

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

JOÃO CARLOS CSILLAG

**A NATUREZA JURÍDICA DA DISPENSA E DA RESTITUIÇÃO DO
PAGAMENTO DE IMPOSTOS
ANÁLISE DO CASO DO IPVA – LEI Nº 13.296/2008, SP**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

JOÃO CARLOS CSILLAG

**A NATUREZA JURÍDICA DA DISPENSA E DA RESTITUIÇÃO DO
PAGAMENTO DE IMPOSTOS
ANÁLISE DO CASO DO IPVA – LEI Nº 13.296/2008, SP**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

**SÃO PAULO
2010**

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

À Professora Regina Helena Costa, pela orientação firme e precisa, porém sempre paciente e amiga.

Aos professores do Curso de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que souberam transmitir seus conhecimentos com brilhantismo, em um ambiente extremamente agradável e de constante estímulo ao desenvolvimento intelectual, especialmente aos Professores Paulo de Barros Carvalho, Robson Maia Lins e Tácio Lacerda Gama.

Aos amigos da Secretaria da Fazenda de São Paulo, Argos Campos Ribeiro Simões, Beatriz Lazarini Garcia, Carlos Alberto Alves Sampaio, Fernando Moraes Sallaberry, Luiz Fernando Angiolucci, Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça e Valério Pimenta de Moraes, com os quais tive muitas discussões sobre as ideias apresentadas neste trabalho e que muito colaboraram para a sua conclusão.

Aos meus avós, Anna e Benjamin, exemplos de vida e que sempre acreditaram em mim.

À minha mãe, Miriam, pelo apoio em todas as horas, pelo carinho imenso, por tudo.

À Angela, que me acompanhou nesta jornada, pelo estímulo constante e por torná-la mais agradável.

RESUMO

Este trabalho objetiva determinar a natureza jurídica das figuras exonerativas de tributos *dispensa de pagamento e restituição*, que estão entre os institutos exonerativos utilizados pelo Estado em suas três esferas – federal, estadual e municipal – para exonerar determinados contribuintes ou determinadas situações de tributos que, de outra maneira, sobre eles incidiriam.

Constata-se, porém, que essas figuras não estão previstas na Constituição Federal, nem no Código Tributário Nacional. Daí decorre nossa motivação para pesquisar a matéria tributária e ao final deste estudo determinar a natureza jurídica desses institutos exonerativos tributários, bem como examinar a hipótese desses institutos terem a mesma natureza jurídica de outros existentes.

O presente estudo analisa inicialmente o sistema tributário nacional, observando as normas jurídicas, suas estruturas e construção lógica, também utilizando a Regra Matriz de Incidência, instrumento indispensável para o estudo do mecanismo das normas jurídicas.

Na sequência, desvelaremos a espécie suprema das regras jurídicas, os princípios constitucionais, examinando aqueles considerados mais relevantes em relação aos fenômenos exonerativos tributários e que por isso têm forte influência na concessão desses benefícios fiscais.

Empreenderemos a análise das principais figuras exonerativas, a partir de suas características e mecanismos de funcionamento, para em seguida comparar as figuras da *dispensa de pagamento* e da *restituição* com cada uma delas, visando a determinar a natureza jurídica dessas duas últimas.

Realizaremos uma análise detida da lei paulista que trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com o auxílio da sua Regra Matriz de Incidência, uma vez que essa lei dispõe sobre a concessão de benefícios fiscais, por meio desses dois institutos exonerativos.

Aplicaremos então as conclusões alcançadas relativamente à natureza jurídica das duas figuras exonerativas escolhidas ao caso concreto apresentado pela lei paulista do IPVA, com o objetivo de comprovar o acerto dessas conclusões.

Palavras e expressões-chave: Direito Tributário; exoneração; natureza jurídica; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; benefícios fiscais.

ABSTRACT

This study aims to determine the legal nature of the figures *tax exemption* and *tax refund*, which are among the exoneration institutes used by the State in its three levels – federal, state and municipal – to relieve certain taxpayers or certain situations from taxes to which otherwise they would be subject.

It is noted, however, that these institutes are not provided for in the Constitution, nor in the Tax Code. Hence, our motivation to investigate the tax matters and at the end of this study determine the legal nature of these two tax relief institutes, as well as examine the possibility of such institutes having the same status of other existing exoneration institutes.

This study will start by examining the national tax system, turning into the analysis of legal norms, its structures and logical construction, also using the Rule Matrix of Taxation, which is an essential tool for studying the mechanism of legal rules.

Further, the ultimate kind of legal rules, constitutional principles, will be unveiled, examining those considered most relevant in relation to the exoneration tax phenomena and that therefore have a strong influence on the granting of tax benefits.

We will undertake an analysis of the key tax relief figures, from its features and operating mechanisms, to then compare the institutes of *tax exemption* and *tax refund* with each of them in order to determine the legal nature of these last two.

We will undertake a careful analysis of the law that deals with the Tax on the Ownership of Motor Vehicles (IPVA) of São Paulo, with the help of its Rule Matrix of Taxation, since this law provides for the granting of tax benefits through these two exoneration institutes.

We will then apply the conclusions regarding the legal nature of the two exoneration figures chosen, to the case presented by the law of IPVA of São Paulo, aiming to prove the correctness of those conclusions.

