

UMA CONCEPÇÃO ENGLOBALANTE DA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

A COMPREHENSIVE CONCEPT OF NONTAXABILITY

IVAN OZAI

Professor do Quadro Permanente da Graduação e Pós-graduação (Mestrado e Doutorado) da Faculdade de Direito da *York University (Osgoode Hall Law School)*, em Toronto. Doutor em Direito pela *McGill University*, em Montreal. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. iozai@yorku.ca

Resumo: Os desenvolvimentos teóricos em matéria de isenções tributárias e institutos assemelhados trouxeram contribuições inestimáveis à teoria do direito, já que provocam releituras a respeito da própria teoria geral da incidência normativa. Contudo, de modo geral, as teorias em torno desses institutos jurídicos se limitaram a analisá-los sob apenas um de seus aspectos semióticos (sintático, semântico e pragmático) sem um entendimento abrangente das demais dimensões igualmente relevantes à compreensão normativa. Tal restrição gerou equívocos conceituais e conduziu a divergências teóricas mais aparentes do que intransponíveis na literatura jurídica nacional. Esse artigo contribui para uma concepção englobante do fenômeno desonerativo, que pretende trazer à luz novos entendimentos sobre alguns dos diversos problemas e complexidades inerentes à isenção, imunidade, alíquota zero, diferimento, redução de base de cálculo, dentre outros institutos afins.

Palavras-chaves: desoneração tributária; teoria das isenções; teoria do direito; semiótica jurídica.

Abstract: The theoretical developments in the study of nontaxability have offered an invaluable contribution to the jurisprudence literature in Brazil because they give rise to a more comprehensive understanding of the operation of rules in the legal system. Nonetheless, most theories of nontaxability analyze it from only one of the three semiotic dimensions (syntax, semantics, and pragmatics), neglecting the relevance of considering the other dimensions for a comprehensive understanding of the legal phenomenon. Such limitation led to theoretical disagreements that are more apparent than irreconcilable in the literature. This article contributes to the existing literature by offering a comprehensive concept of nontaxability that provides a revised understanding of some of the complex problems relating to tax exemptions, constitutional tax immunities, zero-rating, tax deferral, and reduced tax base, among others.

Keywords: nontaxability; theory of tax exemptions; jurisprudence; legal semiotics.

Sumário: 1. Introdução - 2. Definição jurídica da isenção tributária: 2.1. Dimensão sintática da isenção tributária; 2.2. Dimensão semântica da isenção; 2.3. Dimensão pragmática da isenção: 2.3.1. Isenção como renúncia ao poder de tributar; 2.3.2. Isenção como privilégio fiscal; 2.3.3 Isenção como direito subjetivo - 3. Definição jurídica da imunidade tributária: 3.1. Dimensão sintática da imunidade; 3.2. Dimensão semântica da imunidade; 3.3. Dimensão pragmática da imunidade - 4. Implicações teóricas e práticas da concepção englobante da desoneração tributária: 4.1. A insuficiência da dimensão sintática na definição da isenção; 4.2. A dimensão pragmática na relação entre intérprete e destinatário das normas isentivas e imunizantes (ou quando se pode falar em não incidência juridicamente qualificada); 4.3. Isenções, imunidades e não incidência: semelhanças e distinções; 4.4. As hipóteses de “não incidência” expressas em lei: isenções impróprias e redundâncias legislativas; 4.5. O que são as isenções heterônomas? - 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A produção literária brasileira sobre a desoneração tributária não é escassa. Por envolver o trato de categorias fundamentais da teoria geral do direito e da lógica jurídica e, de outra parte, apresentar conteúdo relevante sob os pontos de vista prático e axiológico, o tema incita particular interesse na dogmática jurídica brasileira e suscitou a formulação de diversas construções teóricas. No percurso histórico do estudo sobre a matéria, revelam-se desde modelos teóricos mais pragmáticos a elaborações científicas de alto refinamento.

Os desenvolvimentos teóricos em matéria de desonerações 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.

