas sociais. Conseguimos estabelecer critérios para determinar o conjunto das comunicações que pertencem ao subsistema jurídico (definição por conotação). Contudo, não conseguimos enumerá-las; são, nesse sentido, intangíveis.

64 V., a respeito, CARAÇA, Bento de Jesus. *Conceitos fundamentais da matemática*. Lisboa: Gradiva, 2010. p. 12-13.

65 HUGGETT, Nick. Zeno's paradoxes. In: *Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Stanford University, 2010. O mais famoso deles é o da corrida entre Aquiles e a tartaruga. O herói grego, ao iniciar uma corrida com uma lenta tartaruga, dá-lhe um trecho inicial de vantagem. A tarefa de Aquiles parece inicialmente fácil, mas ele se depara com um problema (lógico). Antes de ultrapassar a tartaruga, ele deve logicamente percorrer o trecho existente entre ele e o ponto do qual ela partiu. Contudo, no momento em que Aquiles alcança o ponto de partida da tartaruga, ela terá percorrido um novo trecho. O novo trecho é menor do que o primeiro, mas ainda assim é uma distância finita que Aquiles deve percorrer. Aquiles, então, cobre o novo trecho mas, para sua frustração, a tartaruga terá nesse mesmo tempo percorrido mais um terceiro trecho. A despeito da velocidade de Aquiles emprega em percorrer os novos trechos, a lenta e perseverante tartaruga sempre iniciará mais um, menor do que o anterior, e se manterá à frente do herói grego. V. loc. cit.

A essa nossa limitação, denomino provisoriamente *restrição da cognição do intérprete*. O intérprete do direito se depara com limitações cognitivas de, no mínimo, duas naturezas. A primeira é a que designarei *material*. Não temos acesso absoluto ao conjunto de enunciados do ordenamento jurídico. Individualmente, como intérpretes do direito, não podemos conhecê-lo por completo; se assim é, não podemos interpretá-lo em sua totalidade.

A *restrição material da cognição do intérprete* é de duas ordens. A primeira reside na circunstância de que o jurista lida diariamente com fragmentos do ordenamento jurídico; não com a totalidade de seus enunciados. O esforço exegético do intérprete, enquanto *tecnólogo* do direito – na acepção adotada por Tercio Sampaio Ferraz Jr. –, se dirige à *decidibilidade* de conflitos (presentes ou potenciais),⁶⁶ de tal sorte que a cada visita que faz ao ordenamento jurídico, o jurista colhe somente os enunciados que entende relevantes ao conflito que pretende solucionar. Não mais do que isso.

Em sentido semelhante, é interessante a crítica que Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin fazem à noção corrente de *sistema jurídico*:⁶⁷

“Por outro lado, a noção de sistema ou ordem jurídica como conjunto de *todas* as normas válidas, cuja validade pode derivar-se de alguma fonte comum, como o soberano (Austin), a norma básica (Kelsen) ou a regra de reconhecimento (Hart), é de relativamente pouca utilidade para a ciência jurídica. Os juristas nunca analisam os problemas de completude (lacunas) ou coerência (contradições) em relação a toda a ordem jurídica. Eles se perguntam, em verdade, se tal ou qual lei ou código, ou algum conjunto definido de normas, é completo *em relação a algum problema específico*. Apenas os filósofos do direito falam da completude de toda a ordem jurídica. Assim, pois, para dar conta da atividade dos advogados e dos juristas se requer um conceito mais geral de sistema normativo, de modo que a noção de ordem jurídica é tão apenas um caso especial daquele.”

A outra restrição material decorre da limitação de que falei anteriormente, inerente ao ser humano, que nos impossibilita a cognição absoluta dos enunciados de um ordenamento jurídico. Com a evolução do direito – no sentido

66 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 83-88.

67 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires, Astrea, 2006. p. 23. Tradução nossa. Grifos nossos.

empregado por Luhmann⁶⁸ –, os ordenamentos jurídicos contemporâneos adquiriram um nível de complexidade que inviabilizaria a empreita de um jurista que pretendesse conhecer a totalidade dos enunciados de um ordenamento jurídico. Poderia se atribuir tal limitação à velocidade com a qual a legislação é elaborada nos tempos recentes. Mas mesmo em um sistema de *Common Law* tal conhecimento é complexo – e, poderíamos dizer, ainda mais complexo –, pois teria o intérprete de conhecer todas as decisões judiciais já proferidas num dado ordenamento e elaborar a partir daí todas possíveis conclusões.

Dessas restrições materiais resulta que dois intérpretes (por exemplo, dois juízes distintos), ao pretenderem aplicar o ordenamento jurídico a um determinado caso, podem produzir normas jurídicas diversas. *Não simplesmente por terem compreendido os enunciados prescritivos de modo diferente, mas também porque não tiveram acesso aos mesmos enunciados.*

Além dessas limitações, há ainda o que se pode designar – por falta de uma melhor expressão – *restrição intelectual da cognição do intérprete*. Ainda que por hipótese um intérprete pudesse conhecer a totalidade dos enunciados de um ordenamento jurídico, faleceria-lhe a capacidade de integrá-los todos na análise do ordenamento jurídico, promovendo todas as instâncias de raciocínio necessárias à inclusão abrangente de todo o ordenamento jurídico em sua interpretação.

É nesse sentido que Giovanni Sartor vai asseverar, ao tratar da derrotabilidade no raciocínio jurídico, que um indivíduo é incapaz de derivar todas as possíveis implicações lógicas decorrentes dos fatos que conhece.⁶⁹ De um lado, em razão de uma séria limitação da nossa capacidade cognitiva, que nos impossibilita de inferir todas as possíveis verdades que decorrem das premissas que já conhecemos – o progresso da descoberta dessas verdades, ressalta Sartor, é a difícil tarefa dos matemáticos e dos lógicos. De outro, em razão da futilidade de

68 Para Luhmann, a evolução dos sistemas sociais não está relacionada ao conceito de progresso, mas a um conjunto de modificações e acidentes de efeitos não intencionais que resultaram no paradoxo do aumento da complexidade das comunicações e da concomitante redução da complexidade a partir da diferenciação dos subsistemas sociais (LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 230-273).

69 SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 110-111.

um esforço cognitivo que conduzisse a todas as possíveis ilações deriváveis das normas jurídicas disponíveis a um intérprete.⁷⁰

A restrição intelectual da cognição do intérprete consiste, pois, numa limitação intelectual inerente ao ser humano. É óbice simplesmente insuperável. O empenho em se ultrapassar essa restrição, que provisoriamente venho designando “intelectiva”, serve de profícuo material para engenhosas obras de ficções.⁷¹

Por fim, há ainda um terceiro desdobramento da restrição cognitiva do intérprete que se situa entre o intelectual e o material. Cuida-se de uma limitação que nos é menos imediata, mas ainda assim um tanto evidente. A interpretação de um enunciado (dado o traço de generalidade inerente à linguagem) depende por vezes de circunstâncias não vislumbradas sequer pelo legislador que o positivou. Num primeiro contato que temos com certos enunciados linguísticos, somos incapazes de apreender de modo integral seus corolários. Imagine-se um ordenamento simples, de uma civilização rudimentar, que possui uma única regra (um único enunciado): é proibido matar injustamente. Por mais simples que seja o enunciado, sua generalidade (especialmente do vocábulo *injustamente*) impossibilita o intérprete de apreender em abstrato os precisos contornos da norma. A cada nova situação enfrentada por aquele povo, a compreensão do enunciado vai sendo refinada, até que se constitua um sistema rudimentar de precedentes.

Veja-se que não se trata de determinar normas individuais e concretas. As próprias normas gerais e abstratas passíveis de construção a partir daquele enunciado é que não são integralmente apreendidas pelos intérpretes, que somente vislumbrarão a linha divisória entre o que é lícito e o que é ilícito após uma ampla gama de experiências que apenas o trato com a realidade pode proporcionar.⁷² Conhecer integralmente as normas gerais e abstratas resultan-

70 A dificuldade não embaraça o jurista de o tentar, quando, em esforço sistematizador, procura analisar todos os aspectos de um dado instituto jurídico. A tarefa, contudo, é sempre apenas parcialmente satisfatória.

71 Exemplo curioso é o romance *The Dark Fields* (2001), escrito pelo irlandês Alan Glynn, que inspirou o filme norte-americano *Limitless* (2011 – em português, *Sem Limites*). Conta a história de um escritor que, após experimentar uma droga experimental, adquire ilimitada capacidade intelectual e criativa que o possibilita visualizar padrões a partir de informações aparentemente desconexas e aleatórias, a partir do que inicia uma promissora carreira no mercado de capitais.

72 É por tal razão que Friedrich Müller, embora se referindo às normas constitucionais, vai dizer: “Depois do que foi dito aqui, ‘estrutura da norma e normatividade’ simultaneamente representam também o esboço de uma metódica do direito constitucional a ser tentado na direção além ao positivismo legalista, que abrange, ao lado de elementos dogmáticos e metodológicos no sentido mais restrito, entre outras coisas

tes da interpretação daquele singelo enunciado dependeria, inicialmente, da capacidade (material) do intérprete de vislumbrar todas as situações passíveis de ocorrer na realidade relacionadas ao homicídio – variáveis em função de causas, circunstâncias, meios empregados etc. Dependeria, em segundo lugar, de sua capacidade (intelectiva) de determinar *ex ante* a consequência jurídica para cada uma dessas situações a partir daquele enunciado prescritivo geral.⁷³

1.4.3. Restrições cognitivas e a derrotabilidade normativa

A restrição cognitiva do intérprete se apresenta com maior vigor no âmbito dos estudos da *derrotabilidade normativa*. De acordo com a lógica clássica, compreendida a norma jurídica em sua forma sintática *prótase-implicação-apódose* (simbolicamente, $A \rightarrow C$), é certo que a ocorrência do previsto na *prótase* é condição suficiente para a instalação do previsto na *apódose* (*modus ponens*) e que,

também a hermenêutica no sentido da definição aqui utilizada. [...] No direito constitucional evidencia-se com especial nitidez que uma norma jurídica não é um 'juízo hipotético' isolável diante do seu âmbito de regulamentação nenhuma forma colocada com autoridade por cima da realidade, mas uma inferência classificadora e ordenadora a partir da estrutura material do próprio âmbito social regulamentado. Correspondentemente, elementos 'normativos' e 'empíricos' do nexo de aplicação e fundamentação do direito que decide o caso no processo de aplicação prática do direito provam ser multiplamente interdependentes e com isso produtores de um efeito normativo de nível hierárquico igual". (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 42-43).

- 73 O pensamento de Paulo de Barros Carvalho não parece divergir do nosso quando fala na *inesgotabilidade da interpretação*: "Inesgotabilidade é outra coluna que sustenta o processo interpretativo. O programa de pesquisa para acesso à compreensão é, efetivamente, interminável. Conhecer e operar os textos, aprofundando o saber, é obra de uma vida inteira, mesmo que se trate de algo simples, aparentemente acessível ao exame do primeiro instante. A instável relação entre os homens, no turbulento convívio social, gera inevitáveis mutações semânticas, numa sucessão crescente de alterações que se processam no interior do espírito humano. Aquilo que nos parecia objeto de inabalável convicção, em determinado momento de nossa existência, fica desde logo sujeito a novas conformações que os fatos e as pessoas vão suscitando, no intrincado entrelaçamento da convivência social. O mundo experimenta mudanças estruturais de configuração sob todos os ângulos de análise que possamos imaginar. E essa congênita instabilidade, que atinge as quatro regiões ônticas, está particularmente presente no reino dos objetos culturais, território onde se demoram as prescrições jurídico-normativas. Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 197-198).

de outro lado, não pode ser nunca o caso em que, não se instalando o previsto na apódose, tenha ocorrido descrito na prótase (*modus tollens*). Cuida-se de imperativos lógicos decorrentes do próprio conceito de condicional na lógica clássica.

Há algumas décadas já se observou, contudo, que as normas jurídicas apresentam peculiaridades que desafiam os preceitos da lógica clássica do condicional. Talvez o exemplo mais comum seja o das *lacunas axiológicas*. Lacunas axiológicas – também designadas *exceções implícitas* – são situações em que o legislador, ao determinar os critérios da hipótese normativa, deixou de considerar (ao menos explicitamente) um critério relevante para a aplicação normativa.

Como observam Pablo Navarro e Jorge Rodríguez, a lacuna axiológica não corresponde propriamente a um caso *sem* solução, senão a um caso *com má* solução.⁷⁴ Com efeito, cuida-se de uma hipótese em que o intérprete afirma haver uma lacuna não porque se haja omitido uma solução a um caso, mas porque o caso tem uma solução inadequada por se ter ignorado uma distinção que deveria ter sido considerada.⁷⁵

A despeito disso, como observam Alchourrón e Bulygin, o uso do termo *lacuna* não é de todo arbitrário, pois “se considera que o legislador não tomou em conta a propriedade em questão *por não a haver previsto*, e que se a houvesse considerado teria dado uma solução diferente; ao invés de solucionar o caso de forma genérica, teria dado uma solução específica (o que pode, de fato, ser verdade em muitos casos)”.⁷⁶

Nessas situações, diz-se que a norma é *derrotável*, no sentido de que, embora válida, pode admitir exceção não prevista expressamente pelo legislador. Isso significa que “apesar de a norma fornecer solução para o caso sob decisão (*i.e.*, apesar de ser internamente aplicável ao caso), a questão de se ela deve ser aplicada pelo juiz não é absolutamente determinada, desde que as condições de sua aplicação contenham exceções implícitas cujo escopo não foi ainda delimitado”.⁷⁷

74 NAVARRO, Paulo; RODRÍGUEZ, Jorge. Derrotabilidad y sistematización de normas jurídicas. *Isonomía*, México, n. 13, p. 61-85, oct. 2000. p. 76.

75 Ibid., p. 77.

76 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2006. p. 158. Tradução nossa.

77 FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista. Defeasibility and legality: a survey. In: *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 35. Tradução nossa.

Assim, como observa Riccardo Guastini, a derrotabilidade implica duas importantes consequências:⁷⁸

- I. a regra lógica do *reforço do antecedente*⁷⁹ não se mantém para os condicionais derrotáveis, i.e., a norma “se p , então Oq ” não necessariamente implica a norma “se p e r , então Oq ”;
- II. a norma “se p , então Oq ” e a declaração “ p ” não necessariamente implicam “ Oq ”.

Um exemplo paradigmático no direito brasileiro é o do aborto de feto anencéfalo. O Código Penal brasileiro pune o aborto provocado pela gestante ou (art. 124) por terceiros com seu consentimento (art. 126). Por outro lado, excepciona da pena *duas* únicas hipóteses (art. 128): aborto necessário (se não há outro meio de salvar a vida da gestante) e o aborto sentimental (se a gravidez resulta de estupro).

Em decisão de 12/04/2012, o Supremo Tribunal Federal, na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 54/DF, decidiu que o aborto de feto anencefálico, embora não conste de enunciado *expresso* no Código Penal, constituiria uma terceira exceção ao crime de aborto, implícita no “espírito do próprio Código Penal”.⁸⁰

Diante dos enunciados do Código Penal que cuidam do aborto, um intérprete não seria habitualmente levado a considerar as características do feto (dentre as quais as de seu cérebro) um critério relevante para determinar os contornos da hipótese normativa. Ainda que procurando traçar todos os con-

78 GUASTINI, Riccardo. Defeasibility, axiological gaps, and interpretation. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 183.

79 Conforme a regra lógica do *reforço do antecedente*, se é verdadeiro que “ $p \cdot q$ ”, será igualmente verdadeiro que “ $(p \cdot r) \cdot q$ ”, ou seja, a adição de elementos no antecedente não modifica a implicação do consequente. V. A esse respeito, v. MENDONÇA, Daniel. Exceptions. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 202-203.

80 Nas palavras do Min. Gilmar Mendes: “O aborto de fetos anencéfalos está certamente compreendido entre as duas causas excludentes de ilicitude, já previstas no Código Penal, todavia, era inimaginável para o legislador de 1940. Com o avanço das técnicas de diagnóstico, tornou-se comum e relativamente simples descobrir a anencefalia fetal, de modo que a não inclusão na legislação penal dessa hipótese excludente de ilicitude pode ser considerada uma omissão legislativa não condizente com o espírito do próprio Código Penal e também não compatível com a Constituição” (Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54. Plenário, Brasília, DF, 11 de abril de 2012).

tornos da norma jurídica relativa ao aborto, isto é, já após solucionar os eventuais conflitos normativos que os enunciados do direito positivo poderiam suscitar, e após suprir eventuais lacunas do ordenamento, o intérprete não seria comumente conduzido a tomar a anencefalia do feto em consideração.

Contudo, as complexidades dos eventos do mundo podem influenciar diretamente na construção da própria norma jurídica geral e abstrata. Trata-se, pois, da inserção de um critério adicional na hipótese de incidência do crime de aborto que somente é percebido pelo intérprete diante da complexidade dos eventos do mundo. Como dirão Pablo Navarro e Jorge Rodríguez, cuida-se de “introduzir exceções implícitas em uma norma jurídica em função de uma *avaliação contrafática das intenções da autoridade normativa*”.⁸¹

A admissão da existência de lacunas axiológicas nos conduz a perceber, pois, a construção normativa de modo diferente do que se poderia pretender sob o ponto de vista da lógica clássica. Por tal razão, Herbert Hart, já em 1948, afirmava em seu renomado *The ascription of responsibility and rights* – texto que se tornou referência para o posterior desenvolvimento da lógica das normas derrotáveis – que a construção da hipótese normativa deve ser sempre acompanhada da expressão *a menos que...*, para denotar que a hipótese normativa está sempre aberta a alguma exceção somente perceptível pelo intérprete na análise de casos concretos.⁸²

Como já dissemos antes, ao falarmos aqui em análise de casos concretos não estamos referindo à formulação de normas individuais e concretas. A formulação das próprias normas gerais e abstratas passíveis de interpretação a partir de determinados enunciados prescritivos é que está sujeita a variações em virtude de uma avaliação contrafática. Para falar com Daniel Mendonça, ainda que de imediato não se vislumbre exceção à aplicação de dada uma norma geral e abstrata, a possibilidade de haver exceções ainda não reconhecidas está sempre aberta, já que o direito é uma disciplina prática, que, como tal, requer certo grau de flexibilidade

81 NAVARRO, Pablo; RODRÍGUEZ, Jorge. Derrotabilidad y sistematización de normas jurídicas. *Isonomía*, México, n. 13, p. 61-85, oct. 2000. p. 78. Tradução nossa. Grifos nossos.

82 HART, Herbert L. A., The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society*, London, v. 49, p. 171-194, 1948/1949. Foi, aliás, Herbert Hart quem cunhou a designação “derrotável” (*defeasible*) a essa característica das normas jurídicas: “Não existe um vocábulo que expresse essa característica dos conceitos jurídicos. As palavras ‘condicional’ [*conditional*] e ‘negativo’ [*negative*] não apresentam a implicação adequada, mas o direito tem uma palavra que, com alguma hesitação, eu emprego e estendo: é o vocábulo ‘derrotável’ [*defeasible*] [...]” (Ibid., p. 175. Tradução nossa).

para lidar com situações ainda não concebidas ou com circunstâncias não levadas em consideração quando a norma foi formulada em termos universais.⁸³

Não se pode, pois, supor possível que, ao se deparar com um conjunto de enunciados prescritivos, um intérprete seja capaz de formular todas as normas gerais e abstratas passíveis de construção, pois apenas a experiência resultante do trato com a realidade pode fornecer elementos suficientes para que se concebam sutilezas inimagináveis *ex ante*.⁸⁴ Tal tarefa – de se construir a integralidade de normas jurídicas formuláveis a partir de dados enunciados prescritivos – dependeria, portanto, da capacidade (*material*) do intérprete de vislumbrar todas as situações passíveis de ocorrer na realidade relacionadas àqueles enunciados (ex: o aborto) e de sua capacidade (*intelectiva*) de determinar *ex ante* a consequência jurídica para cada uma dessas situações a partir daquele enunciado prescritivo examinado.

1.4.4. Formulação normativa e restrições cognitivas: existe sistema jurídico?

Tomando em conta essas restrições cognitivas do intérprete, podemos retomar a indagação que fizemos algumas linhas acima: se assumirmos por sistema jurídico o conjunto de normas construídas a partir de um ordenamento jurídico, existem tantos sistemas quanto são os intérpretes?

Lembremos que temos adotado aqui, como vimos insistindo ao longo deste trabalho, uma percepção pragmática do fenômeno jurídico, procurando-nos afastar de uma pretensão ontologia ou de uma análise metafísica da norma jurídica. Assim, se vislumbramos a norma jurídica como construção intelectual do intérprete, logo, subjetiva, não podemos ignorar que a elaboração das normas jurídicas se subordina às restrições cognitivas que acabamos de indicar.

83 MENDONÇA, Daniel. Exceptions. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012. p. 202.

84 Não é por outra razão que a chamada *interpretação literal* merece reprimenda. A apologia da interpretação literal parte da premissa de que o legislador, ao elaborar atos normativos, não estava sujeito a restrições cognitivas (materiais e lógicas), de modo que teria logrado formular enunciados que contemplariam as particularidades dos casos de possível ocorrência na realidade. Nada mais equivocado. Muitas dessas particularidades são simplesmente inconcebíveis no momento da atividade pré-legislativa.

Se definimos sistema jurídico como o conjunto da totalidade de normas construídas a partir de um ordenamento jurídico, e se reconhecemos que a partir de um mesmo enunciado se produzem tantas normas quantos são os intérpretes que o apreciar, somos obrigados a concluir que, a partir de um mesmo ordenamento, há tantos sistemas jurídicos quantos são os intérpretes. Tal conclusão, contudo, não se mantém se nos apercebemos dos limites cognitivos de que temos falado.

Um sistema jurídico pode ser, é verdade, concebido por conotação. Podemos defini-lo *intensionalmente*, delimitando suas características. Porém, não se pode apreendê-lo por denotação. Não se pode contemplar efetivamente um sistema jurídico, compreendido como o conjunto de normas jurídicas resultante da interpretação da totalidade de enunciados de um ordenamento jurídico (material bruto, objetivo). As restrições cognitivas que temos apontado – restrição material (capacidade de conhecer) e restrição intelectual (capacidade de raciocinar) – são óbices à elaboração de um sistema jurídico “integral”. Adotada, pois, a definição tradicional de sistema jurídico, como conjunto de todas as normas válidas, temos de reconhecer que o sistema jurídico é uma ficção, conquanto uma ficção necessária para o adequado funcionamento do direito.⁸⁵

1.5. O subdomínio S_4 : uma proposta de definição de sistema jurídico como formulação normativa *ad hoc*

Ao longo dessa sintética excursão conceitual que fizemos até o momento, pudemos colher alguns elementos que nos permitem apreender, com alguma precisão, o fenômeno jurídico sob um ponto de vista semiótico.

⁸⁵ O conceito de sistema jurídico constitui ficção necessária para operar o direito, já que uma interpretação sistemática do direito considera, presume-se, o conjunto da totalidade dos enunciados do ordenamento. A hermenêutica jurídica contemporânea demanda tais ficções (onisciência material do intérprete, onisciência lógica, existência do sistema jurídico), como exigência da aparência de racionalidade das decisões jurídicas, decorrentes do clamor por segurança e justiça, valores reclamados por um Estado Democrático de Direito. Quanto à importância da garantia da segurança e da justiça na hermenêutica jurídica contemporânea, v. FALCÃO, Raimundo Bezerra; BELCHIOR, Germana Parente Neiva. A inesgotabilidade do sentido e a inafastabilidade do todo. In: ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Salvador. *Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 3560-3561.

O processo de construção do sentido normativo tem o texto (enunciado do prescritivo) como ponto de partida. A partir dos enunciados, o intérprete promove, numa primeira etapa, uma construção intelectual do conteúdo que abstraiu daquele texto (proposição jurídica). Em uma segunda etapa, ainda no plano intelectual, o intérprete articula o conjunto de proposições, que recolheu a partir da leitura dos enunciados prescritivos, em uma estrutura lógica hipotético-condicional que lhe permita laborar com o direito (norma jurídica).

Em uma artificial cisão metodológica, apresentamos essas etapas de construção do sentido normativo pelo indivíduo em três estágios semióticos, conforme proposta de Paulo de Barros Carvalho.⁸⁶ O percurso de construção do sentido normativo, na percepção do autorizado jurista, poderia ser didaticamente dividido em subsistemas ou subdomínios: S_1 (conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão), S_2 (conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos) e S_3 (domínio articulado de significações normativas).

O *subdomínio* S_1 abrange o conjunto de enunciados de um ordenamento jurídico. É o conjunto de textos normativos. Compreende a totalidade dos suportes materiais de comunicação jurídica. O *subdomínio* S_2 se situa já no plano da abstração do intelecto do intérprete. Corresponde à totalidade das proposições jurídicas que se manifestam em estágio ainda desarticulado. Não se fala ainda aqui em norma jurídica, mas dos primeiros juízos colhidos do contato com os enunciados, em forma lógica ainda heterogênea. Finalmente, o *subdomínio* S_3 se compõe da rearticulação dessas proposições em juízos dotados de sentido completo, em estrutura hipotético-condicional (norma jurídica).

Em S_3 , temos proposições articuladas em fórmula hipotético-condicional, que chamamos norma jurídica. Mas tomadas essas normas jurídicas como unidade mínima do subdomínio S_3 , devemos observar que elas, embora bem formuladas, não se encontram já *perfeitamente articuladas entre si*. Com efeito, diante de um conjunto de normas jurídicas pode o intérprete se deparar com conflitos, incompatibilidades normativas. E não seria exagerado dizer que uma

86 CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005.

importante parte da tarefa do jurista é propor solução às incompatibilidades entre normas jurídicas.⁸⁷

Nessa proposta metodológica que temos trilhado – como temos insistido, de certo modo arbitrariamente –, de dividir o percurso de construção de sentido normativo em subdomínios, poderíamos vislumbrar um quarto subdomínio, formado apenas pelas normas jurídicas que subsistirem aos conflitos normativos. Designaríamos *subdomínio* S_4 o conjunto de normas jurídicas resultantes do percurso completo da interpretação jurídica, isto é, aqueles resultantes da solução das incompatibilidades normativas.

Faço aqui um parêntese para observar que a proposta de um subdomínio S_4 não é criação nossa, mas foi concebida pelo próprio Paulo de Barros Carvalho em reflexões posteriores ao trabalho que vimos referenciando.⁸⁸ Até onde sei, contudo, o jurista não definiu o subdomínio S_4 com a extensão e profundidade que aqui faremos. O que se pretende aqui é apresentar uma modesta contribuição ao desenvolvimento desta profícua divisão metodológica, propondo-se uma definição detalhada do subdomínio S_4 , bem como uma distinção precisa em relação ao subdomínio S_3 .

Se, de fato, contemplássemos um subdomínio S_4 da forma como acabamos de definir, diríamos que ele corresponde não *a um* sistema jurídico, mas *ao* sistema jurídico acabado, isto é, ao conjunto de *todas* as normas jurídicas resultantes da intelecção de um dado ordenamento jurídico, já resolvidos eventuais conflitos normativos. Seria tentador conceber um subdomínio normativo com tais características, encerrado pelo dogma da completude.⁸⁹

87 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 82.

88 Ao tratar da divisão metodológica do percurso de construção do sentido normativo, vimos sempre referindo a um texto de Paulo de Barros Carvalho que somente concebia três subdomínios semióticos (CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005). Contudo, em trabalhos posteriores, Paulo de Barros Carvalho já nos remete a um subdomínio S_4 , que consolidaria as normas jurídicas em plena integração nos eixos de subordinação e de coordenação. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 126-133.

89 Quanto ao dogma da completude e sua crítica na história da filosofia do direito, v. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 115-160.

Porém, como procuramos destacar na seção anterior, não se pode vislumbrar um sistema jurídico de tais proporções, a menos que se abandone o necessário suporte na realidade e se ignorem as restrições cognitivas (material e intelectual) a que então nos referimos. Tal sistema, como já dissemos, pode ser apenas concebido, indicado intensionalmente – iremos além e diremos, por ficção –, mas não se pode jamais apreendê-lo, de modo integral, denotativamente.

Isso não inviabiliza, porém, que vislumbremos um determinado conjunto de normas articuladas entre si. Podemos idealizar um conjunto de normas num nível de organização mais acabada do que em S_3 , vale dizer, em momento *logicamente* posterior ao da solução de conflitos normativos. Basta que não consideremos o conjunto das normas *concebíveis* a partir da *totalidade* dos enunciados de um ordenamento, mas sim o conjunto de normas *concebidas* a partir de um conjunto *delimitado* de enunciados prescritivos, *i.e.*, o conjunto de normas resultantes da *interpretação efetivamente realizada* por um intérprete a partir de um *delimitado* conjunto de enunciados.

Nessa nossa proposta de reformulação, o *subdomínio* S_4 corresponde a uma classe qualquer de normas jurídicas construídas por um intérprete, seja por necessidade de dar solução ao um caso específico ou então pelo interesse de refletir sobre um delimitado conjunto de enunciados prescritivos por ele selecionados para tal propósito. Esse subdomínio S_4 é que designaremos de *sistema jurídico*. Nosso conceito de sistema jurídico se aproxima, com pequenas distinções, ao proposto por Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, para quem “todo conjunto de normas constitui um *sistema normativo*”.⁹⁰ Assim esclarecem os filósofos argentinos:⁹¹

“[...] é necessário destacar que nossa definição de sistema jurídico nada diz sobre os enunciados que constituem a base do sistema. Esses enunciados podem ter distinta procedência, podem ser de distinta índole e são de quantidade indeterminada. As questões relativas à eleição da base e aos critérios que governam tal eleição não afetam a noção de sistema. Assim, em um sistema jurídico, a base pode ser formada por enunciados contidos em um código ou em uma lei, ou extraídos de decisões judiciais ou provenientes do direito natural. Tampouco importa o número dos enunciados da base: pode-se construir um sistema a partir de todos

90 ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires, Astrea, 2006. p. 38.

91 Ibid. p. 98. Tradução nossa.

os artigos de um código ou somente a partir de alguns; pode-se adotar como base de um sistema disposições pertencentes a distintos corpos legais ou mesclá-las com normas consuetudinárias ou jurisprudenciais. Em cada caso obteremos um sistema diferente; a eleição de uma ou outra base somente depende do interesse de quem constrói o sistema.”

Ao descrever sua definição de sistema jurídico, Alchourrón e Bulygin não deixam de criticar a concepção de um sistema jurídico onicompreensivo:⁹²

“A construção de sistemas onicompreensivos que pretendem abarcar matérias muito extensas (como todo o direito civil ou todo o direito de um país) não passa de meras postulações programáticas; na prática científica os juristas parecem interessar-se muito mais pela sistematização de pequenas áreas do direito (como a locação urbana, a responsabilidade extracontratual, o procedimento aduaneiro etc.). Em todos esses casos, elege-se um certo número de enunciados (provenientes da legislação, dos costumes ou da jurisprudência) e se procura determinar suas consequências, especialmente as normativas. [...]”

A noção de sistema ou ordem jurídica como conjunto de *todas* as normas válidas, cuja validade pode derivar-se de alguma fonte comum, como o soberano (Austin), a norma básica (Kelsen) ou a regra de reconhecimento (Hart), é de relativamente pouca utilidade para a ciência jurídica. [...] Assim, pois, para dar conta da atividade dos advogados e dos juristas se requer um conceito mais geral de sistema normativo, de modo que a noção de ordem jurídica é tão apenas um caso especial daquele.”

Nosso conceito de sistema jurídico, na esteira dos autorizados juristas argentino, é muito mais amplo e, ao mesmo tempo, muito mais modesto do que o usual. Não pretende abarcar a totalidade dos enunciados do ordenamento jurídico, mas compreende um conjunto de quaisquer normas jurídicas construídas por um intérprete a partir de enunciados por ele localizados e escolhidos sobre a matéria. Trata-se de compreender o sistema jurídico como uma formulação normativa *ad hoc*, não como uma concepção totalizadora do ordenamento.⁹³

92 Ibid. p. 23 e 98-99. Tradução nossa.

93 Embora não endossando expressamente o conceito que ora formulamos, Paulo de Barros Carvalho também concebe a possibilidade de elaboração de um sistema *ad hoc* pelo intérprete, ao observar que “[...] o interessado pode circunscrever porções de normas e montá-las como subsistema, limitando a atividade intelectual a certos núcleos semânticos que melhor satisfaçam a suas preocupações de pesquisa” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. I. p. XIX).

Tais reflexões, por teóricas e abstratas que possam se afigurar, apresentarão notável utilidade na compreensão da estrutura das normas jurídicas, das instâncias do processo de interpretação e da apreensão do conceito de isenção tributária.

Capítulo 2 - Teoria do gradualismo das normas jurídicas

2.1. A técnica legislativa e sua influência na formulação normativa: Alf Ross, *tû-tû* e as definições jurídicas

Em um curioso conto intitulado *Tû-Tû*,⁹⁴ o filósofo dinamarquês Alf Ross ilustra o habitual equívoco dos juristas quando procuram fixar referências semânticas a certas expressões jurídicas, ao retratar uma fictícia tribo – a comunidade Aisat-naf – do Pacífico Sul com um ordenamento jurídico bastante rudimentar. Sempre que um indivíduo violava um tabu, ele ficava investido de *tû-tû*. Na visão supersticiosa daquela tribo, estar com *tû-tû* representava possuir uma espécie de estigma perigoso que recai sobre o culpado e ameaça toda a comunidade. A consequência “jurídica” de se investir de *tû-tû* era ser obrigado a se submeter a uma cerimônia de purificação.

Dentre outras regras do ordenamento da comunidade Aisat-naf, podem-se colher os seguintes enunciados:⁹⁵

“(1) Se uma pessoa ingeriu alimento do chefe, então está *tû-tû*.

(2) Se uma pessoa está *tû-tû*, deverá ser submetida a uma cerimônia de purificação.”

Como observa Alf Ross, “com total independência do que represente *tû-tû*, ou ainda que não represente absolutamente nada, esses dois enunciados, quando se ajustam às regras usuais da lógica, exprimem exatamente o mesmo que o seguinte enunciado: (3) Se uma pessoa ingeriu alimento do chefe, deverá ser submetida a uma cerimônia de purificação”.⁹⁶

94 ROSS, Alf. *Tû-tû*. Trad. de Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 17.

95 Ibid., p. 17.

96 Ibid., p. 18.

É este o ponto central da tese de Alf Ross. Ainda que a expressão *tû-tû* possa conter alguma representação simbólica de caráter axiológico, religioso ou social, sob o ponto de vista normativo ela não têm valor semântico algum, exceto o de fazer a ligação entre duas proposições: uma hipótese (ingerir alimento do chefe) e uma consequência (dever de submeter-se a cerimônia de purificação). Como observa Alf Ross, “a tribo Aisat-naf vive na mais obscura superstição” e não se apercebe que “os enunciados que incluem a palavra *tû-tû* se afiguram capazes de preencher as duas principais funções de toda linguagem: prescrever e descrever, ou, para ser mais explícito, expressar ordens ou regras e fazer afirmações sobre fatos”.⁹⁷

Tû-tû, como vai dizer o filósofo dinamarquês, consiste apenas numa técnica para operacionalizar o discurso jurídico com economia de esforços. As definições jurídicas, como denuncia Alf Ross, não possuem referência semântica.⁹⁸ Logo, a despeito dos sentimentos e emoções que a palavra *tû-tû* possa vir a despertar nos membros da tribo Aisat-naf, isso não exclui a possibilidade de se discutir *racionalmente* se uma pessoa em dadas circunstância está realmente *tû-tû*.⁹⁹

Por pitoresco que seja o relato fictício da tribo Aisat-naf, tal é a situação que observamos nos ordenamentos jurídicos mais complexos, como destaca Alf Ross:¹⁰⁰

“Na linguagem jurídica, encontramos, por exemplo, frases como:

- (1) Caso se conceda um empréstimo, é gerado um crédito.
 - (2) Se existe um crédito, sua soma total deve ser paga no dia do vencimento.
- O que é apenas uma maneira indireta de dizer.
- (3) Caso se conceda um empréstimo, sua soma total deve ser paga no dia do vencimento.

O crédito mencionado em (1) e (2), porém, não em (3), como *tû-tû*, obviamente não é uma coisa real: não é absolutamente nada, é simplesmente uma palavra, uma palavra vazia e desprovida de qualquer referência semântica.”

97 Ibid. p. 14-15.

98 No mesmo sentido, Eros Roberto Grau vai dizer: “Finalidade dos conceitos jurídicos é a de ensejar a aplicação de normas jurídicas. Não são usados para definir essências, mas sim para permitir e viabilizar a aplicação de normas jurídicas.” (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 87).

99 Ibid. p. 21.

100 Ibid. p. 30-31.

Mais adiante, Alf Ross apresenta sua crítica sagaz e irrefutável:¹⁰¹

“Nós também, portanto, expressamo-nos como se algo houvesse cobrado existência entre o fato condicionante (fato jurídico) e a consequência jurídica condicionada. Esse algo é um crédito, um direito subjetivo que, tal como um agente intermediário ou um elo causal, provoca um efeito ou fornece a base para uma consequência jurídica. Não podemos negar, totalmente, que para nós essa terminologia está associada à ideia mais ou menos indefinida de que um direito subjetivo é um poder de natureza incorpórea, uma espécie de domínio interno e invisível sobre o objeto do direito subjetivo, um poder que somente se exterioriza no exercício da força (sentença e execução), mediante o qual o uso e gozo fático e aparente do direito subjetivo ocorre sem confundir-se com essa exteriorização.

Dessa maneira – é preciso admiti-lo –, nossa terminologia e nossas ideias apresentam uma considerável semelhança estrutural com o pensamento mágico primitivo, com respeito à invocação de potências sobrenaturais, as quais, por sua vez, são convertidas em efeitos fáticos.”

Mas o que essas interessantes reflexões têm a nos dizer sobre as normas jurídicas e a linguagem do legislador? É que se tomarmos a expressão *norma jurídica* como proposição de estrutura hipotético-condicional, vamos observar que há diversas formas lógicas de se as construir e reconstruir, sem que se altere seu sentido normativo. É o que se demonstrará na próxima seção.

2.2. Níveis do gradualismo normativo e a arbitrariedade na formulação das sequências de normas jurídicas

Apesar de considerarmos a norma jurídica uma proposição de estrutura rígida, construída a partir dos enunciados prescritivos, a formulação das normas jurídicas pode sofrer reelaborações, sem mudança relevante de sentido normativo. Imaginemos uma lei municipal de um país hipotético com os seguintes enunciados:

Lei A, de 2014

Artigo 1º - É proibida a entrada de menores de idade nos cassinos da cidade.

Artigo 2º - É autorizada a entrada de menores de idade nos cassinos da cidade quando estiverem acompanhados de seus pais.

¹⁰¹ Ibid. p. 32.

Artigo 3º - A entrada em cassino da cidade em hipótese não autorizada por esta Lei sujeitará o infrator à pena de multa equivalente a \$ 100,00 (cem slotys).

Artigo 4º - Para fins desta Lei, são considerados menores de idade aqueles que não tenham completado 18 (dezoito) anos.

Para formularmos as normas jurídicas interpretáveis a partir dos enunciados acima, iniciemos nossa análise pelo art. 4º, recordando que nossa definição estrita de norma jurídica (cf. Seção 1.3.2) não compreende proposições categóricas de natureza definitiva, já que não são articuláveis em uma estrutura hipotético-condicional.¹⁰² Assim, não se pode construir uma norma jurídica a partir do art. 4º, isoladamente considerado, mas tal enunciado colaborará na interpretação dos demais enunciados da Lei.

Avaliemos, em seguida, o art. 1º, que diz ser proibida a entrada de menores de idade nos cassinos da cidade. Já integrando o teor do art. 4º ao do art. 1º, poderíamos formular norma jurídica *proibitiva* com a seguinte estrutura:

1.1 Se um indivíduo possuir idade inferior a 18 anos (prótase), *deve ser* proibida sua entrada nos cassinos da cidade (apódose).

Por sua vez, o art. 2º (já incorporada a definição do art. 4º), ao prever hipótese autorizativa, sugere a formulação de norma jurídica *permissiva*:

1.2 Se um indivíduo de idade inferior a 18 anos estiver acompanhado de seus pais (prótase), *deve ser* permitida sua entrada nos cassinos da cidade (apódose).

Por fim, da leitura do art. 3º colhem-se elementos suficientes para se formular uma terceira norma jurídica, de modal *obrigatório*:

1.3 Se um indivíduo descumprir a norma proibitiva 1.1 (prótase), *deve ser* a obrigação de pagar multa no valor de cem slotys (apódose).

A análise desse nosso hipotético diploma normativo suscita diversas reflexões de ordem dogmática. Poderíamos indagar se se cuida de normas de cunho

102 Daniel Mendonça traça um elucidativo panorama das diversas posições existentes na teoria do direito sobre as chamadas “normas definitórias”, v. MENDONÇA, Daniel. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2000. p. 111-123.

penal ou administrativo – ou quem sabe administrativo-penal. Poderíamos ainda pretender vislumbrar um vínculo sequencial de *norma dispositiva/norma sancionatória* na articulação entre a norma 1.1 e a norma 1.3. Mas ingressar em meditações dessas naturezas seria já abandonar o eixo teórico-normativo da investigação a que nos propusemos.

O que cabe observar é que a partir de quatro enunciados (artigos da lei) formulamos *três normas jurídicas em sentido estrito*: a primeira delas de cunho proibitivo (norma 1.1), outra de caráter permissivo (norma 1.2) e uma terceira de natureza obrigatória (norma 1.3). Pode-se perceber ainda que a norma 1.2 excepciona a norma 1.1, já que prevê hipótese mais específica, prescrevendo consequência jurídica a ela contraditória.¹⁰³ Cuida-se, pois, de contradição *total-parcial*, mas deixaremos essa análise para momento mais oportuno (Seção 3.2.1).

Mas, numa reflexão mais detida, poderíamos vislumbrar um modelo normativo mais *sintético*, que reconheceria a existência de apenas duas normas jurídicas. Assim, numa segunda proposta de formulação normativa, poderíamos observar que o termo *proibido* atua, em certa medida, como o *tû-tû* de que nos fala Alf Ross (cf. Seção 2.1). Uma norma proibitiva, tomada isoladamente, pode assumir relevante valor moral, social ou psicológico, mas teria pouco sentido jurídico se não houvesse uma previsão punitiva a ela vinculada. Assim, as normas jurídicas 1.1 e 1.3 poderiam ser reformuladas numa única estrutura hipotético-condicional, mantendo o mesmo sentido jurídico:

2.1 Se um indivíduo de idade inferior a 18 anos entrar nos cassinos da cidade (prótase), *deve ser* a obrigação de pagar multa no valor de cem slotys (apódose).

103 Quanto à *contraditoriedade* e às relações entre proposições jurídicas, Norberto Bobbio ensina: “Duas proposições chamam-se *contrárias* quando não podem ser ambas verdadeiras, mas podem ser ambas falsas; chamam-se *contraditórias* quando não podem ser ambas verdadeiras nem ambas falsas; chamam-se *subcontrárias* quando podem ser ambas verdadeiras, mas não podem ser ambas falsas; por fim, chamam-se *subalternas* quando da verdade da primeira pode-se deduzir a verdade da segunda, mas da verdade da segunda não se pode deduzir a verdade da primeira (e, vice-versa, da verdade da primeira não se pode deduzir a verdade da segunda, mas da falsidade da segunda pode-se deduzir a falsidade da primeira). Entre dois contrários diz-se que há relação de *incompatibilidade*; entre dois contraditórios, de *alternativa*; entre dois subcontrários, de *disjunção*, entre o subordinante e o subordinado, de *implicação*.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Trad. de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 178-179).