Key words and phrases: Tax Law; exoneration; legal nature, Tax on the Ownership of Motor Vehicles; tax benefits.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
Capítulo 1. A LINGUAGEM E O DIREITO	16
1.1 A Linguagem do Direito	16
1.1.1 Essencialidade e Relativismo da Linguagem	16
1.1.2 Estrutura de Camadas de Linguagem	17
1.1.3 O Sistema de Linguagem do Direito e seus Três Planos Fundamentais	19
1.1.4 A Função Instrumental da Linguagem no Direito	19
1.2 Teoria Comunicacional de Gregório Robles	20
1.2.1 O Texto como Fundamento do Direito	21
1.2.2 O Texto Jurídico	21
1.3 Teoria do Direito	22
1.3.1 Filosofia do Direito, Ciência e Conhecimento	22
1.3.2 Níveis de Análise do Direito	23
1.3.3 Papel Fundamental da Teoria do Direito no Estudo das Disciplinas Jurídicas	23
1.4 Incidência Tributária	24
Capítulo 2. OS SISTEMAS E O DIREITO	26
2.1 Do Ordenamento ao Sistema	26
2.2 Sistemas	26
2.3 Classificação dos Sistemas	27
2.4 O Sistema Constitucional Brasileiro	29
2.5 O Subsistema Constitucional Tributário	29
Capítulo 3. NORMAS JURÍDICAS	30
3.1 A Norma Jurídica e o seu Contexto	30
3.2 Estrutura das Normas	31
3.2.1 A Lógica da Estrutura Normativa	33
3.3 Proposições e Enunciados	34
3.3.1 Proposições Jurídicas	34
3.3.2 Enunciados Normativos	35
3.4 Fontes do Direito	35
3.4.1 Fonte Formal – Veículo Introdutor de Normas	37
3.4.2 Fonte Material – Enunciação-Enunciada e o Enunciado-Enunciado	38
3.4.3 Fundamento de Validade das Normas	39
3.5 Evento, Fato e Fato Jurídico	39
3.5.1 Fato Jurídico Tributário	41

3.6 Normas Primárias e Secundárias	42
3.7 Normas de Estrutura e de Comportamento	42
3.8 Regra matriz como Norma Jurídica (Geral e Abstrata)	43
3.8.1 Antecedente Normativo (Hipótese de Incidência)	44
3.8.2 Consequente Normativo (Consequência)	44
3.8.3 Regra matriz de Incidência Tributária aplicada a um Caso Prático (IPVA)	44
3.8.4 Normas Gerais/Individuais e Abstratas/Concretas	45
3.8.4.1 Normas Gerais e Abstratas	46
3.8.4.2 Normas Gerais e Concretas	46
3.8.4.3 Normas Individuais e Concretas	47
3.8.4.4 Normas Individuais e Abstratas	47
Capítulo 4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	48
4.1 Princípio da segurança jurídica	50
4.2 Princípio da legalidade	51
4.3 Princípio republicano, federativo e da autonomia municipal	52
4.4 Princípio da isonomia	53
4.4.1 Os Princípios da Isonomia e da Generalidade da Tributação e as Isenções	57
4.4.2 Limitação à Atuação do Estado pelo Princípio da Igualdade	59
4.4.3 Entre a Interdição Absoluta da Arbitrariedade e a Relativização da Isonomia	67
4.5 Princípio da capacidade contributiva	67
4.5.1 Medida da Capacidade Contributiva	75
Capítulo 5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	79
5.1 Repartição das Competências Tributárias Impositivas na Federação Brasileira	80
5.2 Competência Tributária e a distinção entre o Estado Federal e a União	80
5.3 Distribuição das Competências para Desoneração da Tributação na Federação Brasileira	81
Capítulo 6. EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	82
6.1 O fenômeno da exoneração em matéria tributária	82
6.2 Exonerações internas	84
6.2.1 Imunidades	85
6.2.2 Isenções	88
6.2.2.1 Incidência da Regra Jurídica e Juridicidade – Pontes de Miranda	88
6.2.2.2 Incidência, Aplicação e Juridicidade	88
6.2.2.3 Tempo da Incidência, Aplicação e Eficácia	89

6.2.2.4	Juridicização e Desjuridicização	90
6.2.2.5	Isenção e Não-Incidência	90
6.2.2.6	Teoria Clássica	92
6.2.2.7	Teoria da Isenção Antecipada - Alfredo Augusto Becker	94
6.2.2.7.a)	Efeitos do tempo na causalidade normativa	95
6.2.2.8	Teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra matriz de Incidência Tributária - Professor Paulo de Barros Carvalho	96
6.2.2.8.a)	Isenção como Norma de Estrutura	97
6.2.2.9	Teoria da Incidência da Norma Isentiva – Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli	97
6.2.2.9.a)	Isenção como Norma de Comportamento	99
6.2.2.10	Conceito de isenções	100
6.2.2.11	Literalidade da Isenção	101
6.2.2.12	Isenções concedidas por lei ordinária	101
6.2.2.13	Isenções concedidas por lei complementar	102
6.2.2.14	Revogabilidade das Isenções Tributárias	103
6.2.2.15	Classificação das Isenções Tributárias	104
6.2.2.16	Isenções Condicionadas ou Incondicionadas	107
6.2.2.17	Isenções por Prazo Certo ou Indeterminado	107
6.2.2.18	Isenções Condicionadas e Por Prazo Certo	108
6.2.2.19	Verificação pela Administração do Adimplemento das Exigências para a Concessão de Isenção de Caráter Específico	109
6.2.2.20	Isenções Objetivas ou Subjetivas	111
6.2.2.21	Isenções Contratuais ou Voluntárias	112
6.2.3	Redução de base de cálculo e de alíquota	112
6.2.4	Alíquota zero	113
6.2.5	Diferimento	118
6.3	Exonerações externas	120
6.3.1	Remissões e restituições (devoluções)	120
6.3.2	Anistia	122
6.4	Repetição de indébito	123
6.4.1	Repetição de indébito tributário na esfera judicial	126
6.4.2	Repetição de indébito tributário no âmbito administrativo	128
Capítulo 7. DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS POR DISPENSA DE PAGAMENTO, RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO		129
7.1	Definição de natureza jurídica	129
7.2	Confronto das figuras exonerativas tributárias com dispensa de pagamento, restituição e compensação	130