Na dogmática tributária, muito já foi escrito sobre a isenção e institutos assemelhados como a alíquota zero, o diferimento e a imunidade. Enquanto alguns veem a imunidade tributária como uma limitação ao poder de tributar, há quem descredencie tal perspectiva como pouco sofisticada. Enquanto alguns entendem a isenção como um privilégio fiscal, outros da mesma forma rechaçam tal definição como pouco científica. Há quem defina a isenção e a imunidade como hipóteses de não incidência qualificadas, a primeira no plano legal e a última no plano constitucional, mas há quem critique vigorosamente essa comparação como tecnicamente imprecisa.

Essas críticas, é o que este artigo pretende demonstrar, são infundadas e decorrem de uma compreensão limitada do espectro amplo que a semiótica jurídica permite observar. A maior parte dos estudos sobre o tema se limita a analisar institutos desonerativos sob apenas um de seus aspectos semióticos (sintático, semântico e pragmático) sem um adequado entendimento das implicações decorrentes se considerar os demais planos igualmente relevantes da compreensão normativa. Propõe-se aqui um estudo das desonerações que primeiro dissocie esses três aspectos para então cotejá-los. O argumento central deste artigo é que uma adequada compreensão das desonerações requer, em um primeiro momento, uma análise desarticulada de cada um desses planos semióticos para que então, em uma segunda etapa, se possam integrá-los em uma concepção mais abrangente do fenômeno normativo, vale dizer, em uma concepção verdadeiramente englobante da desoneração tributária.

Observe-se que a divisão nesses três planos semióticos 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 nos auxiliará na compreensão desse instituto jurídico. Mais do que isso, pretendemos demonstrar que uma compreensão adequada do fenômeno desonerativo somente pode ser compreendido à luz da combinação dessas três dimensões semióticas. As dimensões 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).¹

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 contextualização que são usualmente observados na interpretação dos enunciados sobre a matéria.

Essas três dimensões 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 desoneração tributária – mais do que isso, tem a pretensão de dissolver algumas divergências entre concepções doutrinárias, demonstrando que, antes de se invalidarem, se complementam.

O principal propósito deste artigo é demonstrar que as diversas teorias das desonerações são menos divergentes entre si do que se poderia supor a uma primeira leitura. A definição dos institutos depende da fixação de pressupostos teóricos geralmente não explicitados nas diversas formulações sobre a matéria. Para tanto, iniciamos a Seção 2 definindo a isenção sob essas três dimensões semióticas, indicando que cada uma das diversas definições já elaboradas na doutrina encontra parcial justificação em uma das dimensões sintática, semântica e pragmática. Se, de um lado, tal análise

¹ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 11. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1994. p. 31.

dá suporte a um grande número de teorias da isenção tributária, ela revela, de outro, que tais teorias apreendem apenas parcialmente um fenômeno que é, em verdade, multidimensional. A Seção 3 promove análise semelhante voltada às imunidades tributárias. Dada a significativa carga axiológica inerente às imunidades, tal instituto enfrenta ainda maior controvérsia do que as isenções. Nossa análise englobante das imunidades mostra que ela apresenta mais semelhanças com a isenção do que tem sido reconhecido na literatura jurídica, mas também aponta distinções que passam comumente despercebidas. A Seção 4 se volta a demonstrar algumas das relevantes implicações teóricas e práticas de uma concepção englobante das desonerações tributárias, indicando como ela traz à luz novas perspectivas a diversos debates acadêmicos em torno do tema. A Seção 5 conclui indicando algumas das potenciais contribuições que uma concepção englobante pode trazer ao estudo das desonerações para uma prospectiva agenda de pesquisa.

2. DEFINIÇÃO JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. Dimensão sintática da isenção tributária

A dimensão sintática diz respeito a como a isenção se processa na formulação das normas jurídicas, é dizer, como ela se relaciona à norma jurídica de incidência tributária. A isenção, sob essa perspectiva, é norma jurídica que colide com a norma de tributação. É tarefa do intérprete no processo de interpretação – tarefa esta de natureza puramente intelectual – solucionar o conflito normativo entre norma isentiva e norma de tributação e determinar a norma vencedora e a norma derrotada. Num estágio mais avançado do processo semiótico de determinação do sentido normativo, 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)”.² Em sentido semelhante, Celso Bastos vai compreender a isenção como expediente que, interferindo na hipótese de incidência da norma tributária, a conforma.³ 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”.⁴

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526.