Da mesma forma, a norma 1.2 mereceria ligeira modificação ao integrar o sentido jurídico da norma obrigatória 1.3:

2.2 Se um indivíduo de idade inferior a 18 anos entrar nos cassinos da cidade acompanhado de seus pais (prótase), *deve ser* a não obrigação de pagar multa no valor de cem slotys (apódose).¹⁰⁴

Os mesmos quatro enunciados da lei podem ser, portanto, formulados em apenas *duas normas jurídicas em sentido estrito*: uma de cunho de modal obrigatório (norma 2.1) e outra de caráter permissivo (norma 2.2). Observa-se também aqui que há uma relação de exceção entre a norma 2.1 e a norma 2.2, de modo que esta prevê hipótese mais específica do que aquela, prescrevendo consequência jurídica a ela contraditória (como já dissemos, contradição total-parcial).

Mas, sem muito esforço, poderíamos conceber também um sistema normativo ainda menos *analítico* do que esse, em que haveria *uma única norma jurídica em sentido estrito*:

3.1 Se um indivíduo de idade inferior a 18 anos entrar nos cassinos da cidade desacompanhado de seus pais (prótase), *deve ser* a obrigação de pagar multa no valor de cem slotys (apódose).¹⁰⁵

Dessas observações, constatamos que ainda que empreguemos uma definição estrita de norma jurídica – e que adotemos a premissa da *homogeneidade sintática* das normas (cf. Seção 1.3.2)¹⁰⁶ – podemos conceber a estrutura das

104 Por interdefinibilidade, a expressão “*deve ser* a não obrigação de pagar...” poderia ser reformulada, sem redução de sentido, como “*deve ser* a permissão de não pagar...” ou “*deve ser* a não proibição de não pagar...”. Para uma didática exposição da interdefinibilidade na lógica deôntica, cf. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008. p. 119-124. V. também MENDONCA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 79-84.

105 Embora esta formulação sintética traduza, a nosso ver, o mesmo sentido normativo das formulações anteriores, não se pode deixar de observar que a proposição que tomávamos por permissiva deixou de apresentar, neste último modelo, o traço de *permissão forte* para assumir cunho *permissivo fraco*. A esse respeito, v. MENDONCA, Daniel. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2008. p. 93-97.

106 Na didática exposição de Paulo de Barros Carvalho: “quando se proclama o cânone da ‘homogeneidade sintática’ das regras do direito, o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer, aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á relação deôntica R entre os sujeitos S’ e S”), mesmo que essa completude seja momentânea e relativa, querendo significar, apenas, que a unidade dispõe do mínimo indispensável

normas jurídicas em modelos que variam desde um *grau* mais analítico até um mais sintético da formulação normativa, todos eles intercambiáveis entre si.

Uma segunda observação é que a linguagem empregada pelo legislador influencia a forma como o intérprete formula as normas jurídicas. A mesma Lei A, de 2014, poderia ter sido assim redigida, sem redução de sentido:

Lei A', de 2014

Artigo único - A entrada de menores de 18 (dezoito) anos, desacompanhados de seus pais, nos cassinos da cidade importará em multa equivalente a \$ 100,00 (cem slotys).

Tivesse nosso legislador hipotético optado por essa construção legislativa seria pouco provável que o intérprete pudesse conceber qualquer dos dois modelos normativos mais analíticos que outrora apresentamos. É verdade que esses modelos, embora variem estruturalmente, mantêm mesmo sentido jurídico. Mas, compreendida a norma como juízo lógico formulado pelo intérprete, é ela dotada da arbitrariedade do intelecto humano, que articula estruturas lógicas (ainda que sob a imposição do postulado da homogeneidade sintática) de formas diversas. E o processo de formulação dos juízos lógicos, já o dissemos, é influenciado por uma imensurável série de variáveis.

A esse respeito, é valiosa a explicação de Ricardo Guibourg sobre *sequências normativas* que, embora longa, reproduzimos por sua didática e exatidão:¹⁰⁷

“Contudo, dentro do ‘magma’ normativo em que as condições e consequências se entrecruzam, identificar uma sequência [isto é, uma construção normativa] requer algo mais do que uma boa percepção: exige certo grau de *decisão*. Com efeito, um mesmo estado de coisas podem ser descritas mediante uma proposição completa ou por meio de outras mais simples; e, do mesmo modo, diante de uma mesma realidade normativa é possível agrupar as condições e as consequências de uma forma diversa, sem deixar, por isso, de expressar – do ponto de vista de cada intérprete – idêntica situação. Um exemplo disso é a transitividade. Várias sequências individuais, mas relacionadas, tais como:

para transmitir uma comunicação de dever-ser” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 129).

107 GUIBOURG, Ricardo A. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987. p. 167-169. Tradução e grifos nossos.

$$(p \supset q).(q \supset r).(r \supset s)$$

implicam, por sua vez, uma quarta que as resumo:

$$(p \supset s)$$

Desde logo, tal resumo só apresenta utilidade para quem, por razões de especialização, ou de mera preferência pessoal, não tenha interesse em destacar a função de q e de r .

Uma forma mais completa de transitividade parte de várias sequências carentes em si mesmas de elementos comuns, mas relacionadas por outra sequência com vistas a um mesmo resultado:

$$(p \supset q); (r \supset s); (t \supset w)$$

$$(q.s.w) \supset y$$

Em tal caso, poderia ser construída a sequência

$$(p.r.t) \supset y$$

Um exemplo de certo modo inverso é o produto da chamada exportação. Dada uma sequência com três condições conjuntivas, tal como

$$(p.q.r) \supset s$$

é possível separar a função de cada condição do seguinte modo:

$$p \supset [q \supset (r \supset s)]$$

em que cada condição se apresenta como uma sequência individual que possibilita a construção das condições subsequentes. Uma visão tradicional preferiria a primeira forma por considerá-la mais simples, mas a construção de um fluxograma requereria talvez uma visão mais próxima à segunda.

Os procedimentos enunciados são meros exemplos e não pretendem constituir uma lista exaustiva. Porém, parecem suficientes para mostrar que *o modo de enunciar uma sequência em um modelo normativo (ainda que relativo a um sistema dotado de hipóteses de conteúdos precisos e inequívocos) depende mais de uma decisão metodológica do que do reflexo puro e simples de uma realidade.*"

2.2.1. Os subdomínios S_3 e S_4 como planos limites entre os diversos graus normativos

Como procuramos demonstrar, a partir dos mesmos enunciados podem ser formulados distintos modelos normativos – como diria Guibourg diferentes sequências de normas jurídicas. Podemos adotar desde um modelo mais *analítico*

até um modelo mais *sintético* de formulação normativa. Isso significa que, compreendidas as normas jurídicas como juízos hipotético-condicionais elaborados a partir de enunciados prescritivos, elas podem ser articuladas em diferentes níveis do gradualismo. Mas como compreender esses *níveis do gradualismo das normas jurídicas* no esquema de subdomínios do percurso semiótico de construção do sentido normativo de que falamos anteriormente (Seções 1.3.3 e 1.5)?

Como observamos (Seção 1.3.3), o subdomínio S_3 compreende o plano das proposições estruturadas em forma de norma jurídica. Mas esse subdomínio, embora composto por normas já bem formuladas, comporta ainda uma série de conflitos normativos. Com efeito, nesse plano, diversas normas jurídicas se confrontam de modo, muitas vezes, contraditório, reclamando por uma solução.

Num nível mais extremo, temos o subdomínio S_4 que, como definimos mais acima (cf. Seção 1.5), é composto pelas normas que resultam da solução dos conflitos normativos. O subdomínio S_4 corresponde a um plano *limite*, abrangendo unicamente normas jurídicas que já alcançaram o percurso completo da interpretação jurídica. Em S_4 não se concebem mais incompatibilidades normativas. É o plano com sentido normativo em seu estágio mais acabado.

Recordemos aqui que quando falamos do subdomínio S_4 não referimos a um suposto sistema jurídico completo, formulado a partir de todos os enunciados de um ordenamento jurídico, mas sim ao conjunto de normas acabadas interpretadas a partir de um conjunto delimitado de enunciados prescritivos. O intérprete, ao dirigir sua atenção ao ordenamento jurídico, promove um *corte*, selecionando aqueles que, a seu ver, apresentar relevância para seu propósito – seja para dar solução ao um caso específico ou então para procurar compreender o tratamento jurídico relativo a certa matéria.

Ao avaliar a diferença entre os subdomínios S_3 e S_4 , o que observamos é que, tomada a norma jurídica como proposição hipotético-condicional, temos normas jurídicas em ambos os subdomínios. Não há, pois, diferença *estrutural* entre os elementos de cada subdomínio. O que há é diferença de nível do *gradualismo normativo*.

Partindo de um número delimitado de enunciados prescritivos, o intérprete constrói em S_3 um conjunto também delimitado de normas jurídicas. Cuida-se do primeiro estágio da interpretação jurídica, de formulação de juízos hipotético-condicionais a partir dos enunciados prescritivos. A partir de S_3 , o intérprete prosseguirá no percurso de interpretação, dissolvendo redundâncias

e solucionando incompatibilidades normativas. Como produto dessa atividade (ainda puramente intelectual), obterá um novo conjunto de normas jurídicas, mas desta vez em número consideravelmente reduzido. Trata-se de juízos mais sintéticos, em nível mais articulado de organização. Não se vislumbram mais aqui incompatibilidades ou redundâncias. Estamos diante das normas jurídicas em seu nível mais conciso. *São juízos diretamente aplicáveis à conduta humana.*

Assim é que diversas normas jurídicas concebíveis em S_3 deixam de comparecer no subdomínio S_4 , por não serem – insistimos – *diretamente aplicáveis à conduta*.¹⁰⁸ É, por exemplo, o caso das normas que estabelecem ficções jurídicas,¹⁰⁹ das normas de carácter primordialmente excepcional (como a legítima defesa no direito penal e a isenção no direito tributário),¹¹⁰ das denominadas

108 Juliano Maranhão, ao cuidar das contradições normativas, faz uma oportuna observação, no que parece vislumbrar a norma jurídica no que aqui venho designando subdomínio S_4 : “Note-se que não nego a possibilidade de duas normas terem sentido perfeitamente claros e incompatíveis e que ambas possam ser obviamente aplicáveis a um mesmo sujeito em dada situação. No discurso descritivo faz absoluto sentido falar em contradição entre regras. O problema surge quando tenho a *missão* de dizer o que alguém deve ou precisa fazer para obedecer o ordenamento. Aqui é uma obrigação do missionário dar uma resposta consistente.” (MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. *Lógica e ontologia das normas*. *Revista Brasileira de Filosofia*, São Paulo, n. 233, p. 7-38, jul./dez. 2009. p. 12).

109 As normas de ficção jurídica descrevem uma hipótese fática em sua prótase e prescrevem que se presume, por ficção, a ocorrência de outro fato. Assim, a partir do “caput” e do § 3º do art. 155 do Código Penal, que equipara energia elétrica a coisa móvel para fins de definir o crime de furto, poderiam formular-se duas normas jurídicas: N_1 (“se alguém subtrair coisa alheia móvel *deve ser* a obrigação da pena de reclusão”) e N_2 (“se alguém subtrair energia elétrica *deve ser* a obrigação de considerar ocorrida a subtração de coisa alheia móvel”). Já numa formulação mais sintética, temos uma única norma: N_3 (“se alguém subtrair coisa alheia móvel ou energia elétrica *deve ser* a obrigação da pena de reclusão”).

110 Um estudo pormenorizado dessas normas jurídicas será feito mais adiante.

normas introdutoras de normas (fontes formais do direito)¹¹¹ e, no mais das vezes, das normas de estrutura ou de organização.¹¹²

111 Uma breve definição de norma introdutora (concreta e geral) pode ser colhida nas lições de Paulo de Barros Carvalho: “Lembremo-nos de que chamo de fontes materiais aqueles fatos jurídicos produtores de normas e de fontes formais as normas que têm a missão de introduzir no sistema jurídico-prescritivo uma ou mais normas gerais e abstratas, individuais e concretas ou individuais e abstratas. Agora, as fontes formais ou veículos introdutores de normas, como parece melhor denominar, serão sempre e invariavelmente *normas concretas e gerais*, pouco importando o tipo de regras por elas inseridas no ordenamento. Comprova-se que são gerais pela circunstância de que todos haverão de respeitá-las como normas válidas inseridas no sistema: foram produzidas pelo órgão competente, segundo a forma procedimental também nele (sistema) prevista. Seu teor de concretude manifesta-se na leitura do antecedente: *advêm de um fato efetivamente realizado, isto é, marcado no tempo e situado no espaço.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 295-312, jan./jun. 2010. p. 310).

112 Numa simplificação didática, poderíamos dizer que normas de estrutura ou de organização são aquelas voltadas a definir competências normativas, em oposição às normas de comportamento ou de conduta. A menos que o intérprete esteja atuando (formulando normas jurídicas) com o exclusivo fim de avaliar o atendimento de normas de estruturas, tais normas vão aparecer no subdomínio S_3 apenas, não em S_4 . Assim, quando o intérprete, ao avaliar um caso ou assunto, vai buscar enunciados prescritivos no ordenamento, ele acaba por formular, numa etapa bastante inicial de seu raciocínio jurídico (S_3), certas normas de estrutura, em especial para verificar se o conjunto de enunciados que ele pretende examinar foi exarado por autoridade competente e na forma prevista no direito. Superada essa instância, ele deixa tais normas de lado para concentrar sua atenção nas normas de comportamento que cuidam do caso ou do assunto que está a examinar.

Não podemos, contudo, deixar de recordar a importante observação de Norberto Bobbio de que a dicotomia normas de conduta/organização têm um tanto de *ideológico*. A esse respeito, o filósofo vai dizer que “quem concebe o direito como relação é levado a considerar o ordenamento jurídico como um conjunto de normas de conduta (bem entendido, no sentido anteriormente definido); quem concebe o direito como instituição é induzido a ver, em toda parte, apenas normas de organização. Desse modo, a distinção entre dois tipos de normas jurídicas transforma-se em uma contraposição entre duas concepções de direito, por uma tendência natural ao reducionismo teórico que jamais vem dissociada de uma, com frequência inconsciente, tomada de posição ideológica.” (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007. p. 126).

Observamos que há ainda outra classe de normas que, por falta de melhor expressão, têm também sido qualificadas como normas de estrutura. São normas voltadas não a relações intersubjetivas, mas a relações internormativas: “[...] nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada. O seguinte exemplo serve para elucidar: a norma jurídica ‘S’ estatui certo dever jurídico. Pretendendo expulsá-la do sistema positivo, o legislador emite a norma ‘R’, que tem como suposto o fato da existência de S no ordenamento em vigor, e como consequente o comando abrogatório. A edição da norma R não atinge, diretamente, a conduta tipificada em S; É algo que se passa, exclusivamente, no plano normativo, embora a revogação de S venha a repercutir na conduta, uma vez que, ocorrido o mesmo fato que outrora fazia nascer um dever jurídico, agora não desencadeia mais esse efeito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 524). Como é fácil deduzir, adotada esta acepção para *normas de estrutura*, cuida-se de normas que, por não tocarem a conduta, comparecem unicamente no subdomínio S_3 , nunca em S_4 .

Na perspectiva que estamos aqui adotando,¹¹³ os subdomínios S_3 e S_4 se afiguram como limites ideais, em que o primeiro corresponderia ao modelo mais analítico possível da construção normativa e o último ao modelo mais sintético, mais acabado. Assim como a classificação dos subdomínios tem um tanto de arbitrariedade – pois se trata de mera divisão metodológica –, a concepção desses subdomínios é também meramente idealizada. Nem sempre o intérprete, ao se deparar com um conjunto de enunciados prescritivos, formulará seu raciocínio a partir do limite de S_3 e tampouco alcançará sempre o limite ideal de S_4 . A desniformidade na formulação de juízos lógicos decorre da própria heterogeneidade do intelecto humano. Há quem salte o raciocínio para estágios mais sintéticos de formulação normativa (sem percorrer S_3); assim como há quem conviva com redundâncias e incompatibilidades sem maiores dificuldades (não alcançando S_4).

Compreendidos os subdomínios como planos (estágios) da formulação de normas jurídicas, seria dizer que haveria inúmeras camadas entre S_3 e S_4 . São planos extremos entre os diversos modelos possíveis de formulação das normas jurídicas. Adotada, porém, uma visão pragmática (se assim se pode dizer) do fenômeno jurídico – como temos insistido –, esses subdomínios não correspondem a extratos rígidos, nos quais a *totalidade* das normas jurídicas correspondentes a um dado ordenamento se organizam. São planos *ad hoc*, provisórios, concebidos a cada específico ato de interpretação promovido por um intérprete. Cada interpretação envolve um número *delimitado* de enunciados arbitrariamente selecionados pelo intérprete dentro de suas capacidades cognitivas, que, por sua vez, suscitam a formulação de um número *delimitado* (também sujeito às restrições de cognição do intérprete) de normas jurídicas, que serão reinterpretadas em um percurso de sintetização normativa. Os subdomínios S_3 e S_4 são, em nossa perspectiva, divisões metodológicas limítrofes de estágios de raciocínio lógico.

113 Observamos que a representação do percurso normativo em subdomínios foi emprestada das lições de Paulo de Barros Carvalho. Contudo, conferimos a ela uma concepção não explicitamente autorizada ou acatada em sua obra.

2.2.2. Escolha entre graus de formulação normativa

2.2.2.1. Breve incursão na teoria dos direitos

fundamentais: teorias interna e externa

Vislumbrada a possibilidade de se conceberem diversos modelos normativos alternativos – desde o mais sintético ao mais analítico – a partir de um dado conjunto de enunciados prescritivos, pode-se indagar: um desses modelos é mais adequado do que os demais? Um deles é mais conveniente?

Essa questão foi colocada, embora com formulação um pouco diferente da que fazemos, entre os estudiosos da teoria dos direitos fundamentais.¹¹⁴ Cunhou-se uma classificação para descrever duas linhas teóricas adversárias quanto à forma como se compreendem as normas relativas a direitos fundamentais: a teoria interna e a teoria externa.¹¹⁵

Fazemos um parêntese para observar que, nesta seção, daremos ao termo “norma jurídica” um sentido menos rigoroso do que temos adotado ao longo deste trabalho. Com efeito, no campo da teoria dos direitos fundamentais, é mais usual compreender norma jurídica numa acepção mais ampla – sem uma necessária estrutura hipotético-condicional –, próxima à definição que adotamos para “proposição jurídica”.

Na *teoria externa*, as normas relativas a direitos fundamentais são formuladas em um modelo mais analítico. Na linguagem usualmente empregada, as

114 Por *teoria*, no singular, referimo-nos às diversas teorias dos direitos fundamentais, no sentido que lhes dá Roberto Alexy (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 31-32).

115 Referências às teorias interna e externa dos direitos fundamentais podem ser encontradas, especialmente, em BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 66 e s.; ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 301 e s.; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 127-163; SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 4, p. 23-51, out./dez. 2006; NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. p. 123-124.

Na verdade, a classificação é usualmente adotada por quem se reputa adepto da teoria externa, tais como Robert Alexy (ob. cit., p. 276 e s.), Martin Borowski (ob. cit., p. 66 e s.) e, no Brasil, Virgílio Afonso da Silva (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 127 e s.).

normas são concebidas sob um ponto de vista amplo (no que se denomina teoria ampla do suporte fático). O conteúdo normativo de um direito fundamental (por exemplo, a liberdade de expressão) é o mais amplo possível, de modo que, em diversas situações, acaba por colidir com outros direitos fundamentais (por exemplo, o direito à honra), de conteúdo também amplo.

Nessa concepção, as normas relativas aos direitos fundamentais seriam percebidas em dois momentos diferentes. Preliminarmente, o direito fundamental é percebido como um direito *prima facie* (i.e., não limitado) por outras normas. Em seguida, promovem-se restrições (decorrentes de conflitos com outros direitos fundamentais) sobre esse direito. Como resultado da restrição, obtém-se o direito definitivo (ou limitado).¹¹⁶

Já a *teoria interna*, partindo de uma teoria restrita do suporte fático,¹¹⁷ concebe as normas jurídicas relativas a direitos fundamentais a partir de um modelo mais sintético. O conteúdo de um direito fundamental se estende até o ponto em que se confronta com outro direito. Apenas há direito à liberdade de expressão nos casos em que esse direito não colide com outros direitos fundamentais. Em outras palavras, “segundo ela [a teoria interna], não há duas coisas – o direito e sua restrição –, mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo. [...] Se se parte exclusivamente de posições definitivas chega-se à conclusão de que posições de direitos fundamentais nunca podem ser restringidas [...]”.¹¹⁸

Essa cisão teórica rende algumas controvérsias. De modo geral, os partidários da teoria externa – em especial Robert Alexy¹¹⁹ e, entre nós, Virgílio

116 BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 66-67.

117 A confusão que usualmente se faz entre a dicotomia teoria externa/interna e a dicotomia teoria ampla/restrita do suporte fático torna difícil, na verdade, compreender com precisão o que se pretende entender por uma e por outra. Nesse sentido, Robert Alexy parece tratar das duas classificações indiferentemente, como se tivessem o mesmo significado (*Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. Passim). Embora Virgílio Afonso da Silva pareça em alguns momentos reconhecer a inexistência de relação necessária entre teoria externa e suporte fático amplo e, por outro lado, entre teoria interna e suporte fático restrito (*Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 158-159), ele acaba, ao longo de sua obra vinculando uma à outra de modo quase indissolúvel (*Ibid.*, passim).

118 ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 277-280.

119 *Ibid.* p. 276 e s.

Afonso da Silva¹²⁰ – criticam a teoria interna por não apresentar de modo claro e bem fundamentado as razões de sua decisão. Isso porque, adotada uma concepção normativa mais sintética, tende-se a ocultar os fundamentos jurídicos que conduziram à construção daquela norma jurídica.

Voltando-nos para o direito tributário, imaginemos um exemplo simples. Suponha-se que uma lei tributária municipal, regulando a incidência do IPTU, prescreva, dentre outros enunciados: “os indivíduos residentes na subzona *L1* ficam dispensados de recolher IPTU”. Imagine-se que no ano seguinte o Município publique outra lei, que enuncie: “os proprietários de imóveis da zona *L* devem pagar IPTU à alíquota de 0,1% sobre o valor venal do imóvel”. Suponha-se, por fim, que a subzona *L1* se situe dentro da zona *L*.

Diante desses enunciados, um intérprete poderia muito bem formular uma única norma jurídica no seguinte sentido: “excetuada a subzona *L1*, se um indivíduo possuir imóveis na zona *L*, deve ser o dever de recolher o IPTU”. Indagado a respeito da condição de um proprietário de imóvel na subzona *L1*, o intérprete dirá simplesmente que ele não é contribuinte do imposto, no sentido de que não deve recolhê-lo, numa percepção mais aproximada à teoria interna.

Vê-se, contudo, que nessa interpretação sintética ocultou-se um conflito normativo. Com efeito, alguém poderia entender que, sendo a segunda lei posterior à primeira, ela a teria revogado implicitamente. Ao prever a incidência do IPTU sobre o conjunto de todos os residentes na zona *L*, a segunda lei revogou a lei anterior que dispensava os residentes da subzona *L1*. Outro intérprete poderia ver a questão de modo diferente e entender que a norma anterior (norma isentiva) é especial em relação à norma posterior (norma de incidência). Assim, ao tratar da zona *L* de modo geral, o legislador já tomava por pressuposto que a subzona *L1* não seria alcançada pela nova lei, em razão da isenção que dava guarida à tal subzona.

Independentemente de qual seja a conclusão, a adoção de um modelo normativo mais analítico, mais próximo à percepção da teoria externa, *tende a* apresentar esse conflito de modo mais explícito. Assim, uma perspectiva mais analítica sugeriria que todos os residentes da zona *L* (inclusive os da subzona *L1*) são contribuintes do IPTU, mas os contribuintes da subzona *L1* estão albergados por isenção, de modo que não incide imposto sobre sua propriedade predial.

120 SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 156-158.

Daí a insistência de Virgílio Afonso da Silva em que “a mera possibilidade de [ambas as perspectivas interna e externa] alcançar[em] resultados idênticos não é suficiente para igualar ambos os procedimentos”, já que, a seu ver, o conteúdo de uma norma jurídica, na teoria externa, “não é definid[o] por qualquer pré-compreensão, mas por argumentos que têm de ser elencados às claras e bem-fundamentados”.¹²¹

2.2.2.2. Grau normativo como uma decisão metodológica ad hoc

Retomemos a questão que levantamos algumas linhas atrás. Dada a possibilidade de se conceberem diversos modelos normativos alternativos – desde o mais sintético ao mais analítico – a partir de um dado conjunto de enunciados prescritivos, pode-se concluir que um deles é mais adequado ou mais conveniente?

Como procuramos demonstrar acima, trata-se de uma decisão metodológica. Uma formulação mais analítica do fenômeno normativo tende a facilitar a exposição de conflitos normativos, possibilitando tornar mais explícita eventual controvérsia quanto à interpretação de diversos enunciados normativos. Por outro lado, em situações de pouca controvérsia jurídica, uma exposição mais analítica se torna desnecessária e, por isso, inútil.

Em uma conversa entre advogado e cliente, ao indagar se é crime a circunstância de um indivíduo matar outro em legítima defesa, o cliente provavelmente espera uma resposta sintética: “matar em legítima defesa não constitui crime”. Se a pergunta fosse formulada por um estudante de direito a seu professor, a resposta mais adequada poderia ser uma perspectiva analítica: “tal ato se enquadra na hipótese de incidência do crime de homicídio, mas a legítima defesa é hipótese normativa de exclusão da ilicitude – trata-se de contradição normativa parcial (já que as situações alcançadas pelas hipóteses normativas de ambas as normas coincidem parcialmente e recebem consequências jurídicas contraditórias entre si: punir/não punir) e, por força do critério da especialidade, o homicídio em legítima defesa está excluído do tipo criminal”.

121 SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 158.

O modelo normativo (sintético) vislumbrado pelo advogado poderia ser assim representado:

matar em legítima defesa → não aplicação de pena (N_1)

Já o professor de direito concebeu um modelo normativo mais analítico:

matar alguém → pena de reclusão (N_1)

agir em legítima defesa → não aplicação de pena (N_2)

matar em legítima defesa → não aplicação de pena (N_3)

Como se observa, na formulação mais sintética de norma jurídica, o conflito normativo fica oculto. E essa é a formulação usualmente empregada quando se trata de conflitos que constituem *clear cases*, *i.e.*, de conflitos normativos cuja solução não suscita muita controvérsia. Não é por outra razão que a dogmática tradicional os qualifica *conflitos aparentes*.¹²² Como sugere Juliano Maranhão, o postulado do legislador racional – lugar comum da tradição jurídica – faz com que muitas vezes o jurista sequer se dê conta da ocorrência e dissolução de conflitos normativos,¹²³ e adota – acrescentamos – uma formulação normativa mais sintética, posterior à solução das incompatibilidades normativas.

Trata-se, enfim, de uma decisão metodológica a ser feita a cada caso, conforme as complexidades da situação e a maior ou menor necessidade de se justificar determinada interpretação jurídica. O que nos cabe alertar é para o cuidado de não se advogar um modelo específico em detrimento dos demais, como

122 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 92.

123 MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. Como superar contradições normativas que não existem? In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. Passim. Em suas palavras: “Os juristas não ‘enxergam’ a contradição e sim outra ‘realidade’ criada pelas regras de uso ou cânones presentes na atividade de interpretação. Algumas vezes esses ‘cânones’ geram desconfiança e nossas disposições para agir com base naquilo que deles derivamos são menos sólidas, como se não houvesse propriamente um solo para caminharmos com segurança. Outras vezes esses cânones são tão claros que suas conclusões não são questionadas e tão seguros que o intérprete nem percebe o ônus em se justificar” (Ibid. p. 524).

por vezes tem ocorrido – como se viu – em matéria de direitos fundamentais e – como se verá mais adiante – em matéria de isenção tributária.¹²⁴

2.3. Três acepções de regra matriz de incidência tributária

Ingressando no terreno do direito tributário, observamos que a legislação tributária se compõe de enunciados imediatamente voltados à cobrança de determinado tributo e de outros que o fazem apenas de modo mediato (instrumentalmente). A partir da primeira classe de enunciados, o intérprete formula uma ou mais normas jurídicas que definem os contornos da incidência tributária.

Com efeito, tarefa central do intérprete do direito em matéria tributária é fixar os critérios da prótase da norma tributária, estabelecendo os fatos que, tendo preenchido tais critérios, ensejam a incidência tributária; e, de outro lado, determinar os critérios da apódose da norma tributária, indicando as características da relação jurídica a ser constituída em decorrência dessa incidência, ou seja, a relação jurídico-tributária. Esse esquema normativo convencionou-se designar *regra matriz de incidência tributária* ou *norma padrão de incidência tributária*.

Tais expressões incorporaram a linguagem corrente da dogmática tributária nacional. Como dá conta Paulo de Barros Carvalho, “somam-se, hoje, centenas de textos que empregam essa orientação epistemológica para aprofundar a investigação em matéria de tributos, certamente pelo seu vigor analítico e pela fecundidade das notações semânticas e pragmáticas que suscita”.¹²⁵

Na expressão regra matriz de incidência tributária podemos, porém, conceber ao menos três diferentes sentidos: (i) recurso epistemológico para construção do sentido normativo; (ii) norma jurídica no subdomínio S_3 ; e (iii) norma jurídica no subdomínio S_4 .

A distinção conceitual que se nos afigura de modo mais imediato e com maior clareza no trato dos discursos jurídico-tributários é a da dupla acepção da regra matriz como recurso epistemológico e como norma jurídica.

124 Para uma crítica semelhante, v. NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013. p. 123-124.

125 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 146.

Como *recurso epistemológico* a regra matriz tributária tornou-se modelo de compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Cuida-se de ferramenta metodológica que, ao decompor a prótase e a apódose da norma tributária em diversos critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), auxilia na identificação da natureza e do regime jurídico do tributo. Nesse sentido, há quem vá compreender a regra matriz de incidência tributária como uma fórmula, uma técnica, uma representação da norma tributária.¹²⁶ Essa é a acepção empregada nesta observação de Paulo de Barros Carvalho:¹²⁷

“A criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica, à Ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor.”

Como *norma jurídica*, compreende-se por regra matriz de incidência tributária a proposição jurídica completa que traz critérios suficientes para a incidência tributária. Essa acepção é a acepção utilizada por Paulo de Barros Carvalho em outra oportunidade:¹²⁸

“Quero mencionar que, no domínio das chamadas ‘normas tributárias’, nem todas as unidades dizem respeito, propriamente, ao fenômeno da perussão impositiva. Várias estabelecem diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. São poucas, individualizadas e especialíssimas as definidoras da incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode-se até afirmar que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. É firmado nessa base empírica que passo a designar ‘norma tributária em sentido estrito’ aquela que assinala o núcleo do impacto

126 BRITTO, Lucas Galvão de. Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 8., 2011, São Paulo. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 754-756.

127 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 661-662.

128 CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II. p. 192-193.

jurídico da exação. E esta, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominada ‘norma-padrão’ ou ‘regra-matriz de incidência tributária.’”

Vê-se, à evidência, que regra-matriz de incidência tributária pode ser compreendida nessas duas acepções bastante distintas: como instrumento de formulação normativa e como o próprio resultado da formulação normativa. Numa proposta terminológica provisória, vamos propor designações distintas para cada uma dessas acepções. Chamemos de *modelo matriz de norma tributária* a acepção metodológica, reservando a designação *regra matriz de incidência tributária* para a norma em si considerada.

Isso, porém, não nos livra por completo de ambiguidade semântica. Ainda nessa segunda acepção normativa, a regra matriz tributária pode ser compreendida em duas instâncias diferentes da formulação normativa, vale dizer, no plano do subdomínio S_3 e no limite de S_4 .

No subdomínio S_3 , a regra matriz tributária é a norma jurídica que estabelece os *contornos gerais* do tributo. Traz, nesse sentido, os critérios gerais de materialidade do fato (material), do tempo da ocorrência (temporal), do local em que tem lugar (espacial) e da relação jurídico-obrigacional dela decorrente, *i.e.*, dos sujeitos por ela envolvidos (pessoal) e de sua mensuração econômica (quantitativo). São critérios que *geralmente* dariam ensejo à incidência tributária. Falamos em “geralmente” porque há um sem número de outras normas jurídicas que vão dar contornos mais precisos a essa norma padrão, restringindo seu alcance, como é o caso das isenções tributárias.

Assim, para se pensar num exemplo relacionado ao ICMS, pode-se considerar que toda e qualquer operação relativa à circulação de mercadorias está inserida no quadro normativo de incidência do imposto, vale dizer, tendo havido operação relativa à circulação de mercadorias no território nacional, há de incidir o ICMS. Todavia, o Convênio ICMS n. 91/1991 autoriza a concessão pelos Estados de isenção do imposto no caso de operações realizadas por lojas francas (*duty-free shops*) instaladas nas zonas primárias de aeroportos de categoria internacional. Supondo a instituição da dita isenção pela legislação de determinado Estado, observará o intérprete que não haverá incidência tributária sobre operação realizada por loja franca situada no local indicado pela legislação.

O que se dá nesse caso? Cuidando-se de fato contemplado na regra matriz tributária, por que sua ocorrência não ensejará a incidência tributária? Pois em S_3 , a regra matriz de incidência tributária conviverá com a norma isentiva, em uma relação de contradição total-parcial. Somente em S_4 as contradições normativas terão sido dissolvidas. A regra matriz de incidência tributária, tomada no subdomínio S_3 , não é propriamente a norma que contém todos os critérios definitórios da incidência normativa. Trata-se de norma de incidência do imposto formulada em um esquema geral, mas ainda em estágio embrionário, não necessariamente acabado para a aplicação normativa. Essa é acepção adotada por Paulo de Barros Carvalho quando define a regra matriz de incidência do IPI-importação nestes termos:¹²⁹

“No que tange ao IPI na importação de produtos industrializados do exterior, a regra-matriz ficaria assim composta: hipótese: a) critério material – importar produto industrializado do exterior (o verbo é importar e o complemento é produto industrializado do exterior); b) critério espacial – repartições alfandegárias do país; c) critério temporal – momento do desembarço aduaneiro. A consequência: a) critério pessoal – sujeito ativo é a União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador. A alíquota é a percentagem constante da tabela e correspondente ao produto importado.”

Como se vê, cuida-se de norma jurídica – pois dotada de estrutura hipotético-condicional –, mas num estágio ainda inicial de formulação normativa, passível de inúmeros conflitos com outras normas tributárias. Tal formulação normativa vai ainda confrontar eventuais normas isentivas e expedientes assemelhados que vão conformar os critérios da incidência do imposto. Aqui a regra matriz é norma tributária ainda no subdomínio S_3 .

Essa acepção da regra matriz de incidência tributária, embora refira a formulação normativa ainda sujeita a reinterpretação (pois não se está ainda em S_4), é a mais comumente empregada no uso geral da expressão. Com efeito, é a vislumbrada com maior facilidade pelo intérprete. Porém, não se pode perder de vista que a partir da formulação dessa norma, em S_3 , há ainda um longo caminho

129 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 680-681.

para se determinar os critérios para a incidência, que pode sofrer o influxo de diversas outras normas jurídicas que também cuidam da incidência tributária.

Compreendamos então como se dá a formulação da norma tributária em sentido estrito. Num cenário ideal, o intérprete teria a sua disposição o conjunto de todos os enunciados relacionados à incidência tributária. Desenharia, num primeiro momento, o esquema geral da regra matriz de incidência tributária – esta que acabamos de conceber em S_3 . A partir daí, passaria a avaliar todas as demais normas jurídicas em S_3 , resolveria todos os eventuais conflitos e lacunas normativas para, ao final, já em S_4 , obter uma norma de incidência tributária em estágio mais elevado de refinamento: não qualquer norma, mas a norma tributária em seu grau mais acabado.

Essa tal norma, se bem que pode ser idealizada, não será jamais formulada, por força do que temos designado de princípio da restrição cognitiva do intérprete (cf. Seção 1.4.2). Tal tarefa dependeria da capacidade do indivíduo de (i) conhecer todos os enunciados a respeito daquele tributo; (ii) vislumbrar todos os possíveis casos – inclusive os implícitos, de que tratam os estudiosos da derrotabilidade normativa (Seção 1.4.3) – enquadráveis nas normas deles deriváveis; e (iii) a partir disso conceber todas as possíveis consequências jurídicas aplicáveis a cada uma dessas situações. A norma tributária padrão, *em seu grau mais elevado*, não é formulável; pode ser apenas concebida, como uma construção ideal.

Todavia, mantendo em mente nosso conceito de sistema jurídico como formulação normativa *ad hoc* (Seção 1.5), observamos que quando aplica o direito tributário o intérprete acaba sim formulando uma norma tributária em S_4 . Diante de um caso concreto, ao formular as normas gerais e abstratas a ele aplicáveis, o intérprete acaba por promover a interpretação de alguns enunciados e solucionar alguns dos conflitos e lacunas normativas em S_3 , para em S_4 formular uma norma tributária mais condensada do que aquela regra matriz de incidência tributária em S_3 .

Compreendamos melhor o que acabamos de anunciar. Se retomarmos o exemplo que demos há pouco – das operações relativas à circulação de mercadorias por lojas francas –, percebemos que o intérprete vislumbrará a norma tributária do ICMS de modo diferente daquela regra matriz que ele concebera em S_3 . Isso porque se ele pretendesse aplicar aquela norma de S_3 , seria forçado a equivocadamente concluir pela incidência do imposto em ditas operações. O que o intérprete faz é reinterpretar a regra matriz tributária de S_3 , tomando em conta a restrição promovida

pela norma isentiva, para formular norma mais acabada em S_4 (aqui tomada como o particular sistema jurídico por ele formulado na análise do caso concreto). É esta norma (do subdomínio S_4), e não aquela outra (do subdomínio S_3), que o intérprete vai tomar por norma tributária em sentido estrito, pronta para ser aplicada.¹³⁰ Não se trata, é verdade, *da* norma tributária padrão por excelência, mas de *uma* norma tributária padrão já refinada em S_4 (dentre várias outras passíveis de formulação no subdomínio S_4 , a depender do conjunto de normas que o intérprete selecionou para compor sua empreita interpretativa).

Compreendida a distinção da norma tributária em S_3 e em S_4 , voltamos a concentrar nossa investigação sobre a definição de regra matriz de incidência tributária. Ao falarmos em regra matriz de incidência tributária (norma tributária em sentido estrito) como a *norma que contém os critérios para a incidência tributária*, estamos, ao que se nos afigura, adotando uma acepção mais estrita de regra matriz. Não estamos mais nos referindo àquela norma tributária em S_3 – nível de formulação ainda insuficiente para aplicação jurídica –, mas à norma formulada no plano final de construção normativa (S_4), resultante da solução de conflitos e lacunas – já perfeitamente desenhada a partir do encontro da regra matriz em S_3 com as demais normas tributárias formuladas no mesmo subdomínio.

Importa ter claro que há um tanto de arbitrário na divisão que aqui propomos entre a regra matriz tributária em S_3 e a regra matriz tributária em S_4 . Isso porque, como já denunciávamos anteriormente (Seções 2.1 e 2.2), a formulação normativa é diretamente influenciada pela própria redação dos enunciados normativos. Com efeito, a linguagem (técnica enunciativa) escolhida pelo legislador na formulação dos enunciados prescritivos assume importante influência na forma como o intérprete constrói as normas jurídicas, em especial nos estágios mais iniciais (analíticos) do gradualismo normativo – como é o caso da regra matriz de incidência tributária no subsistema S_3 .

A exemplo, suponha-se que o legislador decida tributar pessoas que possuam cabelos naturais ruivos. Poderá enunciar que o imposto incide sobre quem possui cabelos naturais ruivos. Aqui se compreende com simplicidade, em uma

130 É nesse sentido que, após explicar o fenômeno da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho vai dizer: “E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526.

única etapa de raciocínio, o critério material da regra matriz de incidência tributária: possuir cabelos naturais ruivos.

O legislador poderia ter optado, porém, por outra técnica redacional. Poderia dizer que o imposto incide sobre quem tem cabelos (o que exclui apenas quem não os tem), mas que estão excluídos os que possuem cabelos naturais pretos, loiros ou castanhos. Faz-se aqui em duas etapas o que poderia ter sido feito em apenas uma. O intérprete, nesse segundo caso, provavelmente formulará um diferente critério material para a regra matriz de incidência do imposto: possuir cabelos. O que ocorre, dirá o atento intérprete, é que há isenção para quem possui cabelos de cores naturais específicas: pretos, loiros ou castanhos.

Vê-se que, em princípio, o objeto da tributação é o mesmo. O legislador, empregando uma ou outra técnica, pretendeu selecionar na prótase um mesmo universo de fatos. A técnica que elegeu para fazê-lo, contudo, induziu o intérprete a avaliar ambos os casos de forma diversa. Assim, ao formular a regra matriz de incidência tributária em S_3 , o intérprete tenderá a construir regras matrizes diferentes, muito embora o que tenha mudado seja mais a forma de enunciação do que o sentido conjunto dos enunciados.

É verdade que, analisando a legislação de modo amplo, o intérprete do segundo conjunto de enunciados poderia concluir que o critério material da regra matriz do imposto é possuir cabelos naturais ruivos. Isso porque, após observar que não há outro elemento (cor de cabelos) dentro do conjunto inicialmente dado (cabelos) que não o ruivo, poderia compreender que o imposto incidirá, na prática, sobre quem tem cabelos naturais ruivos. Isso, porém, não é o que se dá sempre no cotidiano do intérprete do direito, pois, como temos insistido, o intérprete avança sua interpretação até onde é “requisitado”. Não será da natureza de seu trabalho sempre delimitar com precisão o que restou da norma de incidência após os diversos recortes da legislação (no nosso caso, cabelos naturais ruivos). A ele será dada a situação concreta (um indivíduo com cabelos de alguma cor) e ele deverá dizer se o imposto incide ou não. Ademais, se nesse nosso singelo exemplo é fácil dizer que o que restou da regra matriz tributária é possuir cabelos naturais ruivos, o recorte completo da norma tributária na realidade do direito tributário não é tão simples assim, dadas as inúmeras normas a colidirem e recortarem a norma geral de tributação.

Há de se observar, por fim, que a mudança da técnica adotada pelo legislador pode implicar, na prática, sentidos normativos efetivamente diferentes. No nosso exemplo, alguém poderia questionar se um indivíduo com cabelos grisalhos ou brancos cai na isenção. Diante da segunda forma de enunciação da lei (com critério material mais amplo e isenções), um intérprete poderia dizer que os cabelos do indivíduo eram antes, na juventude, naturalmente pretos, por exemplo, e por isso o imposto não deveria incidir. Outro dirá que a isenção deve ser interpretada à sua literalidade e que tais cabelos (por não figurarem nas hipóteses de isenção) caem na regra geral de incidência. Se a primeira técnica legislativa (a que se referia diretamente aos cabelos ruivos) tivesse sido adotada tal dúvida não subsistiria. Não possuindo o indivíduo cabelos ruivos, não há razão para a incidência do imposto. O legislador pode ter procurado alcançar um mesmo sentido com técnicas diferentes, mas o resultado da construção do sentido normativo, na prática, pode ser diferente.

Neste trabalho, adotaremos designações distintas para referir às diferentes acepções de regra matriz de incidência tributária. Compreendido como recurso epistemológico, ela será denominada *modelo matriz de regra tributária*. Em sua acepção normativa, chamaremos a norma tributária formulável em S_3 de *regra matriz de incidência tributária de primeira ordem* e a norma tributável em S_4 de *regra matriz de incidência tributária de segunda ordem*, com o que lembramos que, por força do princípio da restrição cognitiva do intérprete, esta última não compreende uma unidade ideal, mas uma elaboração normativa formulada *ad hoc*, construída sempre a partir de um contato *parcial e limitado* que o intérprete tem com os enunciados normativos e com a realidade que vislumbra no momento da interpretação e aplicação normativa.