7.3 A dispensa de pagamento e a imunidade	130
7.4 A dispensa de pagamento e a remissão	132
7.5 A dispensa de pagamento e a anistia	133
7.6 A dispensa de pagamento e a redução da base de cálculo e/ou da alíquota	134
7.7 A dispensa de pagamento e o diferimento	135
7.8 A dispensa de pagamento e a isenção	136
7.9 Determinação da natureza jurídica da dispensa de pagamento	138
7.10 A restituição e a repetição de indébito	140
7.11 Determinação da natureza jurídica da restituição	142
7.12 A compensação	143
Capítulo 8. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)	144
8.1 Histórico do IPVA	144
8.2 A Regra matriz de incidência do IPVA	147
8.2.1 Critério material	147
8.2.1.1 Fato gerador	147
8.2.1.2 Campo de incidência	150
8.2.2 Critério espacial	152
8.2.3 Critério temporal	153
8.2.4 Critério pessoal	155
8.2.5 Critério quantitativo	157
8.2.5.1 Base de cálculo	157
8.2.5.2 Alíquota	159
8.3 A “dispensa do pagamento” na Lei do IPVA	159
8.4 A “restituição” na Lei do IPVA	165
8.5 A “compensação” na Lei do IPVA	166
8.6 Será o IPVA um imposto complexo?	166
Capítulo 9. DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PELA LEI Nº 13.296/2008	169
9.1 Confronto das figuras exonerativas tributárias com dispensa de pagamento, restituição e compensação do IPVA	169
9.2 A dispensa de pagamento e a imunidade	171
9.3 A dispensa de pagamento e a remissão	172
9.4 A dispensa de pagamento e a anistia	174
9.5 A dispensa de pagamento e a redução da base de cálculo e/ou da alíquota	174
9.6 A dispensa de pagamento e o diferimento	176
9.7 A dispensa de pagamento e a isenção	178
9.8 Determinação da natureza jurídica da dispensa de pagamento do IPVA	180

9.9 A restituição e a repetição de indébito	182
9.10 Determinação da natureza jurídica da restituição do IPVA	185
9.11 A compensação	186
Capítulo 10. QUESTÕES RELEVANTES SOBRE A DISPENSA DO PAGAMENTO DO IPVA	188
10.1 O proprietário de veículo furtado, roubado ou sinistrado que, portanto, perdeu o direito de propriedade do seu veículo, deve continuar devedor do respectivo IPVA, a partir do momento em que é privado da propriedade do veículo?	188
10.2 A dispensa de pagamento do IPVA atende ao princípio da isonomia?	189
10.3 Pode o Estado conceder benefício fiscal, abrindo mão de sua receita?	190
Capítulo 11. DISPENSA DE PAGAMENTO E RESTITUIÇÃO DO IPVA - POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO	195
11.1 Administração Tributária	195
11.1.1 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à dispensa de pagamento do IPVA	195
11.1.2 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à restituição do IPVA	199
11.1.3 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à compensação do IPVA	202
11.2 Jurisprudência Administração do Estado de São Paulo	204
CONCLUSÕES	206
BIBLIOGRAFIA	213

LISTA DE ABREVIATURAS

CF - Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

Rmit – Regra Matriz de Incidência Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

No conjunto dos institutos exonerativos de tributos subsiste, muitas vezes, a polêmica gerada pela similaridade existente entre dois ou mais institutos, em decorrência de produzirem os mesmos efeitos jurídicos. A identidade verificada entre institutos exonerativos tributários resulta, não raro, em interpretações doutrinárias diversas e contraditórias, inclusive questionando a existência de determinados institutos.

Em meio a esse tema, verificamos a existência de leis que concedem benefícios fiscais por meio das figuras exonerativas da dispensa de pagamento e da restituição de tributos pagos. Como estas figuras não encontram previsão na Constituição Federal nem no Código Tributário Nacional, tampouco na doutrina, sentimo-nos instigados a pesquisar a natureza jurídica desses institutos exonerativos.

Com essa finalidade, examinaremos o sistema tributário nacional, detendo-nos no seu elemento principal, que é a norma jurídica. A partir das normas examinaremos as diretrizes do texto constitucional, denominadas de princípios e que delimitam o campo de ação do sistema jurídico.

Estudaremos os princípios mais relevantes para a matéria tributária, com destaque para os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que estão intimamente ligados aos benefícios fiscais exonerativos.