³ 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).

⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 9.

Adotando essa perspectiva também, Calvo Ortega assevera que a isenção é “*norma excepcional* e que como tal se separa e mais precisamente contradiz o estabelecido em outra norma que poderíamos denominar geral”.⁵ Em sentido semelhante, José Souto Maior Borges dirá que a norma isentiva é excepcional, pois é especial em relação à norma de tributação.⁶ Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo dirá que “a isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador”.⁷

A isenção tributária, sob o ponto de vista *sintático*, é norma que não apresenta estrutura diferente das demais normas jurídicas, 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 possui em sua prótase um conjunto de fatos mais específico do que a norma de tributação.

O que ocorre, porém, é que a partir dos critérios de solução de conflitos a norma isentiva vai ou não prevalecer. Sob essa perspectiva, não nos parece de todo equivocado compreender que a norma isentiva neutraliza ou retira eficácia da norma de tributação. 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”.⁸ Posição semelhante é adotada por José Juan Ferreiro Lapatza⁹ e Héctor Villegas.¹⁰

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 entre duas normas jurídicas, do qual, após o devido processo de interpretação, uma sairá vencedora (norma revogadora) e a outra derrotada (norma revogada).

É, de fato, equivocado atribuir à norma isentiva uma “velocidade” superior à da norma de incidência.¹¹ 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 de graduação – mais analítico –, vislumbra duas normas jurídicas conflitantes para, num segundo nível

⁵ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (parte general)*. 7. ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 221. Tradução nossa.

⁶ 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).

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 337

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 273.

⁹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero español: Derecho Tributario: parte general*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 62.

¹⁰ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2007. p. 366.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 522-523.

– mais sintético –, conceber a norma de tributação já mutilada ou parcialmente neutralizada, se assim se preferir.¹²

2.2. Dimensão semântica da isenção

Passemos agora à análise do terreno semântico; do 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 Luís Recasens Siches, vai considerar a norma de isenção uma *norma permissiva*.¹³ 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”.¹⁴ Sob o ponto de vista *semântico*, a isenção tributária é, de fato, 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 (*~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 sim o dever de realizá-la:¹⁵

Como é que então, pode-se perguntar, que a negação externa ocorre no discurso deontico? 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). Em vez 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 (a norma de tributação) contém em sua apódose o modal deontico *obrigatório fazer* (*Op*), aquela (a norma isentiva) contém em sua apódose

¹² 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).

¹³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 4.

¹⁴ AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979. p.154.

¹⁵ ROSS, Alf. *Directives and norms*. New York: Humanities Press, 1968. p. 155. Tradução nossa.

o modal deôntico *não obrigatório fazer* ($\sim Op$), que por interdefinibilidade¹⁶ pode ser expressa por *permitido deixar de fazer* ($F\sim p$).

2.3. Dimensão pragmática da isenção

A dimensão pragmática é, de todas, a menos precisa, justamente por ser a mais abrangente. 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 dimensão 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 em seguida, 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 dimensão pragmática não é menos relevante. A delimitação do alcance de determinada norma imunizante não pode desprezar uma análise axiológica e histórica na interpretação jurídica.

2.3.1. 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.¹⁷ É também a perspectiva adotada por quem considera a isenção um instrumento fiscal, que responde a políticas e objetivos concretos¹⁸ – seja para alcançar a justiça fiscal, para buscar atender o princípio da capacidade contributiva ou para praticar políticas de extrafiscalidade.¹⁹

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 um dado dispositivo. Tal perspectiva assumiu ainda maior relevância diante das regras trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Nº 101/2000), que determinam as condições para a renúncia de receita.

2.3.2. 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

¹⁶ 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.

¹⁷ CANTO, Gilberto de Ulhoa. *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.

¹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (parte general)*. 7. ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 221.