Capítulo 3 - A dinâmica normativa da isenção tributária

3.1. Isenção tributária como incompatibilidade normativa

Fixadas as premissas dos Capítulos 1 e 2, estamos em condições de avançar na compreensão do fenômeno da isenção. O tema da isenção tributária tem incitado peculiar interesse na dogmática nacional. Por envolver o conhecimento aprofundado de categorias da teoria geral do direito e da lógica jurídica e, por outra parte, apresentar conteúdo prático relevante, a matéria suscitou a elaboração de construções teóricas bastante divergentes entre si. No percurso histórico do estudo da matéria, revelam-se desde modelos teóricos mais pragmáticos – diríamos até superficiais – a elaborações científicas de alto grau de refinamento.

A partir da concepção clássica da isenção tributária como uma dispensa legal do pagamento do tributo, diversas construções teóricas foram concebidas para melhor apreender o fenômeno, como a que considera a isenção uma norma desjuridicizante, a que a compreende como uma hipótese de não incidência juridicamente qualificada, a que nela vislumbra um fato jurídico impeditivo de eficácia técnica da norma de incidência, a que a reputa uma delimitação negativa da hipótese de incidência, a que a concebe como norma que mutila parcialmente a regra matriz de incidência tributária.

A nosso ver, a isenção não é fenômeno próprio do direito tributário, mas se reproduz pelas diversas áreas do direito na forma de incompatibilidades normativas. Por *incompatibilidade*, compreendemos o conflito entre duas normas jurídicas em razão de antinomia parcial ou total. Percebido o fenômeno da isenção em sua dinâmica antinômica, *i.e.*, compreendida a forma como a isenção opera – ou, para falar com mais rigor, é operada – juridicamente, poderemos definir com maior precisão o conceito de isenção tributária. Com isso, aliás, conseguiremos apontar as diferenças e semelhanças entre isenção e fenômenos como a *imunidade* e a *não incidência*.

A incompatibilidade normativa, como passaremos a ver nas linhas seguintes, pode ser compreendida em suas perspectivas sintática, semântica e pragmática. Com tais perspectivas, não se pretende tomar a incompatibilidade normativa como três objetos distintos, mas antes como um único objeto que comporta observações paralelas e complementares entre si. A divisão da observação semiótica em sintaxe, semântica e pragmática é um tanto arbitrária, mas simplificada poderíamos assim defini-las: “a sintaxe estuda os signos mesmos, com independência de seus significados [...]”; a semântica, os signos em sua relação com os objetos designados [...]; e a pragmática, a relação entre os signos e os indivíduos que os utilizam [...]”.¹³¹

No âmbito da semiótica, portanto, a *sintaxe* se refere à forma de se combinarem os signos (*i.e.*, às regras da linguagem) em sequências de palavras ou orações. No caso particular que ora analisamos, a sintaxe dirá respeito à forma como se relacionam as proposições prescritivas e as normas jurídicas, isto é, ao modo como, caracterizadas as incompatibilidades normativas, processam-se sua dissolução.

Já a *semântica* se refere ao estudo do significado. Ingressamos aqui no conteúdo das prescrições, para compreender as relações entre o objeto aos quais as prescrições se referem. A partir dos modais *obrigatório*, *permitido* e *proibido*, e das relações semânticas de *contraditoriedade*, *contrariedade*, *subalternação* e *subcontrariedade*, passamos a avaliar o que caracteriza a incompatibilidade normativa.

Por fim, a *pragmática* dirá respeito à relação entre os enunciados e os utentes da linguagem (enunciador e enunciatário). Como destacam Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni, “se uma expressão linguística significa algo, ela o significa sempre para alguém e porque outro alguém mais quis significá-lo: o significado não é mais do que um dos elementos da linguagem, e a linguagem é, antes de tudo, uma ferramenta para a comunicação entre os homens”.¹³² Na perspectiva pragmática, aprofundaremos alguns aspectos da incompatibilidade normativa que não são apreendidos pelas perspectivas sintática e semântica, mais particularmente a importância que a valoração e a contextualização dos enunciados assumem na interpretação jurídica das incompatibilidades normativas e na própria relação que o intérprete estabelece entre prótases e apódoses.

131 GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994. p. 31. Tradução nossa.

132 Ibid. p. 65. Tradução nossa.

Como veremos, as três perspectivas se entrecruzam, não sendo possível isolá-las de modo absoluto. Porém, um estudo mais analítico como o que propomos aqui traz a vantagem de reduzir a vagueza na compreensão das incompatibilidades normativas.

3.2. Perspectiva sintática da incompatibilidade normativa

3.2.1. *Sintaxe da relação internormativa: mutilação/exclusão da prótase da norma jurídica*

Como já observamos antes (Seção 1.3.2), a norma jurídica possui estrutura hipotético-condicional. Atribui-se uma apódose a uma prótase, por vínculo de implicação, de modo que ocorrida a hipótese descrita prótase *deve ser* a prescrição contida na prótase. A incompatibilidade normativa se dá quando duas normas têm mesma hipótese de incidência (ainda que parcialmente) mas apresentam consequências jurídicas *incompatíveis* entre si (para uma definição mais precisa de incompatibilidade normativa, cf. Seção 3.3).

Um exemplo de incompatibilidade que já utilizamos antes (Seção 2.2.2.2) é o do seguinte sistema de normas:

N_1 : matar alguém (M) $\rightarrow$ pena de reclusão (P)

N_2 : matar em legítima defesa (ML) $\rightarrow$ não aplicação de pena ($\sim P$)

A prótase de ambas as normas jurídicas coincide parcialmente. Na verdade, a prótase da norma N_2 indica um *caso especial* da prótase da norma N_1 , pois “matar alguém em legítima defesa” (ML) não deixa de ser “matar alguém” (M), acrescido de um elemento qualificador, de modo que o conjunto de fatos abrangidos pela norma N_2 é mais restrito do que o da norma N_1 . Assim, o conjunto da norma N_1 – “matar alguém” (M) – contém todos os casos da norma N_2 – “matar alguém em legítima defesa” (ML) – e, além desses, todos os demais que não são abrangidos pela norma N_2 , ou seja, “matar alguém sem configurar-se legítima defesa” ($M \sim L$).

Qualquer intérprete do direito, treinado nas técnicas de interpretação jurídica, diria que se trata de um caso simples. Mais do que isso, a tendência do intérprete, em casos como esses, é sequer vislumbrar uma contradição ou in-

compatibilidade normativa. É o que observa Juliano Maranhão ao dizer que “os juristas não ‘enxergam’ a contradição e sim outra ‘realidade’ criada pelas regras de uso ou cânones presentes na atividade de interpretação. Algumas vezes esses ‘cânones’ geram desconfiança e nossas disposições para agir com base naquilo que deles derivamos são menos sólidas, como se não houvesse propriamente um solo para caminharmos com segurança. Outras vezes esses cânones são tão claros que suas conclusões não são questionadas e tão seguros que o intérprete nem percebe o ônus em se justificar”.¹³³

Porém, o que se tem no caso que apresentamos é uma contradição parcial. E, a partir do que temos insistido, a contradição normativa é frequente no subdomínio S_3 . Trata-se menos de um vício do sistema do que de decorrência da própria técnica redacional usualmente empregada pelo legislador (vide Seção 2.1).

As normas N_1 e N_2 descrevem hipóteses fáticas parcialmente coincidentes e prescrevem consequências jurídicas contraditórias. A coincidência parcial está justamente no conjunto de fatos ML . Pela norma N_1 , ocorrido ML *deve ser* a pena de reclusão; pela norma N_2 , ocorrido ML *não deve ser* a pena de reclusão.

O que o intérprete faz nesses casos? Resolve o conflito normativo por meio de um dos critérios de solução usualmente empregados no direito para solucionar incompatibilidades: cronológico, hierárquico e da especialidade. São critérios – bem observa Kelsen – que não decorrem da lógica; são impostos pelo direito positivo.¹³⁴ Conforme o *critério cronológico*, quando se está diante de duas normas, cada qual formulada a partir de enunciados constantes de diplomas prescritivos distintos, deve prevalecer a norma formulada a partir do diploma mais recente.¹³⁵ Pelo *critério*

133 MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. Como superar contradições normativas que não existem? In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). Vilm Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009. p. 524.

134 KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 161-162.

135 Como dirá Bobbio, o critério cronológico decorre da regra geral do direito em que “a vontade posterior revoga a precedente, e que de dois atos de vontade da mesma pessoa vale o último no tempo” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 93). Em seguida, acrescenta o jurista: “A regra contrária obstará o progresso jurídico, a adaptação gradual do Direito às exigências sociais. Pensemos, por absurdo, nas consequências que derivariam da regra que prescrevesse ater-se à norma precedente. Além disso, presume-se que o legislador não queira fazer coisa inútil e sem finalidade: se devesse prevalecer a norma precedente, a lei sucessiva seria um ato inútil e sem finalidade.” (Ibid.).

hierárquico, entre duas normas conflitantes deve prevalecer aquela formulada a partir do enunciado de maior hierarquia.¹³⁶ De acordo com o *critério da especialidade*, a norma que possua prótase mais extensa cede lugar para a de prótase de menor extensão, i.e., norma mais geral dá lugar à norma mais específica.¹³⁷

No presente caso, não haveria muita divergência de que se deve adotar o critério da especialidade. Assim, por ser especial em relação à norma N_1 , N_2 prevalece. Procurando um maior rigor de linguagem, podemos dizer que, após a solução do conflito normativo, uma parcela da prótase da norma N_1 (que antes da solução alcançava o conjunto de fatos M) é eliminada. Cuida-se precisamente do conjunto de fatos igualmente abrangidos pela norma N_2 (isto é, o conjunto de fatos ML). Numa percepção metafórica do fenômeno, pode-se dizer que, ao resultar “vencedora”, a norma N_2 “mutila” a parcela da norma N_1 (“derrotada”) que com ela conflitava. Essa ideia de “mutilação” será submetida mais adiante a um reexame crítico.

Ao aplicar os critérios de solução de conflitos, o que o intérprete faz é *reinterpretar* a formulação normativa anterior. A norma N_1' (correspondente à norma N_1 agora mutilada), passará a conter em sua prótase não mais o conjunto de fatos M (“matar alguém”), mas o conjunto de fatos $M \sim L$ (“matar alguém sem configurar-se legítima defesa”). Numa linguagem mais formalizada, teríamos o seguinte:

Formulação normativa inicial:

$N_1: M \rightarrow P$

136 Como pondera Paulo de Barros Carvalho, a hierarquia normativa é definida a partir da hierarquia das fontes. Com efeito, sem avaliar a hierarquia das fontes, “nada poderíamos dizer a propósito da situação hierárquica de determinado preceito que, por qualquer razão, convocasse os nossos cuidados, já que todas as normas jurídicas têm idêntica estrutura sintática (homogeneidade lógica), embora dotadas de conteúdos semânticos diferentes (heterogeneidade semântica). É por aceitar que a norma N' entrou pela via constitucional, que reivindico sua supremacia com relação à norma N ”, posta por lei ordinária. É por saber que certa norma individual e concreta veio à luz no bojo de um acórdão do Supremo Tribunal Federal, que me atrevo a declarar sua prevalência em face de outro acórdão proferido por tribunal de menor hierarquia.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 53).

137 A esse respeito, Bobbio observa: “A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *sum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu).” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 96).

$$N_2: ML \rightarrow \sim P$$

Formulação normativa após a solução da incompatibilidade:

$$N_1': M \sim L \rightarrow P$$

$$N_2: ML \rightarrow \sim P$$

Como se vê, a prótase da norma N_2 se manteve em sua integralidade, enquanto a prótase da norma N_1 foi reduzida em extensão para N_1' , abrangendo exclusivamente os fatos não contidos na prótase da norma N_2 . Essa ideia pode ser representada didaticamente no diagrama a seguir:

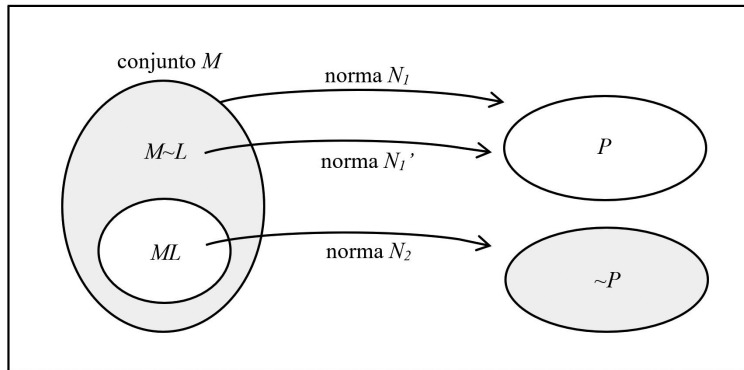


Figura 2 - Representação das normas N_1 , N_1' e N_2

Numa percepção do fenômeno sob o ponto de vista dos estágios da formulação normativa que estudamos no Capítulo 2, podemos dizer que no subdomínio S_3 as normas N_1 e N_2 são parcialmente incompatíveis, pois apresentam prótases parcialmente coincidentes e apódoses contraditórias. Após a aplicação do critério da especialidade, o intérprete soluciona a incompatibilidade normativa, reformulando a norma derrotada – no caso, a norma N_1 . Alcança então o plano do subdomínio S_4 , em que não mais existe incompatibilidade normativa, já que figuram somente a norma N_1' (versão reformulada da norma N_1) e a norma N_2 , cujas prótases são mutuamente excludentes.

Cabe, neste passo, analisar como se dão as incompatibilidades entre normas jurídicas. Como temos insistido, há incompatibilidade normativa quando duas normas possuem em suas prótases conjuntos de fatos coincidentes (total ou parcialmente) e em suas apódoses prescrições incompatíveis.

O conceito de *incompatibilidade* será aprofundado com maiores detalhes na Seção 3.3. Para o momento, basta ter em mente que a incompatibilidade não se dá apenas diante de *contraditoriedade*.¹³⁸ Para que haja incompatibilidade normativa, basta que se trate de prescrições diferentes e não cumulativas. Por exemplo, se uma norma prescreve que diante de determinada situação um sujeito deve cumprir pena de reclusão de um ano e outra norma determina que a pena é de dois anos, o que se tem é duas prescrições que, embora não se contradigam, são incompatíveis, caso se compreenda, pelo contexto elaborado a partir dos demais enunciados prescritivos, que tais normas não devem ser aplicadas cumulativamente.

Cuidando da matéria, Bobbio vai observar que pode haver três espécies de incompatibilidade entre duas normas jurídicas, conforme a maior ou menor extensão da coincidência entre suas prótases: total-total, total-parcial ou parcial-parcial.¹³⁹

Na incompatibilidade *total-total*, as duas normas possuem precisamente a mesma prótase. Por exemplo, “se um indivíduo qualquer auferir renda, deve pagar o imposto de renda” e “se um indivíduo qualquer auferir renda, não deve pagar o imposto de renda”.

Na incompatibilidade *total-parcial*, uma das normas possui em sua prótase a integralidade do conjunto de fatos da outra norma, acrescido de outros potenciais. Exemplo seria “se um indivíduo qualquer auferir renda, deve pagar o imposto de renda” e “se um indivíduo com a característica X auferir renda, não deve pagar o imposto de renda”. Vê-se que a primeira norma tem alcance mais amplo do que o da segunda, pois abrange o conjunto de fatos desta (“indivíduos com a característica X”) e outros mais (“indivíduos sem a característica X”).

138 Embora o conceito de contrariedade vá ser abordado na Seção 3.3, adiantamos como referência bibliográfica MENDONÇA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 80-86; ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008. 127 e s.; BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Trad. de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 178-179.

139 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 88-91.

Por fim, na incompatibilidade parcial-parcial, cada norma possui em sua prótase um conjunto de fatos que coincide apenas parcialmente com a da outra. Por exemplo: “se um indivíduo com as características X ou Y auferir renda, deve pagar o imposto de renda” e “se um indivíduo com as características Y ou Z auferir renda, não deve pagar o imposto de renda”. Vê-se aqui que ambas as normas contém em suas prótases um conjunto coincidente de fatos (“indivíduos com a característica Y”) e um conjunto não coincidente (respectivamente, “indivíduos que, possuindo a característica X, não possuam a característica Y” e “indivíduos que, possuindo a característica Z, não possuam a característica Y”).

Do que observamos na seção anterior, a solução de incompatibilidades normativas implica que as normas que, antes da solução (no subdomínio S_3), apresentavam prótases parcial ou totalmente coincidentes, passem a apresentar, após a solução (no subdomínio S_4), prótase mais reduzida em extensão, de modo a não mais coincidir. Em uma incompatibilidade entre duas normas, uma delas (“derrotada”) vai ter sua prótase restringida e a outra (a “vencedora”) vai prevalecer em sua integralidade.

Assim, a aplicação dos critérios cronológico, hierárquico e da especialidade produzem, por resultado, a *mutilação* (quando parcial) ou *exclusão* (quando total) da regra “derrotada”. O critério cronológico poderá mutilar ou excluir a regra anterior. O critério hierárquico, da mesma forma, poderá mutilar ou excluir a regra inferior. O critério da especialidade poderá mutilar apenas (por conceito, a exclusão não ocorre na aplicação desse critério) a regra geral. Assim, aquilo que tínhamos como incompatibilidade num estágio de maior grau de analiticidade normativa (antes da solução da incompatibilidade) teremos como mutilação ou exclusão num estágio de maior grau de sinteticidade (após a solução).

É assim que atuam as soluções de incompatibilidade normativas, reduzindo, por mutilação ou exclusão, o alcance das normas vislumbradas em etapas iniciais do gradualismo normativo, até alcançar um âmbito mais sintético, possível de ser aplicado ao caso concreto.

Já ingressando em matéria de isenção, pode-se dizer que a isenção, sintaticamente, implicará sempre uma incompatibilidade com a regra matriz de

incidência tributária. A incompatibilidade pode ser total-parcial ou parcial-parcial, mas nunca total-total.¹⁴⁰

A quase totalidade das isenções configura uma incompatibilidade total-parcial. Com efeito, preveem em sua prótase uma hipótese fática mais restrita do que a hipótese prevista na regra matriz de incidência tributária de primeira ordem. Porém, por raro que seja, não é de todo impossível que uma isenção apresente incompatibilidade parcial-parcial com determinada regra matriz de incidência tributária.

Imagine-se uma lei federal que enuncie: “Ficam isentas dos impostos federais todas as pessoas com idade superior a 80 (oitenta) anos”. A hipótese da norma isentiva é possuir idade superior a oitenta anos. Ela é mais restrita, por exemplo, do que a hipótese da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda (IR), que alcança todos os indivíduos que auferem renda, inclusive os com idade superior a oitenta anos. Por outro lado, a regra isentiva alcança hipóteses não alcançadas pela regra matriz do imposto sobre a renda. Um indivíduo, por exemplo, de idade superior oitenta anos que não tenha auferido renda num determinado período não está inserido na hipótese de incidência da norma tributária do IR, mas está na da isenção, tanto assim que poderá usufruir da isenção em relação ao ITR, caso possua propriedade em território rural.

3.2.2. Sintaxe da relação intranormativa: o direito como função e a determinação do liame prótase/apódose

Função é uma expressão matemática que relaciona um valor (variável de entrada, *input*) a outro (variável de saída, *output*) a partir de uma regra. Na função, o valor do *output* é obtido somente quando se define o valor do *input*. De modo mais amplo – e mais preciso – a função relaciona um elemento de uma

140 A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho ensina: “Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 525. Grifos do original).

classe (*domínio*) a um elemento de outra (*subdomínio*), seja esse elemento um número, um objeto ou um conceito qualquer.¹⁴¹

No campo da matemática, quando se há liberdade de escolher um objeto arbitrariamente a partir de todo um conjunto S de objetos, denomina-se tal objeto de *variável* dentro do campo de *variação* ou *domínio* S . Dessa forma, se S representa o conjunto de todos os números inteiros, a variável X com o domínio S representa um inteiro arbitrário. Porém, não é necessário que o domínio S de uma variável X seja um conjunto de números. Ele pode ser formado por objetos de qualquer natureza (coordenadas, objetos ideais ou mesmo palavras).

Tem-se uma função quando a cada valor de uma variável X (do domínio S) se associa um valor de uma variável U (do *contradomínio* T). Nesse caso, U é chamado de função de X . Simbolicamente, indica-se que U está relacionado a X pela expressão $U = F(X)$. Denomina-se X uma variável *independente* e U uma variável *dependente*.

Graficamente, temos:

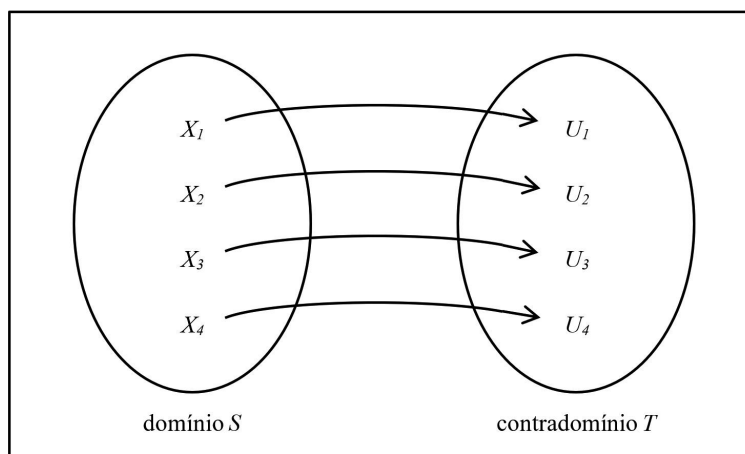


Figura 3 - Representação da função $U = F(X)$

141 Como observa Keith Devlin, a função “não precisa ser especificada por uma fórmula algébrica. Na verdade, não há sequer razão para restringir seu alcance a números. Uma função pode ser qualquer regra que toma objetos de uma classe e implica novos objetos a partir deles.” (DEVLIN, Keith. *Introduction to mathematical thinking*. Palo Alto: Keith Devlin, 2012. p. 6. Tradução nossa).

Podemos dizer, portanto, simplificadaamente, que a função corresponde a um conjunto de regras que associa, a um dado elemento arbitrariamente escolhido de um determinado conjunto (domínio S), um elemento de outro conjunto (domínio T). Em outras palavras, a função é uma lei (ou conjunto de leis), tomado o termo em sentido amplo, que rege a interdependência de quantidades variáveis.¹⁴² A partir de variáveis independentes (*inputs*), obtêm-se variáveis dependentes (*outputs*) a elas associadas.

O sistema jurídico apresenta alguma semelhança com as funções. Em verdade, o sistema jurídico (tomado como um conjunto de normas) poderia ser compreendido como uma complexa e incomensurável função. A cada fato jurídico, há uma consequência normativa estabelecida pelo sistema, isto é, a consequência jurídica prevista no ordenamento. De certo modo, é precisamente o que se espera do jurista: dado um fato jurídico, determinar a solução que o direito a ele associa, o que nos remete ao tradicional brocardo jurídico: *Da mihi factum, dabo tibi jus* (“Dá-me os fatos e lhe darei o direito”).

Prossigamos nessa analogia, considerando que as proposições do ordenamento jurídico são divididas em dois grandes conjuntos: prótases (constituindo o domínio P) e apódoses (constituindo o contradomínio A). Cada elemento de P estará associado a um elemento de A , a partir de um conjunto de regras previstas na função $A = F(P)$, que representa o sistema jurídico.

142 COURANT, Richard; ROBBINS, Herbert. *O que é matemática?* Trad. de Adalberto da Silva Brito. Rio de Janeiro: Moderna, 2000. p. 317. Como alertam Richard Courant e Herbert Robbins (loc. cit.), a função estabelece uma relação, mas não implica necessariamente uma relação de causalidade, embora possa ser usada para tal propósito.

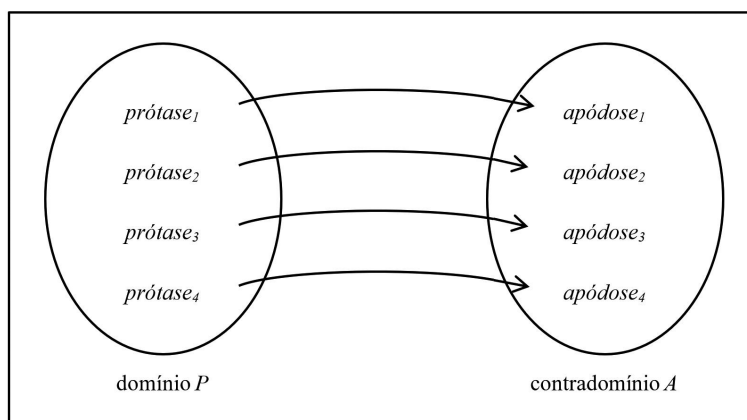


Figura 4 - Representação do sistema jurídico. A função $A = F(P)$

Compreendido, portanto, o direito como função, observa-se que cada prótase se relaciona a, ao menos, uma apódose. A ligação entre prótase e apódose se dá por meio de um *nexo interproposicional* qualificado por um *functor deôntico*.¹⁴³ É o que se convencionou designar de *imputação deôntica*.¹⁴⁴

Na incompatibilidade normativa, o que se tem é que, a partir de uma mesma prótase, alcança o intérprete duas apódoses distintas e incompatíveis entre si. Isso se dá no plano semiótico (e intelectual) que vimos designando de subdomínio S_3 . Em sua tarefa de interpretar o direito, uma das principais atividades do intérprete consiste precisamente em solucionar incompatibilidades normativas dessa natureza. Ao fazê-lo, o intérprete determina qual das apódoses deve ser atribuída a determinada prótase.

A solução de incompatibilidades normativas pode ser compreendida, portanto, de duas formas diferentes. Na primeira, trata-se de uma relação *internormativa*, em que uma norma tem sua prótase mutilada ou excluída em função da derrota para a norma com ela incompatível. Numa outra perspectiva, que toma a incompatibilidade como relação *intranormativa*, a solução de incompatibilidades normativas significa determinar qual apódose deve ser relacionada a determinada prótase.

143 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 57-60.

144 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 613.

Como se verá na Seção 3.4.2, por incomum que seja esta forma de vislumbrar a construção de sentido normativo – até onde sabemos, esta é a primeira tentativa de se compreender a interpretação jurídica sob esta perspectiva –, entender o fenômeno normativo como função facilita vislumbrar e compreender a difícil tarefa (comumente ignorada em teoria do direito) de se estabelecer o liame entre prótases e apódoses, dentre as várias existentes no ordenamento jurídico. A partir da Seção 3.5, a compreensão da isenção sob a perspectiva sintática da relação intranormativa será explorada com maior detalhamento.

3.3. Perspectiva semântica da incompatibilidade normativa

Como acabamos de observar, a incompatibilidade normativa se dá quando duas normas têm a mesma hipótese de incidência (ainda que parcialmente) mas apresentam consequências jurídicas *incompatíveis* entre si. Mas o que se pode entender por consequências jurídicas incompatíveis?

Na lógica jurídica, diferenciam-se os conceitos de *contraditoriedade*, *contrariedade*, *subcontrariedade* e *subalternação*. Nas lições de Bobbio, temos:¹⁴⁵

“Duas proposições chamam-se *contrárias* quando não podem ser ambas verdadeiras, mas podem ser ambas falsas; chamam-se *contraditórias* quando não podem ser ambas verdadeiras nem ambas falsas; chamam-se *subcontrárias* quando podem ser ambas verdadeiras, mas não podem ser ambas falsas; por fim, chamam-se *subalternas* quando da verdade da primeira pode-se deduzir a verdade da segunda, mas da verdade da segunda não se pode deduzir a verdade da primeira (e, vice-versa, da verdade da primeira não se pode deduzir a verdade da segunda, mas da falsidade da segunda pode-se deduzir a falsidade da primeira). Entre dois contrários diz-se que há relação de *incompatibilidade*; entre dois contraditórios, de *alternativa*; entre dois subcontrários, de *disjunção*; entre o subordinante e o subordinado, de *implicação*.”

A *incompatibilidade normativa* se dá quando, diante de duas proposições normativas, o intérprete tem de aplicar uma *ou* outra, não conseguindo atender *ambas* simultaneamente. Um caso mais óbvio é o da *contraditoriedade*. Diante

145 BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Trad. de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 178-179.

de duas proposições contraditórias como “é obrigatório pagar” e “não é obrigatório (ou seja, é permitido não) pagar”, o intérprete não consegue compreender o comando normativo (se é obrigatório ou não adotar certa conduta), a menos que resolva a contrariedade. Em sua atividade interpretativa, portanto, ele determinará qual das proposições é a “derrotada” e qual é a “vencedora”, para seguir esta em detrimento daquela.

A incompatibilidade também se verifica quando há *contrariedade* normativa. Um exemplo de contrariedade se tem diante das proposições “é obrigatório pagar” e “é proibido pagar”. Elas não podem ser ambas válidas, mas podem ser ambas inválidas. No caso de contrariedade normativa, também, o intérprete não consegue atender o ordenamento sem antes decidir qual proposição derrota qual, pois o atendimento de uma implica o necessário desatendimento da outra.

Por outro lado, não há, incompatibilidade nos casos de *subcontrariedade* e *subalternação*.

São subcontrárias, por exemplo, as proposições “é permitido pagar” e “é permitido não pagar”, já que, embora não possam ser ambas inválidas, podem ser ambas válidas. Na *subcontrariedade*, tem-se o que se chama de *permissão forte*, ou *facultatividade*.¹⁴⁶ Significa dizer que ao indivíduo é facultado cumprir ou omitir determinada conduta. Não há aqui incompatibilidade normativa, pois ao se atender uma conduta não se está desatendendo outra.

Da mesma forma, a *subalternação* não implica incompatibilidade normativa, pois na subalternação uma das proposições implica a outra. Assim, por exemplo, a proposição subalternante “é obrigatório pagar” implica a proposição subalternada “é permitido pagar”, da mesma forma que a proposição subalternante “é proibido pagar” implica a proposição subalternada “é permitido não pagar”. Por tal razão, na subalternação não há incompatibilidade de normas, mas antes, confirmação ou redundância de comandos normativos.

146 ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008. p. 134-136.

Dessa forma, sob o ponto de vista *semântico*, há incompatibilidade normativa quando se tem duas proposições contrárias ou contraditórias entre si.¹⁴⁷ Por outro lado, não se verifica incompatibilidade entre proposições subalternas ou subcontrárias.

Verificada a incompatibilidade entre duas normas, caberá ao intérprete solucioná-la, determinando qual das normas é a vencedora e qual resta derrotada. Uma perspectiva *sintática* nos auxilia aqui a compreender que a partir da dissolução da incompatibilidade normativa uma das normas (a derrotada) acabará sendo mutilada, enquanto a outra (vencedora) será mantida em sua integralidade.

Por simples que todo esse fenômeno possa se apresentar, não é sempre fácil determinar, diante de casos práticos, quando se tem ou não uma incompatibilidade normativa, momento em que assume importância a perspectiva pragmática da incompatibilidade normativa.

3.4. Perspectiva pragmática da incompatibilidade normativa

3.4.1. *Pragmática da relação internormativa: a dificuldade de determinar contrariedades normativas*

Como vimos, a incompatibilidade normativa não se restringe à hipótese de contraditoriedade, mas também se dá diante de *contrariedade*. A contrariedade normativa, porém, não é simples de se determinar. Por exemplo, as proposições “é obrigatório pagar o valor xy ” e “é obrigatório pagar o valor $x+y$ ” não são contraditórias, mas podem ser consideradas contrárias. Com efeito, elas não podem ser ambas verdadeiras, mas podem ser ambas falsas. Assim, o enunciatório do comando não consegue calcular o valor que deve pagar utilizando ambas as fórmulas conjuntamente. Cuida-se de proposições contrárias e, portanto, incompatíveis entre si. Nesse caso, o intérprete deverá determinar, por meio de algum critério jurídico de interpretação, qual das duas fórmulas deve ser adotada.

147 No mesmo sentido, v. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 85.

A questão, porém, demanda uma interpretação não apenas no plano semântico, mas também no pragmático. Uma interpretação jurídica poderá indicar que, por força de algum critério interpretativo, não se deve cumprir uma *ou* outra proposição, mas *ambas*, de modo a se concluir que o indivíduo deverá pagar $[(x.y) + (x+y)]$. Nesta última interpretação, ambas as proposições preveem obrigações cumulativas, não sendo, portanto, incompatíveis entre si.

A aferição de *contrariedade normativa*, portanto, é complexa. Depende não apenas de critérios meramente *lógico-formais*, mas exigem critérios *jurídicos* de interpretação, que não se furtam de observar elementos teleológicos e axiológicos.

3.4.2. *Pragmática da relação intranormativa: a complexidade da solução de incompatibilidades normativas*

O aspecto pragmático também se mostra relevante, no âmbito da formulação das normas jurídicas, na vinculação que o intérprete realiza entre prótase e apódose. Como procuramos demonstrar, na Seção 3.2.2, a incompatibilidade normativa pode ser tomada sob um ponto de vista intranormativo, em que cabe ao intérprete determinar qual apódose se relaciona a determinada prótase em caso de conflito normativo.

A associação entre prótases e apódoses, contudo, se submete a um alto grau de subjetividade do intérprete. É verdade que nos próprios enunciados do direito positivo pode-se colher uma acentuada indicação desses liames entre prótases e apódoses. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho observa que “a hipótese normativa está ligada à consequência pelo elo da imputação deôntica, *fixado ao talante do político, no tempo da elaboração da lei*”.¹⁴⁸

Há, por outro lado, um tanto de subjetividade na própria apreciação e compreensão que o intérprete realiza ao se deparar com os enunciados prescritivos. Aqui se verifica novamente o ingresso do aspecto pragmático na solução da incompatibilidade normativa. Não se trata, pois, de uma análise absolutamente objetiva, em que os conhecidos critérios hierárquico, cronológico e da especialidade atuem com exclusividade. Ingressam aqui diversos aspectos de natureza axiológica e teleológica.

148 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 613. Grifos nossos.

É nesse sentido que, ao tratar do liame entre prótases e apódoses, Lourival Vilanova observa:¹⁴⁹

“A dificuldade de selecionar (o critério de seleção, como *critério extralógico*) faz-se sentir, considerando não só que a *Lógica não é suficientemente potente* para abranger o conteúdo referencial significativo das proposições jurídicas, mas que nem sempre a conexão entre pressuposto (hipótese ou prótase) e consequência (tese ou apódose) nem é unívoca, nem muito menos biunívoca. Basta, sem exemplificar, porque é algo dentro das possibilidades lógicas combinatórias, que um mesmo antecedente (logicamente, a prótase tem o papel sintático de antecedente de uma *relação implicacional*) tenha vários consequentes. Em outros termos, que o mesmo *pressuposto fático* A seja deonticamente unido a várias *consequências normativas*, C', C'', C'''. Consequências estas distribuídas alternativamente entre várias proposições normativas. Como, inversamente, uma mesma consequência C tenha como pressupostos normativos vários pressupostos fáticos, A', A'', A''', distribuídos não-cumulativamente entre várias proposições normativas. Dado, então, o fato F, qualificado como subsumível no tipo normativo do pressuposto, demonstrada a existência do fato pelos *meios de prova*, que são também normativos, qual das proposições normativas aplicar? [...]

O preferir do ato judicial implica uma tomada-de-posição, uma valoração dos interesses, na teoria de Heck, um juízo-de-valor prévio: de justiça, de ordem, de preferência aos fins que as diferentes proposições contêm, etc.”

3.5. Isenção e mutilação: por que os critérios da regra matriz não são objeto de mutilação normativa

Fizemos breve alusão à regra matriz de incidência tributária na Seção 2.3. Naquela oportunidade, esclarecemos que a tarefa central do intérprete do direito em matéria tributária é fixar os critérios da prótase da norma tributária, estabelecendo os fatos que, tendo preenchido tais critérios, ensejam a incidên-

149 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 280. Em outra oportunidade, o jurista destacou: “O vínculo entre hipótese e consequência, que no plano analítico-formal é mera relação implicacional, na proposição do direito positivo é nexo axiologicamente estatuído. Tudo isso explica porque na construção do direito e na aplicação do direito a lógica seja insuficiente. Não se resolve com lógica o que é extra-lógico: o conteúdo material – a referência a fatos do mundo e a valores que procuram realizar-se através de normas.” (VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 168-169).

cia tributária; e, de outro lado, determinar os critérios da apódose da norma tributária, indicando as características da relação jurídica a ser constituída em decorrência dessa incidência, ou seja, a relação jurídico-tributária. Esse esquema normativo é o que se convencionou designar *regra matriz de incidência tributária* ou *norma padrão de incidência tributária*.

A percepção da norma tributária no modelo da regra matriz de incidência tributária é analítica, pois decompõe a prótase e a apódose em critérios diversos. Paulo de Barros Carvalho, inaugurador desse modelo teórico, concebe três critérios identificadores da prótase: critério material, critério espacial e critério temporal. A apódose da norma tributária, por sua vez, por conter critérios constitutivos de uma obrigação tributária, pode ser dividida em dois critérios: critério pessoal e critério quantitativo.

É modelo que, como todas as construções científicas, promove um recorte artificial, uma abstração. Deixa, pois, de incluir, de modo não acidental, certos critérios em cada uma das proposições (prótase e apódose) da norma tributária. É simplificação necessária para lidar com um objeto tão complexo quanto é a norma de tributação.

Assim, há de se observar que a divisão proposta pelo autorizado jurista não implica compreender que os aspectos nos quais a prótase e a apódose foram seccionados sejam exaustivos. Com efeito, não se pode negar que há na prótase, assim como na apódose, um elemento subjetivo. Ora, se a prótase contém uma hipótese fática, é certo que alguém (algum sujeito) há de realizá-la. Todavia, a regra matriz de incidência tributária, em sua formulação original, não inclui um critério subjetivo na prótase porque, via de regra, ele coincidirá com o critério pessoal localizado na apódose.

Da mesma forma, não se nega a temporalidade e a espacialidade do fato relacional contido na apódose da norma tributária. Tampouco se rejeita existir uma mensurabilidade econômica na hipótese fática contida na prótase. Não é por outra razão, aliás, que alguns tributaristas vislumbraram uma relação indissociável entre o fato descrito na hipótese de incidência (geralmente atribuído ao critério material da prótase) e a estimação da base de cálculo do imposto (critério quantitativo situado na apódose) no que se convencionou designar de *binômio hipótese de incidência/base de cálculo*. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker asseverou que “nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese

de incidência é sempre a *base de cálculo*".¹⁵⁰ Em sentido, Geraldo Ataliba observou que a "base impositiva é uma perspectiva mensurável do aspecto da h.i. [hipótese de incidência] que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*".¹⁵¹

Em verdade, o que esses juristas pretendem significar com tal afirmação é que a hipótese fática (prótase) contém um aspecto quantitativo, e que o critério quantitativo da obrigação tributária (apódose) deve guardar direta relação com ele.

Em outras palavras, a prótase e apódose poderiam ser ambas cindidas nos critérios material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal, de modo a se vislumbrar, em cada norma tributária, uma duplicação desses cinco critérios, que figurariam tanto na hipótese de incidência quanto no consequente normativo. Tal duplicação, por correta que se afigura, tenderia a reduzir a vantagem simplificadora do *modelo matriz de regra tributária*.¹⁵²

É a partir desse contexto que podemos compreender a forma como Paulo de Barros Carvalho apresenta a relação entre as isenções tributárias e os critérios da regra matriz tributária. Em suas palavras, "a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente: 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 consequente*: 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."¹⁵³

Isso não significa, porém, que a norma tributária, no caso de incompatibilidade com uma norma isentiva, terá mutilado unicamente um dos três critérios da prótase ou um dos três critérios da apódose. Ora, como temos insistido, a

150 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 351.

151 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 108.

152 Como sustentamos na Seção 2.3, a expressão "regra matriz de incidência tributária" é empregada em três acepções distintas. Em nossa proposta, adotamos a designação *modelo matriz de regra tributária* para referir à regra matriz como recurso epistemológico. Em sua acepção normativa, chamamos a norma tributária formulável em S_3 de *regra matriz de incidência tributária de primeira ordem* e a norma tributável em S_4 de *regra matriz de incidência tributária de segunda ordem*.

153 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 527.

incompatibilidade normativa se dá quando há coincidência (parcial ou total) entre prótases de duas normas jurídicas que contenham cada qual apódoses mutuamente incompatíveis, isto é, quando duas normas jurídicas distintas selecionam o mesmo fato ou conjunto de fatos e lhe prescrevem consequências jurídicas incompatíveis entre si.

Observemos que os critérios da prótase e da apódose assumem, pois, funções bastante distintas na norma jurídica. Os critérios da prótase são *seletores fáticos*, enquanto os critérios da apódose são *determinantes constitutivos*. Os primeiros apontam para os critérios que um fato deve possuir para se subsumir à hipótese fática prevista na prótase. Os últimos indicam os critérios que determinarão a relação jurídica que se constituirá a partir da incidência (aplicação) normativa. Na incompatibilidade normativa, portanto, a incompatibilidade se verifica sempre entre consequências jurídicas, diante da coincidência (repita-se, total ou parcial) de hipóteses de incidências. A incompatibilidade se dá quando os critérios da prótase de duas normas diferentes se identificam mas os critérios da apódose são contrários ou contraditórios.

Colhamos um exemplo proposto por Paulo de Barros Carvalho, ao tratar das isenções subjetivas. Suponha que o legislador determina, na regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, que a hipótese de auferimento de renda implica a obrigação de pagar certa quantia aos cofres públicos federais. Imagine-se ainda que uma regra isentiva determina que na hipótese de auferimento de renda por servidores diplomáticos de governos estrangeiros há dispensa de se recolher tal quantia.

Trata-se de uma incompatibilidade total-parcial. É *incompatibilidade* na medida em que as *apódoses* correspondem a proposições contraditórias (“é obrigatório pagar” e “é permitido não pagar”). É *total-parcial* porque a coincidência fática alcança a totalidade da *prótase* da norma isentiva e apenas parte da *prótase* da norma tributária. Com efeito, a prótase da norma isentiva (“auferimento de renda por servidores diplomáticos de governos estrangeiros”) é mais restrita do que a – e abrangida pela – prótase da norma tributária (“auferimento de renda”).

Numa perspectiva internormativa, o que se tem é a mutilação da prótase (hipótese de incidência) da norma tributária em razão da incompatibilidade com a norma isentiva. Numa perspectiva intranormativa, o que ocorre é que, ao examinar as apódoses do sistema jurídico passíveis de vinculação à hipótese fática

“auferimento de renda por servidores diplomáticos de governos estrangeiros”, o intérprete elegeu a apódose que estabelece a permissão de não pagar, deixando de promover nexo relacional com a apódose que prescreve a obrigação de pagar.

Como se percebe, a solução de uma incompatibilidade normativa, numa perspectiva *internormativa*, implica sempre a mutilação da hipótese normativa apenas. Já numa perspectiva *intranormativa*, o que se tem será sempre uma decisão do intérprete que, diante de uma hipótese, deverá eleger, dentre duas possíveis consequências jurídicas, aquela que se ligará à hipótese, desconsiderando a outra.

O fenômeno é sempre o mesmo, independentemente da técnica adotada pelo legislador ao prescrever uma isenção tributária. O que o legislador faz ao fixar uma isenção é *referir* a um determinado critério da regra matriz tributária. Ele pode, como muito bem precisamente destacou Paulo de Barros Carvalho, *referir-se à regra matriz* de oito maneiras diferentes (apontando as diversas partes dos critérios da regra matriz tributária). *Isso não significa que tal critério é que sofrerá mutilação*. Os critérios não são *objeto* de mutilação. Na isenção, os critérios são os *elementos de referência* empregados pelo legislador para indicar as hipóteses da norma tributária que serão mutiladas.

Vale aqui repisar que na solução de uma incompatibilidade normativa, a mutilação será de *uma hipótese fática* ou *um conjunto de hipóteses fáticas* descritas na prótase da norma. Não é um ou mais critérios dessas hipóteses que serão mutilados, mas *as hipóteses em sua integralidade*. Não se pode perder de vista que a divisão da prótase e da apódose normativa em critérios corresponde a uma cisão metodológica – e, com isso, é um tanto arbitrária. Uma hipótese fática *está ou não* incluída na prótase de uma norma, em sua inteireza. Não se pode incluir ou excluir apenas um ou alguns critérios dela.