A opção pelo princípio da isonomia explica-se porque a exoneração de tributos se constitui em tratamento desigual, destinado a contribuintes que se encontram em situação distinta dos demais, ou seja, envolve diretamente a noção de tratamento isonômico ou não a contribuintes – caber-nos-á evidentemente analisar a condição dos contribuintes beneficiados com a exoneração.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, está fortemente ligado ao princípio da igualdade (ou isonomia), na medida em que aquele possibilita a aferição da capacidade econômica do contribuinte, com vistas à determinação da carga tributária que o sujeito passivo pode suportar, de acordo com o seu patrimônio e renda. Esta proporcionalidade visa a preservar a isonomia, tendo como finalidade a prática da justiça fiscal.

Outra etapa essencial deste trabalho será a análise dos fenômenos

exonerativos tributários vinculados ao objeto de estudo nuclear, por meio do caminho analítico que percorrerá seus conceitos, características e aplicações.

Lançadas as bases teóricas deste trabalho acadêmico, iremos enfrentar a questão a que nos propomos, qual seja, determinar a natureza jurídica dos institutos da *dispensa de pagamento* e da *restituição*. Na prática, isso significará que buscaremos identificar em qual categoria jurídica cada uma dessas figuras exonerativas pode ser classificada.

O tema da exoneração tributária atraiu-nos por ser atual e apresentar relevância na doutrina jurídica, conforme pode ser aferido pela frequência com que a matéria se faz presente nos textos doutrinários, além de causar muita controvérsia, o que é atestado pelo elevado volume de lides submetidas ao contencioso administrativo e judicial.

Escolhemos a lei paulista do IPVA para servir como caso concreto da aplicação das conclusões a serem atingidas, visto que *dispensa de pagamento* e *restituição* se encontram previstas nesta lei.

Desejamos, ao final deste percurso, apresentar nossas conclusões para as questões propostas no início da pesquisa, a serem obtidas mediante a utilização do método científico, com a proposição mais próxima do que o filósofo grego Aristóteles considerava o método científico ideal, amparado no raciocínio dedutivo, que é o da formulação de premissas, uso de lógica e obtenção de conclusões, com a validade da lógica utilizada. No nosso estudo, partiremos dos princípios gerais, seguiremos para as aplicações no campo do Direito Tributário, enveredaremos para as hipóteses de exoneração, faremos comparações com outros institutos e formularemos hipóteses referentes às exonerações aplicadas a um determinado imposto, que é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) conforme são verificadas na legislação do Estado de São Paulo.

Apresentaremos inicialmente um sintético histórico do IPVA, assim como suas principais características, com o auxílio da Regra Matriz de Incidência. Em seguida, testaremos a validade das conclusões alcançadas neste estudo, com relação à natureza jurídica da dispensa de pagamento e da restituição de tributos, sempre com a verificação de suas aplicações na lei paulista do IPVA.

Ainda como partes integrantes do trabalho e que julgamos relevantes estão: o entendimento da Administração Fazendária paulista sobre a matéria,

acrescido da jurisprudência administrativa e judicial porventura existentes. O primeiro desses dois itens será por nós tratado por meio de três questões relevantes sobre a exoneração do IPVA, para cujas respostas utilizaremos subsídios de nossas precedentes análises sobre princípios, além do confronto com as leis gerais que tratam do assunto e com a legislação paulista sobre o IPVA. Já a apresentação da jurisprudência procurará ser uma amostra representativa de peças jurídicas sobre o tema que escolhemos discutir, com apreciação de alguns aspectos observados em situações históricas precedentes à lei estadual que propôs os instrumentos de exoneração desse imposto.

No capítulo final, serão apresentados 28 tópicos a compor as conclusões deste trabalho, em forma de sequência a resumir nossa abordagem deste tema complexo.

CAPÍTULO 1

A LINGUAGEM E O DIREITO

1.1 A Linguagem do Direito

O Direito pode ser comparado a um tecido, cujos fios são as palavras, que agrupadas, assim como as tramas de um tecido, formam construções gramaticais, adquirindo desta forma conteúdo semântico, o qual, por sua vez, dá sentido ao direito e o habilita a ser objeto de estudo de uma ciência. Já dizia Paulo de Barros Carvalho, no prefácio do livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, de Alfredo Augusto Becker¹, que “o jurista é o semântico da linguagem do direito, e, se assim é, é preciso saber bem o que é ‘linguagem’ e o que é ‘semântica’”.

1.1.1 Essencialidade e Relativismo da Linguagem

É fundamental a compreensão da linguagem como instrumento que retrata o mundo real, ao mesmo tempo em que vem impregnada com os valores culturais e sociais do homem que a utiliza.

A língua, mormente no direito, é utilizada com o objetivo de designar coisas, ações ou princípios, em sua essência, de forma a transmitir um mesmo conceito a qualquer pessoa que com ela venha a ter contato.

Entretanto, é muito difícil a obtenção de uma interpretação única para uma dada palavra ou conjunto de palavras. As definições podem ser demasiado gerais e abstratas – propiciando diferentes compreensões, conforme seu intérprete – ou muito concretas e sintéticas, levando o operador de direito a suprir o significado lacunoso das palavras através da integração. Em ambos os casos, verifica-se a ausência de uma ideia única e universal, a ser transmitida pelos signos linguísticos.

Esta matéria, no entanto, é objeto de discussões desde a Antiguidade, como observa Tércio Sampaio Ferraz Jr.²:

¹ A. A. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. VII.

² *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.ª ed., São Paulo, Atlas, 1994, pp. 34-37.