¹⁹ 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.

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)”.²⁰ 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.”²¹

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.²² Nesse sentido, como observa Ricardo Lobo Torres, o Art. 150, II, da Constituição estabelece três orientações básicas a respeito das isenções:²³

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.

A relevância dos aspectos histórico e ideológico dessa perspectiva é inegável.²⁴ 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’”.²⁵

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 filiemos a tal posição, ela induz alguns autores a interpretar a isenção de um modo que não anule seu efeito econômico de desoneração.²⁶

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 271.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*. p. 271-277.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 278.

²⁴ 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).

²⁵ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Valparaíso: Edeval, 1975. p. 160. Tradução nossa.

²⁶ 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.

Note-se, contudo, que nem sempre a isenção tributária corresponderá, pela perspectiva do Estado, a uma renúncia fiscal e, pela perspectiva dos contribuintes, a uma redução de carga tributária. Assim é que embora a isenção quase sempre produza efeito desonerativo no plano econômico, há casos em que seu efeito é o inverso. O ICMS apresenta um exemplo clássico em que, por força da vedação de crédito estabelecida pelo Art. 155, § 2º, da Constituição Federal, uma isenção pode implicar, particularmente quando aplicada a uma operação intermediária, uma efetiva elevação de carga tributária ao contribuinte e respectivo aumento de arrecadação ao poder público. A análise teórica, em particular no que concerne ao plano pragmático da semiótica jurídica, deve sempre ceder e se conformar às realidades jurídicas criadas pelo direito positivo pátrio.

2.3.3. Isenção como direito subjetivo

Há ainda outra perspectiva, que é a de como os enunciados prescritivos são interpretados. A dimensão pragmática apresenta aqui uma característica não vislumbrável claramente nas dimensões sintática e semântica. A circunstância de ter o legislador optado por enunciar expressamente um conjunto de fatos mais amplo na regra matriz tributária de primeira ordem para, em seguida, estabelecer um conjunto específico em enunciado isentivo, ao invés de simplesmente enunciar a regra matriz de primeira ordem de modo mais preciso, 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.:²⁷

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 ausência de enunciado isentivo pode gerar dúvidas interpretativas, as quais não existem quando há expressa isenção. Tomando a isenção sob essa perspectiva, Hugo de Brito Machado observa que há “situações em que poderia ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas

²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 338.

situações o legislador, espancando as dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não incidência juridicamente qualificada.”²⁸

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*.²⁹

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:³⁰

[...] o sujeito isento não resta simplesmente excluído do âmbito pessoal de aplicação do tributo, mas nasce para ele um autêntico (*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*.³¹ Em sentido semelhante, Pérez Royo concebe a isenção como um direito subjetivo que relaciona o ente tributante ao contribuinte.³² Na mesma esteira, Aurélio Pitanga Seixas Filho vai dizer que a isenção constitui situação jurídica subjetiva em favor do contribuinte.³³

3. DEFINIÇÃO JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O ingresso no estudo das imunidades tributárias aqui poderia sugerir, em uma apressada leitura, que se está a extravasar dos limites do corte temático que propusemos neste trabalho. A razão para se fazê-lo, contudo, é dupla. Primeiramente, as diversas posturas teóricas a respeito da imunidade são relevantes ao estudo das isenções, já que umas a afastam e outras a aproximam da isenção. Em segundo lugar, observa-se em matéria de imunidades o mesmo que verificamos no estudo das isenções: confundem-se os diversos planos semióticos (sintático, semântico e pragmático) na definição do instituto, suscitando divergências que representam, na verdade, apenas dimensões diferentes (e complementares) do mesmo fenômeno. Se é certo que, numa

²⁸ 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.

²⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 100-104.

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III. p. 432. Tradução nossa.

³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

³² PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: parte general*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999. p. 136.