3.6. Aprofundando o conceito de mutilação normativa: por que a isenção não mutila a regra matriz tributária

Quando se diz que a norma de isenção mutila a regra matriz tributária se o faz somente a partir de uma permissão metafórica, mais precisamente uma concessão metonímica. Isso porque, como se tem demonstrado, não é a norma de isenção que, ao atuar, mutila a regra matriz de incidência tributária.

Quando há uma incompatibilidade normativa, a mutilação da norma derrotada *não decorre* da incidência ou aplicação da norma vencedora.¹⁵⁴ A mutilação se dá em momento logicamente anterior. Ao interpretar as normas jurídicas que vislumbra no subdomínio S_3 , o intérprete promove mutilações necessárias para formular as normas que comparecerão no subdomínio S_4 .

A norma isentiva, portanto, não é norma que se dirige à mutilação normativa. Antes, é norma que prevê hipótese de não obrigação de pagamento de tributo. A mutilação resulta sempre da solução de incompatibilidade normativa promovida pelo intérprete. Tanto é assim que pode ser o caso de a norma isentiva, em conflito com a regra matriz tributária, ser a norma derrotada e, por isso, sofrer mutilação.

Imaginemos um exemplo simples. Suponha-se que lei federal introduza o seguinte dispositivo: “Ficam isentas dos impostos federais todas as pessoas com idade superior a 80 (oitenta) anos.” Cuida-se de isenção que alcança todos os tributos federais, *i.e.*, enfrenta incompatibilidade com as regras matrizes tributárias de todos os impostos federais. Imagine-se que, algum tempo depois, seja instituído o imposto sobre grandes fortunas (IGF), de competência federal (art. 153, VII, da Constituição). A lei instituidora do IGF estipula uma tabela progressiva em função do patrimônio e da idade, estabelecendo alíquota específica reduzida às pessoas com idade superior a oitenta anos.

Retomaremos a análise desse exemplo na seção seguinte com maior profundidade, mas o que importa ver aqui é que seria razoável supor que a circunstância de o legislador federal referir expressamente ao conjunto de pessoas com idade superior a oitenta anos, fixando-lhes alíquota específica para a incidência do IGF, indica que tenha pretendido direcionar a norma de tributação para tais sujeitos, restringindo o alcance da isenção anteriormente concedida.

A norma isentiva, nessa situação particular, é que sairá mutilada do confronto com a regra matriz tributária. Não significa, repita-se, que a regra matriz

154 Nesse passo, havemos de discordar do posicionamento do abalizado Alfredo Augusto Becker, quando diz que “a regra de isenção de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. [...] A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 327). Como temos insistido, a regra isentiva não prevalece sobre a regra tributária em razão de incidência, mas em virtude da solução da incompatibilidade normativa a ser promovida pelo aplicador do direito, em instância intelectual de interpretação jurídica.

tributária que, nesse caso, mutilou a norma de isenção. A mutilação da norma derrotada, repita-se, não decorre da incidência ou aplicação da norma jurídica vencedora, mas é resultado da operação intelectual realizada pelo intérprete na solução da incompatibilidade normativa com que se deparar no subdomínio S_3 .

Pensar em mutilação de uma norma por outra seria incorrer no equívoco, denunciado por Paulo de Barros Carvalho, de se pretender atribuir diferentes velocidades às incidências das normas jurídicas. Com efeito, ao criticar a concepção teórica formulada por José Souto Maior Borges sobre a matéria, assim expõe:¹⁵⁵

“Quando assevera que *a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*, outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior.”

Quando se diz, portanto, que a norma de isenção mutila a regra matriz tributária, trata-se, antes de um equívoco, de uma simplificação. É figura de linguagem – metonímia – que deve ser compreendida dentro de tais limites, sempre levando em conta que a mutilação da norma derrotada *não decorre* da *incidência* ou *aplicação* da norma vencedora, mas de um procedimento intelectual realizado pelo intérprete do direito ao solucionar uma incompatibilidade normativa.

3.7. Mais algumas palavras sobre o gradualismo como decisão metodológica *ad hoc*: a isenção é norma jurídica em sentido estrito?

Como temos insistido, a isenção pode ser compreendida como norma jurídica em sentido estrito, já que se pode formulá-la em estrutura hipotético-condicional. Há, porém, quem prefira concebê-la não propriamente como

155 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 522.

norma jurídica, mas como expediente que colabora na configuração da norma tributária,¹⁵⁶ *i.e.*, da regra matriz de incidência tributária de segunda ordem.¹⁵⁷

A nosso ver, ambas as concepções metodológicas são válidas, pois não se excluem mutuamente. A percepção do fenômeno da isenção de uma ou outra forma dependerá da complexidade do caso a ser analisado.

Como observamos em outra oportunidade (Seção 2.2.2.2), o nível do gradualismo da formulação normativa – mais analítico ou mais sintético – varia em função das complexidades da situação analisada e da maior ou menor necessidade de se justificar determinada interpretação jurídica. Assim é que a formulação mais sintética das normas jurídicas, se por um lado simplifica a análise do fenômeno normativo, por outro tende a ocultar o conflito normativo.

Via de regra, a prótase da norma isentiva é mais restrita do que a prótase da norma de tributação, de modo que a norma tributária quase sempre *derrota* a norma tributária pelo critério da especialidade. Por tal razão, é comum que o intérprete, ao se deparar com os enunciados prescritivos sobre a matéria, não construa a isenção como norma para depois confrontá-la com a regra matriz tributária de primeira ordem; ele simplesmente constrói a regra matriz de segunda ordem, tomando a isenção como mero expediente que colaborou na formulação da norma de tributação.¹⁵⁸

O conflito normativo (a incompatibilidade entre norma tributária e norma isentiva) passa assim despercebido. E não há problema nisso, pois tal interpretação, quase sempre, não requer ônus argumentativo que demande maiores aprofundamentos. Por vezes, porém, a complexidade dos enunciados prescritivos pode demandar um maior detalhamento (maior analiticidade) na formulação normativa. É o que ocorre quando hipóteses diferentes de isenção são concomitantemente aplicáveis a um mesmo caso; ou então quando a norma tributária é especial em relação à isentiva.

156 É a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que, embora empregando terminologia distinta, rejeita a possibilidade de se considerar a isenção uma norma jurídica em sentido estrito (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 153-157).

157 Para uma definição da regra matriz de incidência tributária de primeira e de segunda ordem, v. Seção 2.3.

158 Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho propõe a seguinte fórmula para a construção da hipótese de incidência tributária: “hipótese de incidência = fatos tributáveis – (fatos imunes + fatos isentos)” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 156).

Retomemos o exemplo que apresentamos na seção anterior. Suponha-se que lei federal introduza o seguinte dispositivo: “Ficam isentas dos impostos federais todas as pessoas com idade superior a 80 (oitenta) anos.” Cuida-se de isenção que alcança todos os tributos federais, *i.e.*, enfrenta incompatibilidade com as regras matrizes tributárias de todos os impostos federais. Imagine-se que, algum tempo depois, seja instituído o imposto sobre grandes fortunas (IGF), de competência federal (art. 153, VII, da Constituição). A lei instituidora do IGF estipula uma tabela progressiva em função do patrimônio e da idade, estabelecendo alíquota específica reduzida às pessoas com idade superior a oitenta anos.

Tais enunciados podem suscitar divergências interpretativas. Em nossa perspectiva, a circunstância de o legislador federal referir expressamente ao conjunto de pessoas com idade superior a oitenta anos, fixando-lhes alíquota específica para a incidência do IGF, significa que tenha direcionado a norma de tributação para tais sujeitos, restringindo o alcance da isenção anteriormente concedida.

Veja-se que o novo imposto, ao fixar alíquota própria às pessoas com idade superior a oitenta anos, alcança um conjunto de fatos mais restrito do que a norma de isenção. Na linguagem usual, a norma de tributação é especial à norma de isenção. A norma de tributação, portanto, *derrota* a norma de isenção, assim pelo critério da especialidade quanto pelo critério cronológico.¹⁵⁹

A interpretação desses enunciados poderia ser diferente da que apresento, mas o que se quer aqui demonstrar é que a interpretação da isenção demanda, por vezes, esforço argumentativo mais elevado. Numa percepção mais analítica do fenômeno normativo, teríamos num primeiro momento (digamos, no subdomínio S_3) uma *norma* de isenção e uma *norma* tributária em conflito, a exigir solução. Num segundo momento (já em S_4), apenas uma delas (a vencedora) se mantém integral, restando a outra norma (a derrotada) mutilada.

Numa perspectiva mais sintética, que vislumbra a isenção como expediente que conforma a regra de tributação, o quadro se torna mais complexo. No exemplo que introduzimos, teríamos uma norma tributária que conformou a isenção, que, por sua vez, é expediente que conforma a norma tributária. Ou

159 É fato que o IGF é instituído por lei complementar, o que poderia suscitar para alguns (que concebem uma diferença hierárquica entre lei ordinária e complementar) a aplicação do critério hierárquico de solução de conflitos. Ainda que concordássemos com tal posição teórica – o que não é o caso –, tal análise é para nós desnecessária, na medida em que a norma tributária, a nosso ver, já derrota a norma de isenção pelos critérios cronológico e da especialidade.

seja, se usualmente a isenção é expediente conformador da norma tributária (objeto “conformado”), nesse caso o fenômeno se inverte: é o objeto usual da conformação (norma tributária) que vai conformar o expediente (isenção) que conforma a norma tributária (neste caso, o expediente “conformador”).

Ou seja, diante de um conjunto mais intrincado de enunciados prescritivos, que demanda maior esforço interpretativo, pode ser mais complexo, embora não impossível, formular as normas jurídicas de modo sintético, sendo mais conveniente uma perspectiva mais analítica, em que transparece o confronto entre norma tributária e norma de isenção. Esse é fenômeno que Paulo de Barros Carvalho vai designar *recontro normativo*:¹⁶⁰

“E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).”

3.8. O fato jurídico isento existe? (ou quando incide a norma isentiva?)

Vislumbrando a isenção como norma jurídica em sentido estrito, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli concebe o fenômeno isentivo à semelhança do fenômeno tributário. Se a *regra matriz tributária*, prevendo em sua prótase critérios seletores de *evento tributário*, incide sobre o *fato tributário* para constituir a *relação jurídica de tributação*, da mesma forma a *regra matriz da isenção* preveria em sua prótase critérios seletores de *evento isento* e incidiria sobre o *fato isento* para constituir a *relação jurídica de isenção*.¹⁶¹

Acatamos esse entendimento com ressalvas. Conforme a teoria da incidência normativa a que nos filiamos, a incidência jurídica, bem assim a constituição dos fatos jurídicos, não se dá de modo automático e infalível, a partir da simples ocorrência do evento no mundo fenomênico.

160 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526.

161 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 96.

Incidência e aplicação do direito, como bem pontua Paulo de Barros Carvalho, “são entidades simultâneas, concomitantes”.¹⁶² É a partir de operação promovida por agente humano (aplicador do direito) que a incidência ocorre. Nas palavras de Gabriel Ivo, ressoadas por Paulo de Barros Carvalho, “a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.”¹⁶³

O que se verifica na isenção é que sua incidência quase nunca se sucede. A isenção é norma jurídica geral e abstrata que raramente incide, pois não é usual que a ocorrência de evento isento se faça notar no universo jurídico. Apenas em raras oportunidades a autoridade administrativa – ou judicial – constituirá o fato isento como tal.¹⁶⁴ Cuida-se, pois, de situação residual.

162 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 279.

163 Ibid. p. 278-279.

164 Tais circunstâncias se verificam quando a autoridade administrativa expressamente atesta a ocorrência de isenção ou quando, diante de uma lide, o Judiciário decida pela isenção de fatos que lhe são apresentados.

Capítulo 4 - Definição jurídica da isenção tributária

4.1. Uma definição abrangente de isenção tributária

Como já se mencionou, há muita controvérsia em torno das definições de isenção, imunidade e não incidência.

A nosso ver, a divergência conceitual se dá por duas razões. A primeira delas, bem denunciada, dentre outros, por José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho, é de confundir a análise jurídica do instituto com seus efeitos no plano econômico. É esse o equívoco de quem vê na isenção tributária, pela perspectiva do Estado, uma renúncia fiscal, e pela perspectiva dos contribuintes, uma redução de carga tributária. Como se verá num estudo mais detalhado das isenções e de institutos afins, casos há em que a isenção, ao invés de reduzir, eleva a arrecadação tributária.

Mas as disputas em torno do tema não decorrem apenas dessa confusão. Ainda num plano jurídico, tendem-se a se mesclar a compreensão da isenção tributária em seus aspectos sintático, semântico e pragmático. Pretendemos propor um estudo das isenções que dissocie metodologicamente esses três aspectos. Observe-se que a divisão é, em algum grau arbitrária e imprecisa. Com efeito, tais aspectos se misturam. Mas ainda assim entendemos que, a despeito da relativa imprecisão, tal proposta auxilia na compreensão desse instituto jurídico.

Mais do que isso, pretende-se demonstrar que muito das divergências teóricas a respeito da natureza jurídica da isenção são falsas contradições. O problema, em muitos dos casos, reside em não se compreender que, antes de se excluírem, essas diferentes percepções do fenômeno isentivo são complementares, pois laboram em distintos planos semióticos. Ao longo deste capítulo, discorreremos sobre diversos autores e respectivas propostas teóricas, indicando como elas se relacionam entre si e onde se inserem nas diversas perspectivas semióticas do fenômeno isentivo.

Como observamos, as perspectivas da observação semiótica em sintática, semântica e pragmática, antes de representarem posturas contraditórias, se complementam na apreensão do fenômeno jurídico. Nesse sentido, podemos dizer que a sintaxe estuda os signos e as relações entre si, com independência de seus significados; a semântica leva em conta os signos em sua relação com os objetos designados; e a pragmática considera a relação entre os signos e os indivíduos que os utilizam (os utentes do signo).¹⁶⁵

No âmbito da semiótica, portanto, a *sintaxe* se refere à forma de se combinarem os signos (*i.e.*, às regras da linguagem) em sequências de palavras ou orações. Aplicado o conceito à isenção tributária, a sintaxe dirá respeito à forma como se relacionam as proposições prescritivas e as normas jurídicas no fenômeno isentivo, isto é, como a norma isentiva se relaciona com a regra matriz tributária de primeira ordem e como se processa a mutilação normativa.

Já a *semântica* se refere ao estudo do significado. Ingressamos aqui no conteúdo das prescrições, para compreender as relações entre o objeto aos quais as prescrições se referem. Em matéria de isenção tributária, cuida-se de compreender a modalização a que está sujeita quando tomada como comando normativo.

Por fim, a *pragmática* dirá respeito à relação entre os enunciados e os utentes da linguagem (enunciador e enunciatário). No campo das isenções, ingressa-se aqui no terreno axiológico, perspectiva que, embora não defina a natureza jurídica da isenção tributária, informa valores e contexto que são usualmente observados na interpretação dos enunciados sobre a matéria.

Essas três perspectivas se entrecruzam, não sendo possível isolá-las de modo absoluto. Um estudo mais analítico como o que propomos traz, porém, a vantagem de reduzir a vagueza na compreensão da isenção tributária – mais do que isso, tem a pretensão de dissolver algumas divergências entre concepções doutrinárias, demonstrando que, antes de se invalidarem, se complementam.

165 GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994. p. 31.

4.2. Perspectiva sintática da isenção tributária: mutilação da regra matriz tributária por especificidade normativa

A perspectiva sintática diz respeito à forma como a isenção se processa na formulação das normas jurídicas. É a perspectiva a que nos dedicamos no Capítulo 3, quando tratamos das incompatibilidades normativas.

A isenção é norma jurídica que, no subdomínio semiótico S_3 , colide com a regra matriz de incidência tributária de primeira ordem.¹⁶⁶ É o processo de interpretação – tarefa promovida pelo intérprete em atividade puramente intelectual – que determina a norma vencedora e a norma que sairá derrotada. No subdomínio S_4 , tem-se o resultado desse processo intelectual, no qual a norma derrotada comparece já mutilada – ou não comparece, por ter sido completamente excluída.

Essa é a perspectiva adotada por Paulo de Barros Carvalho, que descreve o fenômeno como “o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência e qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”.¹⁶⁷

Em sentido semelhante, Celso Bastos vai compreender a isenção como expediente que, interferindo na hipótese de incidência da norma tributária, a conforma.¹⁶⁸ Esse também é o entendimento de Aurélio Pitanga Seixas Filho, para quem “a norma isencional integra ou é componente da norma tributária para o efeito de produzir uma consequência jurídica particular”.¹⁶⁹

Adotando essa perspectiva também, Calvo Ortega assevera que a isenção é “*norma excepcional* e que como tal se separa e mais precisamente contradiz o estabe-

166 Para uma definição da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem, v. Seção 2.3.

167 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526.

168 Assim, Celso Bastos vai dizer: “Por exemplo, suponhamos uma norma que diga: todos os homens têm que pagar um imposto ao atingir vinte e um anos de idade. Sobre ela, façamos recair a seguinte regra isentora: todos os homens de um só braço estão isentos do pagamento do imposto acima. [...] A isenção acaba por interferir no próprio núcleo da hipótese de incidência da norma tributária. No exemplo dado, qual acabaria por ser a hipótese de incidência? A seguinte: ao completar vinte e um anos de idade, tendo os dois braços, todos os homens têm que pagar o imposto em causa.” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 127).

169 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 9.

lecido em outra norma que poderíamos denominar geral”.¹⁷⁰ Em sentido semelhante, José Souto Maior Borges dirá que a norma isentiva é excepcional, pois é especial em relação à norma de tributação¹⁷¹ e José Eduardo Soares de Melo observa que “a isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador”.¹⁷²

A isenção tributária, sob o ponto de vista *sintático*, é norma jurídica que não apresenta estrutura diferente das demais normas, já que prevê uma hipótese e uma consequência.

Numa perspectiva sintática, não há diferença entre a norma isentiva e as demais normas jurídicas. O que se poderia acrescentar quanto à norma isentiva, aqui já ingressando no plano semântico, é que se cuida de norma jurídica que, na maior parte dos casos, possui em sua prótase um conjunto de fatos mais específico do que a regra matriz de incidência tributária de primeira ordem.¹⁷³

O que ocorre, como pretendemos ter demonstrado no Capítulo 3, é que a partir dos critérios de solução de conflitos ela pode ou não prevalecer.

Sob essa perspectiva, não nos parece de todo equivocado compreender que a norma isentiva neutraliza ou retira eficácia da regra matriz de incidência tributária. É o que entende Ricardo Lobo Torres, quando assevera que “na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva”.¹⁷⁴ Posição semelhante é adotada por José Juan Ferreiro Lapatza¹⁷⁵ e Héctor Villegas.¹⁷⁶

170 CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero: derecho tributario* (parte general). 7. ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 221. Tradução nossa.

171 Em suas palavras: “A isenção é norma de direito excepcional. O conceito de direito excepcional é relacional. Com que norma se relaciona a norma excepcional precisamente para excetuá-la? Com a norma obrigacional que, na sua generalidade, prevê as hipóteses sujeitas à tributação.” (BORGES, José Souto Maior. Revisitando a isenção tributária (a isenção tributária à luz da hermenêutica histórica). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 24-29, 1998. p. 28-29).

172 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 337.

173 Embora, em geral, a relação entre a regra matriz de incidência tributária e a norma isentiva seja de incompatibilidade total-parcial, em alguns raros casos ela pode ser parcial-parcial. Cf. Seção 3.2.1.

174 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 273.

175 LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario: parte general*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 62.

176 VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2007. p. 366.

É outra forma, igualmente admissível, de se compreender o fenômeno da solução de incompatibilidades normativas. Com efeito, quando se fala em revogação tácita, o que se tem nada mais é do que o confronto, no subdomínio S_3 , entre duas normas jurídicas em que, após o devido processo de interpretação, já no subdomínio S_4 , uma sairá vencedora (revogadora) e a outra derrotada (revogada).

É, de fato, equivocado atribuir à norma isentiva uma “velocidade” superior à da norma de incidência.¹⁷⁷ Porém, a neutralização ou mutilação da norma tributária efetivamente ocorre, *não pela incidência da norma isentiva, mas pela atuação do processo interpretativo* (aplicação do critério da especialidade na solução da incompatibilidade normativa). Tudo se passa no âmbito intelectual da formulação normativa promovida pelo intérprete que, num primeiro nível do gradualismo normativo – mais analítico –, vislumbra duas normas jurídicas conflitantes para, num segundo nível – mais sintético –, conceber a norma de tributação já mutilada ou parcialmente neutralizada, se assim se preferir.¹⁷⁸

4.3. Perspectiva semântica da isenção tributária: negação externa do modal deôntico obrigatório

Ingressamos aqui no terreno semântico, no plano da significação do conteúdo da norma jurídica. Essa perspectiva cuida de verificar o teor do comando contido na norma isentiva.

Sob tal perspectiva, Aurélio Pitanga Seixas Filho, na esteira das lições de Alessandro Groppali e Luis Recasens Siches, vai considerar a norma de isenção uma *norma permissiva*.¹⁷⁹ No mesmo sentido, João Augusto Filho compreende que “as normas de isenção se caracterizam como normas permissivas que abrem exceção a uma norma de obrigação”.¹⁸⁰

177 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 522-523.

178 É sob essa perspectiva que Marco Aurélio Greco concebe a isenção como uma *biquificação normativa*, já que uma mesma hipótese é qualificada por duas normas jurídicas: a de incidência e a de isenção (GRECO, Marco Aurélio. ICM - isenção na importação de matérias-primas - direito ao respectivo crédito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979. p. 219-220).

179 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 4.

180 AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979. p.154.

Sob o ponto de vista *semântico*, a isenção tributária é, pois, norma que contém em sua apódose a negação da obrigação de recolher o tributo. Estamos aqui ingressando, como não poderia deixar de ser, no terreno do direito positivo. A norma isentiva nega a obrigação de recolher o tributo ($\sim Op$) diante de certas circunstâncias.

Como observa Alf Ross – cuidando não propriamente da isenção tributária, mas, de modo geral, das normas excepcionais –, trata-se de norma que contém negação *externa* à obrigação jurídica, já que se nega não a conduta, mas o dever de realizá-la.¹⁸¹

“Como é que então, pode-se perguntar, que a negação externa ocorre no discurso deôntico? Sentenças desse tipo adquirem significado quando consideradas não isoladamente, mas como parte de um todo coerente. Elas indicam permissões, isto é, restrições (exceções, anulações parciais) de diretivas que estatuem obrigações positivas (comandos, normas). Ao invés de dizer ‘Leve dezenove dessas vinte caixas à estação’ eu posso dizer ‘Leve essas caixas à estação; você pode, contudo, deixar de levar uma delas’, o que significa que você está desobrigado de levar mais do que dezenove caixas. Na linguagem jurídica, negação externa é usada para expressar exceções a regras gerais. Por exemplo, ‘O vendedor deve entregar os bens ao comprador na data estipulada. Ele pode, contudo, retê-las (isto é, ele fica desobrigado de entregá-las) se...’”

Aqui se explicita a contraditoriedade entre a norma de isenção e a norma de tributação. Enquanto esta contém em sua apódose o modal deôntico *obrigatório fazer* (Op), aquela (a norma isentiva) contém em sua apódose o modal deôntico *não obrigatório fazer* ($\sim Op$), que por interdefinibilidade¹⁸² pode ser expressa por *permitido deixar de fazer* ($F\sim p$).

4.4. Perspectivas pragmáticas da isenção tributária

A perspectiva pragmática é, de todas, a menos precisa, justamente por ser a mais abrangente.

181 ROSS, Alf. *Directives and norms*. New York: Humanities Press, 1968. p. 155. Tradução nossa.

182 Para uma didática exposição da interdefinibilidade na lógica deôntica, cf. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008. p. 119-124. Ver também MENDONCA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 79-84.

As perspectivas pragmáticas sofreram duras críticas na doutrina brasileira. Não sem razão. Por serem, em grande medida, imprecisas, não se prestam como critério *definitório* das isenções tributárias. Porém, se podemos considerar inadequado o emprego da perspectiva pragmática na *definição* das isenções, ela não é, por isso, irrelevante sob o ponto de vista *jurídico*. Com efeito, embora não colabore na definição do instituto, ela auxilia na interpretação das normas isentivas. Como se verá mais adiante, a isenção se caracteriza por vezes como privilégio fiscal, o que suscita a consideração dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia em sua interpretação.

No que concerne às imunidades, que veremos mais adiante, a perspectiva pragmática não é menos relevante. A delimitação do alcance de determinada norma imunizante não pode desprezar uma análise axiológica e histórica na interpretação jurídica.

As perspectivas pragmáticas que passamos a relacionar, longe de ser exaustiva, apenas ilustra alguns dos diversos aspectos pragmáticos do fenômeno isentivo.

4.4.1. Isenção como renúncia ao poder de tributar

Uma das perspectivas pragmáticas é a de quem compreende a isenção como uma autolimitação ou renúncia ao poder de tributar.¹⁸³

É também a perspectiva adotada por quem considera a isenção um instrumento fiscal, que responde a políticas e objetivos concretos¹⁸⁴ – seja para alcançar a justiça fiscal, para buscar atender o princípio da capacidade contributiva ou para praticar políticas de extrafiscalidade).¹⁸⁵

Cuida-se de percepção que toma a isenção em seu plano pré-legislativo, é verdade. Porém, tal característica pode se mostrar relevante na interpretação de enunciados isentivos, em especial quando se tem por necessária uma interpretação teleológica de dado dispositivo. Tal perspectiva assumiu ainda maior relevância

183 CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III. p. 190; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 273.

184 CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero: derecho tributario (parte general)*. 7. ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 221.

185 MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 326.

diante das regras trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), que determinam as condições para a renúncia de receita fiscal.

4.4.2. Isenção como privilégio fiscal

Há quem vislumbre a isenção como um *privilégio fiscal*, já que se trata de uma exceção à regra geral de tributação. Nesse sentido, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “se a lei geral institui a obrigação tributária, a norma do privilégio permite que alguém não pague o tributo, através do mecanismo da isenção (privilégio negativo) ou de outros instrumentos que nela se podem converter, como as subvenções e as restituições (privilégios positivos)”.¹⁸⁶

Nessa perspectiva, a isenção se assemelharia a outros privilégios previstos em lei, como “os privilégios processuais da Fazenda, entre os quais se incluem os da dilatação dos prazos, do duplo grau de jurisdição, de garantia do crédito tributário etc.”¹⁸⁷

A percepção da isenção como privilégio fiscal remete à análise dos privilégios odiosos e à conformação da norma isentiva com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.¹⁸⁸ Nesse sentido, como observa Ricardo Lobo Torres, o art. 150, II, da Constituição estabelece três orientações básicas a respeito das isenções:¹⁸⁹

“a) proíbe os privilégios odiosos, isto é, as isenções e quaisquer outros benefícios que não encontrem fundamento razoável no direito para distinguir entre cidadãos; b) proíbe as discriminações odiosas, representadas por exceções ou por condições inconstitucionais criadas no ato concessivo da isenção, como aquelas que excluem certas pessoas ou bens do gozo da exoneração fiscal; c) permite os privilégios não-odiosos, consubstanciados nas isenções outorgadas para manter o equilíbrio econômico regional (art. 151, I) ou para respeitar o princípio da capacidade contributiva.”

186 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 271.

187 Ibid.

188 Ibid. p. 271-277.

189 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 278.

A relevância dos aspectos histórico e ideológico dessa perspectiva é inegável.¹⁹⁰ Como lembra Massone Parodi, “a isenção tem sido, não poucas vezes, o meio para estabelecer irritantes privilégios; a exemplo, é oportuno recordar que, antes de a Revolução Francesa colocar em prática o princípio da igualdade em matéria fiscal, por meio de impostos que gravam indistintamente todos os cidadãos em proporção à riqueza, as classes ricas gozavam do privilégio da isenção, com base no aforismo em voga durante o governo de Richelieu, segundo o qual ‘a nobreza paga com o sangue, o clero com as orações, o povo com o dinheiro’”.¹⁹¹

É também sob essa perspectiva que parte da doutrina pretende vislumbrar um elemento teleológico na isenção no sentido de que a isenção deve implicar um benefício (ou incentivo) ao sujeito por ela alcançado. Embora não nos filieemos a tal posição, ela induz alguns autores a interpretar a isenção de um modo que evite anular seu efeito econômico de desoneração.¹⁹²

Enfim, compreender a isenção sob esta perspectiva pragmática é especialmente importante para análises do instituto sob a ótica da justiça distributiva, em que uma isenção pode configurar um importante instrumento de promoção de justiça fiscal ou se tornar um reprovável mecanismo de agravamento de desigualdades e privilégios injustificáveis.

4.4.3. Isenção como direito subjetivo

Há ainda outra importante perspectiva pragmática que diz respeito à técnica redacional escolhida pelo legislador e aos efeitos sobre como a isenção será ao final interpretada. Estamos aqui a nos referir àquela situação exemplificada na Seção 2.3,

190 Em uma interessante análise histórica das isenções, Ricardo Lobo Torres lembra: “É importante observar que a ideologia das isenções entrou em declínio simultaneamente em diversos países. O México, cuja Constituição proibia formalmente as isenções e que, nada obstante, s concedera abundantemente com base no argumento de que as onerosas não estavam proibidas, reformulou a sua política. Nos Estados Unidos a reforma do Presidente Reagan em 1985 também diminuiu o número de isenções e demais gastos tributários. Na Alemanha assiste-se ao movimento que a doutrina chama de ‘derrubada dos privilégios’ (*Abbau der Steuervergünstigungen*).” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 273).

191 MASSONE PARODI, Pedro. *Principios de derecho tributario*. Valparaíso: Edeval, 1975. p. 160. Tradução nossa.

192 V., a respeito, MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e não-cumulatividade do IPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 30-35, jan. 1996.

que ora transcrevemos. Suponha-se que o legislador queira instituir imposto sobre quem tem cabelos, excetuados os de cabelos naturais pretos, loiros ou castanhos. Ele pode fazê-lo por meio de uma regra ampla de incidência sobre todos os indivíduos com cabelos e isentar aqueles que deseja excluir da tributação (isto é, os de cabelos naturais pretos, loiros ou castanhos). Porém, ele poderia mais direta e simplesmente instituir um imposto sobre quem possui cabelos naturais ruivos.

O âmbito de incidência, em princípio, parece ser o mesmo em qualquer das duas formas que o legislador opte por redigir o texto legal. Contudo, a circunstância de ter o legislador optado por enunciar expressamente um conjunto mais amplo de fatos sobre os quais o tributo deve incidir para, em seguida, estabelecer um conjunto específico de fatos dele excluídos, no lugar de enunciar uma regra de tributação de modo mais direto e específico, produz sentido jurídico. Ou seja, é relevante sob o ponto de vista da interpretação jurídica.

Isso porque em direito não se aplica o raciocínio *a contrario sensu* com simplicidade. A esse respeito, são persuasivas as lições de Tercio Sampaio Ferraz Jr.:¹⁹³

“Ele [argumento *a contrario sensu*] não é apenas típico do direito, mas também de origem jurídica. Consiste, em termos simples, em concluir de uma proposição admissível, pela proposição que lhe é oposta. Por exemplo: se o legislador especificou taxativamente os casos de incidência do tributo, *a contrario sensu* os demais casos não estão abrangidos. Logicamente, ele é insustentável, pois uma consequência verdadeira pode resultar de um princípio falso, bem como duas hipóteses contrárias podem ter a mesma consequência. Seu estatuto de validade não é, pois, lógico, mas retórico (por exemplo, da proposição ‘a constituição não define empresa nacional’ pode-se concluir, *a contrario*, tanto que o legislador é livre para defini-la, quanto que, ao fazê-lo, deve ater-se aos princípios constitucionais em geral).”

A escolha do legislador em fixar o âmbito de incidência por meio de isenções pode produzir relevantes consequências para a interpretação jurídica. Tomando a isenção sob essa perspectiva pragmática, Hugo de Brito Machado observa que há “situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações

193 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 338.

o legislador, espancando as dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não incidência juridicamente qualificada.”¹⁹⁴

É sob tal perspectiva que Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, adotando a divisão do modal permissivo proposta por Von Wright, compreende a isenção como veiculadora de uma *permissão forte*, diferentemente da não incidência conhecida por “pura e simples”, que representaria uma *permissão fraca*.¹⁹⁵

Nesse sentido, aliás, a isenção acaba mesmo por apresentar conteúdo axiológico relevante para o intérprete, que por vezes chega a percebê-la como constituindo um direito subjetivo que não existiria se não fosse a norma isentiva. Nesse sentido, Fernando Sainz de Bujanda observa:¹⁹⁶

“[...] o sujeito isento não resta simplesmente excluído do âmbito pessoal de aplicação do tributo, mas nasce para ele um autêntico direito (*o direito à isenção*) que, no caso de não ser reconhecido, pode ser efetivamente oposto à Administração por meio de um processo tributário.”

É sob essa perspectiva, ademais, que Alberto Xavier, como recorda Misabel Derzi, vai se referir ao caráter constitutivo do “direito do contribuinte isento”, como componente do *estatuto do contribuinte*.¹⁹⁷ Em sentido semelhante, Pérez Royo concebe a isenção como um direito subjetivo que relaciona o ente tributante ao contribuinte.¹⁹⁸ Na mesma esteira, Aurélio Pitanga Seixas Filho vai dizer que a isenção constitui situação jurídica subjetiva em favor do contribuinte.¹⁹⁹

194 MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 27.

195 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 100-104.

196 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III. p. 432. Tradução nossa.

197 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

198 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999. p. 136.

199 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p.28-31.

4.5. A insuficiência da perspectiva sintática na definição da isenção tributária: algumas palavras sobre a isenção e institutos afins (alíquota zero, diferimento, não incidência e redução de base de cálculo)

A análise que temos feito a respeito da isenção e de institutos afins se situa muito mais em seu plano sintático de operacionalização jurídica do que no plano de interpretação do direito positivo. Dizemos isso porque muitos institutos que sintaticamente se igualam à isenção não guardam identidade absoluta perante o direito positivo.

Um exemplo está na alíquota zero. Sob o ponto de vista sintático, é certamente técnica isentiva (ver Seção 4.2). Com efeito, dever “zero” é o mesmo que não dever nada, pois o próprio conceito do zero remete a isto: a quantificação do nada.²⁰⁰ Não seria razoável entender, portanto, que tendo o legislador estabelecido alíquota zero para operações com determinada mercadoria teria ele estabelecido um vínculo tributário entre sujeito passivo e Fisco de valor nulo; a exigir o recolhimento de um valor igualmente nulo; e a supor uma fiscalização com esforço de nulo tamanho.

A circunstância de o produto de uma base de cálculo e de uma alíquota zero implicar valor nulo enseja, por óbvio, a anulação da própria obrigação tributária. Sem conteúdo, resta eliminada a própria relação. Como bem observou Paulo de Barros Carvalho,²⁰¹ a alíquota zero nada mais é do que uma isenção.²⁰²

200 Para um instigante e informativo relato sobre o desenvolvimento histórico e a importância do zero para a matemática e a sociedade em geral, v. KAPLAN, Robert. *The nothing that is: a natural history of zero*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

201 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526-527.

202 Há quem discorde dessa posição. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma haver uma diferença “ontológica” entre isenção e alíquota zero, sustentando que, se no direito penal pode haver crime sem punibilidade – como normalmente admite a dogmática penalista –, no direito tributário poderia existir fato gerador sem tributação (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, p. 87-107, fev. 2008). A nosso ver, contudo, tal situação resulta muito mais de um equívoco conceitual dos teóricos criminalistas do que do acerto da posição do ilustre tributarista. Infelizmente, dados os limites de escopo deste trabalho, deixamos de ingressar na questão com maiores detalhamentos.

Contudo, a diferença de técnica, e também de nomenclatura, produzem distinções relevantes no direito positivo. Assim é que, em matéria de IPI, a concessão de isenção exige lei, enquanto a alíquota zero pode ser estabelecida por decreto executivo.

Fenômeno semelhante pode ser observado em outros institutos jurídicos. Como veremos mais adiante, o diferimento da legislação do ICMS se consubstancia, em muitos casos, numa isenção, embora não se subordine a regras que tratem propriamente da isenção (como a da vedação de créditos relativos a operações anteriores de que trata o art. 155, § 2º, II, da Constituição e a exigência de convênio de que trata a Lei Complementar n. 24/1975).

Da mesma forma, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ives Gandra da Silva Martins, ao analisarem as semelhanças e distinções entre a isenção e a dita não incidência “pura e simples”, sustentam que o direito positivo as tratou diferentemente, sendo relevante identificar quando se está diante de uma e de outra para o fim de verificar seus efeitos jurídicos.²⁰³

Assim, a identidade *sintática* entre a isenção e outras técnicas jurídicas afins não significa que elas se igualem em todos os sentidos possíveis. É neste ponto em que a teoria deve se curvar à realidade prática; formulação sintática deve se render ao direito positivo. Não se há de tratar certas desonerações tributárias como se isenção fossem, pela exclusiva circunstância de se identificarem sob a perspectiva sintática. Tampouco se há de considerar institutos, como a redução de base de cálculo, uma forma de isenção parcial apenas em função de sua semelhança sintática. O direito positivo constrói a realidade jurídica sobre a qual disserta o cientista do direito; não o inverso.

Além disso, como procuramos observar, as perspectivas *pragmáticas* da isenção não são irrelevantes sob o ponto de vista jurídico. Embora não colaborem na compreensão sintática do fenômeno normativo, auxiliam na interpretação das normas relativas à isenção e outros institutos assemelhados. A perspectiva pragmática adquire maior relevância ainda na interpretação das normas imunizantes, como veremos a seguir.

203 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS - atividades bancárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 126, p. 61-69, mar. 2006. Os tributaristas chegam a essa conclusão ao avaliarem a aplicabilidade dos arts. 41, §§ 1º e 2º, do ADCT e 151, III, da Constituição a alguns itens da Lei Complementar n. 56/1987, hoje revogada pela Lei Complementar n. 116/2003.



Capítulo 5 - Isenção, imunidade e não incidência tributária: semelhanças e distinções

5.1. Definição jurídica da imunidade tributária

Ingressarmos neste ponto no estudo das imunidades tributárias. A principal razão para fazê-lo está nas diversas posturas teóricas a respeito da imunidade, que a afastam, umas, e a aproximam, outras, da isenção.

Em matéria de imunidades observa-se o mesmo fenômeno que verificamos no estudo das isenções. Confundem-se os diversos planos semióticos (sintático, semântico e pragmático) na definição do instituto e suscitam-se divergências que representam, na verdade, apenas perspectivas diferentes (e complementares) do mesmo fenômeno. Se é certo que, numa perspectiva pragmática, as imunidades podem ser vistas como limitação constitucional às competências tributárias, o mesmo não pode ser afirmado sob um aspecto sintático, como já denunciou Paulo de Barros Carvalho.²⁰⁴

Nas próximas linhas, passaremos a avaliar a definição de imunidade em cada uma das perspectivas semióticas a que nos referimos, para, então, cotejar o instituto com a isenção tributária.

5.1.1. Perspectiva sintática da imunidade tributária: mutilação da regra de competência tributária por especificidade normativa

Na perspectiva sintática, a imunidade se assemelha à isenção, embora cada qual em planos distintos. A isenção afeta a norma de tributação assim como a imunidade afeta a norma de competência. Sintaticamente, não há diferença

204 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 189.

alguma entre os fenômenos da isenção e da imunidade. Ambas prevalecem pelo critério da especialidade. Aquela em relação à norma de tributação; a última em relação à norma de competência tributária. À semelhança ao fenômeno que se observa entre a norma isentiva e a norma tributária, a norma de imunidade, ao vencer a norma de competência tributária, implica sua mutilação.²⁰⁵

É nesse sentido que se pode falar na imunidade como uma exclusão da competência tributária.²⁰⁶ Exclusão, aqui, é precisamente o efeito da mutilação decorrente do confronto, no subdomínio S_3 , com a norma imunizante. Sob semelhante perspectiva, Misabel Derzi compreende a imunidade tributária como “regra de negação que atua parcialmente sobre outra, reduzindo-lhe a extensão”.²⁰⁷

A divisão que propusemos da regra matriz de incidência tributária em regra de primeira e de segunda ordem (Seção 2.3) se reproduz aqui, de modo que se poderia falar numa *norma de competência de primeira ordem* (para referir à norma de competência que comparece em S_3 , ainda em conflito com normas de imunidade) e numa *norma de competência de segunda ordem* (para designar a norma resultante em S_4 do processo interpretativo de solução de incompatibilidades realizado pelo aplicador do direito).

A perspectiva sintática, por si só, tomada isoladamente, é insuficiente para bem definir as isenções e as imunidades. Com efeito, qualquer norma que derrote a regra matriz de incidência tributária (no caso da isenção) ou regra de competência (no caso da imunidade) por especificidade, inclusive a que majore tributos, teria a mesma característica.

Por tal razão, uma adequada compreensão desses institutos demanda uma análise semântica, que passamos a fazer.

205 Nesse mesmo sentido, ao se referir à forma como Paulo de Barros Carvalho vislumbra as isenções tributárias, Misabel Derzi observa: “Não são inadequados, pensamos, os termos ‘mutilar’, ‘suprimir’ ou ‘subtrair parcialmente’, utilizados pelo citado jurista para explicar o fenômeno da isenção, assim como não há inconsistência no uso dessas mesmas expressões para referir os efeitos que a norma imunitória provoca na norma atributiva de poder” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117).

206 Nesse sentido, v. BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 67-100, jul./set. 1977. p. 70.

207 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

5.1.2. Perspectiva semântica da imunidade tributária: negação externa do modal deôntico permitido

Sob a perspectiva semântica, a imunidade tributária apresenta relevantes distinções em relação à isenção. Em primeiro lugar – embora tal aspecto tenha um tanto de pragmático além de semântico –, imunidade e isenção são normas que se dirigem a pessoas distintas: a imunidade ao legislador; a isenção ao fisco e aos contribuintes. Em segundo lugar, e essa característica é mais relevante, elas têm modais distintos; em verdade, opostos: a isenção é norma permissiva e a imunidade norma proibitiva.

Como o modal da competência tributária é o *permitido*,²⁰⁸ a imunidade – como negação da competência tributária – apresenta modal *proibido*, enquanto a isenção tinha, por interdefinibilidade,²⁰⁹ modal *permitido não fazer*. Assim, essa é a perspectiva adotada por quem vê a imunidade como uma regra de competência negativa, que define, em nível constitucional, porções fáticas que o Estado não pode tributar.²¹⁰

Numa perspectiva semântica, portanto, a imunidade pode ser compreendida como a proibição de “que certas pessoas possam ser definidas como sujeito

208 Alguma divergência pode existir quanto à *facultatividade* da competência tributária. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, embora a admita de modo geral, entende que a competência estadual para instituir o ICMS tem caráter obrigatório. Dotado o ICMS de índole eminentemente nacional, não poderia qualquer Estado-membro ou o Distrito Federal deixar de legislar sobre o imposto: “houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento [não exercício da competência para instituir o ICMS] e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’”.

As observações do eminente jurista sugerem duas reflexões importantes. A primeira é que o caráter de facultatividade ou obrigatoriedade da competência tributária não decorre de ditame da teoria geral do direito, mas é determinado pelo direito positivo. A segunda é que nos casos em que a competência tributária é tomada, no plano semântico, sob o modal *obrigatório*, a imunidade tributária – de modal *proibido* – será *contrária* a ela, não *contraditória*. Para uma didática exposição das relações semânticas de contraditoriedade, contrariedade, subalternação e subcontrariedade, v. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Trad. de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 178-179.

209 Para uma didática exposição da interdefinibilidade na lógica deôntica, cf. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008. p. 119-124. Ver também MENDONÇA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 79-84.