Estas objeções não são novas. Desde a Antiguidade elas constituem a pauta de muitas disputas. Em nome da concepção, essencialista, porém, florescem diferentes escolas, umas afirmando, outras negando, total ou parcialmente, a possibilidade de se atingirem as essências. Onde, por exemplo, a afirmação do relativismo, nos seus diversos matizes, quanto à possibilidade de o homem conhecer as coisas, os objetos que o cercam ou, ao menos, conhecê-los verdadeiramente.

Tércio Sampaio declara que “não se afirma que a essência é inatingível, mas sim que a questão da essência não tem sentido.”

A essência na linguagem é alcançada no nível da linguagem da Lógica Jurídica, como veremos adiante. Não é concebível, portanto, uma linguagem permeada pela extrema concisão – que, por isso, chegue à essência para veicular as ideias – a servir como canal de comunicação das linguagens da Ciência do Direito e do Direito Positivo.

Embora a linguagem, por intermédio de palavras e frases, tenha a função indisponível de veículo transmissor das regras de conduta nas relações sociais, ela mostra-se incompetente para transmitir as ideias em sua totalidade.

Assim é que o Alfredo Augusto Becker³ afirma que a “linguagem não é um meio de transporte da ideia, mas é um instrumento fecundador, pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que no cérebro de outro indivíduo, germine e se desenvolva uma ideia análoga”.

Posto que as ideias transmitidas por uma linguagem jurídica chegam incompletas ao conhecimento de um intérprete das regras jurídicas, cabe a este integrar e preencher as lacunas necessárias à compreensão das referidas ideias.

1.1.2 Estrutura de Camadas de Linguagem

Ao nos debruçarmos sobre o tema da linguagem jurídica, percebemos que há diversos níveis de linguagem que se sobrepõem, em uma relação de hierarquia. Desta forma, a linguagem de último nível superior, a da Lógica

³ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo, Lejus, 1998, p.119.

Jurídica, apresenta a maior essencialidade, impedindo a pluralidade de interpretações acerca de uma mesma ideia transmitida.

Através do esquema de sobreposição das camadas de linguagem, Paulo de Barros Carvalho⁴ descreve os diferentes níveis de linguagem jurídica, por onde transitam as ideias que veiculam as regras de conduta positivadas e suas interpretações descritivas, em níveis variados.

A camada mais inferior, a do Direito Positivo, é aquela mais intimamente ligada à conduta social do homem, prescrevendo regras de conduta, de modo a regular suas relações intersubjetivas.

Já o nível de linguagem imediatamente superior – o da Ciência do Direito – ocupa-se do estudo do mundo das normas jurídicas, analisando-as e, principalmente, descrevendo-as.

Em contraposição à linguagem do Direito Positivo – que é prescritiva –, a da Ciência do Direito é descritiva, posto que estuda e descreve o seu objeto, o Direito Positivo, com suas normas jurídicas e estrutura empírica.

A harmonia e a precisão da linguagem da Ciência do Direito se destacam, quando confrontadas com o discurso do Direito Positivo, que, por ter uma linguagem técnica, recheada de significações plurais, por vias contraditórias, reflete a formação cultural e profissional variada dos legisladores que a organizam.

Por seu turno, a linguagem da Ciência do Direito – científica, não técnica –, elaborada por cientistas do direito, apresenta vocabulário imensamente superior, além de maior precisão e unidade de estrutura.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁵, em sua tese de mestrado, observa que, malgrado o Direito Positivo e a Ciência do Direito ocupem-se de objetos diversos, ambos os sistemas transmitem suas ideias por meio de uma mesma estrutura sintático-gramatical, *in casu*, a língua portuguesa. Entretanto, as estruturas lógicas de ambos os sistemas são distintas, bem como suas funções: a do Direito Positivo, a prescrição de normas de conduta; a da Ciência do Direito, a descrição das normas jurídicas correspondentes.

Ainda analisando-se o sistema de estrutura de camadas de linguagem, com o aprimoramento da linguagem da Ciência do Direito, alcança-se uma

⁴ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 1-7.

⁵ *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 24.

linguagem mais geral e abstrata, e, ao mesmo tempo, menos ambígua – a linguagem, também científica, da Teoria Geral do Direito.

Prosseguindo-se neste esforço semântico em busca de palavras e expressões unívocas, atinge-se o patamar mais alto da linguagem – o da Lógica Jurídica –, onde não há espaço para termos ambíguos ou plurissignificativos.

1.1.3 O Sistema de Linguagem do Direito e seus Três Planos Fundamentais

A linguagem do Direito, como de resto qualquer linguagem, compreende três planos fundamentais, quais sejam: a sintaxe, a semântica e a pragmática⁶. A compreensão da linguagem do Direito Positivo, portanto, exige a exploração e o entendimento desses seus três planos.

O plano sintático é o campo que abrange o inter-relacionamento entre os símbolos linguísticos de uma linguagem – ou das normas entre si, na linguagem do Direito Positivo. O semântico trata das conexões entre os signos linguísticos e os seus respectivos objetos ou fatos e comportamentos prescritos na linguagem do Direito Positivo. Por fim, o plano pragmático forma-se a partir da maneira como a linguagem é utilizada pelos seus praticantes entre si – ou como a conduta é motivada a partir das normas, na linguagem jurídica.