³³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 28-31.

dimensão pragmática, as imunidades podem ser vistas como limitação constitucional às competências tributárias, o mesmo não pode ser afirmado sob um aspecto sintático.³⁴

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

3.1. Dimensão sintática da imunidade

Na dimensão 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 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.³⁵ É nesse sentido que se pode falar na imunidade como uma exclusão da competência tributária.³⁶ Exclusão, aqui, é precisamente o efeito da mutilação resultante do confronto normativo entre norma de competência (derrotada) com a norma imunizante (vencedora). Sob essa perspectiva, Misabel Derzi compreende a imunidade tributária como “regra de negação que atua parcialmente sobre outra, reduzindo-lhe a extensão”.³⁷

A dimensão sintática, contudo, 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 análises complementares sob as dimensões semântica e pragmática.

3.2. Dimensão semântica da imunidade

Sob a dimensão semântica, a imunidade tributária apresenta relevantes distinções em relação à isenção. Em primeiro lugar, embora tal aspecto seja mais pragmático do que 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 no plano semântico, elas têm modais distintos; em verdade, opostos: a isenção é norma permissiva e a imunidade é norma proibitiva.

³⁴ Quanto a esse aspecto, v. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 189.

³⁵ 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).

³⁶ 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.

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

Como o modal da competência tributária é o permitido, a imunidade tem modal proibido – enquanto a isenção tinha, por interdefinibilidade,³⁸ modal permitido não fazer. Essa é, pois, 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.³⁹

Numa perspectiva semântica, portanto, a imunidade pode ser compreendida como a proibição de que “certas pessoas possam ser definidas como sujeito passivo de relação jurídica tributária”,⁴⁰ uma proibição constitucional ao exercício de poder pelos entes políticos.⁴¹ Compreendida como norma de modal *proibido*, a imunidade pode ser tomada como uma verdadeira regra expressa de incompetência tributária.⁴²

3.3. Dimensão pragmática da imunidade

A dimensão pragmática da imunidade, especialmente em sua vertente histórica, é a que a compreende como uma limitação do poder fiscal (ou salvaguarda constitucional imanente),⁴³ pois tal é o símbolo que muitas das imunidades tributárias apresentam na Constituição atual.

Sob o caráter axiológico, a imunidade é vista como um direito fundamental do contribuinte.⁴⁴ Como dirá Aliomar Baleeiro, constitui-se numa vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas ou bens.⁴⁵ 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”.⁴⁶

³⁸ 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.

³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 126.

⁴⁰ 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.

⁴¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III. p. 190.

⁴² Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “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).

⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos e 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.

⁴⁴ 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).

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 113.

⁴⁶ CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 395.

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.⁴⁷ 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”.⁴⁸

4. IMPLICAÇÕES TEÓRICAS E PRÁTICAS DA CONCEPÇÃO ENGLOBALANTE DA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1. A insuficiência da dimensão sintática na definição da isenção

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, a alíquota zero é certamente uma técnica isentiva. Com efeito, dever “zero” é o mesmo que não dever nada, pois o próprio conceito do zero remete a isto: a quantificação do nada. Não seria razoável vislumbrar, 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.

Há quem discorde dessa posição. 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.⁴⁹ A nosso ver, contudo, tal situação resulta muito mais de um equívoco conceitual dos teóricos do direito penal do que do acerto da posição do ilustre tributarista. A circunstância de o produto de uma base de cálculo e de uma alíquota zero implicar valor nulo enseja,

⁴⁷ 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.

⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos e de incidência plurifásica, não cumulativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 67-82, jul./set. 1978. p. 69-70; 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. 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.

⁴⁹ 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.

por óbvio, a anulação da própria obrigação tributária. Sem conteúdo, resta eliminada a própria relação.⁵⁰

Isso não quer, contudo, dizer que não há diferença entre a isenção e a alíquota zero. Eles são institutos semelhantes no aspecto sintático, mas apresentam distinções pragmáticas pois são tratados distintamente por algumas regras do direito positivo. Assim é que, em matéria de IPI, por exemplo, a concessão de isenção exige lei, enquanto a alíquota zero pode ser estabelecida por decreto executivo.