210 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 126.

passivo de relação jurídica tributária”,²¹¹ uma proibição constitucional ao exercício de poder pelos entes políticos.²¹²

Compreendida, portanto, como norma de modal *proibido*, a imunidade pode ser tomada, para falar com Paulo de Barros Carvalho, como uma regra expressa de incompetência tributária.²¹³

5.1.3. *Perspectiva pragmática da imunidade tributária: limitação do poder de tributar*

A perspectiva pragmática da imunidade, especialmente em sua vertente histórica, é que vai conduzir a compreendê-la como uma limitação do poder fiscal (ou salvaguarda constitucional imanente),²¹⁴ pois tal é o significado que muitas das imunidades tributárias apresentam na Constituição brasileira.

211 MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior. *Direito tributário moderno*. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 39-40.

212 CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III. p. 190.

213 Nas palavras do autorizado mestre paulista: “É imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. O isolamento do núcleo de cada proposição normativa pressupõe o emprego do processo de formalização, pelo qual se caminha em busca das estruturas lógicas. E quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) – *proibido obrigar* – teremos achado a *afirmação ostensiva e peremptória de incompetência*, justamente o contrário daquelas outras (PO) – *permitido obrigar* – que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 203-204).

214 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 67-82, jul./set. 1978. p. 69; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 51-52; MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 324.

Sob o caráter axiológico, a imunidade é vista como um direito fundamental do contribuinte.²¹⁵ Como dirá Aliomar Baleeiro, constitui-se numa vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas ou bens.²¹⁶

Como observa Cristiano Carvalho, as imunidades tributárias são meios para se atingir um valor constitucionalmente consagrado, de modo que, “ao delimitar a competência dos entes políticos de direito constitucional interno, o constituinte quis proteger fundamentos axiológicos do sistema que a tributação poderia ameaçar”.²¹⁷

É também essa a perspectiva de quem compreende a imunidade como autolimitação da competência tributária pelo poder constitucional soberano, seja como decisão estatal ou como decisão do povo.²¹⁸ Tal perspectiva não é de todo irrelevante, pois transparece o aspecto axiológico do direito, que não pode ser ignorado na interpretação jurídica.

Tanto é assim que alguns tributaristas, ao apontarem as distinções entre isenção e imunidade tributária, destacam o caráter amplo com que esta última deve ser interpretada, dada sua relevância como “salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados”.²¹⁹

215 Como ensina Ricardo Lobo Torres, “A imunidade, como temos visto, é a impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre coisas ou pessoas. [...] No Estado de Direito aparece como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, em homenagem à liberdade individual.” (TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 128).

216 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 113.

217 CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 395.

218 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 52-58.

219 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 67-82, jul./set. 1978. p. 69-70; COELHO, Sacha Calmon Navarro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS - atividades bancárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 126, p. 61-69, mar. 2006. p. 63. Em sentido semelhante, v. MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 29-30.

5.2. Outra perspectiva pragmática: quando a imunidade e a isenção são hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas?

Compreendida a *pragmática* como a análise da relação entre os enunciados os utentes da linguagem (enunciador e enunciatário),²²⁰ podemos observar ainda mais uma perspectiva pragmática das imunidades e das isenções tributárias, que é a da relação entre intérprete e destinatários da norma. A formulação normativa operada pelo aplicador das normas tributárias (em sentido lato) tem um propósito específico e pragmático: determinar quando há ou não tributo a ser recolhido.

Essa é a perspectiva que o intérprete vai muitas vezes adotar quando instado a interpretar a legislação tributária. Indagado quanto à incidência do imposto sobre determinada situação, verificará que, por força de uma isenção tributária, o imposto não incidirá. Vale dizer, por ser hipótese *qualificada* pelo legislador em norma isentiva (norma compreendida no subsistema S_3), não haverá incidência da norma tributária (já compreendida no subsistema S_4). À semelhança do que se dá com a isenção, o intérprete irá sempre avaliar as imunidades tributárias, não propriamente para ver delineadas as competências tributárias dos entes políticos, mas para avaliar o próprio contorno da norma de tributação.

Suponha-se que ao instituir a legislação relativa ao ICMS, um dado Estado estabeleça todas as peculiaridades do imposto, as hipóteses de incidência, as isenções, as formas de mensuração. Omite-se, contudo, no que concerne à imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição, conforme a qual é vedada a instituição de impostos sobre livros, jornais e periódicos. O intérprete, ao avaliar a incidência do ICMS sobre operações com jornais, poderia tomar dois caminhos distintos: (i) poderia observar que a lei estadual não fez exceção aos jornais, o que a tornaria inconstitucional; (ii) poderia compreender a omissão como intencional, por admitir implícita a imunidade tributária.

220 Como destacam Ricardo Guibourg, Alejandro Ghigliani e Ricardo Guarinoni, “se uma expressão linguística significa algo, ela o significa sempre para *alguém* e porque outro *alguém* mais quis significá-lo: o significado não é mais do que um dos elementos da linguagem, e a linguagem é, antes de tudo, uma ferramenta para a comunicação entre os homens”. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994. p. 65.

A segunda linha interpretativa é certamente a mais razoável – e a mais provável de ser adotada por qualquer intérprete. Mas o que estará o intérprete fazendo ao formular as normas jurídicas dessa forma? Estará ele colhendo enunciados na lei e também na Constituição para conformar a regra matriz de incidência tributária de segunda ordem, isto é, a regra matriz aplicável ao caso que está analisando. Nesse caso, o que o intérprete fará será tomar a imunidade não tanto sob o aspecto sintático de delimitador de competência tributária, mas como um enunciado constitucional que, ao prever a não incidência do imposto sobre determinados fatos, colabora na formulação da regra matriz de incidência tributária.

Situação semelhante ocorre com o princípio da anterioridade. Embora não guarde relação com isenção ou imunidade, é enunciado que é tomado diretamente pela Constituição na interpretação dos enunciados legais. Com efeito, não raro as leis que instituem ou majoram tributos, ao estabelecer sua vigência, enunciam: “Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação”. Tal circunstância não conduz o intérprete a concebê-la como inconstitucional. Antes, toma a anterioridade constitucional como premissa implícita e, ao interpretar os enunciados legais, conforma-os ao ditame constitucional.

Nessa perspectiva pragmática que estamos adotando, a isenção e a imunidade se afiguram semelhantes. Observando os institutos sob esse aspecto é que autorizada doutrina define a isenção como uma não incidência *legalmente* qualificada e a imunidade como uma não incidência *constitucionalmente* qualificada.²²¹

Nesse sentido, alguns autores vão compreender que a regra matriz de incidência tributária resulta do confronto entre normas positivas de incidência, normas isentivas e normas imunizantes. Esse é o entendimento adotado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que propõe a seguinte fórmula para a construção da hipótese de incidência: “hipótese de incidência = fatos tributáveis – (fatos imunes

221 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro, 1994. p. 64; BORGES, José Souto Maior. Revisitando a isenção tributária (a isenção tributária à luz da hermenêutica histórica). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 24-29, 1998; MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 320-321; MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 27; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 172; GRECO, Marco Aurélio. ICM - isenção na importação de matérias-primas - direito ao respectivo crédito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979. p. 217.

+ fatos isentos)".²²² Em outro trabalho, o mencionado autor coloca a questão de modo ainda mais claro: "à luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes 'entram' na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes".²²³

Nesse sentido também, Hugo de Brito Machado observa que a imunidade constitui "um obstáculo criado pela Constituição à incidência da norma jurídica de tributação".²²⁴ Se, sob o ponto de vista sintático, tal assertiva poderia ser tomada por equivocada (já que sintaticamente a imunidade impõe modificações à norma de competência tributária, não à norma de tributação), ela adquire sentido quando adotada a perspectiva pragmática do intérprete que formula a norma de incidência. Nesse processo intelectual, a norma imunizante é, de fato, tomada numa perspectiva semelhante à da norma de isenção. Ambas auxiliam na conformação da regra matriz de incidência tributária de segunda ordem – isto é, na norma de tributação que comparece no subsistema S_4 .

5.3. Isenções, imunidades e não incidência: semelhanças e distinções

De tudo que observamos, as isenções e imunidades têm semelhanças e distinções relevantes.

No plano sintático, tais normas se assemelham, já que, da mesma forma que a norma isentiva colide com a regra matriz tributária, implicando a mutilação desta última (norma derrotada), a norma de imunidade confronta a norma de competência, derrotando-a no processo interpretativo que implicará sua mutilação.

No plano semântico, os modais deônticos de cada norma são absolutamente distintos. Por negar a norma de tributação (de modal *obrigatório*), a isenção contém em sua apódose comando que sinaliza ser *permitido deixar de fazer*.

222 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 156.

223 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, p. 87-107, fev. 2008. p. 93.

224 MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 28.

Já a imunidade tributária contradiz a norma de competência tributária (de modal *permitido*), revelando em sua apódose o modal *proibido*. A despeito da semelhança sintática, o conteúdo semântico da isenção e da imunidade são bastante distintos, já que cada qual contradiz norma de teor semântico diferente.

No plano pragmático, há sérias distinções entre isenção e imunidade, especialmente em seus significados históricos, o que conduz a diferentes caminhos na interpretação de enunciados isentivos e imunizantes. Por outro lado, como acabamos de observar, na perspectiva pragmática do intérprete que formula a norma tributária, isenção e imunidade tendem a se aproximar.

É só neste último sentido que se pode falar na isenção como hipótese de não incidência *legalmente* qualificada e na imunidade como hipótese *constitucionalmente* qualificada. Ainda nesta última perspectiva é que se vai falar numa hipótese de não incidência *pura e simples*.

Sob esse particular ponto de vista pragmático, portanto, isenção e imunidade possuem grande semelhança, pois têm ambas como resultado final a não incidência sobre determinada situação. Daí por que se pode falar em não incidência juridicamente qualificada. Seja em razão de imunidade ou de isenção, o contribuinte se verá livre de ser tributado em determinada situação. A ele o que importa saber é precisamente isso: a tributação ou a ausência dela.

O mesmo se dá com hipótese que não enseja tributação por não estar expressamente prevista em lei tributária, comumente designada *não incidência pura e simples*. A circunstância de a norma tributária não incidir sobre determinado fato por expressa previsão constitucional, por previsão legal ou por simples ausência de previsão normativa é, para o indivíduo que quer compreender se será ou não por ela alcançado, irrelevante. O que ele busca descobrir é se haverá incidência da regra matriz tributária de segunda ordem ou se ela não ocorrerá.

É nesse sentido que Misabel Derzi assevera que “a situação do não contribuinte, do ponto de vista eficaz, não é diversa daquele isento ou imune.”²²⁵

225 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

5.4. As hipóteses de “não incidência” expressas em lei: isenções impróprias e redundâncias legislativas

Há situações em que o legislador opta por descrever situações sob a qualificação de “não incidência”. É o caso, em matéria de ICMS, do art. 3º da Lei Complementar n. 87/1996, em que se lista como hipóteses de não incidência do imposto (“O imposto não incide sobre: ...”), além das hipóteses reproduzidas das normas constitucionais de imunidade tributária, operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, operações de arrendamento mercantil (excetuada a venda do bem arrendado ao arrendatário) e a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Cuidam-se de normas que se aproximam das isenções tributárias, mas delas se distinguem por não excluïrem hipóteses previstas na norma de tributação, mas expressarem hipóteses que, em princípio, nem mesmo estariam nela incluída. A isso Fernando Sainz de Bujanda designa *norma de não sujeição*²²⁶ e José Souto Maior Borges qualifica de *isenção imprópria*.²²⁷

A questão é mais semântica do que sintática, embora vá apresentar também relevância no plano sintático. Se de fato a hipótese de não incidência está fora do âmbito da regra positiva de incidência, o que há é uma redundância. Seria uma norma de mero *reforço interpretativo*. Não haveria aqui propriamente um conflito normativo (entre norma de tributação e norma de não sujeição). Quando o legislador positiva enunciados dessa natureza, ele está apenas sendo redundante, de modo que se trata de uma mera proposição que auxiliará na construção da regra matriz de incidência tributária, não propriamente criando uma incompatibilidade normativa, mas auxiliando na interpretação.²²⁸

226 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III. p. 428-432. Nas palavras do jurista: “As normas que, dentre essas situações e pessoas [previstas na norma tributária], elejam algumas para declará-las explicitamente não sujeitas, não introduz senão um elemento de esclarecimento [...].São, se se permite a expressão, *preceitos didáticos* [...]”. Se as normas de não sujeição não existissem, o resultado jurídico haveria de ser o mesmo: a inexistência de obrigações tributárias decorrentes das hipóteses que as normas de sujeição não contemplam.” (Ibid. p. 430. Tradução nossa).

227 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 208-211.

228 A conclusão semelhante chega Hugo de Brito Machado, ao analisar hipóteses de “não incidência” previstas na lei geral do ICMS (Lei Complementar n. 87/2000): “Em todos esses casos não seria devido o ICMS, ainda que a lei não o dispusesse. É que em nenhum deles configura-se a hipótese de

Outra redundância se dá quando o legislador relaciona como hipótese de “não incidência” uma situação alcançada por imunidade tributária. O enunciado legal está aqui apenas reproduzindo o texto constitucional e tem propósito mais sistematizador do que interpretativo.

Apesar de seu efeito redundante, como se pode supor, enunciados dessa natureza possuem um papel importante sob o ponto de vista pragmático, pois servem de elemento auxiliar de interpretação dos enunciados tributários que dá segurança jurídica ao contribuinte, ao evitar que o aplicador fiscal formule norma tributária indevidamente mais abrangente do que a autorizada pela Constituição ou mesmo pelos próprios contornos dos elementos enunciados na lei de tributação.

5.5. O que são as isenções heterônomas?

Como regra geral, a competência para isentar está diretamente relacionada à de tributar. Nas palavras de José Souto Maior Borges, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha”.²²⁹ É nesse sentido que, em princípio, toda isenção deveria ser *autônoma*, vale dizer, instituída pelo ente que detém a competência para tributar.

O que no passado foi princípio implícito se tornou regra expressa com a Constituição de 1988, que positivou, em seu art. 151, III, a proibição da União de conceder isenções relativas a tributos de outros entes políticos, sepultando de vez a *teoria dos poderes implícitos* da União, que sobrevive hoje apenas textualmente no Código Tributário Nacional (art. 13, parágrafo único), pois não recepcionada pela Constituição.

Há, porém, situações excepcionais em que a Constituição outorga o poder de isentar a pessoa diversa da que possui o poder de tributar. Tais hipóteses são designadas de *isenções heterônomas*. É o caso do art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, que atribui ao legislador nacional, mediante lei complementar, a competência para excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o

incidência do imposto.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 31).

229 BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 29.

exterior. Outra hipótese comumente estudada é a da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por tratados internacionais.²³⁰

Em primeiro lugar, importa observar que a competência para instituir isenções heterônomas é de natureza *nacional*, e não *federal*, naquela clássica divisão difundida por Geraldo Ataliba.²³¹ Por isso é que se pode opô-la, via lei nacional, aos entes políticos. A competência desonerativa heterônoma exige, no regime constitucional atual, exercício mediante lei complementar (art. 146 da Constituição).

Mas qual a natureza jurídica da isenção heterônoma? Há quem a veja como imunidade, já que em geral decorrem de uma permissão expressa do legislador constitucional. Outros a concebem como isenção, justamente por ser efetivada não por enunciado constitucional, e sim por enunciado legal.²³² Após dedicar várias páginas ao assunto, Sacha Calmon Navarro Coêlho vai considerá-la uma isenção.²³³ Hugo de Brito Machado adota posição semelhante.²³⁴

230 Sobre a matéria, há farta bibliografia na literatura nacional. V., por todos, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002.

231 São clássicas as lições de Geraldo Ataliba sobre a matéria: “O Congresso é legislativo nacional e faz a lei nacional, a lei brasileira, que transcende às contingências regionais e locais. Sob esta perspectiva não importa ao legislador, ou ao destinatário, a eventual vinculação deste último às sociedades políticas menores. São, com efeito, nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando seu único ponto de contato na origem comum: o legislador comum. [...] Em termos práticos, a lei federal se põe à lei estadual e à municipal, enquanto que a lei nacional abstrai de todas elas – federal, estadual e municipal – transcendendo-se.” (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969. p. 49).

232 A designação “isenção” para esse instituto jurídico não passa livre de críticas. Se, como quer parcela da doutrina, a isenção corresponde a uma *renúncia* ou *autolimitação* da competência tributária (nesse sentido, SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro, 1989. p. 61), não poderia ela jamais ser heterônoma, pois *renúncia* implica necessariamente autonomia, nunca heteronomia. Para uma posição semelhante, v. GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no mercosul*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002. p. 46-47.

233 Para o autor, “a isenção autonômica, todavia, não é dogma. O federalismo moderno não se compadece com a doutrina clássica de estrita separação entre os planos de governo que convivem no espaço federativo, acentuando, pelo contrário, os laços de interpenetração, pelo que mereceu de Raul Machado Horta o apodo de ‘federalismo cooperativo’ ou ‘federalismo financeiro’, como registrado por Celso Cordeiro Machado. Por esta razão contempla-se a União co-administrando imposto de competência do Estado-membro, como no caso do ICM.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa* (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 52).

234 MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 28.

A nosso ver, porém, a isenção heterônoma guarda pouca semelhança com a isenção propriamente dita. No plano sintático, ela é norma construída num nível hierárquico distinto da isenção, sendo comando que não se encontra nem no patamar constitucional (e apenas como tal poderia diretamente restringir normas constitucionais) nem no patamar do legislador ordinário (e como tal poderia configurar-se norma especial em relação à norma tributária geral). A figura denominada de isenção heterônoma, na verdade, derrota a norma tributária pelo critério da hierarquia, e não da especialidade, como se daria com uma norma de isenção propriamente dita.

No plano semântico, ela participa do desenho da competência tributária, se assemelhando mais à imunidade do que à isenção. É, nesse sentido, uma norma *proibitiva* do fisco, e não uma norma *permissiva* do contribuinte.

No plano pragmático, ela mais se aproxima da imunidade, como limitação ao poder de tributar. Com efeito, ela corresponde à especificação de limitações estabelecidas de modo mais geral pelo legislador constitucional.

Na vertente pragmática da formulação normativa realizada pelo aplicador do direito, as três (isenção, imunidade e “isenção” heterônoma) se aproximam. Veja-se que apenas no plano pragmático da formulação da norma tributária pelo intérprete é que a dita isenção heterônoma se assemelha à isenção. Mas tal semelhança será apenas no mesmo sentido em que a isenção se assemelha à imunidade, ou seja, seria ver a imunidade como hipótese de não incidência qualificada pela Constituição, a isenção como hipótese de não incidência qualificada por lei do mesmo ente político e a isenção heterônoma como hipótese de não incidência qualificada por lei de ente político diverso.

Enfim, a isenção heterônoma é categoria que dificilmente se conforma às definições de isenção e de imunidade, merecendo talvez denominação distinta. Já que nosso propósito aqui é apenas de compreendê-la sob os pontos de vista sintático, semântico e pragmático, e não de lhe propor designação mais apropriada, persistiremos a denominá-la de isenção heterônoma, acentuando a advertência de que pouca semelhança apresenta com o instituto da isenção.



Parte II

Benefícios fiscaís do ICMS

Capítulo 6 - A especificidade das isenções no subsistema não cumulativo do ICMS

6.1. Não cumulatividade e cadeia mercantil: inserção do econômico pelo Constituinte

No capítulo anterior, procuramos compreender o fenômeno da isenção tributária sob uma perspectiva teórico-normativa. Se tal análise pode ser tomada por satisfatória para uma aproximação teórica inicial do fenômeno isentivo, ela não é suficiente para apreender a multiplicidade de características que a isenção tributária assume no direito positivo.

A isenção tributária se torna ainda mais intrincada quando inserida no subsistema do ICMS, imposto de incidência plurifásica e não cumulativa. O ICMS é, por vocação, um imposto não cumulativo sobre cadeias econômicas, de modo que sua carga tributária é usualmente avaliada no âmbito do conjunto de eventos tributários que tem início na produção de mercadorias e serviços e encontra termo em seu consumo final. A experiência cotidiana com o ICMS demonstra que, avaliada a incidência do imposto em uma cadeia completa de eventos tributários, a isenção pode em certas ocasiões, diferentemente do que ocorre com outros impostos, implicar uma elevação da carga tributária. De outro lado, os institutos da suspensão e do diferimento, usualmente descritos como simples deslocamentos do momento do lançamento do imposto, podem implicar uma redução da carga tributária do ICMS, de modo a serem considerados uma efetiva isenção.

Portanto, uma compreensão abrangente da estrutura e da natureza da isenção tributária no subsistema do ICMS exigirá que, primeiramente, identifiquemos o que torna esse imposto peculiar para, somente então, ingressarmos no estudo detalhado das isenções do ICMS. É o que passaremos a fazer nas seções seguintes.

6.1.1. Direito tributário e teoria dos sistemas: quando e como os elementos econômicos ingressam na interpretação jurídica

Escapa dos propósitos deste trabalho ingressar na problemática das características da hipótese de incidência do ICMS. Há insuperáveis divergências na dogmática nacional a respeito dos contornos da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”. Algumas posições admitem maior presença de elementos econômicos e históricos em sua definição, procurando compreender as situações que teria o legislador constitucional pretendido abarcar com a expressão;²³⁵ outras adotam uma postura mais privatista, em que os vocábulos “operação”, “circulação” e “mercadoria” deveriam ser, numa primeira etapa, interpretados isoladamente à luz da terminologia civilista e comercialista para, num segundo momento, serem integrados como expressão jurídica.²³⁶

O que se pretenderá fazer mais adiante, porém, é passar ao largo dessas divergências para propor uma teoria das isenções tributárias aplicável a qualquer concepção que se adote a respeito da hipótese de incidência do ICMS. Para isso, contudo, temos de ingressar numa análise mais detida da não cumulatividade e, como pretendemos propugnar, não se pode compreendê-la se se ignorar por completo o aspecto econômico que lhe é inerente.

A influência do aspecto econômico sobre os institutos do direito tributário é inegável, a ponto de se haver, num passado não tão distante, pretendido compreender esse ramo do direito sob uma perspectiva precipuamente econômica. Tal

235 Por todos, cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. V., em especial, p. 89-101.

236 A esse expediente Geraldo Ataliba e Cléber Giardino vão denominar *decomposição articulada dos enunciados prescritivos* (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983). Para nossa crítica a essa técnica interpretativa e à tradição que denominamos privatista do direito tributário, em artigo escrito conjuntamente com Luciano Garcia Miguel, v. MIGUEL, Luciano Garcia; OZAI, Ivan Ozawa. ICMS e a tributação das mercadorias digitais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 237-262, jul./ago. 2016.

concepção do fenômeno jurídico, como o denunciou Alfredo Augusto Becker, traz, porém, graves problemas.²³⁷ São estas suas agudas e precisas palavras:²³⁸

“Nas asas vertiginosas dos imensos déficits orçamentários, os economistas passaram por cima da Teoria Geral do Estado e da Teoria Geral do Direito e foram lançados diretamente dentro do Direito Tributário. A ignorância dos economistas sobre a ciência jurídica casou-se com a ignorância dos juristas sobre a economia. E como os juristas espontaneamente estavam fugindo em direção à Economia, então, aconteceu – no mundo – um fenômeno inverso do da gênese bíblica, pois, no fim era o caos e dentro dele, patinhando grotescamente, o Direito Tributário Invertebrado.”

Nesse sentido, Celso Campilongo já observara que “reduzir o direito à economia ou à política é sucumbir a formas difusas de autoritarismo. O risco, com certeza, é mais nítido nas periferias.”²³⁹ Como dirá Niklas Luhmann, não pode o intérprete sobrepor a perspectiva econômica à interpretação jurídica do direito, sob pena de se abalar a estrutura autopoietica do sistema jurídico, inviabilizando uma de suas principais funções, a de estabilizar expectativas normativas.²⁴⁰

237 Conforme Alfredo Augusto Becker, uma interpretação do direito tributário fundada na realidade econômica do fenômeno social: “a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2000. p. 136-138).

238 BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004. p. 147.

239 CAMPILONGO, Celso Fernandes. Teoria do direito e globalização econômica. In: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). *Direito global*. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 92. No mesmo sentido, afirma em outro trabalho: “De outra parte, igualmente descômodo admitir que construções externas ao direito possam ditar regras para a interpretação. Os mesmos operadores do direito reagiriam contra o juiz sociólogo, economista ou político. Reclamariam o retorno do juiz jurista. Soa mesmo ridículo, a par de geralmente errôneo, inútil e pedante invocar trabalhos de sociologia ou filosofia como argumento de autoridade em decisões judiciais. Filosofar não é o ofício do juiz. Nada contra a ampliação dos horizontes cognitivos dos práticos do direito, mas a técnica jurídica não se confunde com a metodologia sociológica ou filosófica. Reconhecer, interpretar e aplicar a norma jurídica válida exige referências cognitivas e capacitação profissional muito diversas dos planos de observação da sociedade ocupados por filósofos, sociólogos, mesmo que filósofos ou sociólogos do direito.” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do direito e movimentos sociais*: hermenêutica do sistema jurídico e da sociedade. 2011. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 170).

240 LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 147-148.

A sociedade moderna é caracterizada pela *complexidade* de eventos físicos, psíquicos e sociais, que podem ser compreendidos e explicados de formas variadas.²⁴¹ Poucas teorias dão conta de refletir adequadamente as relações existentes em uma sociedade complexa quanto o faz a *teoria dos sistemas* de Luhmann.

A evolução da sociedade,²⁴² que culminou na atual complexidade das interações sociais, implicou uma diferenciação funcional da sociedade que fosse capaz de lidar com a diversidade de possibilidades delas decorrentes. Se na Idade Média o direito, a política e a religião eram assuntos altamente interdependentes, o advento da modernidade os distanciou. Direito, política, economia, religião passaram a compor subsistemas sociais funcionalmente autônomos. Cada subsistema passa a adotar estruturas seletoras próprias para lidar com as complexas relações sociais, de modo a reduzir o campo de possibilidades.

A diferenciação funcional dos subsistemas da sociedade implicou uma redução de complexidade, permitindo, por outro lado, o desenvolvimento de mais complexidades internas. O direito, ao se diferenciar funcionalmente da religião e da política, deixa de lidar diretamente com certas questões (afetas a esses outros subsistemas). Com sua função específica, o direito passa a ter operações internas autônomas. Cuida-se de uma seleção (redução de complexidade) que toma para o sistema jurídico apenas parte das comunicações da sociedade. A diferenciação funcional do direito lhe permite, por outro lado, construir comunicações mais complexas, inimagináveis em uma sociedade funcionalmente indiferenciada. Esse é o fenômeno que Luhmann denomina *fechamento operativo*.

241 A esse respeito, para Lourival Vilanova, a causalidade não está no mundo circundante, mas é determinada pela cultura, já que a “natureza não é um complexo de coisas enormemente diversificadas que compõem o nosso mundo circundante. É um complexo de fatos segundo invariáveis causais. Ela mesma, a natureza transforma-se em cultura, se as leis causais passam a ser suportes de objetivções de valores. E o ser humano, com sua internidade psicológica, sujeito a leis causais – nisso, também, é natureza –, transita para o plano do ser-pessoa, criando ou apropriando-se das objetivções de valor, que nesses suportes se estabilizam. Sem essa estabilização, o ingênuo fluir da corrente psíquica, com sua inflexidez, tornaria impossível o discurso humano na espécie superior de história.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 7).

242 Para Luhmann, a evolução dos sistemas sociais não está relacionada ao conceito de progresso, mas a um conjunto de modificações e acidentes de efeitos não intencionais que resultaram no paradoxo do aumento da complexidade das comunicações e da concomitante redução da complexidade a partir da diferenciação dos subsistemas sociais (LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 230-273).

Os subsistemas moral, político, econômico, religioso compõem, juntamente com o subsistema jurídico, o sistema social (sociedade). A autonomia funcional de cada um deles os exterioriza reciprocamente. A política e a economia constituem ambiente para o subsistema jurídico, assim como o direito e a moral compõem o ambiente para o sistema religioso. *Sistema e ambiente* são conceitos mutuamente excludentes e se definem precisamente pela diferença recíproca.

O fechamento operativo do direito não significa, porém, completo isolamento (alheamento) aos demais subsistemas. Sequer significa *fechamento causal*. Como explica Luhmann, “a teoria dos sistemas tem, desde sempre, admitido que a abertura (dependência do sistema ao seu ambiente) quanto à matéria ou energia não conflita com a tese do fechamento semântico ou informacional. Portanto, nós distinguimos entre fechamento causal (isolamento) e fechamento operativo.”²⁴³

Um sistema, ao constituir sua própria unidade, constitui reciprocamente seu ambiente, já que um não existe sem o outro. Falar em fechamento operativo do direito não implica, pois, negar a existência dos demais subsistemas. Contudo, as relações entre o direito e seu ambiente somente podem ser estabelecidas por meio das atividades internas do próprio sistema jurídico, mediante a execução de suas próprias operações. Em palavras simples, diria Luhmann: “abertura somente é possível mediante fechamento”.²⁴⁴

Por outro lado, pode-se dizer também: fechamento somente é possível mediante abertura. Com efeito, o fechamento absoluto do sistema jurídico ao seu ambiente impossibilitaria sua necessária adaptação. Um sistema jurídico incapaz de oferecer respostas que, em certa medida, se adaptem ao seu ambiente estaria fadado à destruição.²⁴⁵ A forma mediante a qual o direito se abre ao seu ambiente é por meio da cognição (*abertura cognitiva*). A abertura cognitiva ocorre no nível do que Luhmann designa programas condicionais (constitui-

243 LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 80. Tradução nossa.

244 Ibid. p. 105.

245 Se, por um lado, o sistema jurídico, por sua própria função de estabilização contrafática, não deve se adaptar às frustrações normativas, ele deve, de outro lado, manter um mínimo de adaptação ao ambiente. Nesse sentido, Luhmann esclarece que, embora a exigência de abertura ao ambiente – mediante crescimento em complexidade e manutenção de negentropia – seja tese propugnada pela teoria dos sistemas abertos (postura teórica que Luhmann pretende superar), a teoria dos sistemas operativamente fechados (teoria luhmanniana) não a rejeita, mas simplesmente lhe outorga diferente ênfase (Ibid. p. 79).

ção, leis, contratos). As “perturbações” promovidas pelos demais subsistemas são interiorizadas no sistema jurídico mediante operações próprias, seja ao avaliar fatos que se sujeitam à incidência jurídica,²⁴⁶ seja ao incorporar conceitos e razões externas na interpretação jurídica.²⁴⁷

Assim, se, por um lado, é equivocado pretender *substituir* a análise jurídica pela econômica na compreensão do direito tributário, pensamos que, de outro, não se consegue penetrar na fenomenologia jurídico-tributária se se ignorarem os *elementos econômicos expressamente indicados pelo legislador constitucional*. Não se trata de propor uma análise econômica do direito tributário, mas de se interpretar juridicamente elementos econômicos referidos pelo legislador constitucional.

A questão é tangenciada por Niklas Luhmann em seu artigo intitulado denominado “A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito”.²⁴⁸ Luhmann promove sua análise a partir de uma curiosa parábola, reconstruída à sua maneira. Um rico beduíno, em seu testamento, deixou metade dos camelos que possuía a seu filho mais velho, um quarto para seu segundo filho e um sexto para o filho mais novo. Tendo, contudo, ao final de sua vida, deixado onze camelos como herança, restou a dúvida de como reparti-los adequadamente, já que uma aplicação pura dos critérios de divisão contidas no testamento resultaria em números não inteiros de camelos.

Para solucionar o conflito, o juiz cede em empréstimo um camelo de sua propriedade, tornando possível a aplicação das regras testamentárias: dos doze camelos (onze originais acrescidos do camelo emprestado), seis ficariam com o filho mais velho, três com o segundo filho e dois com o filho mais novo, restituindo-se em seguida o último camelo ao juiz.

A partir dessa situação emblemática, Luhmann propõe diversas indagações, tais quais: o décimo segundo camelo seria necessário? Se sim, em quais casos? Os juízes devem ter camelos para emprestar?

As questões aventadas por Niklas Luhmann são muito mais densas do que as que se podem reproduzir neste breve relato. Ao longo de todo seu artigo, a

246 Ibid. p. 111-112.

247 Ibid. p. 115-116.

248 LUHMANN, Niklas. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JR., Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

figura do camelo simbólico é tomada como representação de conteúdos diversos, restando ainda ao final a indagação: o que, de fato, representa o décimo segundo camelo para o direito?²⁴⁹ É certo que o décimo segundo camelo da parábola pode representar e suscitar diversas questões pertinentes, dentre outros assuntos, à interpretação jurídica, mas ao menos uma – e é a que se mostra relevante para o nosso propósito – deve ser considerada: qual a importância dos elementos não jurídicos na interpretação jurídica? É possível aplicar as normas jurídicas de modo puramente formal, sem considerar os elementos econômicos, políticos, sociais, dentre outros, a elas subjacentes?

Nesse passo, retomamos a compreensão de que o direito, como sistema funcionalmente diferenciado, embora seja operativamente fechado, é cognitivamente aberto. A autonomia funcional do direito não significa, portanto, que o sistema jurídico simplesmente promove *autorreferência*. O que assegura a autonomia do direito é que, ao se referir aos demais subsistemas sociais (*heterorreferência*)²⁵⁰, o direito o faz por meio de seus mecanismos internos, isto é, por meio das normas jurídicas.²⁵¹

O fechamento normativo do direito não implica ignorância absoluta de elementos de outros subsistemas sociais. Ele toma conhecimento dos fatos *externos* (do ambiente) mediante produção *interna* de informação. Como esclarece Luhmann, “o sistema jurídico pode compartilhar conhecimento, mas não normas, com o ambiente. Mas mesmo esse compartilhamento ocasionado ini-

249 Em suas palavras: “O décimo segundo camelo tem muitos nomes, e nós ficamos, a cada vez, sempre numa posição de mudança. O décimo segundo camelo ‘é’ finalmente o terceiro excluído que é remetido para o interior do sistema; ele ‘é’ o parasita? Ele ‘é’ a condição de possibilidade de que fala a teoria transcendental, tal como a condição de possibilidade da decisão? Ele ‘é’ a violência ou ‘é’ a redundância? Pode alinhar-se estas questões uma seguida das outras e supor que ‘é’, e que o camelo forma uma unidade, e que [tudo] deve ser reunido. O camelo ‘é’ finalmente um camelo. Ou não? Mas o que é este ‘é’? (*Was ist ‘ist’?*)” (Ibid. p. 104-105).

250 Tecnicamente, a percepção dessa distinção (autorreferência e heterorreferência) pelo próprio sistema depende do fenômeno da *reentrada*: “Todavia, nosso ponto de partida é anterior a este. É a questão de como o direito pode sequer operar e como ele pode observar suas próprias operações e seus efeitos. Isso transfere o problema para a questão das formas de ‘internalização’ da distinção entre sistema e ambiente pelo próprio sistema. Em outras palavras: a questão da reentrada da distinção naquilo que a distinção distinguiu e o espaço virtual de possibilidades que o sistema abre a partir dessa operação”. (LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004. p. 105-106. Tradução nossa).

251 Ibid. p. 106.

cialmente de uma perturbação proveniente de seu ambiente é meramente uma operação interna e não uma operação de ‘transferência’ de informação.”²⁵²

No que concerne à interpretação jurídica, o sistema jurídico recorre a razões externas para a construção das normas jurídicas, tais como as intenções do legislador. Tal referência, contudo, é necessariamente filtrada pelo próprio sistema jurídico, que incorpora apenas parte desses elementos externos, sempre mediante operações internas, isto é, operações próprias do sistema jurídico.²⁵³

O fechamento operativo do direito é assegurado por seu *código* (binário), mas as normas do sistema jurídico (no nível de *programação*) podem determinar em que medida e sob quais fundamentos o sistema deve processar cognições,²⁵⁴ o que pode conduzir, em sociedades que se tornam cada vez mais complexas, a situações de elevada abertura em relação ao ambiente, mas nunca à dissolução da unidade do direito, enquanto estiver presente no sistema seu código binário próprio.²⁵⁵

Avaliando os limites da abertura cognitiva do direito ao ambiente na interpretação jurídica, Celso Campilongo pontua:²⁵⁶

252 Ibid. p. 112. Tradução nossa. A esse respeito, após indagar quanto à possibilidade de, em certas circunstâncias, o sistema jurídico ser forçado pela sociedade a se modificar, Luhmann esclarece que, “visto sob a posição do sistema jurídico, deve haver um filtro que permite ao sistema perceber uma mudança de opinião pública como uma razão para aprender – isto é, cognitivamente – e não como uma direta imposição de novas normas” (Ibid. p. 120. Tradução nossa).

253 Como elucida Luhmann, “o mesmo argumento se aplica ao recurso a razões externas por normas jurídicas, tais como interesses subliminares, intenções, segundas intenções, motivações, especialmente na esfera legislativa. Aqui há também uma filtragem interna do que é ou não adequado para a interpretação jurídica conforme as circunstâncias. Nem todas as ‘motivações’ do legislador podem ser interiorizadas pelo direito. Nunca se encontrarão escritas como razões de um julgamento a declaração de que a promulgação de determinada lei foi devida a uma manobra de um partido político ou à circunstância de que agora é politicamente correto adotar uma postura anticapitalista. Mesmo na famosa discussão quanto à intenção original do constituinte (*original intent*), máxima na interpretação constitucional norte-americana, ninguém considera seriamente a possibilidade de promover uma pesquisa histórica.” (Ibid. p. 115. Tradução nossa).

254 Dada a abstração conceitual dessas reflexões, importa citar um exemplo fornecido pelo próprio Luhmann: “A partir do momento em que existem estatísticas atuariais sobre mortalidade, um juiz não pode mais se fiar exclusivamente em seu arbítrio ao avaliar uma questão relativa à expectativa de vida”. (Ibid. p. 114. Tradução nossa).

255 Ibid. p. 118-119. Tradução nossa.

256 CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do direito e movimentos sociais: hermenêutica do sistema jurídico e da sociedade*. 2011. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 187.

“O fechamento operativo do sistema não é barreira impeditiva da compreensão das relações entre sistema e ambiente. Muito menos sugere que a interpretação jurídica se isole por completo das heterodescrições que os sistemas político ou econômico façam do direito ou que deixe de se valer dos avanços da ciência em razão das diferenças funcionais e estruturais entre os dois sistemas. [...] O fechamento operativo é exatamente o oposto. É a condição necessária para que o sistema jurídico seja capaz de se auto-sensibilizar para as heterodescrições do seu ambiente e para estabelecer relação ecológica também em relação a sistemas ortogonais instalados no seu interior [...]. A interpretação jurídica – tanto quanto a teoria do direito – tem a obrigação, diz LUHMANN, ‘do seu modo, entenda-se, e orientando-se de acordo com a unidade do seu próprio sistema – de ocupar-se das condições sociais da interpretação do direito.’”

Com efeito, a interpretação jurídica não se resume à autodescrição do direito. Ela responde pela função de, ao descrever o direito, descrever a própria sociedade. Em outras palavras, a interpretação jurídica é também um “olhar do direito sobre a sociedade e da sociedade sobre o direito”.²⁵⁷

Portanto, a compreensão de institutos jurídicos que incidam sobre fatos do subsistema econômico exige do sistema jurídico uma mínima abertura cognitiva a esse subsistema. Não se pode compreender a tributação sem vislumbrar a existência de outras perspectivas provenientes dos demais subsistemas sociais.

Retomando o estudo do ICMS, cabe recordar que a observação externa ao direito somente pode ser promovida por operações internas. E, como se verá na próxima seção, a Constituição (em nível de programa) estabeleceu abertura ao subsistema econômico, particularmente no que concerne à adoção do conceito de plurifasia. É o que se dá por meio das normas constitucionais que se referem a características eminentemente econômicas, como é o caso da não cumulatividade.

257 Ibid. p. 185. Nesse sentido, Campilongo ensina: “A interpretação jurídica é modo de observação da sociedade. Ela confere e extrai sentido da sociedade. Alimenta-se de redundância e fermenta variações no sentido do direito. A interpretação jurídica reduz complexidade, produz seleções, reenvia o sentido do direito para os demais sentidos do direito e da sociedade. Não ocorre de forma auto-suficiente. O fechamento operativo do direito, evidentemente, não quer dizer isolamento e abstração do intérprete a texto, precedente ou lei. O que se interpreta é a sociedade, com as ferramentas e com o sentido do direito.” (Ibid. p. 192).

6.1.2. ICMS, plurifasia e não cumulatividade: em que sentido se pode falar no ICMS como um imposto sobre valor agregado?

A não cumulatividade do ICMS foi assim formulada na Constituição, art. 155, § 2º, I:

“O imposto previsto no inciso II [ICMS] [...] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em *cada operação* relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado *nas anteriores* pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” (grifos nossos).

Observa-se que, independentemente do que se compreenda por “operação relativa à circulação de mercadorias”, o legislador constitucional faz referência a um conjunto de *eventos (operações) relacionados entre si*. Com efeito, a compensação, nos termos da Constituição, se faz a cada operação em relação às operações “anteriores”. O vocábulo “anteriores” denota relação com outro elemento de mesma natureza, outra operação.

Mais adiante, no inciso II do mesmo § 2º do art. 155, o legislador refina o conteúdo da não cumulatividade, enunciando:

“II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido *nas operações ou prestações seguintes*;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às *operações anteriores*; [...].” (grifos nossos).

A não cumulatividade, como se vê, relaciona sempre ao menos dois eventos (duas operações), tomando uma como anterior e outra como posterior. A pergunta que se coloca é: o que relaciona duas operações para que se possa dizer que antecede a outra para fins da não cumulatividade prescrita na Constituição?

A nosso ver, uma perspectiva que se proponha estritamente jurídica – ou, mais precisamente, uma postura interpretativa que pretenda afastar de modo absoluto o aspecto econômico do ICMS – é incapaz de fazer sentido aos enun-

ciados acima. Com efeito, como vai observar Alcides Jorge Costa, o ICMS é, sob o ponto de vista *econômico*, um imposto sobre valor acrescido. Em suas palavras, “este tributo [referindo-se à época ao ICM], como imposto sobre valor acrescido, foi concebido para onerar, de maneira uniforme, o preço final das mercadorias, isto é, o preço de venda a consumidor, daí decorrendo que se trata de imposto que não cria incentivos à integração vertical das empresas”.²⁵⁸ Mais adiante acrescenta: “trata-se, portanto, de um imposto multifásico, calculado sobre o valor adicionado em cada operação, desde a fonte de produção até a entrega das mercadorias ao consumo”.²⁵⁹

É certo que, como alertaram Ataliba e Giardino, o ICMS somente pode ser classificado como *imposto sobre valor agregado* sob um ponto de vista *econômico*. Sob o ponto de vista jurídico, o imposto não incide propriamente sobre valor agregado, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias.²⁶⁰ Nesse ponto, a opinião de Alcides Jorge Costa é convergente.²⁶¹

Contudo, o que se pretende destacar é que a *relação* entre operação antecedente/subsequente referida no texto constitucional ao cuidar da não cumulatividade, somente pode ser compreendida como uma relação entre *operações de uma cadeia econômica de agregação de valor*. Repita-se: não se pretende sugerir que o ICMS incide sobre valor acrescido; ora, a hipótese de incidência do ICMS, não há dúvida disso, é a realização de operação relativa à circulação de mercadorias ou de prestação dos serviços previstos no art. 155 da Constituição. Insistimos, porém, em que é necessário absorver o conceito econômico de *cadeia econômica* para apreender a qual relação o legislador constitucional se referiu ao enunciar as regras relativas à não cumulatividade.

258 COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 86-87. A esse respeito, Osvaldo Santos de Carvalho bem recorda que a não cumulatividade do ICMS apresenta forte vínculo com a neutralidade tributária, pois o imposto foi criado com o fim de permitir “que as decisões dos agentes econômicos não fossem distorcidas por uma tributação que onere todas as fases do ciclo econômico até o consumo, sem o aproveitamento dos tributos pagos em cada etapa” (CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 128).