Considerando-se que todas as linguagens são compostas pelos três planos supradescritos, depreende-se que a compreensão de uma linguagem passa pela investigação dos planos citados.

1.1.4 A Função Instrumental da Linguagem no Direito

O Direito só tem existência através da linguagem, daí a importância fundamental deste tema.

A linguagem traduz a compreensão dos fenômenos da Natureza, de fatos e de ideias, por meio de signos ou símbolos comuns a uma comunidade de indivíduos, tal como percebidos por um ou mais de seus membros.

A linguagem é, na verdade, uma estrutura de símbolos inter-relacionados, como aponta Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁷

⁶ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 96-99.

⁷ *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, pp. 257-260.

Os símbolos são nomes ou predicados que se referem a sensações, ideias e fatos, que adquirem significados a partir de sua inter-relação, não tendo, geralmente, conteúdo semântico *per se*.

Um conjunto de símbolos linguísticos organizados de determinada maneira, e grafado, digitado ou impresso em um meio material, ou pronunciado e/ou gravado, constitui um texto.

O texto tem por função transmitir uma mensagem ao leitor, processada pelo seu autor, a partir de suas percepções de objetos e fatos do mundo real, bem como de ideias produzidas em sua mente.

É inegável a importância do estudo da linguagem para a interpretação e compreensão do Direito Positivo e da Ciência do Direito. Entretanto, por fugir ao escopo da presente pesquisa, não serão realizadas incursões pela Semiótica – teoria geral e da produção dos signos –, nem pela Semiologia – a ciência que estuda a vida dos signos no seio da vida social –, que ensejariam, por si só, a empreitada de outra tese científica.

Chega-se então à conclusão, conforme observa Paulo de Barros Carvalho⁸, que dos enunciados prescritivos do Direito Positivo não se extraem conteúdos de significação, antes se constroem significações com base nos enunciados.

Cumprido ressaltar que, assim como os símbolos só formam uma mensagem a partir de sua inter-relação, um texto jamais prescinde de um contexto, para que adquira um significado viável.

1.2 Teoria Comunicacional de Gregório Robles

Gregório Robles⁹ estudou o Direito sob a perspectiva de um sistema de comunicação, ressaltando a importância da compreensão da linguagem no sistema regulador das condutas humanas. Considerando o Direito como texto, ele diferencia o texto jurídico dos demais, na medida em que este tem a função de regular e organizar as relações intersubjetivas. Em consequência, a linguagem do direito demanda forma de estudo específica e distinta dos meios de comunicação das outras ciências.

⁸ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 16-17.

⁹ *O Direito como Texto*, São Paulo, Manole, 2005, pp. 1-3.

Um ordenamento jurídico é um texto construído a partir de decisões jurídicas, cujas unidades elementares são as chamadas normas jurídicas. Entretanto, tais normas não derivam diretamente das decisões jurídicas, antes resultam de uma reconstrução hermenêutica da matéria bruta do ordenamento, formando um sistema jurídico.

1.2.1 O Texto como Fundamento do Direito

Reconhecendo-se que o Direito só existe por intermédio dos textos, compreende-se a enorme importância do conhecimento da simbologia utilizada para a construção dos textos jurídicos. Um texto jurídico não é a simples soma de suas unidades epistemológicas, mas a expressão das ideias que emanam da integração de suas unidades normativas. Este fenômeno decorre da natureza autopoietica do Direito, que é gerado e regenerado continuamente, como que numa espiral, em constante transformação, sem nunca terminar.

1.2.2 O Texto Jurídico

O texto jurídico distingue-se também dos demais textos por ter natureza prescritiva (o Direito Positivo) e não narrativa ou descritiva. Isto se explica porque o Direito Positivo tem como função ordenar os comportamentos sociais e o faz por meio de mandamentos ou comandos normativos.

Verificamos, ainda, que as prescrições sempre serão encontradas num texto jurídico, ainda que elas sejam de definições ou descrições, embora jamais apenas apareçam puramente definindo ou descrevendo algo. Daí a tarefa, por vezes árdua, do intérprete do Direito, o qual deve considerar que o texto jurídico frequentemente deixa de trazer explícitas as prescrições – tanto ao definir quanto ao descrever algo –, tendo o intérprete que depreender o seu conteúdo a partir da interpretação da totalidade do significado do texto.

1.3 Teoria do Direito

Gregório Robles¹⁰ afirma que o objeto da teoria do direito é o *direito possível*, ou seja, qualquer direito existente, e não um ordenamento concreto, de determinado país. Em todo o direito existem elementos de caráter permanente, que independem do tempo e do lugar, bem como das relações desse direito com o mundo que o permeia. Portanto, o que a teoria do direito pretende estudar é o direito em si mesmo, despido das influências da sociedade em que ele está inserido.

1.3.1 Filosofia do Direito, Ciência e Conhecimento

O pensamento ocidental, até o século XIX, não fazia distinção entre Filosofia e Ciência, os quais constituíam uma só unidade de conhecimento. Da mesma forma, a Ciência Jurídica também era estudada pela Ciência e pela Filosofia Jurídicas simultaneamente.

Com o advento do Positivismo, no século XIX, houve uma quebra dessa unidade, sendo reservada à Ciência o papel de verdadeiro Conhecimento. Isto se explica, pela relevância emprestada pelo Positivismo à comprovação e verificação dos fatos, objeto das Ciências. Ainda de acordo com o Positivismo, o que não se encaixasse com esse conceito seria objeto de especulação filosófica, portanto, da Filosofia e não da verdadeira Ciência. A Filosofia se tornava assim uma disciplina residual, a se ocupar do que resta depois de elaborada a Ciência.