Da mesma forma, o diferimento é em muitos casos um instituto assemelhado à isenção nos planos sintático e semântico, pois em muitas legislações estaduais do ICMS ele implica em verdadeira desoneração tributária. Contudo, ele não se subordina às regras constitucionais voltadas à isenção tributária (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 Nº 24/1975) e, portanto, acaba por receber tratamento jurídico distinto da isenção.

O mesmo pode se dizer da não incidência dita “pura e simples”, isto é, da hipótese que não é alcançada pela norma de tributação por não ter sido por ela expressamente contemplada. Como observam Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ives Gandra da Silva Martins, ao analisarem as semelhanças e distinções entre a isenção e a não incidência “pura e simples”, o direito positivo as tratou diferentemente, sendo relevante identificar quando se está diante de uma e de outra para o fim de verificar alguns de seus efeitos jurídicos.⁵¹

Veja-se, pois, que 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 dimensão sintática. Tampouco se há de atribuir um instituto próprio como a redução de base de cálculo todos os atributos da isenção e defini-lo como uma “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, elas auxiliam na interpretação das normas relativas à isenção. A dimensão pragmática adquire ainda maior relevância na interpretação das normas imunizantes, como vimos na Seção 3.3, onde a dimensão axiológica se revela fundamental.

⁵⁰ Consignando nosso entendimento, Paulo de Barros Carvalho assevera que, a seu ver, a alíquota zero nada mais é do que uma isenção (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 526-527).

⁵¹ 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 Nº 56/1987, hoje revogada pela Lei Complementar Nº 116/2003.

4.2. A dimensão pragmática na relação entre intérprete e destinatário das normas isentivas e imunizantes (ou quando se pode falar em não incidência juridicamente qualificada)

Uma forma de compreender a distinção entre isenção e imunidade é por sua negativa. Sob um ponto de vista pragmático, ambos os institutos podem ser entendidos como formas de não incidência. É nesse sentido que muitos autores já qualificaram a isenção como uma hipótese de não incidência *legalmente* qualificada e a imunidade como uma hipótese de não incidência *constitucionalmente* qualificada.⁵² Sob tal perspectiva, isenção e imunidade têm mais semelhanças do que distinções. Tal entendimento enfrentou, contudo, duras críticas na doutrina. Primeiro por sua forma negativa, que parece sugerir definir a incidência de uma norma por seus efeitos de não incidência. Mas, mais relevante, é a crítica de que tal definição parece situar esses dois institutos – isenção e imunidade – numa mesma classe (hipótese de não incidência juridicamente qualificada), com a singela distinção de que a isenção qualifica a hipótese de não incidência no âmbito legal e a imunidade o faz em nível constitucional. Contudo, vão observar os críticos, ambos institutos possuem natureza jurídica marcadamente distinta. A isenção afeta a incidência da norma tributária enquanto a imunidade delimita a competência tributária. Não se trata de uma mera distinção de plano hierárquico, mas de uma diferença estrutural. A norma de tributação (normalmente fixada em lei ordinária) é norma que se dirige ao contribuinte e determina a obrigação de recolher o tributo; a norma de competência (fixada na Constituição) é norma que se dirige ao legislador e o autoriza a instituição de tributo. Da mesma forma, a isenção e a imunidade possuem destinatários jurídicos diferentes e atuam sob operadores deônticos diferentes: a isenção nega o modal deôntico *obrigatório* (como vimos na Seção 2.2) enquanto a imunidade nega o modal deôntico *permitido* (como vimos na Seção 3.2). Trata-se – continuam os críticos – de dois institutos que possuem mais distinções do que semelhanças e qualquer pretensão de se compará-los dessa forma é despida de cientificidade.⁵³

Tais críticas, contudo, voltadas exclusivamente ao aspecto semântico da isenção e da imunidade, ignoram seu aspecto pragmático, inerente a uma compreensão englobante do fenômeno normativo. Compreendida a *pragmática* como a análise da relação entre os enunciados os utentes da linguagem (enunciador e enunciatário),⁵⁴

⁵² 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.

⁵³ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho vai dizer que “em obséquio a esse intento cumpre relegar a locução não incidência constitucionalmente qualificada ao espaço comum das definições impróprias, que não se hão de acomodar num corpo de linguagem de pretensões científicas”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 197.