259 Ibid.

260 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - abatimento constitucional - princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. n. 29/30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

261 COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 79.

Se ignorarmos, pois, a ideia de cadeia econômica, vislumbraremos todas as operações como um conjunto desarticulado de eventos, sem relação alguma entre si. Não se consegue apreender o sentido constitucional da não cumulatividade, vale dizer, o fenômeno da não cumulatividade se torna *juridicamente* incompreensível. Mais do que isso, não se consegue sequer operacionalizar a não cumulatividade na aplicação do direito positivo. Se tais reflexões se apresentam óbvias (e até pouco úteis) num primeiro momento, elas serão da maior relevância quando formos estudar algumas das hipóteses de diferimento previstas no direito positivo.

Somente nesse sentido é que se pode falar no ICMS como um imposto de incidência *plurifásica*. Vislumbrar *fases* – ou *etapas* – de incidência é, sem dúvida, observar o fenômeno tributário sob uma perspectiva econômica. Com efeito, não se trata, em princípio, de fases “jurídicas” de incidência, mas de fases ou estágios de um processo de produção e circulação econômica de mercadoria ou serviço.²⁶² Não cumulatividade pressupõe *plurifasia*; e plurifasia pressupõe cadeia econômica.²⁶³ Se, por um lado, é certo que *a agregação de valor econômico não auxilia na definição da hipótese de incidência do ICMS*, está fora de dúvida, de outro, que ela é *elemento que colabora na sua estruturação jurídica*.²⁶⁴

262 Tais operações ou prestações se tornarão jurídicas, contudo, na medida em que são referidas pelas proposições constitucionais sobre a não cumulatividade e pelas proposições jurídicas infraconstitucionais relativas ao ICMS.

263 Esse parece ser também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho que, analisando o fenômeno da não cumulatividade sob um ponto de vista estritamente jurídico, observa: “A dinâmica [da não cumulatividade] que expusemos reproduz-se, ponto por ponto, em cada intervalo, *espraiando-se pela cadeia produtiva e de comercialização dos produtos e das mercadorias*, de tal modo que torne efetivo, concretamente, o preceito constitucional da não-cumulatividade” (CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998. p. 157. Grifos nossos).

264 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho observa: “Uma coisa há de ser a base de cálculo, qualidade ínsita ao fato jurídico tributário; outra, o regime de deduções, que o Texto Constitucional impõe, para a realização do princípio da não cumulatividade. Confundir-se as duas realidades significa detrimento da compreensão do fenômeno jurídico do imposto, porquanto a fórmula dos abatimentos corresponde a estágio ulterior à pesquisa da base de cálculo, quando se cuida de determinar os valores que devem ser recolhidos, em lapso temporal considerado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 83-100, jul./set. 1978. p. 98).

Em sentido semelhante, Geraldo Ataliba destaca: “E – o que é mais grave – designa-se também esse tributo pela técnica de cálculo e não pela hipótese de incidência, praticando-se erro técnico-jurídico indesculpável. Só quem seja absolutamente jejuno em direito pode designar o nosso ICM de ‘imposto sobre valor agregado’, quando a Constituição o define explicitamente como imposto sobre ‘operações’. Confundir uma técnica de cálculo com a essência da materialidade da hipótese de incidência é dar tratamento econômico ou contábilístico a institutos requerentes da exegese técnico-

Daí porque, como se verá mais adiante, não se entende por operação anterior a operação que tenha antecedido outra *no tempo*. Operação anterior é aquela que antecede outra *no processo econômico* que leva a mercadoria ou serviço desde a fonte de produção até a entrega para consumo. O critério não é *cronológico*, mas *lógico*.²⁶⁵

Não se trata aqui, e é bom repisarmos isso, de uma análise econômica de um fenômeno jurídico, mas de uma análise jurídica de um fenômeno econômico.²⁶⁶ A percepção da cadeia econômica não é aqui tomada, portanto, como evento econômico, mas enquanto evento jurídico que é. A referência do legislador constitucional à cadeia econômica outorgou-lhe relevância jurídica. Para falar com os teóricos dos sistemas, cuida-se de comunicação interna ao direito, estabelecida por meio de atividade própria do sistema jurídico, mediante a execução de suas próprias operações.

jurídica. Na verdade, o tributo incide sobre *operações* (negócios jurídicos) mercantis, sendo somente a técnica de quantificação caracterizável como 'sobre valor agregado.'" (ATALIBA, Geraldo. ICM - não incidência sobre ato cooperativo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, p. 92-108, out./dez. 1977. p. 104. Grifos do original).

265 Como notamos em outra oportunidade, a anterioridade ou posterioridade das operações ou prestações no âmbito da plurifasia do ICMS segue critério lógico, não cronológico (OZAI, Ivan Ozawa. ICMS sobre serviços de transporte e questões relativas ao direito de crédito (subcontratação, redespacho, substituição tributária, crédito outorgado). *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 102, mar./abr. 2015). Embora, em geral, a ordem cronológica das operações ou prestações sujeitas à incidência do ICMS coincida com a ordem lógica, isso não se dá sempre. Um curioso exemplo é o da subcontratação e do redespacho de prestação de serviços de transporte. *Cronologicamente*, a prestação realizada pelo subcontratante/redespachante ocorre no mesmo instante em que se dá a prestação realizada pelo subcontratado/redespachado, pois a prestação deste concretiza a prestação daquele. Contudo, para fins de não cumulatividade, a plurifasia é tomada em função da ordem *lógica* da cadeia de agregação de valor, na qual a prestação do subcontratado/redespachado é anterior à do subcontratante/redespachante, já que é este (subcontratante/redespachante) que agregará valor à prestação daquele (subcontratado/redespachado).

266 Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da não cumulatividade do ICMS, assim apresenta o instituto: "*técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social*, para que o impacto da percução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária" (CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998. p. 156. Grifos nossos).

6.2. Isenções tributárias e não cumulatividade do ICMS

6.2.1. A particularidade da isenção do ICMS em função da incidência plurifásica não cumulativa

As isenções assumem feição particular no subsistema não cumulativo do ICMS. Em tributos monofásicos, o efeito econômico das isenções é uniforme: implica desoneração. Ao mutilar a norma de incidência tributária, a isenção elimina, sob o ponto de vista econômico, o ônus econômico que a incidência importaria. O mesmo não ocorre com impostos plurifásicos não cumulativos.

Como observa Sacha Calmon Navarro Coêlho, a isenção em impostos não cumulativos geralmente implica, sob o ponto de vista econômico, um *diferimento* da carga tributária para a etapa seguinte da cadeia de tributação.²⁶⁷ Isso se dá em razão dos contornos constitucionais da não cumulatividade do ICMS. Como veremos adiante, a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por *efeito de recuperação*.²⁶⁸

Essas peculiaridades do ICMS ficarão mais evidentes após analisarmos os contornos constitucionais da não cumulatividade.

267 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM: competência exonerativa (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 95. A esse respeito, Hugo de Brito Machado assevera: “Um dos defeitos mais graves da não cumulatividade do ICMS reside em que, em virtude dela, ficam praticamente extintas as isenções e as imunidades, salvo, é claro, aquelas de caráter objetivo e abrangentes de todas as operações. As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39).

268 De modo mais preciso, o efeito de recuperação ocorre apenas quando se adota a não cumulatividade do tipo *imposto sobre imposto*, como foi feito pela Constituição brasileira: “[...] utilizado o método imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação de alíquota mais elevada nas operações posteriores. É o chamado *efeito de recuperação*.” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 27).

6.2.2. A norma constitucional da não cumulatividade

Os contornos da não cumulatividade do ICMS foram em grande medida traçados pelo próprio legislador constitucional. Com efeito, no art. 155, § 2º, da Constituição, colhem-se as seguintes proposições (que reformulamos para fins didáticos):

1. em cada operação ou prestação, deve-se compensar o imposto incidente²⁶⁹ na operação ou prestação anterior;
2. a isenção ou não incidência de uma operação ou prestação implica ausência de crédito a se compensar com o imposto incidente na operação ou prestação posterior;
3. a isenção ou não incidência de uma operação implica ausência do direito de crédito relativo ao imposto incidente na operação ou prestação anterior.

Costuma-se compreender a regra 1 como a norma geral da não cumulatividade e as regras 2 e 3 como suas exceções constitucionais. Não vislumbramos problema nessa formulação, desde que se tenha em mente que, conforme a teoria do gradualismo das normas jurídicas (de que cuidamos no Capítulo 2), se cuida de formulação num nível mais analítico de construção normativa (norma do subdomínio S_3). Num nível mais sintético, pode-se dizer que o produto da interpretação conjunta dessas três regras é que conforma a norma constitucional da não cumulatividade, de modo acabado (subdomínio S_4).

269 É verdade que a Constituição utiliza a expressão “imposto cobrado”, mas como bem observa Alcides Jorge Costa, deve-se compreender o vocábulo “cobrado” como “incidente”: “Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidir.” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 156). Como destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, essa posição é firme na jurisprudência e na doutrina brasileiras (MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Substituição tributária por antecipação do futuro fato gerador do ICMS - responsabilidade exclusiva do substituto (opinião legal). *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 170, p. 160-168, nov. 2009).

Capítulo 7 - Isenção do ICMS

7.1. Requisitos jurídicos para a concessão de isenção de ICMS

7.1.1. *Legalidade específica da isenção tributária*

A isenção do ICMS, assim como as isenções relativa a outros tributos, deve obedecer a regra constitucional da legalidade específica (art. 150, § 6º, da Constituição). Cuida-se de regra inserida por meio da Emenda Constitucional n. 3/1993, conforme a qual toda isenção somente pode ser concedida mediante *lei específica*, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente matéria relativa a desonerações tributárias ou o correspondente tributo ou contribuição.

A exigência, ao que se nos afigura, tem duas finalidades. A primeira é atender ao princípio da transparência. Procura-se simplificar o conhecimento e localização das isenções tributárias pelos contribuintes quando da interpretação da legislação tributária. A segunda guarda relação com a vedação dos privilégios odiosos. Procura-se impedir o expediente político de se inserir, no bojo de projeto de lei sobre matéria não relacionada à tributária, benefício fiscal a determinada pessoa ou grupo de pressão.

7.1.2. *O convênio como requisito para a concessão de isenção de ICMS*

O ICMS, além do requisito da legalidade específica que alcança os demais tributos, deve atender à exigência da Lei Complementar n. 24/1975.

A LC n. 24/1975, recepcionada pela Constituição de 1988, em especial com fundamento em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, exige que a concessão de isenção pelos entes políticos estaduais seja precedida de autorização em convênio interestadual.

A razão dessa exigência específica ao ICMS é evidente. Trata-se de imposto de relevância nacional – dentre os impostos que respeitam à atividade empresarial, é certamente o de maior expressividade econômica – mas com competência distribuída entre as vinte e sete unidades federativas brasileiras. A concessão unilateral de isenções de ICMS por um Estado, sem a prévia anuência dos demais, desencadeia a competição tributária conhecida por “guerra fiscal”.²⁷⁰

Nesse sentido, José Souto Maior Borges ensina:²⁷¹

“Tudo isso decorre da circunstância de que a circulação de mercadorias não se circunscreve (a) aos limites territoriais de um Município, nem aos (b) dos Estados, nem (c) de uma região determinada, mas se expande ali onde exista qualquer fração do território nacional (d). Circulação de mercadorias é um fenômeno nacional. Incumulativo o tributo, surge o problema da repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, entre os Estados ditos produtores e os Estados ditos consumidores. Para evidenciar as inconveniências dessa implantação estadual da competência tributária (politicamente inevitável contudo), basta atentarmos ao fato de que a atribuição de um imposto não cumulativo à União, o IPI (art. 153, IV, § 3º, II) não causa no particular nenhum problema.

A regra do art. 155, § 2º, XII, g, é inexplicável fora desse contexto problemático. Assim, isenções e exoneração do IPI só mediante lei. Isenções e exonerações do ICMS diversamente só antecedidos pelo procedimento disciplinado em lei complementar.”

7.1.2.1. Natureza jurídica do convênio interestadual sobre ICMS

O convênio de que trata a Lei Complementar n. 24/1975 não é da mesma natureza daquele previsto nos arts. 100, IV, e 199 do Código Tributário Nacional.

270 Como Alcides Jorge Costa nos dá conta, os conflitos entre as unidades federativas existem desde a época do imposto sobre vendas e consignações (IVC), antecessor do ICM (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 9-10). Nos debates em torno da criação do ICM, havia a esperança de que o novo imposto viesse a solucionar esses conflitos, expectativa que infelizmente veio a se mostrar absolutamente frustrada.

271 BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 72.

O convênio previsto no CTN como legislação “complementar” à tributária (veículos normativos infralegais) figura entre os instrumentos secundários e se prestam à troca de informações fiscais para prática de política tributária comum.²⁷²

Já o convênio previsto na Lei Complementar n. 24/1975 é ato do plano do direito interno de natureza jurídica semelhante ao tratado no plano internacional. Tem natureza constitutiva e estabelece direitos e deveres entre as pessoas políticas que o celebram.²⁷³

7.1.2.2. O convênio interestadual é instrumento instituidor ou autorizador da isenção de ICMS?

Na interpretação do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição e da Lei Complementar n. 24/1975, há quem pretenda vislumbrar o convênio não como uma instância de autorização prévia para a instituição da isenção de ICMS, mas como o próprio ato que institui a isenção. Essa é a posição, por exemplo, de Marco Aurélio Greco.²⁷⁴

Não concordamos com esse entendimento, que, a nosso ver, afronta tanto o princípio da legalidade quanto o da separação dos poderes. Não se pode pretender que um convênio firmado entre representantes dos Poderes Executivos das unidades federativas seja instrumento hábil a veicular isenções tributárias, sem qualquer participação ou anuência dos respectivos Legislativos.²⁷⁵

272 Em sentido semelhante, v. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 407.

273 Em sentido semelhante, v. FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977. p. 43.

274 Conforme o autor: “Realmente, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, ‘g’, da CF/88 prevê claramente apenas uma deliberação (dos Estados em conjunto) sobre uma única matéria (concessão de isenções etc.). O dispositivo prevê que a Lei Complementar disciplinará a forma dessa (única) deliberação que verse exclusivamente a matéria ali indicada. Não há previsão de duas matérias, nem de duas deliberações, nem de deliberação cujo conteúdo possa flexibilizar a concessão das isenções. Ou elas são concedidas ou não. [...] Celebrado um Convênio versando a concessão de isenção (e atendidos os requisitos da LC n. 24/75) a isenção está concedida, está matéria está disciplinada.” (GRECO, Marco Aurélio. ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 187, p. 146-165, abr. 2011. p. 161. Grifos do original.

275 Nesse sentido, v. as lições de Roque Antonio Carrazza: “Tais convênios são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Nele têm assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo. Normalmente, tal indicação recai sobre o Secretário da

Como observa Fabio Fanucchi, ao outorgar à lei complementar a atribuição de fixar requisitos para a concessão de isenções, a Constituição não o fez de modo incondicionado e irrestrito. São as lições do autor:²⁷⁶

“A autorização dada ao legislador complementar à Constituição, evidentemente que não é absoluta e ilimitada, de sorte que ele não poderia criar fórmulas jurídicas conflitantes com a Constituição e até com a mais primária das lógicas jurídicas. O texto há de ser examinado à luz de todo o sistema constitucional, tributário ou não. Embora a matéria de isenções tributárias deva ser estritamente legal, no sentido de que deva se estruturar em texto de lei *stricto sensu*, como ato promanado do Poder Legislativo ou do Poder no exercício de funções legislativas (art. 97, VI, do CTN), nada obsta a que a base dessa lei seja um ato do Poder Executivo ou de Poder no exercício de funções executivas. O que se quer dizer é: como nada se opõe a que o Executivo proponha uma isenção em projeto de lei, também ele poderá propor o mesmo através de convênio, que envie à ratificação do Legislativo. Assim, estaria perfeitamente coberta a exigência constitucional e tradicional ao Direito Tributário, de que só à lei, ato do poder Legislativo ou de Poder no exercício de funções legislativas, caberia o estabelecimento de isenções.”

O convênio, portanto, é requisito prévio à instituição de isenções de ICMS, não tendo o condão de, por si só, estabelecê-las. É exigência *adicional* – não *substitutiva* – da lei estadual para a concessão de isenções de ICMS e visa assegurar que a concessão de uma isenção por determinada pessoa política tenha sido precedida de prévia anuência das demais unidades federativas.

Fazenda, que, longe de ser o representante do povo de sua unidade federativa, não passa de um preposto do Governador. Assentadas estas premissas, fica fácil proclamar que convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, ‘legislar’ a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde têm assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá.” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 408).

276 FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977. p. 43.

7.1.2.3. Cabe o decreto executivo como instrumento ratificador de convênio interestadual?

À semelhança do que ocorre na celebração de tratados internacionais, entendemos que a concessão de isenções de ICMS deve depender da participação do Poder Legislativo, seja por lei ou por decreto legislativo, não sendo, para tal finalidade, o decreto executivo o veículo adequado para que a isenção passe a produzir efeitos no âmbito de unidade federativa.

Como articuladamente assevera Fábio Fanucchi, “é absolutamente inadmissível que caiba ao Executivo, além do que lhe é próprio, ou seja, a celebração do acordo, também a ratificação do ato, pois seria admitir que o mesmo Poder que celebra o convênio deva ratificá-lo em ato subsequente. É o caso de se admitir o aplauso do artista à sua própria obra.”²⁷⁷ Em sentido semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa: “Ora, é rematada sandice admitir possa um mesmo Poder praticar um ato e depois, ele próprio, homologá-lo”.²⁷⁸

A esse respeito, José Souto Maior Borges ensina:²⁷⁹

“[...] a submissão das exonerações fiscais ao convênio é praticamente a única alternativa, para afastar as dificuldades de harmonização das políticas tributárias estaduais, no tocante ao ICMS. E ela em nada se choca com a reserva de lei tributária material para a concessão dessas exonerações fiscais. Precisamente porque a ratificação o convênio a rigor deveria dar-se mediante lei estadual.”

Em seguida, o autor continua:²⁸⁰

“É bem verdade que a Lei Complementar nº 1/69, art. 4º, determinou a ratificação dos convênios pelo Executivo Estadual e até mesmo prevê a

277 FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977. p. 44.

278 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM - convênios interestaduais para isenção - diferimento - lesão de direito individual. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 71-83, jan./jun. 1979. p. 77.

279 BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 73.

280 BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 73.

sua ratificação tácita. Esse dispositivo, porque infra-constitucional, não tem caráter decisivo sobre o afastamento da lei em hipóteses que tais.”

Em sentido semelhante, Geraldo Ataliba destaca:²⁸¹

“A isenção, sendo uma exclusão de incidência tributária legalmente qualificada – na proficiente lição do douto jurista pernambucano Souto Maior Borges (ob. cit., p. 184) – é obediente ao princípio da legalidade tanto quanto a regra da incidência, enfatiza-o bem esse mestre. [...]

Por isso, só pode ser válido e eficaz o convênio ‘ratificado’ – como o quer o Texto Magno – pelos Legislativos estaduais. Convênio é contrato; Executivo não pode ‘contratar’ sem pronunciamento parlamentar prévio ou ratificatório. O Executivo não é o Estado. É órgão do Estado. Só a conjugação das expressões volitivas do Legislativo e do Executivo são ‘vontade’ do Estado.

Não é dado ao Executivo, no Brasil, contratar a *renúncia* a uma pretensão tributária. Só a lei – vale dizer: só o Legislativo – pode autorizar a redução ou supressão da hipótese de incidência tributária.”

Esse entendimento, todavia, não encontra unanimidade. Sobre a matéria, Marco Aurélio Greco sustenta:²⁸²

“Realmente, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, ‘g’, da CF/88 prevê claramente apenas uma deliberação (dos Estados em conjunto) sobre uma única matéria (concessão de isenções etc.). O dispositivo prevê que a Lei Complementar disciplinará a forma dessa (única) deliberação que verse exclusivamente a matéria ali indicada. Não há previsão de duas matérias, nem de duas deliberações, nem de deliberação cujo conteúdo possa flexibilizar a concessão das isenções. Ou elas são concedidas ou não. [...] Celebrado um Convênio versando a concessão de isenção (e atendidos os requisitos da LC n. 24/75) a isenção está concedida, esta matéria está disciplinada.”

281 ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 99-123, jan./jun. 1980. p. 102.

282 GRECO, Marco Aurélio. ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 187, p. 146-165, abr. 2011. p. 161. Grifos do original.

Em sentido semelhante, Heron Arzúa assevera:²⁸³

“Se se aceita que os convênios – *que serão celebrados e ratificados pelos Estados segundo o disposto em lei complementar* – sejam propostos e discutidos pela Administração, em virtude de a dicção legal assim o requerer (em evidente derrogação do princípio da reserva da lei, que pressupõe plena atuação legislativa), não há por que se exigir, em nome do mesmo princípio, que a sua ratificação se formalize por via do Legislativo, quando a mesma vontade (Lei 24) deferiu esse ato ao Executivo.”

A nosso ver, como já observamos mais acima, o entendimento desses últimos autores ignora os princípios da legalidade e da separação dos poderes. Não se pode pretender que um convênio firmado entre representantes dos Poderes Executivos das unidades federativas seja instrumento hábil a veicular isenções tributárias, sem qualquer participação ou anuência dos respectivos Legislativos.

Com Geraldo Ataliba, podemos dizer que “o convênio não dá nem tira direito a nenhum Fisco, a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.”²⁸⁴ Em sentido semelhante, Alcides Jorge Costa pondera que “instituir impostos e outorgar isenções ou outros tipos de desoneração é de competência do Poder Legislativo. Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções do ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativa, mas que não pode eliminá-la.”²⁸⁵

7.2. Isenção subjetiva

Costuma-se designar de subjetiva a isenção cuja lei instituidora se refere a condições ou características pertinentes ao sujeito que pratica a hipótese prevista na norma tributária. Assim, ao invés de descrever características exclusi-

283 ARZÚA, Heron. ICM - revogação de isenção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 174-184, jan./jun. 1980. p. 183. Grifos do original.

284 ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 99-123, jan./jun. 1980. p. 107.

285 COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 130.

vamente objetivas, a lei que institui a isenção indica elementos relacionados ao indivíduo que pratica a hipótese prevista na regra matriz tributária.

Como bem observa Aurélio Pitanga Seixas Filho, é incomum a instituição de uma isenção subjetiva *pura*, pois isso implicaria a violação do princípio constitucional da isonomia.²⁸⁶ Sobre a matéria, é oportuna a lição de Sainz de Bujanda:²⁸⁷

“Deve-se assinalar que o fundamento das isenções subjetivas não deriva da especial natureza da hipótese fática, mas da condição do sujeito isento. A isenção se concede *intuitu personae*. Isso não quer dizer, contudo, que a isenção subjetiva constitua um privilégio. Embora a técnica desonerativa consista, nesses casos, em exonerar de imposto pessoas determinadas, o fundamento último da isenção subjetiva deriva de uma valoração positiva dos fins que os sujeitos beneficiários perseguem e, conseqüentemente, das atividades que desenvolvem para alcançá-los.”

Assim é que, em geral, embora se referindo a condições peculiares a certas pessoas, a isenção dita subjetiva é, de certo modo, objetiva, pois não identifica *por denotação* os sujeitos por ela alcançados, mas *conota* traços que, cumpridos por algum sujeito, suscitarão a aplicação da isenção.

O que se há de indagar, quanto à isenção subjetiva, é como ela se sucede como fenômeno normativo. É desse aspecto que passaremos a cuidar nas próximas linhas.

7.2.1. Uma proposta de classificação dos sujeitos no direito tributário: quadripartição do sujeito passivo

Quando falamos aqui em “sujeitos”, consideramos aqueles que apresentam alguma relevância ao fenômeno jurídico-tributário. Em uma proposta tradicional de classificação, costuma-se dizer são dois: de um lado, o *sujeito ativo* e, de outro, o *sujeito passivo*. A expressão sujeito passivo, porém, é plurívoca. Por vezes, se fala em sujeito passivo como o indivíduo que pratica o fato que vai suscitar a incidência da norma tributária. Por outras, sujeito passivo é aquele que figura no

286 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 48-49.

287 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III. p. 450. Tradução nossa.

polo passivo da obrigação tributária. Como recorda Paulo de Barros Carvalho, a confusão decorre da terminologia adotada pelo próprio legislador nacional.²⁸⁸

Numa proposta analítica de compreensão dos discursos sobre o direito tributário, podemos identificar – no âmbito das normas gerais e abstratas –,²⁸⁹ além do sujeito ativo, quatro sujeitos:

(I) o que realiza o fato referido pelo legislador constitucional na delimitação da competência dos entes tributantes, que designaremos *sujeito constitucional*;

(II) o que realiza o fato contido na prótase da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem,²⁹⁰ que designaremos *agente de primeira ordem*;

(III) o que realiza o fato contido na prótase da regra matriz de incidência tributária de segunda ordem, que designaremos *agente de segunda ordem*;

(IV) o que compõe a relação jurídico-tributária (a obrigação tributária), que designaremos *sujeito passivo em sentido estrito*.

É certo que tais classes de sujeitos tendem a se aproximar, de modo que em muitos casos esses sujeitos serão idênticos entre si. Porém, isso nem sempre se dá.

Propriamente, só se pode designar sujeito *passivo* aquele que vai compor a obrigação tributária – acepção IV –, em oposição ao sujeito ativo. Os demais

288 Nesse sentido, observa Paulo de Barros Carvalho: “Não é demasiado dizer que o legislador brasileiro, ao enfrentar este tema, lavrou algumas impropriedades. Ao pretender outorgar autonomia ao princípio da capacidade tributária passiva, como anotou Aliomar Baleeiro, define-a como a aptidão para ser sujeito passivo de relações jurídicas de natureza tributária, mas acaba confundindo o ente que dá ensejo à realização do evento, dele extraindo, ou não, benefícios econômicos, com a pessoa, titular de direitos fundamentais, posta na condição de devedora, no contexto de uma relação jurídico-tributária. Enfim, não distingue a capacidade de realizar o evento da capacidade de participar do vínculo jurídico, integrando a posição passiva. Por sem dúvida que *ser capaz* de realizar o fato jurídico-tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proposições concretas o fato previsto no suposto da regra tributária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 223. Grifos do original).

289 Fazemos aqui um corte por razão meramente simplificadora. Quando se fala em sujeito, seja ativo ou passivo, pratica-se imprecisão terminológica semelhante à da expressão fato gerador, que pode ser concebido em abstrato ou em concreto. Poderia falar-se, pois, no sujeito como aquele referido na norma individual e concreta tanto quanto no sujeito como conjunto de características (critérios) conotadas pelo legislador na norma geral e abstrata para identificação do sujeito concreto. Fazer essa divisão neste momento, contudo, implicaria dobrar a quantidade de classes de sujeitos, o que mais complicaria do que colaboraria na compreensão do que se está aqui a propor.

290 Para uma definição da regra matriz de incidência tributária de primeira e de segunda ordem, v. Seção 2.3.

sujeitos – acepções I, II e III – não podem ser qualificados como passivos. Em primeiro lugar, por figurarem em proposições conotativas de hipóteses que não necessariamente traduzem uma relação diádica.²⁹¹ Em segundo lugar, por nada terem de passivo; pelo contrário, eles é que *agem* para realizar o fato previsto na hipótese normativa.²⁹² Assim, quando se fala em sujeitos contemplados na prótase – acepções I, II e III –, não se está a referir a sujeitos de uma *relação* – de um *fato relacional*, diria Paulo de Barros Carvalho –,²⁹³ tal como ocorre com o sujeito passivo da obrigação tributária – acepção IV –, mas apenas se indica o *agente* da hipótese descrita na norma jurídica.

O sujeito da acepção I é o referido pelo legislador constitucional, ou seja, aquele que pratica a hipótese fática descrita como passível de ser tributada pelos entes políticos. É nos atributos desse grupo de sujeitos que o legislador constitucional vislumbrou os signos presuntivos de riqueza (renda ou capital) de que falava Alfredo Augusto Becker.²⁹⁴ Como expõe Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a indicação do sujeito tributário pela Constituição “é implícita, porém nem por isso é menos categórica”.²⁹⁵

É a essa classe de sujeitos que o legislador constitucional fará referência também quando pretender restringir a competência tributária por meio do que

291 A esse respeito, são oportunas as observações de Paulo de Barros Carvalho a respeito dos fatos jurídicos em sentido estrito (que residem na prótase da norma jurídico) e dos fatos relacionais (que figuram na apódose): “Além disso, são enunciados sintaticamente diferentes: o fato jurídico, sentido estrito, assumindo a forma predicativa monádica, do estilo *S é P*; o fato jurídico relacional revestindo a forma dos predicados poliádicos *S' R S''*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 203).

É verdade que nada impede que o legislador, ao descrever fatos sujeitos à incidência tributária, tome fatos relacionais. Sua localização na prótase, contudo, faz com que tal característica se torne irrelevante. Quando a prótase da norma prevê uma relação jurídica, ele a colhe como fato jurídico em sentido estrito, não como relação.

292 O *agir* é aqui compreendido num sentido lato, semelhante ao conceito de *conduta* do direito penal. Cuida-se de um fato relacionado ao *agente*, que ainda que não pratique uma ação em sentido estrito, tem o fato a si atribuído por lei.

293 Ibid.

294 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 537-541.

295 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 139. Nas palavras desses autores, “a Constituição sempre designa implicitamente quem é o sujeito passivo do tributo. A designação é implícita, porém nem por isso é menos categórica. Ao fazê-lo, o Texto Constitucional já estabelece que a capacidade contributiva a ser atingida pelo tributo é a do sujeito ‘vinculado’ ao fato impositivo.” (Ibid.).

se convencionou designar *imunidade subjetiva*. É o que a Constituição brasileira faz quando prevê imunidade aos entes políticos, às instituições religiosas, aos partidos políticos, às entidades sindicais de trabalhadores e às instituições de educação e assistência social. Determina que esses sujeitos não podem ser alcançados pelas normas tributárias.

Prosseguindo em nossa classificação, observamos no discurso normativo referência a uma segunda classe de sujeitos. São os que realizam a hipótese contida na prótase da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem (sujeito da acepção II).²⁹⁶ É o indivíduo que auferir renda (na regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda), o indivíduo que possui propriedade de veículo automotor (na regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade de veículos automotores), o indivíduo que presta serviços de qualquer natureza (na regra matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços). É o que vamos designar de *agente de primeira ordem*. Essa é a classe de sujeitos que Hector Villegas denominava *destinatário legal tributário*.²⁹⁷

A insistência no subdomínio S_3 está em que esses sujeitos são os que *normalmente* praticam a hipótese que ensejará a incidência tributária. Por isso figuram na regra matriz construída pelo intérprete, a partir do direito positivo, em uma instância *ainda não acabada* do processo de formulação normativa – a regra matriz de primeira ordem. Como procuramos demonstrar mais acima (Seção 2.3), a regra matriz de incidência tributária de primeira ordem (a formulada em S_3) sujeita-se ainda a um sem número de conflitos normativos com outras normas que cuidam também da incidência tributária. Assim é que um indivíduo que vende mercadorias pode figurar na prótase da regra matriz de incidência do ICMS formulável em S_3 , mas não comparecer na prótase da regra matriz de incidência do ICMS formulável em S_4 (i.e., a regra matriz de incidência do ICMS

296 Para uma definição da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem, v. Seção 2.3.

297 Em suas palavras, “Destinatário legal tributário é aquele que está enquadrado no fato impositivo [...]. Mas esse destinatário legal tributário – e por isso tivemos que usar essa terminologia – nem sempre é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Ele é sujeito passivo quando a lei o encarrega do pagamento do tributo. Então, tranquilamente chamamos o destinatário legal tributário de contribuinte. Quando, porém, se opera a instituição jurídica da substituição, que as legislações de direito tributário adotam em termos cada vez mais amplos, o único sujeito passivo é o substituto.” (VILLEGAS, Hector. Retenção de tributos - agentes de retenção e agentes de percepção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 67-86, out./dez. 1978. p. 68-69).

de segunda ordem), em virtude do cálculo normativo resultante do confronto entre a regra matriz de primeira ordem com uma norma isentiva, por exemplo.

Feita a breve explicação, podemos vislumbrar na prótase da regra matriz de incidência tributária de segunda ordem agentes diferentes dos que apareciam na prótase da regra matriz tributária de primeira ordem. Tal ocorre não só em virtude de isenção, mas também de outros institutos, como o da substituição tributária. Como se verá na próxima seção, o fenômeno da substituição tributária se dá quando o legislador propõe modificações na hipótese normativa que *normalmente* daria ensejo à incidência tributária, *i.e.*, na regra matriz tributária de primeira ordem.

Há de se observar que quando falamos em “modificação” não propomos que o legislador, numa primeira etapa, tenha escolhido um sujeito para figurar na prótase da regra matriz de incidência tributária para, num segundo momento, alterá-lo. O que ocorre aqui é o fenômeno de que tratamos nas Seções 2.1 e 2.3. O intérprete, nas diversas etapas da formulação normativa (nos diferentes níveis do gradualismo normativo), é diretamente influenciado pela técnica redacional adotada pelo legislador. Assim, constrói uma regra matriz de incidência de primeira ordem que não manterá necessariamente as mesmas características da norma tributária que será efetivamente aplicada ao caso concreto (regra matriz tributária de segunda ordem). O que designamos *agente de segunda ordem* é precisamente o indivíduo que se vincula à hipótese prevista na prótase da regra matriz de incidência tributária de segunda ordem – sujeitos da acepção III. Ele pode ou não coincidir com o agente de primeira ordem.

Por fim, a última acepção de sujeito é a do sujeito que comporá a relação jurídico-tributária (obrigação tributária) – acepção IV. Este é o *sujeito passivo* por excelência, pois é este que se oporá, num liame obrigacional (obrigação tributária), ao sujeito ativo. É classe de sujeitos inseridos na apódose da norma tributária. Como observamos acima, não se há de confundir-lo com as classes de sujeitos que figuram na prótase da norma tributária.

É verdade que o propósito do legislador, ao estabelecer isenções e substituições tributárias, é em grande medida determinar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (apódose da regra matriz tributária). Para fazê-lo, contudo, ele acaba necessariamente estruturando a própria prótase da norma.

Todas essas distinções, que podem parecer demasiadamente analíticas – ou mesmo supérfluas ou frívolas –, se mostrarão relevante, em especial para melhor

compreender o fenômeno da substituição tributária. Ademais, a distinção entre o sujeito constitucional – acepção I – daqueles sujeitos referidos pelo legislador ordinário – acepções II, III e IV – pode nos auxiliar a expressar de modo mais preciso uma eventual inconstitucionalidade praticada nessa matéria.

O discurso sobre o fenômeno jurídico se torna mais claro quando podemos cotejar o sujeito referido pelo legislador constitucional (sujeito constitucional) com o sujeito indicado pelo legislador ordinário, em especial o agente de primeira ordem, e verificar a circunstância de eles coincidirem (e aí a norma legal estará em consonância com a Constituição) ou não (quando teremos então uma norma tributária inconstitucional).

Da mesma forma, a verificação do atendimento do princípio da capacidade contributiva acaba se dando não entre o sujeito constitucional – acepção I – e o sujeito passivo em sentido estrito – acepção IV –, mas entre o sujeito constitucional e o agente de primeira ordem – acepção II. Com efeito, como veremos mais adiante, não haveria, em princípio, inconstitucionalidade se o legislador designasse alguém sem capacidade contributiva para ser substituto tributário. Neste caso, tanto o sujeito passivo em sentido estrito quanto o agente de segunda ordem seriam pessoas distintas do sujeito constitucional.

7.2.2. A isenção subjetiva do ICMS e o agente da hipótese de incidência

Feitas as considerações acima, estamos preparados para compreender com maior precisão no que consiste a isenção subjetiva. Ela não se refere propriamente ao sujeito que participará da relação jurídico-tributária (sujeito passivo em sentido estrito), mas sim à pessoa que realizará a hipótese fática (o agente da hipótese de incidência).

A título de exemplo, suponha-se a existência de enunciado isentivo de ICMS com o seguinte teor: “Fica isenta do ICMS pessoa que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta inferior a R\$ 360.000,00”.

Veja-se que essa norma isentiva contém, em sua prótase, requisitos específicos no que concerne ao agente da hipótese. A despeito de as operações realizadas por tal pessoa estarem, *objetivamente*, abrangidas pela hipótese de

incidência da regra matriz do ICMS, a circunstância de tais operações terem sido praticadas por pessoas com essas características implica isenção tributária.

Vale aqui retomar a distinção entre *agente de primeira ordem* e *agente de segunda ordem* de que tratamos na seção anterior. Cotejada a norma de isenção subjetiva com a regra matriz tributária de primeira ordem (no subdomínio S_3 , portanto), verifica-se que há coincidência de *agentes*, isto é, do agente da hipótese fática prevista na norma tributária e do agente da hipótese fática prevista na norma isentiva. Com efeito, operação de circulação de mercadorias realizada por qualquer pessoa, independentemente da receita por ela auferida, é situação incluída na prótase da regra matriz do ICMS de primeira ordem (ou seja, tal pessoa é *agente de primeira ordem*, pois não está excluída da regra matriz tributária de primeira ordem). Por outro lado, a operação realizada por pessoa com receita bruta inferior à prevista em nossa lei fictícia se inclui na prótase da regra isentiva.

Já no subdomínio S_4 , tendo o intérprete já promovido o cotejo entre a regra matriz de primeira ordem e a norma isentiva, comparecerá uma norma tributária mais restrita (regra matriz de segunda ordem), que não terá por agente toda e qualquer pessoa que realizar operações relativas a circulação de mercadoria, mas apenas aquelas pessoas que auferiram receita bruta superior à prevista na norma isentiva. Esse conjunto de pessoas, mais restrito do que o da regra matriz de primeira ordem, é o que temos designado *agente de segunda ordem*.

7.3. Isenção condicionada

7.3.1. Condição e termo no direito civil

Quando se fala em *condição*, remete-se ao conhecido instituto do direito civil que, em verdade, se aplica exclusivamente a cláusulas resultantes de negócios jurídicos (art. 121 do Código Civil).²⁹⁸ No direito privado, considera-se condição o evento *futuro* e *incerto* que subordina os efeitos do negócio jurídico.

298 Com efeito, uma característica fundamental da condição no direito civil está em sua aceitação voluntária, já que se constitui como declaração acessória de vontade incorporada à principal, que é o negócio jurídico (DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 569).

Na *condição resolutiva*, o negócio jurídico produz efeitos imediatamente, desde o momento da celebração, de modo que a ocorrência da condição implica a posterior ineficácia do negócio. Já na *condição suspensiva*, os efeitos jurídicos do ato negocial se aperfeiçoam somente a partir do advento da condição, operando-se *ex tunc*, isto é, retroativamente, desde o dia de sua celebração.²⁹⁹

O *termo* é cláusula que, por vontade das partes, subordina os efeitos do ato negocial a um acontecimento *futuro* e *certo*.³⁰⁰ À semelhança da condição, há o *termo suspensivo* (ou *termo inicial*, pelo art. 131 do Código Civil) em que se fixa o momento em que a eficácia do negócio jurídico tem início, retardando-se, portanto, o exercício do direito; e há o *termo resolutivo* (ou *termo final*, conforme art. 135 do Código Civil), hipótese em que o termo constitui a data da cessação dos efeitos do ato negocial, a partir da qual se extinguem as obrigações dele oriundas.

As definições de condição e termo são bem estabelecidas no direito civil. O mesmo não ocorre no direito tributário, que, tomando-as de empréstimo, as incorporou de modo pouco rigoroso. Procuremos, dentro dos quadros traçados pelo direito civil, aplicá-los ao que se costumou designar de “isenção condicionada”.

7.3.2. O que se condiciona na isenção condicionada?

7.3.2.1. A isenção condicionada na perspectiva da doutrina tradicional

A isenção condicionada é contemplada, no âmbito do direito tributário positivo, pelos arts. 178 e 179 do Código Tributário Nacional. Tais dispositivos fazem referência a isenção concedida “em função de determinadas condições”, que deverá ser “efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa”, desde que “o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei”. É o que José Souto Maior

299 Ibid. p. 572-574.

300 Ibid. p. 575.

Borges vai designar de *isenção relativa*, já que ela fica “condicionada ao acontecimento de certas circunstâncias ou à execução de certos atos”.³⁰¹

Assim, a norma da isenção condicionada impediria a incidência da norma tributária, mas ficaria sujeita a condição. Seria dizer que o tributo não incide, embora possa vir a incidir se as condições legais (circunstância futura e incerta) não forem cumpridas. Na definição de Aurélio Pitanga Seixas Filho, não ocorrida a condição, “o direito à isenção já usufruído (parcial ou totalmente) será *desprovido* (anulado ou resolvido), com o que a obrigação tributária poderá ser exigida, com efeito retroativo ao dia fixado para a ocorrência do fato gerador”.³⁰²

O que se tem, portanto, é a imediata ocorrência da isenção. Cumprida a condição prevista em lei, a isenção se tornará perfeita. Descumprida, contudo, concebe-se como incidida a norma de tributação, retroativamente, como se a isenção não tivesse existido.

Um cuidado terminológico é aqui necessário. Há quem designe de isenção condicionada não esta a que acabamos de aludir, mas à isenção *bilateral* ou *onerosa*, que, para ser fruída, exige contraprestação do beneficiário.³⁰³ Tal isenção não é propriamente condicionada, pois não fica sujeita a condição (evento futuro e incerto) mas a simples requisito. Preenchido o requisito, tem-se a isenção; não preenchido, a isenção não ocorre.

7.3.2.2. A isenção condicionada é, em verdade, hipótese de incidência condicionada

Quer nos parecer que o conceito de isenção condicionada adotado na doutrina tradicional do direito tributário não incorpora adequadamente o conceito importado do direito privado. Vejamos. Primeiramente, classifiquemos tal condição em uma das classes: suspensiva/resolutiva.

Como vimos, a condição pode ser suspensiva, hipótese em que os efeitos do fato jurídico se aperfeiçoam somente a partir do advento da condição, ou re-

301 BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 269.

302 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 30. Grifos do original.

303 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 414-416.

solutiva, hipótese em que o fato produz efeitos desde sua ocorrência, tornando-se ineficaz com o advento da condição.

Na isenção dita condicionada, não podemos compreender a condição como suspensiva, pois isso significaria que os efeitos da isenção apenas se verificariam quando da ocorrência da condição. Compreendida a isenção condicionada dessa forma, a norma de tributação incidiria e o tributo seria devido, ao menos até que se perfizesse a condição. Ora, certamente não é esse o tratamento que a lei outorga à isenção condicionada.

Por outro lado, tomada a condição da isenção condicionada como resolutiva, ela produziria efeitos desde o princípio, podendo, porém, tornar-se ineficaz com o advento da condição. Seria dizer que a norma isentiva *incidiria* e produziria efeitos imediatos. Como já observamos, porém, a norma isentiva em geral não propriamente “incide”. A isenção é uma norma que nega a obrigação de pagar o tributo e, sob o ponto de vista sintático, derrota a regra matriz tributária de primeira ordem, conformando (por mutilação) a regra matriz tributária de segunda ordem.

Não há que se falar, portanto, em uma incidência ou produção de efeitos da norma isentiva. O que se passa é que diante de uma incompatibilidade normativa em S_3 , entre a norma isentiva e a regra matriz de incidência tributária, o intérprete promove o cálculo normativo para determinar qual é a norma vencedora. Cuida-se de operação realizada ainda no plano intelectual do intérprete. Não há aqui incidência da norma isentiva. Quando há um conflito entre duas normas jurídicas, a norma vencedora não prevalece em razão de uma incidência jurídica, mas por força da aplicação de um critério de solução de incompatibilidades – que se dá, repita-se, no âmbito intelectual do intérprete.

A isenção, portanto, não se relaciona a fato sujeito a condição, senão de modo negativo. O que se condiciona, na isenção dita condicionada, não é a isenção, mas a incidência da norma de tributação. Em outras palavras, *cuida-se não propriamente de uma condição para a isenção, mas de uma condição para a incidência*.