A mesma “evolução” ocorreu com a anterior dualidade da Ciência Jurídica e da Filosofia Jurídica, passando a ocupar lugar de maior destaque a Ciência Jurídica, a qual posteriormente se desmembrou em Sociologia do Direito, História do Direito, Antropologia Jurídica, Psicologia Jurídica e Doutrina Geral do Direito. À Filosofia do Direito ficou reservado o estudo de tudo aquilo que não é objeto das Ciências Jurídicas.

Gregório Robles deixa claro que discorda dessa separação entre Filosofia e Ciência, com o desprestígio da Filosofia. A evolução constante da Ciência Jurídica não pode se fundar na pretensa segurança do Conhecimento, devendo,

¹⁰ G. ROBLES, *O Direito como Texto*, São Paulo, Manole, 2005, pp. 45-47.

ao contrário, buscar a investigação e o confronto dialético permanente. A segurança do Conhecimento é apenas um ideal, uma vez que o que move a evolução intelectual é a busca dessa meta inatingível.

1.3.2 Níveis de Análise do Direito

O Direito como texto é estudado pela Teoria do Direito em três níveis distintos, quais sejam: sua estrutura, em primeiro nível; seu conjunto de significados, em segundo nível; e os atos de fala especiais (leis, sentenças judiciais, etc.), em terceiro nível.

A teoria formal do direito – também chamada de Teoria Pura do Direito, por Kant –, analisa as formas jurídicas de todo direito possível.

A teoria da dogmática jurídica, por sua vez, ocupa-se do conhecimento sistemático de um ordenamento jurídico concreto, abrangendo todas as disciplinas que este contém (Direito Civil, Direito Processual Civil, Direito Constitucional, Direito Administrativo, etc.). Compreende-se que um ordenamento jurídico jamais está completo, tampouco devidamente ordenado, cabendo à dogmática jurídica (ou Ciência do Direito) construir o sistema que reflete e integra o ordenamento.

Robles assevera que as duas teorias anteriores estudam o caráter estático do direito, enquanto que a teoria da decisão jurídica trata da produção e aplicação de toda a ordem jurídica, como a geração dos processos de decisão, examinando, portanto, o caráter dinâmico do direito.

1.3.3 Papel Fundamental da Teoria do Direito no Estudo das Disciplinas Jurídicas

A Teoria do Direito, que não tem merecido o devido destaque na grade disciplinar dos cursos jurídicos de graduação brasileiros, é, no entanto, de fundamental importância para a compreensão das diversas disciplinas jurídicas.

Após o predomínio da Teoria do Direito Natural, seguido pela universalização do Positivismo, impôs-se nas últimas décadas a Teoria do Direito, que sem se afastar demasiadamente do Positivismo, recuperou parte da visão do Jusnaturalismo, necessário ao estudo de temas considerados irracionais, que,

portanto, vinham sendo ignorados pela Ciência Jurídica dominada pelo Positivismo.

Estudaremos, portanto, a proposta de um resgate da Filosofia, como contraponto ao domínio incontestado da Ciência Jurídica no último século.

1.4 Incidência Tributária

Quando uma situação previamente descrita em lei ocorre, ensejando uma obrigação tributária, a realização deste fato é denominada **incidência tributária**, ou, ainda, fato gerador do tributo.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira¹¹, a expressão “incidência tributária”, no Brasil, tem sido substituída por “ocorrência do fato gerador”. Entretanto, aquela expressão permanece viva em nossa legislação, como, por exemplo, no art. 104, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), através da expressão “hipóteses de incidência”.

Alfredo Augusto Becker¹² observa que, uma vez realizada uma hipótese de incidência – figura que será analisada mais detalhadamente no Capítulo 3 deste trabalho –, então imediatamente incide a correspondente regra jurídica prevista em lei sobre o fato gerador de tributo, o qual antes de ocorrer era apenas uma hipótese legal ou de incidência.

O mesmo autor faz uma analogia entre o fenômeno da incidência da norma jurídica e uma descarga eletromagnética, e entre a juridicidade e a energia eletromagnética. A *regra jurídica* seria um instrumento carregado de *energia eletromagnética*, mas suspenso no mundo real (dos fatos), *estático*, à espera da realização de todos os elementos que constituem a *hipótese de incidência*, quando então, automaticamente, entraria em *modo dinâmico*. Ao adquirir *dinamicidade*, o instrumento regra jurídica projeta uma descarga (*incidência*) de energia eletromagnética (*juridicidade*) sobre a *hipótese de incidência realizada*. A *hipótese de incidência*, agora energizada (*juridicizada*), em estado dinâmico, tem como efeito a *irradiação da eficácia jurídica*. Esta é comparada à irradiação de um arco-íris eletromagnético (*relação jurídica*), que vincula o sujeito passivo - que se encontra no polo negativo do arco-íris – ao sujeito ativo – situado no polo positivo.

¹¹ *Curso de Direito Tributário*, 10.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1990, p. 170.

¹² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo, Lejus, 1998, pp. 307-309.

Cabem, porém, críticas ao *automatismo* dessa mecânica da incidência, conforme proposto por esse autor. Paulo de Barros Carvalho¹³, por exemplo, assevera que “as normas não incidem por força própria”.