⁵⁴ 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 A.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*.

não devemos descuidar da perspectiva pragmática da relação entre o aplicador e destinatário 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 observar quando instado a interpretar a legislação tributária. Indagado quanto à incidência de um imposto sobre determinada situação, verificará o intérprete que, por força de uma isenção tributária, o imposto não incidirá. Vale dizer, por ser hipótese *qualificada* pelo legislador em norma isentiva, não haverá incidência da norma de tributação. 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 Estado estabeleça todas as peculiaridades do imposto, as hipóteses de incidência, as isenções, as formas de mensuração. Suponha-se ainda que tal lei seja silente no que concerne à imunidade prevista no Art. 150, VI, “d”, da Constituição, que veda a instituição de impostos sobre livros, jornais e periódicos. O intérprete, ao avaliar a incidência do ICMS sobre operações com jornais, poderia tomar um entre dois caminhos interpretativos distintos: (i) poderia observar que a lei estadual não fez exceção aos jornais, o que a tornaria inconstitucional; ou (ii) poderia compreender a omissão como um reconhecimento implícito da imunidade tributária.

A segunda linha interpretativa é certamente a mais razoável – e a mais provável de ser adotada por qualquer intérprete. Com efeito, legislações de baixa hierarquia por vezes deixam de repetir direitos e garantias assegurados em normas de hierarquia superior, não para desrespeitá-las, mas sim para evitar redundâncias (ou mesmo imprecisões que podem confundir mais do que auxiliar o intérprete que, admita-se, bem conhece as regras imunizantes explícitas na Constituição). 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 final de tributação, 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.

Essa particular dimensão pragmática do aplicador do direito toma o sistema jurídico como um conjunto de normas, todas a delinear a conduta final a ser exigida do contribuinte. Nessa particular perspectiva é que a isenção e a imunidade se afiguram semelhantes e podem ser compreendidas como hipótese de não incidência juridicamente qualificada, a primeira no âmbito legal e a última no plano constitucional. É nesse sentido que alguns autores vão compreender a regra matriz de incidência tributária como resultante 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 + fatos isentos)”.⁵⁵ 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”.⁵⁶ De modo semelhante, Hugo de Brito Machado observa que a imunidade constitui “um obstáculo criado pela Constituição à incidência da norma jurídica de tributação”.⁵⁷

Veja-se que, sob o ponto de vista semântico, tal entendimento poderia ser tido por equivocado ou mesmo acientífico (já que a imunidade impõe modificações à norma de competência tributária e, portanto, nega o modal deontico *permitido*, enquanto a norma de tributação impõe modificações à norma de tributação e, portanto, nega o modal deontico *obrigatório*). Contudo, tal compreensão teórica é acertada quando adotada a perspectiva pragmática do aplicador do direito 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 final de tributação que vai determinar a conduta a ser exigida do contribuinte. Cuida-se de uma perspectiva fundamental quando se pretende compreender os fenômenos da isenção e da imunidade de modo amplo, pois afinal será esta a perspectiva normalmente adotada pelo aplicador da norma e pelo destinatário central da norma de tributação, o contribuinte.

4.3. 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. 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.

⁵⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 156.

⁵⁶ 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. 93.

⁵⁷ 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.

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*. 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 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 aplicador do direito 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 o 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 tributada 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 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 simplesmente por 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.”⁵⁸

4.4. 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, 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.

⁵⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 117.

Cuidam-se de normas que se aproximam das isenções tributárias, mas delas se distinguem por não excluírem 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*⁵⁹ e José Souto Maior Borges⁶⁰ qualifica de *isenção imprópria*.

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.⁶¹

Outra redundância se dá quando o legislador textualmente descreve 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.

4.5. 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”.⁶² É nesse sentido que, em princípio, toda isenção deveria ser *autônoma*, vale dizer, instituída pelo ente que detém a competência para tributar.

O que era princípio implícito se tornou regra expressa com a Constituição de 1988, que positivou, em seu Art. 151, III, a proibição à 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 situações, porém, 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*

⁵⁹ 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 introduze 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).

⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 208-211.

⁶¹ 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 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).

⁶² BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 29.

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 exterior. Outra hipótese comumente estudada é a da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por tratados internacionais.⁶³

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.⁶⁴ 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 mais propriamente como isenção, justamente por ser efetivada, não por enunciado constitucional, e sim por enunciado legal.⁶⁵ Após dedicar várias páginas ao assunto, Sacha Calmon Navarro Coêlho vai considerá-la uma isenção.⁶⁶ Hugo de Brito Machado adota posição semelhante.⁶⁷

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 (hipótese em que poderia restringir normas constitucionais) nem no patamar do legislador ordinário (hipótese em que poderia ser norma especial em relação à norma tributária geral). A figura denominada de isenção heterônoma, na verdade, derrota a norma de incidência pelo critério da hierarquia (como se dá com a imunidade), e não da especialidade (como se daria com uma norma de isenção propriamente dita).

⁶³ Sobre a matéria, há farta bibliografia. V., por todos, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002.

⁶⁴ 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).

⁶⁵ 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 a essa, 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).

⁶⁶ Para o autor, “a isenção autônoma, 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).

⁶⁷ 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.

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.

5. CONCLUSÃO

Demonstramos neste artigo que as disputas teóricas em torno de institutos jurídicos relacionados à desoneração tributária entrecruzam dimensões 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 análise da isenção limitada ao 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 dimensão semântica (que sugere analisar a modalização do comando normativo isentivo) nem as diversas perspectivas pragmáticas (que, ingressando no terreno axiológico, influem na interpretação dos enunciados isentivos).

A concepção englobante proposta neste artigo para se compreender categorias desonerativas procura melhor informar a literatura jurídica e contribuir para um entendimento mais amplo desses institutos jurídicos, mas, mais do que isso, apresenta implicações práticas relevantes. Por exemplo, se é verdade que a isenção e a redução de base de cálculo encontram identidade no âmbito sintático, elas representam

institutos opostos sob a dimensão semântica. O estudo do diferimento, por sua vez, indica semelhança sintática e semântica com a isenção, mas distinções relevantes no plano pragmático. A observação parcial desses institutos que considera apenas a uma ou outra dimensão semiótica conduz a equívocos sérios, tal qual compreender a redução de base de cálculo como uma isenção parcial, e limita o entendimento da relação entre não cumulatividade e institutos desonerativos, como a isenção e o diferimento, em cadeias mercantis mais complexas.⁶⁸

Ao articular as diversas perspectivas semióticas (sintática, semântica e pragmática) que se entrecruzam nos institutos desonerativos, este artigo revela que a análise desses institutos sob uma única isolada dimensão, com se tem feito em parte significativa da literatura nacional, gera equívocos conceituais e conduz a divergências teóricas mais aparentes do que intransponíveis. Pretende-se com esse artigo contribuir para uma compreensão englobante do fenômeno desonerativo, que pode trazer à luz novos entendimentos sobre alguns dos diversos problemas e complexidades inerentes à isenção, imunidade, alíquota zero, diferimento, redução de base de cálculo, dentre outros institutos assemelhados.

6. REFERÊNCIAS

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.

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

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.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. 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.

⁶⁸ Uma análise abrangente das diversas implicações práticas da concepção proposta aqui extravasa o limitado escopo deste trabalho. Para uma aplicação da concepção englobante às desonerações tributárias no âmbito do ICMS, v. OZAI, Ivan Ozawa. *Benefícios fiscais do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario (parte general)*. 7. ed. Madrid: Civitas, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa (convênios de estados – imunidades, isenções, reduções e diferimentos)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 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.

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.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos e 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.

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

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.

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

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreira. *Curso de Derecho Financiero espa ol: Derecho Tributario: parte general*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 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.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: CEU, 2002.

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.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

OZAI, Ivan Ozawa. *Benefícios fiscais do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: parte general*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999.

ROSS, Alf. *Directives and norms*. New York: Humanities Press, 1968.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. III.

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

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.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2007.