É a norma de incidência tributária que se sujeita à condição, de natureza suspensiva. A incidência da norma tributária fica sujeita, portanto, ao advento de um segundo fato que, ocorrido, opera-se *ex tunc*, de modo retroativo ao dia da ocorrência do fato tributário em sentido estrito. A retroação é característica

básica das condições negociais do direito privado.³⁰⁴ No direito tributário, a retroação é prevista expressamente pela lei.³⁰⁵

De tudo isso, verifica-se que, antes de “condicionada”, se cuida de isenção “condicionadora”. Em lugar de uma isenção condicionada, temos é uma incidência condicionada. Por tal razão, passamos a designar o instituto de *incidência tributária condicionada*.

7.3.3. O aspecto temporal da incidência tributária condicionada: referência factual e referência eficaz

Na incidência tributária condicionada, da mesma forma como se dá com a condição suspensiva no direito privado, há dois fatos jurídicos distintos. Ambos são condição para a incidência jurídica. O primeiro fato (chamemo-lo *originário*) constitui o que podemos designar *marco de referência factual*, a partir do qual se consideram iniciados os efeitos da incidência, por “retroação”; o segundo fato (chamemo-lo *adjetivo* ou *condicional*) constitui o que podemos designar *marco de referência eficaz*, pois é apenas com seu advento que os efeitos legais previstos para o fato originário têm lugar.

Na incidência tributária condicionada, o que se estabelece, em verdade, é uma condição suspensiva para os efeitos da incidência tributária. O fato jurídico tributário (que corresponde, por subsunção, à hipótese prevista protase da regra matriz de incidência tributária) é o fato originário, que marca a referência factual. Sua ocorrência isolada não é, contudo, tida por suficiente pelo direito positivo para fazer incidir a norma tributária. Faz-se necessária ainda a ocorrência do fato condicional para que a incidência da norma tributária tenha lugar. Apenas após ocorrido o fato condicional – marco de referência eficaz – é que

304 DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 572-574.

305 Como observa Pontes de Miranda, “condições e *condiciones iuris* são referentes a acontecimentos futuros. Mas, enquanto as condições, em sentido próprio, são postas pelo manifestante ou pelos manifestantes da vontade, as *condiciones iuris* são-no pela lei. [...] Quanto às chamadas *condiciones iuris*, algumas o são da eficácia irretroativa; outras, da eficácia retroativa. Não há princípio *a priori* [...]. O tempo em que começa a eficácia e a espécie mesma da eficácia são determinadas *ex lege*.” (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral*: tomo V (eficácia jurídica, determinações inexatas e anexas, direitos, pretensões, ações). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 176).

a incidência ocorre.³⁰⁶ Os efeitos da incidência, embora se deem no presente, são tomados tal como se a incidência tivesse ocorrido na data de referência factual, isto é, desde a ocorrência do fato originário.

Paulo de Barros Carvalho propõe uma distinção conceitual bastante útil para nós, ao diferenciar evento de fato jurídico. *Evento* é o fenômeno que se dá na realidade; *fato* corresponde à constituição do evento em linguagem própria do direito. É a partir do fato (relato linguístico) que o evento (ocorrência fenomênica) ingressa no inverso jurídico. Tomando em conta a distinção, pode-se falar em dois diferentes marcos temporais: “i) a data atribuída à realização do evento relatado no enunciado denotativo e ii) a data da constituição jurídica do fato, isto é, o dia em que o sujeito competente, após emitir a regra individual e concreta, deu ciência de seu conteúdo ao sujeito destinatário”.³⁰⁷ Indo além o jurista observa: “os efeitos serão sempre futuros: o recuo ao passado ou a atenção para o presente são opções quanto à seleção das normas aplicáveis”.³⁰⁸

A partir dessas reflexões, podemos relatar com maior precisão o que se dá na incidência tributária condicionada. O lançamento tributário, tomado como a constituição do fato tributário (relato em linguagem competente do evento hipoteticamente previsto na regra matriz de incidência tributária), registra dois eventos diferentes: o originário e o condicional. São, em verdade, dois eventos relatados em um mesmo fato – um mesmo ato constitutivo dá conta da ocorrência dos dois eventos.

Assim, na incidência tributária condicionada, teríamos três datas distintas: a data do fato (do relato linguístico constituído no lançamento), a data do evento originário (que se tornará marco de referência factual, por expressa previsão legal) e a data do evento condicional (que é marco de referência eficaz, por ser a circunstância “adicional” necessária à incidência tributária). Ausente qualquer desses eventos ou fato, não se dará a incidência tributária.

306 Lembre-se que, por definição, o fato condicional é *cronologicamente* posterior ao fato originário, pois a condição é sempre circunstância *futura* e incerta.

307 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 176.

308 Ibid.

7.4. Isenção, benefício fiscal e justiça tributária: há relação necessária?

Há quem vislumbre um caráter ontológico na isenção, outorgando-lhe atribuições como *benefício*, *desenvolvimento*, *incentivo* e *estímulo*.³⁰⁹ A isenção seria, nesse sentido, necessariamente “um instrumento de redução da carga tributária”, não podendo implicar agravamento dessa carga.³¹⁰ De acordo com esse entendimento, a isenção deveria ser, pois, interpretada de modo a não anular o efeito econômico de desoneração que lhe seria inerente.³¹¹

Essa posição, a nosso ver, com o devido respeito aos que a adotam, denota a incompreensão do que significa o fenômeno isentivo, em particular quando tomado num subsistema complexo como o do ICMS. Com efeito, a circunstância de a isenção sobre determinada operação implicar anulação do crédito relativo à operação antecedente faz com que a isenção possa implicar, por vezes, oneração da cadeia econômica, ao invés de desoneração. É o que ocorre especialmente quando se tem uma isenção em uma operação intermediária de uma cadeia econômica.

Tal circunstância ensejou a interessante conclusão de Tercio Sampaio Ferraz Jr. de que as vedações ao crédito previstas na Constituição não se aplicariam em tais hipóteses.³¹² Isso porque, em suas palavras, “se imaginarmos uma situação em que os governos estaduais pudessem aplicar extensamente as regras das mencionadas alíneas ‘a’ e ‘b’, a isenção e a não-incidência tornar-se-iam, em termos de política fiscal, *exatamente o oposto daquilo a que se destinam*. [...] Ou, dito de outro modo, *a isenção e a não-incidência tornar-se-iam instrumentos de arrecadação*, ademais iníquos e desequilibrados.”³¹³

309 CASSONE, Vittorio. Isenção tributária: afinal, como saber quando as empresas contribuintes têm o direito de crédito presumido ou à manutenção do crédito? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 120-129, jul. 2010. p. 123-124.

310 MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 139.

311 V., a respeito, MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e não-cumulatividade do IPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 30-35, jan. 1996.

312 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989.

313 Ibid. p. 21.

A despeito dos méritos da tese, criativa e muito bem formulada, entendemos que ela incorre no equívoco de pretender atribuir à isenção um caráter ontológico que ela não tem. Se é verdade que a técnica isentiva pode, por vezes, assumir um caráter econômico desonerativo, isso não é sempre verdade: a desoneração econômica não é traço fundamental da isenção tributária.

Técnica comum, aliás, utilizada pelas legislações tributárias quando se pretender eliminar o efeito “agravatório” da isenção é autorizar o crédito fiscal nessas hipóteses. Confirmam-se alguns exemplos:

“CONVÊNIO ICMS N. 10/2002

Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações a seguir indicadas realizadas com produtos, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH: [...].

§ 2º *Fica dispensado o estorno do crédito fiscal* a que se refere o artigo 21 da Lei Complementar 87/96, de 13 setembro de 1996. [...]” (grifos nossos).

“CONVÊNIO ICMS N. 1/1999

Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo a este convênio, classificados pela NBM/SH.

[...]

Cláusula segunda. *Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir o estorno de crédito fiscal* de que trata o artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.” (grifos nossos).

“CONVÊNIO ICMS 75/97

Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com Coletores Eletrônicos de Voto (CEV), suas partes, peças de reposição e acessórios, adquiridos diretamente pelo Tribunal Superior Eleitoral - TSE.

[...]

Cláusula segunda. *Fica assegurada a manutenção do crédito* relativamente às aquisições dos insumos, partes, peças e acessórios destinados à produção dos coletores a que se refere a cláusula anterior.” (grifos nossos).

Trata-se da concessão de um crédito presumido, aliado à técnica isentiva. Com o fim de evitar o efeito, por vezes indesejado, da oneração da cadeia econômica, o legislador institui, concomitantemente à isenção, um crédito presumido.

Para compreendermos a isenção tributária, é imprescindível, portanto, que a desvinculemos do conceito de benefício ou incentivo fiscal.³¹⁴ A isenção é técnica legislativa que, como já apontamos, introduz alterações na regra matriz de incidência tributária de primeira ordem, para melhor conformar as situações sujeitas à incidência do imposto. Ela pode ou não implicar o efeito econômico de beneficiar ou incentivar certos indivíduos, dependendo de como é formulada. Pretender defini-la juridicamente em função de seu efeito econômico *habitual* é, mais do que um equívoco metodológico, uma indevida substituição da interpretação jurídica por uma análise econômica.

Sob essa perspectiva, Paulo de Barros Carvalho adverte: “A decretação de isenções é ditada, primordialmente, pelo interesse público. Se acarretam vantagens ou benefícios aos súditos do Estado, é algo que não interfere na estrutura ou nos efeitos jurídicos do instituto”.³¹⁵

Nesse mesmo sentido, pode-se questionar até que medida é possível pretender dar importância extraordinária aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva em matéria de isenções. Uma porque, como procuramos demonstrar, nem sempre a isenção apresentará esse caráter benéfico ao indivíduo. Em segundo lugar, porque a concessão de privilégios tributários pode ser feitas por técnicas diversas, inclusive pelas próprias normas “positivas” de tributação, que, ao definirem o que se *inclui* na hipótese de incidência tributária, determinam implicitamente o que é dela *excluído*, implicando o que se convencionou chamar não incidência pura e simples.

Isso tudo não significa que tais princípios (da capacidade contributiva e da isonomia) devem ser deixados de lado na interpretação das isenções, mas apenas que não merecem atenção *diferenciada* quando se trata de isenção. A importância

314 Em sentido semelhante, embora não idêntico, Marco Aurélio Greco assevera: “Tributação e Isenção são verso e reverso da mesma medalha, de molde que – da mesma forma que não se pode falar em ‘malefício’ ou ‘perseguição’ quanto aos que sofrem a tributação – também não tem sentido, de uma perspectiva jurídica, falar-se em benefício isencional.” (GRECO, Marco Aurélio. ICM - isenção na importação de matérias-primas - direito ao respectivo crédito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979. p. 216).

315 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 522.

desses princípios na aplicação das normas isentivas é a mesma que deve ter na interpretação de qualquer norma tributária. Em outras palavras, a isenção não apresenta traço próprio que reclamaria a aplicação de princípios jurídicos diversos dos aplicáveis às demais normas tributárias. É nesse sentido que José Souto Maior Borges vai dizer: “a disciplina da isenção, no que se refere aos princípios fundamentais da igualdade e da generalidade, segue a mesma sorte da disciplina do tributo. Ambas estão sob a regência de idênticos princípios constitucionais.”³¹⁶

316 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 46.

Capítulo 8 - Diferimento do ICMS

8.1. Natureza jurídica: divergência de posicionamentos doutrinários

Há quem veja o diferimento como uma hipótese de substituição tributária. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que o conceito de diferimento “melhor se ajusta ao esquema jurídico da ‘substituição tributária’ [...]. O ‘substituto’ é um sujeito passivo direto *de jure* que tem o dever de pagar tributo em razão de fato gerador praticado por terceiros.”³¹⁷

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, por sua vez, criticam esse entendimento, concebendo o diferimento como uma hipótese de isenção ou não incidência. Para esses autores, o substituto nada teria a recolher em nome do substituído, pois apenas recolherá o imposto que pagaria normalmente caso o diferimento não existisse.³¹⁸

Há quem, por outro lado, critique a compreensão do diferimento como isenção, sustentando que em caso de diferimento a norma tributária incide, mas a cobrança do imposto é que é postergada.³¹⁹ Em sentido semelhante, Pedro

317 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A natureza jurídica do diferimento na área do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 21/22, p. 5-41, jul./dez. 1982. p. 23.

318 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 133-134. Com efeito, sob um ponto de vista técnico-contábil, o contribuinte do ICMS paga o imposto incidente sobre as operações que realiza, deduzidos os créditos relativos às operações antecedentes. A ocorrência de diferimento na operação imediatamente anterior implica que o contribuinte não terá créditos a compensar, sendo obrigado a pagar o valor total do débito relativo à operação que realizar. O entendimento desses autores é o de que havendo diferimento na operação antecedente, não estará o contribuinte pagando o imposto devido por aquele que realizou a operação antecedente. Ele estará simplesmente pagando apenas o imposto que incidiu na operação própria, porém, sem créditos a deduzir, já que não houve incidência na operação anterior. A nosso ver, contudo, igualar o diferimento à isenção é equivocado, como demonstramos na Seção 8.7, adiante.

319 Nesse sentido, Raul H. Haidar afirma: “Diferir é adiar, prorrogar, retardar, dilatar. Não se trata, pois, de uma isenção, como muitos confusamente entendem. Na isenção o governo não cobra o imposto (ou o tributo) embora estejam plenamente caracterizadas as hipóteses de incidência. No diferimento, o tributo é cobrado, mas a sua cobrança é ‘adiada, prorrogada, retardada, dilatada’.” (HAIDAR, Raul. H. *Comentários ao ICM*. São Paulo: Tributec, 1973. p. 74).

Guilherme Accorsi Lunardelli sustenta que no diferimento há incidência da regra matriz tributária, mas a constituição da relação jurídica imputada ao fato tributário fica postergada para momento posterior.³²⁰

Há ainda quem chegue a compreender o diferimento como “simples forma de alongamento do prazo de pagamento do ICMS [...], nada tendo a ver com substituição tributária”, porque seria figura que não teria relação com o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária.³²¹

Como se observa, não há uniformidade doutrinária na definição do diferimento, em especial porque cada um deles adota teoria jurídica distinta sobre o fenômeno da incidência tributária. Passaremos, a seguir, a analisar o diferimento a partir dos conceitos que temos desenvolvido neste trabalho.

8.2. Diferimento e a inexorável perspectiva econômica da não cumulatividade

Como se observa, o instituto do diferimento é carregado de características econômicas. Isso devido à própria economicidade inerente ao ICMS. A não cumulatividade é fenômeno apenas compreensível em um imposto plurifásico. E a plurifasia de um imposto apenas é compreensível se considerada uma cadeia de agregação de valor. Como procuramos demonstrar na Seção 4.2.2, quando a Constituição determina que a cada operação se deve creditar o imposto incidente na operação *anterior*, ela quis significar algo com esse vocábulo “anterior”. Ela nos remete à cadeia econômica de agregação de valor.

É certo que o ICMS somente pode ser classificado como *imposto sobre valor agregado* sob um ponto de vista *econômico*. Sob o ponto de vista jurídico, ele não incide propriamente sobre valor agregado, mas sobre operações relativas à circulação de mer-

320 Este o entendimento de Lunardelli: “Considerando que, gramaticalmente, diferimento significa um substantivo derivado, oriundo do verbo *diferir*, cujo sentido é o de adiar, procrastinar, retardar, deverá, então, indicar a classe de objetos cuja função seja a de postergar algo. Transposta esta definição para o campo jurídico, diferimento conota a classe de normas que atendem à função de postergação da relação jurídica e respectivos efeitos.” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 121).

321 FREITAS, André Luiz Martins. O diferimento do pagamento do ICMS é facultativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 153, p. 7-12, jun. 2008.

cadorias.³²² Porém, a feição jurídica do ICMS não se resume a isso, dada a própria estrutura de não cumulatividade que lhe outorgou a Constituição. Só se compreendem os créditos do imposto se se vislumbra a cadeia econômica da qual as operações participam. De outra forma, como dizer qual operação é anterior a qual?

O diferimento é usualmente compreendido como uma postergação – do lançamento para alguns, da incidência para outros. Mas tanto uma quanto outra posição compreende o diferimento como postergação para *a próxima operação*. Como entender a postergação do diferimento se não numa cadeia – econômica – de operações?

O diferimento, portanto, é técnica legislativa formulada com propósito específico: postergação econômica do pagamento do tributo. A compreensão desse aspecto é relevante para que se possa entender o próprio contorno jurídico do instituto.

Repita-se: sob o ponto de vista econômico, o diferimento implica postergar a exigência do imposto a momento diverso do previsto na regra tributária geral. Juridicamente, tal propósito é atendido de formas diferentes. É o que passaremos a examinar.

8.3. O diferimento como homogeneidade econômica e heterogeneidade jurídica

Passaremos, nas seções seguintes, a examinar o diferimento sob o ponto de vista jurídico da incidência. O que observamos, sob o ponto de vista econômico, é o evidente propósito dos legisladores (nacional e estaduais) de utilizar o diferimento no âmbito do ICMS como mecanismo de postergação da exigência do imposto. Sob o ponto de vista jurídico, tal objetivo será atendido mediante formas jurídicas diversas, variando conforme as diferentes situações jurídico-tributárias. Isso implica que o diferimento, sob um de vista jurídico, não é um só, mas pode assumir diferentes configurações jurídicas.

As diversas hipóteses de diferimento nas legislações do ICMS apresentam homogeneidade sob um ponto de vista econômico: todas possuem a mesma finalidade de postergação. No plano jurídico, porém, observa-se heterogeneidade estrutural: o diferimento assume, por vezes, natureza sintática semelhante à

322 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - abatimento constitucional - princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. n. 29/30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

isenção e, por outras, uma estrutura jurídica de substituição tributária. As duas próximas seções serão dedicadas a estudar essas duas formas jurídicas.

8.4. Diferimento como mutilação da regra matriz tributária: no que o diferimento se assemelha juridicamente à isenção

As legislações estaduais em geral apresentam o diferimento como um retardo do lançamento ou do pagamento; não da incidência. Desse modo, de acordo com a linguagem comumente empregada no direito positivo, o imposto incidiria diante da ocorrência do fato tributário, mas seu lançamento ou pagamento é que ficariam postergados no tempo.

Tomando o diferimento como postergação do *lançamento* do imposto, por exemplo, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, em seu art. 345, estabelece:

“Artigo 345 - O *lançamento do imposto* incidente nas sucessivas saídas internas das matérias-primas de produção paulista e subprodutos relacionados no § 4º, destinados à fabricação de açúcar, álcool ou melaço, *fica diferido* para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento que os receba para fabricação dos referidos produtos em seu próprio estabelecimento.” (Grifos nossos).

Entendendo o diferimento como retardo do *pagamento* do imposto, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, no art. 148 de seu Anexo IX, estabelece:

“Art. 148 - O *pagamento* do imposto incidente sobre as sucessivas saídas de carvão vegetal e sobre as prestações de serviços de transporte correspondentes *fica diferido* para o momento em que ocorrer a saída do produto para estabelecimento varejista ou para consumidor final.” (Grifos nossos).

A despeito de os dispositivos expressamente asseverarem que o lançamento ou o pagamento do imposto é que fica diferido, é possível observar que, sob o ponto de vista normativo, é a própria incidência do imposto que deixa de ocorrer.

Lançamento, na definição do art. 142 do Código Tributário Nacional, é o ato/procedimento de constituição do crédito tributário, de competência pri-

vativa de autoridade administrativa, “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Ora, não é disso que trata o diferimento. Os dispositivos regulamentares reproduzidos mais acima das legislações estaduais não estabelecem quando o lançamento tributário deve ser promovido pela autoridade administrativa, mas determinam o próprio critério temporal da regra matriz de incidência tributária.³²³

Tampouco se cuida de modificação na data do pagamento do imposto. Com efeito, os dispositivos transcritos afetarão o prazo de pagamento dos impostos apenas de modo incidental – se a data da incidência se altera, o prazo de pagamento tende a se modificar também. Tais dispositivos, contudo, não determinam uma data ou prazo para pagamento, cujas regras permanecem inalteradas diante de uma norma de diferimento.³²⁴

A norma de diferimento, em verdade, propõe *modificação na prótase da regra matriz de incidência de primeira ordem*. Retomemos a previsão do art. 345 do Regulamento do ICMS paulista. O que o dispositivo determina é que as operações com matérias-primas destinadas à fabricação de açúcar, álcool ou melaço não ensejarão a incidência do imposto. Há aqui, na linha do que já estudamos ao examinar a isenção, uma incompatibilidade normativa (no nível do subdomínio S_3). De um lado, há a regra matriz de incidência de primeira ordem³²⁵ determinando que, constatada a

323 A respeito, embora adotando uma argumentação “às avessas”, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino asseveram: “Quem sustentar haver diferimento do lançamento, forçosamente tem que reconhecer a incidência e, pois, o direito ao crédito e o próprio direito do Estado ao tributo, surgido no momento da própria incidência. É contraditório afirmar haver diferimento do lançamento e negar o crédito de ICM.” (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 132).

324 Em sentido semelhante ao que sustentam quanto à teoria da postergação do lançamento, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino assim criticam a teoria da postergação do pagamento: “Além do mais, sustentar que o diferimento é do pagamento implica reconhecer que: a) há operação; b) há incidência; c) há obrigação tributária; d) a qual se liquida pelo pagamento ‘diferido’. Mas, então, não é possível negar o crédito! Desde que é não só possível a incidência, mas efetiva (tanto que gerou a obrigação tributária), nasceu o direito de crédito do contribuinte da operação subsequente. Logo, é contraditório sustentar que o diferimento é do pagamento e, ao mesmo tempo, negar o crédito.” (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 133).

325 Para uma definição da regra matriz de incidência tributária de primeira e de segunda ordem, v. Seção 2.3.

ocorrência de operação relativa à circulação de mercadorias, deve surgir o dever de recolher o ICMS. De outro, outra norma (a do diferimento) dá comando inverso, negando o dever de recolhimento do imposto.

O que se terá em S_4 é uma regra matriz tributária de contornos mais restritos – a regra matriz tributária de segunda ordem –, que conterà, em sua prótase, critérios que *não incluirão* os fatos previstos no art. 345 do Regulamento do ICMS paulista.

Nesse aspecto, o diferimento se assemelha, sob o ponto de vista normativo, à isenção. Ambos consistem em norma jurídica que se confronta com a regra matriz tributária de primeira ordem. Da incompatibilidade normativa, uma das normas sairá vencedora; a outra derrotada e, portanto, mutilada ou excluída.

Contudo, não iríamos tão longe quanto vão Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, quando identificam o diferimento com a isenção.³²⁶ A despeito da semelhança sintática, a isenção e o diferimento apresentam distinções importantes sob os pontos de vista semântico e pragmático, em especial em matéria de crédito do imposto, como veremos mais adiante na Seção 8.7.

8.5. Diferimento como ampliação da regra matriz tributária: quando o diferimento corresponde a uma substituição tributária

8.5.1. Diferimento sem substituição tributária: efeito de recuperação e pagamento englobado

Na seção anterior, observamos que o diferimento se assemelha à isenção, já que implica a exclusão de determinados fatos da regra matriz tributária em razão do fenômeno da mutilação normativa. Porém, uma observação seria aqui oportuna: se a incidência é “postergada”, deveria haver não apenas a exclusão de uma hipótese de incidência, mas também a criação de outra, em momento posterior.

326 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 133-134.

Isso ocorrerá em algumas situações; em outras não. A incidência dependerá, na verdade, do mecanismo da não cumulatividade.

Retomemos o exemplo do inciso I do art. 148 do Anexo IX do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que estabelece o diferimento do ICMS nas sucessivas operações com carvão vegetal para o momento em que ocorrer a saída do produto para estabelecimento varejista. Imaginemos uma cadeia simplificada, em que a empresa que industrializa o carvão vegetal vende o produto para o comerciante atacadista, que por sua vez o revenderá ao comerciante varejista. Como o diferimento se operará nesse caso?

Primeiro, compreendamos como se daria a incidência e o cálculo de débitos e créditos do imposto caso não houvesse o diferimento. A primeira operação (do industrial para o atacadista) estaria abrangida pela hipótese de incidência do imposto, ensejando um débito para o industrial e um crédito, de mesmo valor, para o atacadista. A segunda operação (do atacadista para o varejista) também estaria abrangida pela hipótese de incidência do imposto, ensejando um débito para o atacadista e um crédito, de mesmo valor, para o varejista. Se concentrarmos nossa atenção no comerciante atacadista, observaremos que, ao se creditar do valor debitado pelo industrial, ele pagará apenas uma diferença residual (isto é, a diferença entre o imposto incidente em sua operação e aquele incidente na operação antecedente).

Vejamos agora o que ocorre com o diferimento. A primeira operação (do industrial para o atacadista) não estará abrangida pela hipótese de incidência do imposto, já que, por força do diferimento, tal fato estará excluído da regra matriz tributária de segunda ordem. Não caberá, portanto, ao industrial promover débito do imposto, de modo que, da mesma forma, não haverá crédito para o adquirente atacadista. A segunda operação (do atacadista para o varejista) é normalmente tributada, isto é, trata-se de hipótese inserida na prótese da regra matriz de incidência tributária, que gerará um débito ao atacadista e um crédito, de mesmo valor, ao varejista. Avaliando novamente o imposto a ser recolhido pelo atacadista, observaremos que, nessa hipótese, ele pagará não apenas o valor que recolheria normalmente se não houvesse o diferimento; como ele não tem o crédito que normalmente teria, o imposto que lhe caberá recolher será exatamente o valor de seu débito. Em outras palavras, a ele caberá – por força da aplicação do diferimento, aliado ao mecanismo da não cumulatividade

– recolher o imposto que normalmente seria pago pelo industrial somado ao imposto que normalmente lhe caberia.

Veja-se que não houve nova incidência. Sob um ponto de vista econômico, a própria circunstância de a ausência de débito pelo industrial não gerar crédito ao atacadista faz com que o comerciante atacadista “pague o imposto do industrial”. Juridicamente, o que há houve foi apenas a não incidência do imposto na primeira etapa (venda realizada pelo industrial). Não houve incidência “adicional” na operação realizada pelo comerciante atacadista, mas apenas aquela que já estava incluída na regra matriz de primeira ordem. É o *efeito de recuperação* do ICMS, de que tratamos na Seção 6.2.1.³²⁷ A essa modalidade de diferimento se designa comumente *diferimento por pagamento englobado*, conceito que aprofundaremos mais adiante.

Veja-se que, por força dos contornos constitucionais da não cumulatividade do ICMS, tanto a isenção como o diferimento produzem, em situações como essa, efeito econômico idêntico. É nesse sentido que Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera:³²⁸

“Em primeiro lugar, o *diferimento* pode ser visto como *efeito econômico* de algum tipo de exoneração jurídica. Em havendo, v. gr., isenção ou imunidade ou alíquota zero em imposto polifásico, não-cumulativo, o efeito dessas medidas consiste em *diferir, em termos econômicos, a carga tributária para o momento seguinte da cadeia de tributação.*”

327 De modo mais preciso, o efeito de recuperação ocorre apenas quando se adota a não cumulatividade do tipo *imposto sobre imposto*, como foi feito pela Constituição brasileira: “[...] utilizado o método imposto sobre imposto, uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através da aplicação de alíquota mais elevada nas operações posteriores. É o chamado *efeito de recuperação.*” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 27).

328 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 95.

8.5.2. Diferimento com substituição tributária: *diferimento como nova hipótese de incidência tributária*

Tendo vislumbrado o diferimento no âmbito do ICMS apenas nas circunstâncias usuais, alguns tributaristas chegam a identificá-lo com o instituto da isenção ou não incidência. É o que sustentaram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:³²⁹

“Na verdade, pelo diferimento, tem-se a não incidência do ICM sobre as operações do produtor (sucateiro, etc.). [...] A lei *não manda pagar* o imposto das operações anteriores. O imposto devido pelo industrial é igual ao que seria apurado se inexistisse diferimento.”

Tal é a situação que verificamos na seção anterior, isto é, quando o mecanismo do diferimento se alia ao da não cumulatividade. Como observaremos mais adiante, isso não se dá sempre assim. Em certos casos, a legislação acaba por determinar uma nova incidência do imposto, prevendo uma verdadeira substituição tributária. Antes de cuidarmos dessas hipóteses, cabe-nos avaliar, porém, no que consiste a substituição tributária.

8.5.2.1. Uma proposta de definição de substituição tributária

Na doutrina clássica, tem-se a substituição tributária “quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado”.³³⁰ Seria hipótese em que “a própria lei substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”.³³¹

Com a evolução da teoria geral da incidência tributária, outras propostas foram sendo desenvolvidas para explicar o fenômeno da substituição tributária, algumas com mais, outras com menos sucesso. Mas o que significa a substituição tributária? Historicamente, o conceito tinha conotação mais econômica do que

329 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983. p. 133-134.

330 SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 69.

331 Ibid.

jurídica, pois significava repassar o ônus *financeiro* – o ônus *econômico* não depende da imposição legal, mas das curvas de oferta e demanda – a pessoa diversa da que pratica o fato referido pelo legislador constitucional na delimitação da competência dos entes tributantes (*i.e.*, pessoa diversa do sujeito constitucional).

O conceito econômico, contudo, não coincide com o jurídico, pois o mencionado propósito econômico (repasse do ônus financeiro) é alcançado mediante formas jurídicas diversas. Normativamente, o que ocorre é a criação de duas normas jurídicas. A primeira norma se confronta com a regra matriz tributária em S_3 (regra matriz de primeira ordem) e implica sua mutilação, com a eliminação de fatos praticados pelo agente de primeira ordem, à semelhança da isenção.³³² A segunda norma tem por hipótese de incidência um verbo diferente e um sujeito também diverso. Este novo sujeito (que pratica este novo verbo) é que comporá a regra matriz em S_4 (regra matriz de segunda ordem). Nesse caso, ele será diferente do agente da regra matriz tributária de primeira ordem.

Vejamos o fenômeno a partir de um exemplo – recomendando que se tenha presente a exposição que fizemos na Seção 7.2.1 (nossa proposta de classificação quadripartite do sujeito no direito tributário). Consideremos o imposto, de competência municipal, sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Em certas ocasiões, a lei determina que o ISS seja retido na fonte pela pessoa tomadora do serviço. É o caso do serviço de demolição, em que o imposto é devido não pelo prestador do serviço, mas pelo tomador, quando este for pessoa jurídica – como estabelece o art. 6º, § 2º, II, da Lei Complementar n. 116/2003.

Recordemos que a regra matriz de primeira ordem do ISS tem por prótese (hipótese de incidência) a prestação de serviço de qualquer natureza, exceto as ressalvadas pela Constituição e por apódose o dever de recolher o imposto. A pessoa que realiza a hipótese contida na prótese (agente de primeira ordem) – isto é, que pratica a prestação de serviços – é a pessoa a que figurará na relação jurídica com o município prescrita na apódose (sujeito passivo) – ou seja, é quem deverá recolher o imposto. Essa é, simplificada, a estrutura da regra matriz tributária de primeira ordem do ISS.

No caso da retenção do ISS na fonte, o que ocorre é a substituição tributária, que, como expusemos, se operacionaliza mediante duas normas jurídicas. Uma de-

332 Para as definições de agente de primeira ordem, agente de segunda ordem, sujeito constitucional e sujeito passivo em sentido estrito, v. Seção 7.2.1.

las se confronta com a regra matriz de primeira ordem, determinando a faculdade do prestador de serviço de deixar de recolher o imposto – cuida-se da negação lógica do modal obrigatório contido na norma tributária. É norma semelhante à norma isentiva, já que implica mutilação da regra matriz tributária de primeira ordem.

A outra norma estabelece nova hipótese de incidência, pois contém em sua apódose o fato de uma pessoa jurídica (agente de segunda ordem) tomar serviço de demolição e em sua prótase o dever de recolher o imposto. A pessoa que realiza a hipótese contida na prótase dessa norma tributária não é o prestador, mas o tomador. É ele, aliás, quem figurará na relação jurídica prescrita na apódose (sujeito passivo).

O que se tem aqui é, a um só tempo, uma mutilação e uma ampliação. A primeira norma, à semelhança da isenção, implicará a mutilação da regra matriz tributária em S_3 – ou seja, da regra matriz de primeira ordem. A segunda norma implicará a ampliação da mesma regra matriz. Em S_4 , teremos a norma tributária acabada – regra matriz tributária de segunda ordem –, que não terá por sujeito passivo o prestador de serviços de demolição, mas sim seu tomador.

Nessa dinâmica normativa, verifica-se que aparecem três sujeitos conceitualmente distintos. O primeiro é o que figura na prótase da regra matriz tributária de primeira ordem – o agente de primeira ordem, *i.e.*, o prestador de serviços de demolição; diferente desse será o sujeito que realiza a hipótese contida na prótase da regra matriz tributária de segunda ordem – o agente de segunda ordem, o tomador; por fim, temos o indivíduo que, ao final, comporá a relação jurídico-tributária com o ente tributante – o sujeito passivo, no caso, o tomador.

Daqui extraímos duas observações interessantes. A primeira é que a regra matriz de primeira ordem admite não apenas *mutilações*, mas também *ampliações*, como se dá com a substituição tributária. A substituição tributária é, pois, a um só tempo subtração e adição.

A segunda observação é que, embora a classificação da sujeição passiva em *direta* e *indireta* pareça mais econômica do que jurídica,³³³ é possível compreendê-la sob um ponto de vista normativo, embora subjugado à subjetividade inerente às instâncias intelectuais do intérprete. Tem-se sujeição passiva direta quando o sujeito da regra matriz tributária de primeira ordem coincide com o sujeito da regra matriz

333 Esse é o alerta que, com singular precisão, nos é dado em CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 221-222.

tributária de segunda ordem; a sujeição passiva será indireta quando tais sujeitos forem distintos. Há, é verdade, um tanto de arbitrariedade na definição – a mesma existente na divisão do processo semiótico de interpretação em subdomínios –, mas cuida-se de um esforço que procura trazer ao universo jurídico a compreensão de um fenômeno que ainda tem sido observado sob uma perspectiva eminentemente econômica no discurso de quem lida com o direito tributário.

Na substituição tributária, portanto, há duas normas jurídicas. Uma delas é semelhante à isenção, pois exclui hipóteses contidas na regra matriz de primeira ordem. A outra é impositiva, pois prevê obrigação tributária a um indivíduo que não pratica a hipótese constitucional. Mas esse indivíduo pratica algo, sempre. Só que esse algo é diferente do que prevê a Constituição.³³⁴

8.5.2.2. Quando o diferimento implica verdadeira substituição tributária (diferimento por substituição tributária)

Tendo compreendido o fenômeno da substituição tributária sob um ponto de vista jurídico-normativo, retomemos ao ICMS para observar em quais situações o diferimento implica substituição tributária.

Como já expusemos, o diferimento nas situações regulares simplesmente modifica a regra matriz tributária de primeira ordem por meio da mutilação normativa, sem importar em efetiva substituição tributária (já que não se impõe nova incidência tributária). A simples circunstância de não incidir o imposto uma etapa da cadeia faz com que inexista crédito a ser apropriado na cadeia seguinte, o que implica o repasse do ônus financeiro. Em outras palavras, o valor mais elevado de imposto pago na etapa seguinte não resulta de nova incidência tributária, mas da própria ausência de crédito, decorrência do mecanismo da não cumulatividade do ICMS. É o que se convencionou designar “pagamento englobado do imposto”

334 Daí por que discordamos do entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho quando entende que na substituição tributária “a pessoa designada na lei como ‘realizadora’ da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM: competência exonerativa (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 101). Na substituição tributária, a lei não simplesmente atribui a sujeição passiva a indivíduo que nada fez. Somente diante de fato *seu* a lei vai tomá-lo como sujeito passivo da obrigação tributária.

(*diferimento por pagamento englobado*), no sentido de que o imposto diferido é pago de modo “englobado” com o pagamento do imposto da operação subsequente.

A exemplo, a legislação do Estado de São Paulo (Regulamento do ICMS, art. 430, I) diz que o imposto diferido será recolhido “englobadamente com o imposto devido pela operação ou prestação tributada que [o ‘substituto’] realizar, em função da qual, na qualidade de contribuinte, for devedor por responsabilidade original”. Em sentido semelhante, a legislação do Rio de Janeiro (Decreto n. 14.236/1989, art. 3º, parágrafo único) fala que se considera “o imposto diferido englobado no montante devido pela saída tributada”.

A técnica do pagamento englobado é a modalidade de diferimento mais utilizada pelas legislações estaduais, especialmente porque é a mais simples, já que se utiliza do próprio mecanismo da não cumulatividade, sem precisar determinar nova incidência tributária (que caracterizaria a substituição tributária). Como se diz comumente, em linguagem atécnica, mas convencional, o “substituto tributário paga o imposto diferido com seus créditos”. Em outras palavras, por deixar de apropriar créditos, o ônus financeiro é a ele repassado.

Para o emprego da técnica do pagamento englobado, duas condições devem existir: (i) o “substituto”³³⁵ deveria possuir direito de crédito caso o diferimento não existisse; (ii) o diferimento deve ter sido determinado, por lei, para momento em que haverá incidência do imposto. Compreendamos cada condição com maior aprofundamento.

A primeira condição é que o “substituto” possua, em princípio, regular direito a crédito do imposto em virtude daquela operação. Com efeito, se ele já não tivesse direito a crédito em razão de outra circunstância, a técnica do pagamento englobado ficaria inviabilizada. Suponha-se que o contribuinte A vende determinada mercadoria ao contribuinte B, em hipótese em que há diferimento do ICMS. Imagine-se ainda que o contribuinte B revenderá tal mercadoria com isenção subjetiva (isto é, em virtude de circunstância que lhe é peculiar).

Nesse caso, ainda que o imposto relativo à operação do contribuinte A não fosse diferido, o contribuinte B já não teria direito a crédito, por força da regra constitucional que, em caso de isenção, veda a apropriação de crédito

³³⁵ Empregamos “substituto” entre aspas porque, como vimos sustentando, sob o ponto de vista jurídico, no diferimento por pagamento englobado não se dá substituição tributária.

relativo à operação antecedente. Tal circunstância inviabiliza o uso da técnica do pagamento englobado, pois, em termos simples, “o contribuinte B não tem créditos para pagar o imposto diferido”.

A segunda condição para a aplicação da técnica do pagamento englobado é que o legislador tenha diferido o imposto para momento em que haverá incidência do imposto. Em muitas situações, o diferimento é feito para a entrada da mercadoria num determinado estabelecimento. Por exemplo, o art. 345 do Regulamento do ICMS paulista difere o imposto relativo à cana-de-açúcar para o momento em que ocorrer sua entrada no estabelecimento do fabricante de açúcar, álcool ou melão. Como tal momento não enseja a regular incidência do imposto, não se pode falar em “pagamento englobado”, pois tal momento sequer enseja “pagamento” para que outro lhe possa ser englobado.

Ingressamos aqui na outra modalidade de diferimento, a que importa verdadeira substituição tributária. É a modalidade que implica incidência tributária, isto é, que exige pagamento específico. A legislação do Estado de São Paulo, por exemplo, prevê duas formas de pagamento (mediante lançamento de débito no livro que registra a apuração do imposto ou mediante pagamento do imposto por guia de recolhimentos). Nesses casos, não se pode operacionalizar o diferimento por simples decorrência da não cumulatividade (isto é, por aumento de imposto a pagar em virtude de ausência de crédito). O diferimento aqui requer ampliação da regra matriz tributária.

Retomemos o exemplo do art. 345 do Regulamento do ICMS de São Paulo, que difere o imposto relativo à cana-de-açúcar para o momento em que ocorrer sua entrada no estabelecimento do fabricante de açúcar, álcool ou melão. Constroem-se, a partir desse único enunciado, duas normas jurídicas. A primeira implica mutilação da regra matriz tributária de primeira ordem, já que elimina a incidência do imposto na operação praticada pelo produtor da cana-de-açúcar. A segunda norma tem em sua prótase a hipótese de adquirir (ou “dar entrada”, na linguagem adotada pela legislação) cana-de-açúcar e em sua apódose o dever do adquirente de recolher o imposto, calculado em função da base de cálculo e da alíquota relativas à operação antecedente. É o que diz expressamente o § 1º do mencionado art. 345: “O recolhimento do imposto incidente nas operações de que trata o *caput* será efetuado por meio de Guia de Arrecadação Estadual - GARE-ICMS até o 6º (sexto) dia útil do mês subsequente ao da entrada, no estabelecimento”.

Apenas nesse caso, em que o diferimento se opera por nova incidência tributária, é que ele assume a natureza jurídica de *substituição tributária*. Quando aplicável a técnica do pagamento englobado, não há substituição tributária. Ocorre simples repasse de ônus financeiro – transferência de natureza econômica, não jurídica – em virtude da sistemática da não cumulatividade do ICMS.

8.5.2.3. Interrupção do diferimento: hipótese especial de substituição tributária

Outra situação envolvendo o diferimento que implica substituição tributária é da interrupção do diferimento, de que trata o inciso III do art. 8º da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Geral do ICMS, também designada Lei Kandir). Tal dispositivo determina:

“Art. 8º - [...]

§ 1º - Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: [...]

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.”

Nesse caso, o diferimento por pagamento englobado fica inviabilizado, já que, na linha do que expusemos na seção anterior, não pode haver pagamento “englobado” se nem sequer pagamento há. Sempre que não ocorrer a situação à qual o legislador diferiu o imposto, o diferimento fica interrompido, e o pagamento do imposto deverá ser feito pelo contribuinte realizou o evento que impossibilitou o “fato determinante do pagamento do imposto”.

Cuida-se de situação em que, embora se pudesse aplicar o diferimento por pagamento englobado (logo, sem substituição tributária), a cadeia de eventos não se perfez da forma vislumbrada pelo legislador, de modo que se passa a aplicar a modalidade do diferimento por substituição tributária.

8.6. Natureza jurídica do diferimento do ICMS: síntese conclusiva

O diferimento é designação empregada para institutos jurídicos diferentes. A inclusão desses institutos sob uma única classe apenas se explica pela homogeneidade de seu propósito econômico: repassar o ônus *financeiro* – repita-se, não o ônus *econômico*, que não se sujeita a imposição legal, mas às regras de mercado de oferta e demanda – do imposto para etapas subsequentes da cadeia de operações.

Tal propósito é atendido por meio de duas técnicas jurídicas distintas: diferimento por pagamento englobado e diferimento por substituição tributária.

A primeira modalidade de diferimento, a mais praticada pelas legislações estaduais, se utiliza do próprio mecanismo da não cumulatividade. Elimina a incidência tributária sobre uma operação, eliminando, por consequência, o crédito de imposto que seria transferido à etapa seguinte. A partir do efeito de recuperação do ICMS, o ônus financeiro é repassado sem que se precise impor nova incidência tributária na etapa seguinte.

A segunda modalidade de diferimento é utilizada especialmente em casos em que o pagamento englobado não é possível, seja em virtude de circunstâncias que vedariam o crédito do contribuinte ao qual o imposto foi diferido, seja em razão de o legislador pretender diferir o imposto para momento que não ensejará a incidência do imposto, ou ainda em decorrência da interrupção do diferimento. Nessa modalidade, a legislação estabelece nova incidência tributária, caracterizando-se mais propriamente a figura da substituição tributária.

8.7. Diferimento e a isenção tributária: semelhanças e distinções

Já referimos mais acima à semelhança entre o diferimento e a isenção. Com efeito, sob o ponto de vista exclusivamente sintático, o diferimento é ao menos em parte idêntico à isenção, já que implica a mutilação da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem. O mesmo, porém, não se pode falar sob os pontos de vista semântico e pragmático, para fins de interpretação dos enunciados do direito positivo.

Quando a Constituição veda, por exemplo, o crédito antecedente no caso de isenção, ela não alcança o diferimento. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Derzi salientam:³³⁶

“É evidente, portanto, que o diferimento não pode desencadear o estorno, a anulação dos créditos relativos às operações anteriores pois, tendo havido apenas um adiamento da cobrança, haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade, quando, na etapa subsequente, houvesse o pagamento do imposto.”

Como já observamos anteriormente, o diferimento é técnica empregada pelo legislador para postergar, sob um ponto de vista econômico, o momento da cobrança do imposto (repasso financeiro). Se a não incidência decorrente do diferimento implicasse a vedação de crédito relativos a operações anteriores, se imporia ao contribuinte um ônus econômico não pretendido com a instituição do diferimento.

Ademais, a distinção entre diferimento e isenção implica, sob o ponto de vista semântico, requisitos formais distintos para sua instituição. Não se configurando como isenção propriamente dita, o diferimento não se submete às regras para a instituição de isenção, como a legalidade específica (de que cuidamos na Seção 7.1.1) e a prévia autorização por convênio interestadual (Seção 7.1.2).

336 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - direito ao creditamento - princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, p. 141-156, mar. 2004. p. 147.

Capítulo 9 - Suspensão do ICMS

O termo “suspensão” mereceu a justa crítica de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem o vocábulo remete à equivocada suposição de que se está a suspender algo que já ocorreu:³³⁷

“O erro da tese está em supor o início do fato gerador e logo depois a sua suspensão (evidentemente só se suspende o que é ou existe ainda que, apenas, em termos lógicos).”

A despeito disso, a terminologia se generalizou pelas legislações do ICMS. Como se verá nas próximas linhas, o estudo de casos do direito positivo apresenta ao menos três diferentes usos para o termo “suspensão” do imposto: (a) postergação da incidência tributária; (b) hipótese de incidência condicionada; (c) expediente legislativo antievasivo. Passaremos a analisar cada um desses institutos.

9.1. Suspensão como postergação da incidência tributária

Exemplo da suspensão como *postergação da incidência tributária* é o do art. 395-B do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo,³³⁸ que suspende o imposto relativo à importação de partes e peças para a fabricação de máquinas e equipamentos de uso na extração mineral. Nos termos do dispositivo, o imposto fica suspenso para o momento em que ocorrer a saída do importador da mesma mercadoria ou de outra resultante de sua industrialização.

Cuida-se de uma postergação de incidência tributária. Nesses casos, à semelhança do diferimento, há duas normas jurídicas. A primeira implica mu-

337 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM: competência exonerativa (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 132.

338 Reproduzimos o dispositivo: “Artigo 395-B - O lançamento do imposto incidente no desembaraço aduaneiro de partes, peças e componentes, quando a importação for efetuada diretamente por estabelecimento fabricante de máquinas e equipamentos de uso na extração mineral e na construção, classificado no código do grupo 285 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, fica suspenso para o momento em que ocorrer a saída do importador da mesma mercadoria ou de outra resultante de sua industrialização.”

tilação da regra matriz tributária de primeira ordem, eliminando a incidência do imposto na hipótese de importação das mencionadas mercadorias. A outra norma fixa nova incidência tributária, tendo por hipótese (prótase) a posterior operação realizada pelo importador, seja com a própria mercadoria importada ou então com produto resultante de sua industrialização.

A semelhança com o diferimento é tal que as legislações de muitos Estados designam essa situação como diferimento, ao invés de suspensão. Um exemplo pode ser encontrado no art. 10 do Anexo 3 do Regulamento do ICMS de Santa Catarina,³³⁹ que prevê hipótese de concessão de “diferimento” do imposto relativo a mercadorias importadas para serem empregadas na fabricação de certos produtos. O Estado de São Paulo adota, porém, o termo suspensão para o mesmo instituto, por entender que para que se configure o diferimento deve haver o repasse do ônus financeiro do imposto a pessoa diversa, o que não ocorre nesse caso.

9.2. Suspensão como hipótese de incidência condicionada

Figura bastante diversa dessa é a suspensão que se caracteriza como uma *hipótese de incidência condicionada*. É o caso da cláusula quinta do Convênio ICMS n. 142/2011,³⁴⁰ que estabeleceu a suspensão do ICMS relativo às operações com bens duráveis com destino a determinadas pessoas, que, nos termos de seu § 2º, se converterá em isenção.³⁴¹ Conforme o § 4º da mencionada cláusula quinta, “a inobservância ou o descumprimento de qualquer das condições estabelecidas nesta cláusula ou na legislação estadual implicará a exigência integral do ICMS devido, com os acréscimos estabelecidos na legislação de cada unidade federada, como se a suspensão não tivesse existido”.

339 Reproduzimos: “Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de: [...]”.

340 Reproduzimos: “Cláusula quinta - Fica suspenso o pagamento do ICMS incidente sobre as saídas internas e interestaduais de bens duráveis destinados à Fifa, à Subsidiária Fifa no Brasil ou à Emissora Fonte da Fifa para uso na organização e realização das Competições, desde que promovidas diretamente de estabelecimento industrial ou fabricante.”

341 Reproduzimos: “§ 2º A suspensão do pagamento do ICMS prevista nesta cláusula será convertida em isenção, desde que comprovada a conversão em isenção do IPI, nos termos do § 1º do art. 14 da Lei nº 12.350, de 2010.”

O que se verifica nesse caso é que o imposto incidirá apenas diante do descumprimento de alguma das condições legais. Caso não ocorra descumprimento, a suspensão “converte-se” em isenção, o que significa dizer que caso não se dê tal descumprimento, não haverá incidência do imposto. É precisamente o que temos designado de incidência condicionada (cf. Seção 7.3).

9.3. Suspensão como expediente legislativo antievasivo

A suspensão também é instrumento utilizado como *expediente legislativo antievasivo*. Nesse caso, o legislador seleciona uma situação que não está abrangida pela hipótese de incidência do imposto, tratando-a como se estivesse, e a inclui como hipótese de suspensão. Um exemplo é o do art. 388, § 13, do Regulamento do ICMS paulista, que fixa como suspenso o imposto relativo à saída de equinos de raça para participação de provas ou treinamento, esclarecendo que o imposto será devido se o retorno do animal não ocorrer no prazo de 60 dias.

Cuida-se de hipótese que não caracteriza operação relativa à circulação de mercadorias, logo não inserida na prótese da regra matriz do ICMS. Porém, é técnica empregada pelo legislador para monitorar situações em que se promova a venda de animal (operação sujeita ao ICMS) mas se oculte a ocorrência da operação sob a alegação de mera saída para participação em evento esportivo. Assim, verificado o devido retorno do animal ao estabelecimento de origem, fica confirmada a não incidência do ICMS; constatada, porém, a inocorrência do retorno do animal ao estabelecimento de origem, cobra-se o imposto como se a suspensão não tivesse ocorrido – vale dizer, toma-se a saída originária como hipótese de incidência do imposto, já que se observou se tratar de efetiva operação relativa a circulação de mercadoria, e não de mera saída a título de participação em evento esportivo.

Limitando sua análise a essa modalidade suspensiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho, em posição bastante crítica, assevera:³⁴²

“Ora, a desrazão está em considerar *suspenso* o que ainda não existe. Se não houve o *fato jurígeno* e, portanto, se ainda não houve a *incidência*, como esta pode ser suspensão?”

342 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 197-198.

A chamada suspensão, dessarte, é uma palavra vazia que traduz apenas a *desconfiança* do fisco de que as operações que não caracterizem hipóteses de incidência do gravame venham por algum motivo suscitar a incidência do dever tributário.”

Há aqui, portanto, uma incidência condicionada, mas numa hipótese que originariamente não estaria sujeita ao ICMS. É incidência condicionada empregada como expediente antievasivo.

Capítulo 10 - Redução de base de cálculo do ICMS

10.1. Redução de base de cálculo é isenção parcial?

Há quem compreenda a redução de base de cálculo do ICMS como uma isenção parcial.³⁴³ Há, por outro lado, quem critique a classificação.³⁴⁴

A definição da redução de base de cálculo como *isenção parcial* ou como instituto de natureza diversa depende da definição adotada para isenção – que é um tanto arbitrária, já que há, como vimos, diferentes perspectivas para se compreendê-la. Com efeito, sob o ponto de vista *sintático*, é verdade que a norma que estabelece base de cálculo reduzida é norma que implica mutilação da regra matriz tributária de primeira ordem.

Com efeito, como observa Aurélio Pitanga Seixas Filho, que compreende a isenção como norma modificadora da norma de tributação, “as normas modificadoras *afetam* outras normas jurídicas reduzindo, ou até mesmo aumentando, a abrangência dos seus efeitos jurídicos”.³⁴⁵ Nesse sentido, a redução de base de cálculo implica, assim como ocorre na isenção dita “total”, *modificação* da regra matriz de incidência tributária.³⁴⁶

343 BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 281; Id. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 279; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 24-27; ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 99-123, jan./jun. 1980. p. 112.

344 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 531; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, p. 87-107, fev. 2008. p. 107.

345 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 24. Grifos do original.

346 Em suas palavras: “A atuação da norma modificadora, como instrumento da política governamental, funciona para as mesmas finalidades quer aumentando a abrangência da norma tributária principal (elevação de alíquotas etc.), quer reduzindo-a parcialmente (isenções parciais), quer impedindo integralmente a sua juridicidade (isenções totais). [...] O saldo ‘desfavorável’ ao contribuinte,

Sob tal perspectiva, contudo, muitas outras normas também ingressariam na classificação, como as que estabelecem alíquotas diversas da usual. Assim, qualquer hipótese específica de alíquota inferior à padrão seria, no mesmo sentido, uma isenção parcial. É esse, aliás, o entendimento de Fernando Sainz de Bujanda³⁴⁷, Aliomar Baleeiro³⁴⁸ e Pérez Royo.³⁴⁹

Adotando tal critério, prossigamos um pouco mais: mesmo a norma que imponha elevação na carga tributária (como a fixação de uma alíquota de 25% para um imposto que tem a alíquota padrão de 18%) seria nesse sentido uma isenção, pois sintaticamente implica modificação na regra matriz de incidência tributária de primeira ordem por meio de incompatibilidade normativa.

Como se vê, considerar a definição de isenção exclusivamente pela perspectiva sintática conduz a adotar critério excessivamente abrangente, incluindo na definição de isenção institutos que guardam pouca semelhança com ela.

Porém, sob o ponto de vista *semântico*, a redução de base de cálculo apresenta relevante distinção em relação à isenção tributária, pois não prevê uma negação externa ao dever obrigacional ($\sim Op$), vale dizer, não impõe *contradição* à norma de incidência – como ocorre com a isenção –, mas estabelece também uma obrigação tributária (Op), embora com características (critérios de mensuração) diversas da constante da regra matriz de primeira ordem. Em outras palavras, numa perspectiva semântica, a norma de redução de base de cálculo não é norma de isenção, mas norma de tributação.³⁵⁰

consequente à modificação parcial do fato gerador, não deve prejudicar o exame conjunto da isenção parcial com a isenção total, em todos os aspectos jurídicos onde houver identidade, pertencendo, portanto, a isenção parcial ao *fenômeno isencional*, com a particularidade de a pessoa favorecida com deduções, abatimentos, créditos presumidos etc., permanecer contribuinte de uma obrigação tributária 'residual', salvo a hipótese dessas reduções eventualmente anularem integralmente a base de cálculo do tributo." (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 24-27).

347 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III. p. 459. Em suas palavras: "São isenções parciais aquelas que não impedem o nascimento da obrigação, mas restringem a quantia da dívida em razão do objeto gravado – isenções objetivas parciais – ou da pessoa obrigada ao pagamento – isenções subjetivas parciais" (Ibid., tradução nossa).

348 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 916.

349 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999. p. 136.

350 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho observa: "Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da

10.2. Redução de base de cálculo e a exigência de estorno proporcional de créditos de ICMS

A atual divergência quanto à classificação da redução de base de cálculo como isenção parcial ultrapassa o campo conceitual. Isso porque os atuais debates em torno da matéria se voltam, em verdade, à questão do alcance da vedação de créditos de ICMS relativos a operações antecedentes (art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal).

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal, em março de 2005, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 174.478-2, firmou entendimento de que a redução de base de cálculo se equipara a uma isenção parcial no que concerne à interpretação do mencionado art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal. No entender daquela corte, a redução de base de cálculo do ICMS relativo a uma operação implica a obrigatoriedade do estorno proporcional dos créditos relativos à operação anterior. Tal entendimento é, a nosso ver, equivocado.

A solução dessa questão deveria se centrar muito mais na compreensão da não cumulatividade do que na definição de isenção. Na isenção, a vedação do crédito se dá pelo propósito do legislador constitucional de encerrar a tributação na etapa anterior da cadeia mercantil. Assim, se a presente operação é isenta e se se admite o direito de crédito relativo à operação anterior, elimina-se a tributação de todas as operações que lhe antecederam na cadeia, já que o crédito presente anula, sob o ponto de vista econômico, a arrecadação relativa às operações antecedentes. Assim, ao vedar o crédito relativo à operação antecedente à isenta, a Constituição assegura que a isenção de uma operação não atinja a tributação da cadeia que se promoveu até a operação anterior.

alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 531). Em sentido semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera: “As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurídico previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, p. 87-107, fev. 2008. p. 107).

Na hipótese de redução de base de cálculo do ICMS, porém, o que se tem não é ausência de incidência tributária, mas sim incidência tributária com valor inferior. Não há razão para se anular, total ou parcialmente, o crédito relativo a operações anteriores – saliente-se, nem na hipótese de redução de base de cálculo nem quando se estiver diante de uma alíquota inferior à padrão. Em ambos os casos há efetiva incidência tributária, ainda que sob valor inferior ao usual.

Ora, se a redução de base de cálculo, como “isenção parcial”, deveria suscitar o estorno proporcional dos créditos, por que o mesmo não deveria ocorrer com as reduções de alíquota, que com elas se identificam (sob o ponto de vista jurídico-sintático, sob o ponto de vista jurídico-semântico e mesmo sob o ponto de vista econômico)?³⁵¹

10.3. Definição jurídica de redução de base de cálculo do ICMS

Como já antecipamos nas seções anteriores, a redução de base de cálculo, sob o ponto de vista sintático, é norma jurídica que implica mutilação da regra matriz tributária de primeira ordem. Cuida-se de norma que contém, em sua prótase, hipótese mais específica do que a contida na prótase da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem; e, em sua apódose, prevê regra própria de mensuração da base de cálculo do imposto.

A título de exemplo, verifiquemos o teor do art. 6º do Anexo II do Regulamento do ICMS paulista:

“Artigo 6º (EQUINO PURO-SANGUE) - Nas operações internas com equino puro-sangue, exceto puro-sangue inglês-PSI, fica reduzida a base

351 Embora, em trabalhos anteriores, José Souto Maior Borges tenha admitido a classificação das isenções em total e parcial, ele assim observou posteriormente: “Ao lado das isenções ditas totais, a doutrina equivocadamente coloca as ‘isenções’ parciais, como espécies de um só e mesmo gênero. A isenção (total) é, como visto, uma hipótese de não-incidência da norma que prescreve a obrigação tributária. Já a impropriamente denominada “isenção parcial” não corresponde a hipótese em que a norma tributária não incida. Nela a norma jurídica tributária incide: surge para o “parcialmente isento” a obrigação tributária. Só que aí a lei determina uma diminuição do montante do tributo decorrente de redução (a) da base de cálculo e/ou (b) da alíquota do tributo. Não por outro motivo as isenções parciais melhor seriam nomeadas: reduções do tributo.” (BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 70).

de cálculo do imposto em 51,11% (cinquenta e um inteiros e onze centésimos por cento) (Convênio ICMS-50/92)."

Reformulado o dispositivo em estrutura normativa, tem-se uma norma cuja hipótese de incidência (prótase) é "realizar operações internas com equino puro-sangue, exceto puro-sangue inglês-PSI" que prescreve como consequência jurídica (apódose) o dever de recolher o ICMS, calculado mediante base de cálculo reduzida em 51,11%.

Sob a perspectiva sintática, a redução de base de cálculo – à semelhança da norma isentiva – implica a mutilação da regra matriz de incidência tributária de primeira ordem. O que se terá em S_4 é uma regra matriz tributária (de segunda ordem) do ICMS de contornos mais restritos e específicos, já considerada norma de redução de base de cálculo do imposto.

É sob o ponto de vista *semântico* que a redução de base de cálculo assume feição distinta da isenção tributária. A redução de base de cálculo não é modalizada como uma *permissão* – recorde-se que na isenção, o modal da apódose é a negação externa ao dever obrigacional ($\sim Op$), *i.e.*, uma permissão –, mas como uma obrigação (Op), embora com critério quantitativo (forma de determinar a base calculada) diferente do constante da regra matriz de primeira ordem. Como já observamos anteriormente, a norma de redução de base de cálculo é, numa perspectiva semântica, norma de tributação, não de isenção.

Capítulo 11 - Crédito presumido do ICMS

11.1. Divergência terminológica: crédito presumido e crédito outorgado

Para designar o instituto, as legislações de alguns Estados utilizam a expressão *crédito presumido* (a exemplo, Minas Gerais e Pará), enquanto as de outros preferem o emprego de *crédito outorgado* (a exemplo, São Paulo e Goiás). A ausência de uniformidade se replica no âmbito da legislação nacional – o Convênio ICMS n. 108/2004 alude a crédito presumido, mas o Convênio ICMS n. 27/2006 se refere a crédito outorgado.

Ambos os termos “presumido” e “outorgado” remetem ao mesmo instituto jurídico. Sob o ponto de vista semântico, contudo, a expressão “crédito presumido” sugere que o instituto constitui uma presunção jurídica (em alusão a uma suposta *substituição* dos créditos regulares do imposto),³⁵² enquanto a expressão “crédito outorgado” parece indicar tratar-se de um privilégio fiscal concedido pela pessoa política. Independentemente disso, as designações são utilizadas pelas legislações estaduais e nacional indistintamente, sem considerar a espécie de crédito concedido pelo ente tributante.

11.2. Natureza jurídica do crédito presumido do ICMS: dois institutos sob a mesma designação

Na definição de José Souto Maior Borges, o crédito presumido é instrumento indireto de desoneração do ICMS. Em suas palavras, “presume-se um pagamento que na prática não houve”.³⁵³

352 Na prática, contudo, os créditos “presumidos” assumem a natureza de ficção jurídica, em especial quando a opção pelo contribuinte em se utilizar desses créditos implica a vedação de outros créditos – daqueles que não seriam os presumidos. Em sentido semelhante, v. BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 71.

353 Ibid.

Quando analisamos a prática legislativa, observamos, porém, que o crédito presumido assume duas configurações jurídicas bastante distintas: (a) crédito adicional concedido pelo ente político; (b) regime tributário diferenciado, que, por opção do contribuinte, substitui o regime da não cumulatividade. Passaremos, nas próximas seções, a analisar essas duas figuras jurídicas.

11.3. Crédito presumido como crédito adicional concedido

A hipótese mais simples de crédito presumido é aquela em que a lei autoriza o contribuinte a se creditar de valor que não corresponde a uma incidência anterior. Exemplo de crédito presumido dessa natureza é o dos Convênios ICMS n. 108/2004 e 27/2006:

“CONVÊNIO ICMS N. 108/2004

Cláusula primeira. Ficam os Estados do Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo autorizados a conceder crédito presumido do ICMS de até R\$ 2.000,00 (dois mil reais) por estabelecimento, relativamente à aquisição de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF que atenda aos requisitos legais, para o contribuinte que não tenha estado obrigado ao uso do ECF no exercício imediatamente anterior. [...]”

“CONVÊNIO ICMS N. 27/2006

Cláusula primeira. Ficam os Estados do Acre, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, São Paulo e o Distrito Federal autorizados a conceder crédito outorgado do ICMS correspondente ao valor do ICMS destinado pelos respectivos contribuintes a projetos culturais credenciados pelas respectivas Secretarias de Estado da Cultura, na forma a ser regulamentada na legislação estadual. [...]”

Essas duas hipóteses de crédito presumido não afetam os demais créditos. Cuida-se de uma ampliação das hipóteses convencionais que dão ao contribuinte direito a crédito do imposto. Trata-se da concessão de simples benefício fiscal que permite o contribuinte se creditar em acréscimo ao que regularmente já tem direito em função das regras da não cumulatividade.

11.4. Crédito presumido como regime tributário substitutivo

Hipótese bastante distinta é a do crédito presumido que depende de opção do contribuinte e implica renúncia dos créditos a que ele, pelas regras convencionais da não cumulatividade, teria direito. É um *regime diferenciado de tributação* que substitui o regime comum de tributação do ICMS.

Trata-se de um sistema tributário simplificador que emprega uma presunção jurídica absoluta (i.e., uma presunção *juris et de jure*): despreza os valores de ICMS incidentes em operações e prestações anteriores para tomar como crédito uma proporção fixa estabelecida em lei.

Exemplo de crédito presumido dessa natureza é o dos Convênios ICMS n. 88/1998 e 106/1996:

“CONVÊNIO ICMS N. 88/1998

Cláusula primeira. Ficam os Estados de Santa Catarina, de Minas Gerais, de São Paulo e do Paraná autorizados a conceder ao produtor rural, em substituição aos créditos a que teria direito, na forma e condições estabelecidas na sua legislação, crédito presumido de até 50% (cinquenta por cento) do ICMS incidente nas saídas de alho. [...]”

“CONVÊNIO ICMS N. 106/1996

Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual. [...]”

Trata-se, como se vê, de duas hipóteses que, embora sob o rótulo de crédito presumido, instituem regime tributário simplificado que substitui o regime padrão da não cumulatividade, por opção do contribuinte e com anuência do Estado.

Essa espécie de regime simplificado substitutivo não é exclusiva ao ICMS. Regimes tributários semelhantes são o *regime do lucro presumido* (em substituição à regular incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas), o *sistema de desconto simplificado* (em substituição à regular incidência do imposto de renda de pessoas físicas) e o *regime especial unificado de tributação das microempresas e*

empresas de pequeno porte (mais conhecido por Simples Nacional, em substituição a diversos tributos usualmente devidos por pessoas jurídicas).

Não vemos inconstitucionalidade em regimes tributários dessa natureza, desde que, no caso do ICMS, rigorosamente autorizados por convênio interestadual, nos termos do disposto na Lei Complementar n. 24/1975. Muito embora substitua o regime regular da não cumulatividade previsto pela Constituição, cuida-se de modalidade simplificadora que, em geral, traz vantagens econômicas ao contribuinte.

O crédito presumido, contudo, quando assume a característica de regime especial de tributação, deve ser sempre *facultativo* ao contribuinte.³⁵⁴ Impor regime de crédito presumido a contribuinte sem sua anuência contraria as regras constitucionais da não cumulatividade.

Ao tratar dessa modalidade de crédito presumido, Roque Antonio Carrazza expressa entendimento peculiar:³⁵⁵

“Nada impede, todavia, que, *desde que respeitadas as diretrizes do princípio da não-cumulatividade*, a legislação faculte ao contribuinte recolher o ICMS a seu cargo, utilizando-se, em substituição à forma convencional acima sumariada, do chamado *sistema de créditos presumidos*. [...]”

Convém que se frise, no entanto, que desta utilização não podem decorrer nem a restrição do alcance do *princípio da não-cumulatividade* do ICMS nem, tampouco, consequências detrimntosas para o contribuinte. Logo, do *crédito presumido* só podem advir maiores vantagens para o contribuinte que as que teria pelo sistema convencional de *crédito/débito*.”

Guardado o respeito que temos pelo autorizado tributarista, entendemos descabido tal posicionamento. Uma porque, como já observamos, a concessão

354 Em sentido semelhante, embora cuidando não propriamente do crédito presumido mas dos regimes especiais de tributação em geral, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo asseveram: “Como tal regime não encontra amparo direto na Constituição, sua aplicação há de ser *facultativa*. A Fazenda não pode *impor* ao contribuinte a sua adoção, eis que o contribuinte tem o direito de ver o imposto calculado de forma não-cumulativa. Como *opção*, porém, o regime é plenamente válido. É o que ocorre, aliás, em termos semelhantes, com o imposto de renda, que pode ser calculado sobre o *lucro real*, ou sobre o *lucro presumido*, por opção do contribuinte.” (MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: regime especial de tributação: natureza jurídica (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 128-132, abr. 2005. p. 130).

355 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 301.

de crédito presumido como regime tributário substitutivo tem por consequência precisamente simplificar a forma de cálculo do imposto. Assim, é geralmente impossível (ou, ao menos, inviável) aferir se o valor de imposto calculado pelo mecanismo substitutivo (simplificado) é maior ou menor do que o valor do imposto que resultaria do cálculo convencional (mais complexo). É comum inclusive, em regimes dessa natureza, a dispensa de certas obrigações de cunho acessório, tudo com o fim de simplificação tributária.

A nosso ver, portanto, a constitucionalidade do regime tributário substitutivo se funda na *facultatividade* outorgada ao contribuinte, a quem caberá o juízo de, verificando qual dos regimes (o convencional ou o substitutivo) lhe é mais vantajoso, optar por apenas um deles.

Conclusões

Sob o propósito de investigar o tema das isenções tributárias do ICMS, pretendemos apresentar, antes de tudo, uma teoria da formulação (e, por que não dizer, da interpretação) da norma jurídica. Alicerçados na fecunda proposta metodológica de Paulo de Barros Carvalho de se dividir os estágios semióticos da formulação da norma jurídica nos subdomínios S_1 , S_2 , S_3 e S_4 , procuramos propor alguns desdobramentos inéditos a compreensão das diversas etapas do processo intelectual promovido pelo aplicador do direito na construção da norma jurídica.

Os primeiros capítulos (Capítulos 1 e 2), de teor altamente teórico, não se resumem a mero exercício abstrato, mas fixam premissas fundamentais que contribuem na compreensão de institutos jurídicos que suscitam importantes debates teóricos, como é o caso da isenção tributária – mais do que isso, a teoria do gradualismo das normas jurídicas que aqui desenvolvo pode, penso, propor novos rumos ao estudo de fenômenos como a revogação, a invalidade normativa e a substituição tributária.³⁵⁶

No Capítulo 1, procuramos distinguir as etapas mais fundamentais da semiótica jurídica, partindo dos enunciados prescritivos (subdomínio S_1), percorrendo a formulação das proposições jurídicas (subdomínio S_2) para alcançar o grau articulado da norma jurídica (subdomínio S_3).

Na esteira dos estudos contemporâneos de semiótica e de lógica jurídica, sugerimos a explicitação de uma percepção pragmática da interpretação, propondo a observação do que estamos designando de princípio da restrição cognitiva do intérprete do direito. Tomamos por premissa a subjetividade da norma jurídica e a fecundidade da produção normativa, para observar que (a) há tantas normas quantos são os aplicadores do direito e (b) há tantos sistemas quantas são as aplicações jurídicas. Amparados por uma perspectiva pragmática na percepção do fenômeno jurídico, concluímos que não se pode falar no sistema jurídico como uma unidade totalizadora, a não ser para reconhecê-lo

356 Quanto a esta última, demos alguns passos iniciais à formulação de uma teoria geral da substituição tributária nas Seções 7.2.1 (que sugere uma classificação quadripartite do sujeito passivo) e 8.5.2.1 (que compreende a substituição tributária em duplicidade normativa, promovendo, a um só tempo, mutilação e ampliação normativa).

como uma ficção, necessária para o adequado funcionamento do direito. Essa é a conclusão inexorável resultante da observação de que o intérprete do direito é limitado em sua capacidade de conhecer (restrição cognitiva material) e em sua capacidade de raciocinar (restrição cognitiva intelectual).

Aproximamo-nos aqui dos estudos mais recentes desenvolvidos no âmbito da lógica jurídica, para demonstrar a importância do conceito de restrição cognitiva na compreensão dos fenômenos da derrotabilidade normativa (*legal defeasibility*) e das lacunas axiológicas (*axiological gaps*).

No Capítulo 2, tomamos contato com o que designei de teoria do gradualismo das normas jurídicas. Se a norma é formulação elaborada pelo intérprete do direito a partir do trato com os enunciados do direito positivo, ela pode ser construída de formas diferentes – de modo mais analítico ou mais sintético. A essas elaborações Ricardo Guibourg denomina *sequências normativas*, as quais, como procuramos demonstrar, comportam formulações equivalentes, que dependem mais de uma decisão metodológica do que de uma exigência do direito positivo.

Nesse percurso semiótico, que admite diversos níveis do graduamento normativo, encontramos dois planos limítrofes. No limite inferior, temos o subdomínio S_3 , que é composto por um conjunto de normas jurídicas em estágio nem sempre acabado para a aplicação normativa. Com efeito, em S_3 , as normas jurídicas se relacionam por vínculos de coordenação, de subordinação ou de incompatibilidade. Embora resultem de um processo de interpretação (que se iniciou em S_1), demandam ainda processos adicionais de interpretação, em especial, a dissolução de eventuais incompatibilidades normativas.

O subdomínio S_4 é já, em nossa proposta metodológica, o estágio final de formulação normativa. Ele é composto por um conjunto bastante reduzido de normas jurídicas, pois comparecem nesse plano apenas as normas que resultaram do processo completo de interpretação jurídica. Não subsiste aqui incompatibilidade normativa. Mais do que isso, não há sequer relação internormativa (tampouco subsistem aqui as denominadas normas de estrutura), pois o subdomínio contém apenas normas prontas para aplicação jurídica.

Como observamos, a ausência de uma precisa distinção entre esses dois subdomínios (S_3 e S_4) e, por consequência, da distinção que propomos entre a regra matriz de incidência tributária de primeira ordem (em S_3) e a regra matriz tributária de segunda ordem (em S_4) suscita equívocos conceituais e, mais do que isso,

divergências teóricas injustificáveis. A análise dos debates em curso no âmbito da teoria dos direitos fundamentais (teoria interna/externa e teoria do suporte fático amplo/restrito) ilustram algumas das dificuldades resultantes da ausência de uma lúcida compreensão desses diferentes estágios do gradualismo normativo.

No Capítulo 3, ingressamos mais propriamente na temática das isenções tributárias, para compreendê-las como hipótese de incompatibilidade normativa.

Sob um ponto de vista internormativo, demonstramos que, numa perspectiva sintática, o resultado da dissolução de qualquer incompatibilidade normativa será a mutilação (parcial) ou exclusão (total) de uma das normas conflitantes. Nesses casos, a prótase da norma vencedora se mantém em sua integralidade, enquanto a prótase da norma derrotada é reduzida em extensão, passando a abranger exclusivamente as hipóteses não contidas na prótase da norma vencedora.

Sob um ponto de vista intranormativa, ainda em perspectiva sintática, apresentamos o direito como uma imensa e complexa função, em que as prótases (*inputs*) se relacionam a apódoses (*outputs*) por meio de um nexos interposicional. Na incompatibilidade normativa, o que se tem é a possibilidade de se relacionar uma mesma prótase a apódoses distintas. E a tarefa do intérprete, ao solucionar tal incompatibilidade, é determinar qual apódose deve prevalecer.

Sob o aspecto semântico, a incompatibilidade normativa se verifica quando há contradição ou contrariedade normativa entre as apódoses das normas jurídicas envolvidas. E a perspectiva pragmática destaca a natureza subjetiva da constatação da ocorrência de contrariedade normativa e da determinação dos elos entre prótases e apódoses normativas.

Após definir as incompatibilidades normativas em suas perspectivas sintática, semântica e pragmática, observamos como se dá a mutilação da regra matriz tributária. Em primeiro lugar, verificamos que a mutilação normativa implica a eliminação de *hipóteses completas* da norma mutilada, e não de critérios específicos da regra matriz tributária. Nossa conclusão é, pois, de que os critérios da regra matriz tributária são importantes *elementos de referência* na mutilação normativa, mas não *objetos diretos* dessa mutilação.

A esse respeito, procuramos demonstrar que quando se diz que a norma de isenção mutila a regra matriz tributária se o faz somente a partir de uma *concessão metonímica*. Com efeito, não é a norma de isenção que, ao atuar, mutila a regra matriz de incidência tributária. A mutilação da norma derrotada *não*

decorre da incidência da norma vencedora, mas de um procedimento intelectual realizado pelo intérprete do direito ao solucionar uma incompatibilidade normativa. Diante de hipótese isentiva, a regra matriz tributária sofre sim mutilação; não pela norma isentiva, mas pelo processo de interpretação realizado pelo aplicador do direito, sob pena de se pretender outorgar à norma de isenção velocidade superior à da norma de tributação.

Compreendido o fenômeno isentivo sob uma perspectiva dinâmica, passamos a definir a isenção (Capítulo 4) e a imunidade tributária (Capítulo 5) sob os aspectos sintático, semântico e pragmático, oportunidade em que procuramos conciliar algumas posições aparentemente divergentes. Nesse sentido, as críticas comumente dirigidas à classificação da isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada e da imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada são relativizadas, tomadas sob a perspectiva pragmática do intérprete do direito na formulação da norma tributária em sentido estrito.

Os capítulos da segunda parte (Capítulos 6 a 11) se dedicam a aplicar as premissas teóricas que fixamos na primeira parte aos institutos relacionados ao ICMS. No Capítulo 6, sustentamos a juridicidade do conceito – de origem econômica – de *plurifasia*, como decorrência de sua adoção pelo Constituinte ao estabelecer as regras de não cumulatividade. Apontamos (tanto no Capítulo 6 quanto no Capítulo 7) especificidades que as isenções assumem no subsistema plurifásico e não cumulativo do ICMS.

Sob o propósito de estudar as isenções ditas subjetivas, propusemos uma classificação quadripartite dos sujeitos “passivos” no direito tributário, sustentando que a distinção entre a regra matriz tributária de primeira ordem e a regra matriz tributária de segunda ordem pode colaborar na definição da isenção subjetiva e, mais do que isso, na compreensão do fenômeno da substituição tributária.

Ao tratar da denominada isenção condicionada, ingressamos na definição de condição do direito privado e, ao adaptá-la ao direito tributário, sugerimos o instituto da incidência condicionada. Com efeito, como procuramos demonstrar, o que ocorre no que se convencionou denominar isenção condicionada é, em verdade, a atribuição de uma condição não à isenção, mas à incidência tributária. A isenção é, pois, antes de condicionada, condicionadora.

No Capítulo 8, analisamos as diversas definições de diferimento propostas na literatura nacional e apontamos que nenhuma delas é plenamente satisfató-

ria. A complexidade do ICMS demonstra que o diferimento, embora se afigure um fenômeno econômico homogêneo, comporta formas jurídicas bastante diferentes. Inspirado pelo propósito econômico de postergar a cobrança do imposto, o legislador fixou diferentes institutos jurídicos, conforme a situação. Assim é que, por vezes, o diferimento se assemelha sintática e semanticamente à isenção (é a hipótese denominada *diferimento por pagamento englobado*), mas, por outras, ele corresponde a uma verdadeira substituição tributária.

A suspensão do ICMS, que estudamos no Capítulo 9, possui diferentes acepções. Por vezes, caracteriza uma postergação da incidência tributária; por outras, configura hipótese de incidência condicionada; por outras ainda, corresponde a um expediente legislativo antievasivo, utilizado pelo legislador em hipóteses que não se incluem na regra matriz de incidência tributária.

No Capítulo 10, estudamos a redução de base de cálculo, apontando distinções e semelhanças com o instituto da isenção. Se sintaticamente eles se identificam, cuida-se de normas opostas numa perspectiva semântica.

O Capítulo 11 se volta ao estudo do crédito presumido, que de semelhante à isenção resta apenas seu caráter usualmente desonerativo. Diferentemente do que se poderia pensar à primeira vista, o crédito presumido raramente consiste na presunção legal de créditos ao contribuinte, mas constitui regime tributário próprio que substitui o regime constitucional da não cumulatividade, por opção do contribuinte e com anuência do Estado.

Referências bibliográficas

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALCHOURRÓN, Carlos E. On law and logic. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

_____; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 2006.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARZÚA, Heron. ICM - revogação de isenção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 174-184, jan./jun. 1980.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

_____. ICM - não incidência sobre ato cooperativo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, p. 92-108, out./dez. 1977.

_____. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 99-123, jan./jun. 1980.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO; Cléber. ICM - linhas mestras constitucionais - o diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23/24, p. 118-145, jan./jun. 1983.

_____. Núcleo da definição constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 101-119, jul./dez. 1983.

_____. ICM - abatimento constitucional - princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 29/30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 67-100, jul./set. 1977.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

_____. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

_____. *Teoria geral do direito*. Trad. de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

———. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996.

———. Revisitando a isenção tributária (a isenção tributária à luz da hermenêutica histórica). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 24-29, 1998.

———. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRITTO, Lucas Galvão de. Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 8., 2011, São Paulo. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

BULYGIN, Eugenio; MENDONCA, Daniel. *Normas y sistemas normativos*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de derecho financiero: derecho tributario (parte general)*. 7. ed. Madrid: Civitas, 2003.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Teoria do direito e globalização econômica. In: SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (coords.). *Direito global*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

———. *Interpretação do direito e movimentos sociais: hermenêutica do sistema jurídico e da sociedade*. 2011. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III.

CAPELLA, Juan Ramón. *Elementos de análisis jurídico*. 3. ed. Madrid: Trotta, 2004.

CARAÇA, Bento de Jesus. *Conceitos fundamentais da matemática*. Lisboa: Gradiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 83-100, jul./set. 1978.

———. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

———. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

———. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005.

———. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

———. Poesia e direito – o legislador como poeta: anotações ao pensamento de Flusser. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 295-312, jan./jun. 2010.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. I

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. II.

CASSONE, Vittorio. Isenção tributária: afinal, como saber quando as empresas contribuintes têm o direito de crédito presumido ou à manutenção do crédito? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 120-129, jul. 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICM - convênios interestaduais para isenção – diferimento - lesão de direito individual. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 71-83, jan./jun. 1979.

_____. ICM: competência exonerativa (convênios de Estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. A natureza jurídica do diferimento na área do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 21/22, p. 5-41, jul./dez. 1982.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, p. 87-107, fev. 2008.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - direito ao creditamento - princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, p. 141-156, mar. 2004.

_____. Distinção entre não-incidência e isenção em tema de ISS - atividades bancárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 126, p. 61-69, mar. 2006.

COSSIO, Carlos. Panorama de la teoría egológica del derecho. *Revista Trimestral de Cultura Moderna*, Bogotá, n. 13, p. 67-94, dic. 1948.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COURANT, Richard; ROBBINS, Herbert. *O que é matemática?* Trad. de Adalberto da Silva Brito. Rio de Janeiro: Moderna, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DEVLIN, Keith. *Introduction to mathematical thinking*. Palo Alto: Keith Devlin, 2012.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 67-82, jul./set. 1978.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro, 1994.

FALCÃO, Raimundo Bezerra; BELCHIOR, Germana Parente Neiva. A inesgotabilidade do sentido e a inafastabilidade do todo. In: ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008, Salvador. *Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

FANUCCHI, Fábio. Convênios para isenção de ICM: inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 42-45, jul./set. 1977.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989.

———. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

———. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

———. Interpretação jurídica: interpretação que comunica ou comunicação que se interpreta? In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista. Defeasibility and legality: a survey. In: *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FIORIN, José Luiz. *Elementos de análise do discurso*. 9. ed. São Paulo: Contexto, 2000.

FISKE, John. *Introduction to communication studies*. 2. ed. London: Routledge, 1990.

FREITAS, André Luiz Martins. O diferimento do pagamento do ICMS é facultativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 153, p. 7-12, jun. 2008.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

———. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. ICM - isenção na importação de matérias-primas - direito ao respectivo crédito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 212-231, jan./jun. 1979.

———. Tributação no mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002.

———. ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2 , VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 187, p. 146-165, abr. 2011.

GREIMAS, Algirdas Julien; COURT  S, Joseph. *Sémiotique: dictionnaire raisonné de la théorie du langage*. Paris: Hachette, 1993.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: est dios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999.

———. Defeasibility, axiological gaps, and interpretation. In: FERRER BELTR  N, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

———. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A. *El fenômeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994.

HAIDAR, Raul. H. *Comentários ao ICM*. São Paulo: Tributec, 1973.

HART, Herbert L. A., The ascription of responsibility and rights. *Proceedings of the Aristotelian Society*, London, v. 49, p. 171-194, 1948/1949.

HJELMSLEV, Louis. *Prolegómenos a una teoría del lenguaje*. Trad. de José Luis Díaz de Liaño. 2. ed. Madrid: Gredos, 1971.

HUGGETT, Nick. Zeno's paradoxes. In: *Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Stanford University, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Trad. de Juan A. Casaubon. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1973.

KAPLAN, Robert. *The nothing that is: a natural history of zero*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 161-162.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: derecho tributario: parte general*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004.

LUHMANN, Niklas. *Social systems*. Trans. by John Bednarz Jr. and Dirk Baecker. Stanford: Stanford University Press, 1984.

———. A restituição do décimo segundo camelo: do sentido de uma análise sociológica do direito. In: ARNAUD, André-Jean; LOPES JR., Dalmir. *Niklas Luhmann: do sistema social à sociologia jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

———. *Law as a social system*. Trad. de Klaus A. Ziegert. New York: Oxford University Press, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e não-cumulatividade do IPI. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 30-35, jan. 1996.

———. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

———. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997.

———. O contribuinte e o responsável no imposto de renda na fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 109-116, jul. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: regime especial de tributação: natureza jurídica (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 128-132, abr. 2005.

MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. Como superar contradições normativas que não existem? In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (co-ords.). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

———. Lógica e ontologia das normas. *Revista Brasileira de Filosofia*, São Paulo, n. 233, p. 7-38, jul./dez. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação no mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Substituição tributária por antecipação do futuro fato gerador do ICMS - responsabilidade exclusiva do substituto (opinião legal). *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 170, p. 160-168, nov. 2009.

MASSONE PARODI, Pedro. *Principios de derecho tributario*. Valparaíso: Edeval, 1975.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior. *Direito tributário moderno*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDONCA, Daniel. *Introducción al análisis normativo*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

———. *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa, 2000.

———. Exceptions. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. A Lei Complementar n. 24/1975 e os benefícios fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 96-107, set. 2013.

———; OZAI, Ivan Ozawa. ICMS e a tributação das mercadorias digitais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 237-262, jul./ago. 2016.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral: tomo V* (eficácia jurídica, determinações inexatas e anexas, direitos, pretensões, ações). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

NAVARRO, Paulo; RODRÍGUEZ, Jorge. Derrotabilidad y sistematización de normas jurídicas. *Isonomía*, México, n. 13, p. 61-85, oct. 2000.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Contribuinte substituto no ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 21-22, p. 90-113, jul./dez. 1982.

NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica*. 4. ed. São Paulo: Annablume, 2005.

OZAI, Ivan Ozawa. ICMS sobre serviços de transporte e questões relativas ao direito de crédito (subcontratação, redespacho, substituição tributária, crédito outorgado). *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, n. 102, mar./abr. 2015.

———; MIGUEL, Luciano Garcia. ICMS e a tributação das mercadorias digitais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 237-262, jul./ago. 2016.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999.

ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

———. Perspectivismo textual y principio de relatividad sistémica en la teoría comunicacional del derecho. In: ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (coords.). *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. São Paulo: Noeses, 2011.

———. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. 5. ed. Madrid: Civitas, 2013. v. I.

ROSS, Alf. *Directives and norms*. New York: Humanities Press, 1968.

———. *Tû-tû*. Trad. de Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III.

SARTOR, Giovanni. Defeasibility in legal reasoning. In: FERRER BELTRÁN, Jordi; RATTI, Giovanni Battista (eds.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte, n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003.

———. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental* n. 54. Plenário, Brasília, DF, 11 de abril de 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 87-108, jul. 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

———. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

———. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERNENGO, Roberto J. *Derecho y lógica: un balance provisorio*. Madrid: Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1987.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

———. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

———. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLEGAS, Hector. Retenção de tributos - agentes de retenção e agentes de percepção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 67-86, out./dez. 1978.

———. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2007.

VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norm and action: a logical enquiry*. New York: Routledge & Kegan Paul, 1963.

———. Ser y deber ser. In: AARNIO, Aulis; VALDÉS, Ernesto Garzón; UUSITALO, Jyrki (comps.). *La normatividad del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997.