A incidência jurídica depende sempre da interferência do ser humano, que o faz através da linguagem competente. A linguagem do direito constitui a realidade jurídica, transformando o evento em fato, sem o que não ocorre o fenômeno da incidência jurídica.

Por dedução lógica, a incidência tributária não se dá simultaneamente à ocorrência do fato jurídico tributário, apenas como sua consequência, mas antes decorre do relato do fato na linguagem própria do direito.

¹³ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 9-12.

CAPÍTULO 2

OS SISTEMAS E O DIREITO

2.1 Do Ordenamento ao Sistema

Julgamos importante distinguir *ordenamento* e *sistema*, porque, apesar de ambas as expressões serem utilizadas para designar textos jurídicos que se entrelaçam, não há como confundi-las.

Ordenamento é o plexo de textos jurídicos concebidos pelas autoridades competentes para produzir decisões jurídicas e textos legislativos. Ocorre que esses textos, em decorrência do seu processo dinâmico de elaboração, encontram-se em um estado bruto, carecendo de um refinamento, bem como de uma organização estrutural e sistêmica. Estas providências, no sentido de aperfeiçoar e integrar o direito positivo e concreto, são desempenhadas pelos juristas dogmáticos, que assim reelaboram o ordenamento, construindo o *sistema*.

2.2 Sistemas

O *conhecimento* – em qualquer ramo do saber humano – é intrínseco à existência de um sistema de referência, dele não prescindindo.

“Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”, como expressou Goffredo Telles Júnior¹⁴.

Faz-se necessário, portanto, que cada ciência tenha o seu próprio sistema, para que possa estudar o seu respectivo objeto.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁵ expõe que é o objeto formal que diferencia uma ciência das outras, isto é, a forma como determinada ciência estuda o seu objeto material. Com este fim, emprega um sistema particular, o mais adequado para a análise das propriedades de seu objeto material.

Há um consenso na doutrina, no sentido de que a expressão “sistema jurídico” admite acepções múltiplas, podendo conduzir a interpretações

¹⁴ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 2.

¹⁵ *Curso de Direito Tributário*, 10.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1990, pp. 43-44.

equivocadas, já que é utilizado para identificar a estrutura da Ciência do Direito, assim como a do Direito Positivo.

Convergem também as interpretações quanto ao termo “sistema” representar um plexo de elementos estruturados, relacionados entre si conforme uma referência comum.

Cumprido, portanto, uma análise sobre os diversos significados do vocábulo “sistema”, com o intuito de fixarmos-nos em um deles, a ser adotado neste trabalho acadêmico.

2.3 Classificação dos Sistemas

Utilizaremos a classificação dos sistemas proposta por Marcelo Neves¹⁶, segundo a qual estes se dividem em dois grupos:

1) *reais ou empíricos*, quando reúnem objetos do mundo real (físico ou social), tal como existem *in natura*, sem receber qualquer influência de uma linguagem, e

2) *proposicionais*, os sistemas que também agrupam objetos do mundo físico ou social, porém sob a intervenção de uma linguagem, que agrega a conotação de signos linguísticos, os quais traduzem valores e retiram a pretensa pureza dos elementos reunidos a partir do mundo real. Entretanto, a reflexão sobre o tema leva à inevitável conclusão de que não pode haver sistemas completamente impermeáveis à linguagem. As propriedades dos elementos de um sistema, real ou empírico, definidas a partir das sensações e percepções de um ser humano, necessitam de linguagem, de signos linguísticos ou símbolos, para serem expressos.

Assim como não há conhecimento sem sistema, também inexistem sistemas sem linguagem, considerando-se que seja ele (o sistema) percebido e compreendido por um ser humano; os demais casos não são objeto de estudo do direito.

Paulo de Barros Carvalho¹⁷ exclui de sua classificação de sistemas os reais ou empíricos, admitindo, portanto, todos os sistemas como *proposicionais*.

¹⁶ *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, São Paulo, Saraiva, 1988, p. 4. *apud* P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 130-132.

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 130-132.

Retomando o modelo de Marcelo Neves, os sistemas proposicionais subdividem-se em *nomológicos* e *nomoempíricos*.

Os *subsistemas nomológicos* são formais, desconexos do mundo fenomênico, tomando emprestada sua referência de ciências como a Lógica e a Matemática, que empregam métodos lógico-dedutivos.

Já os *subsistemas nomoempíricos* têm como referência a realidade empírica, do mundo real.

Este subsistema divide-se ainda em *descritivo (teorético ou declaratório)* e *prescritivo*, conforme se aplicam à Ciência do Direito ou ao Direito Positivo, respectivamente.

O objeto da Ciência do Direito, o Direito Positivo, pode ser estudado a partir de duas perspectivas distintas: uma estática e outra dinâmica¹⁸.

À luz da primeira perspectiva de análise – *nomoestática* –, o Direito Positivo é considerado de forma estática, como se fora congelado em determinado instante. Adotando-se o modelo de uma pirâmide para a estrutura do ordenamento jurídico, tal qual concebido pelo jurista vienense Hans Kelsen, em seu ponto mais alto encontrar-se-ia uma norma originária, fundante ou *hipotética fundamental*, como a denominou esse jurista, a dar sustentação e validade sintática à Lei Magna ou texto constitucional. A partir desta Lei Maior, as demais normas situam-se, em escala hierárquica, nos patamares inferiores da estrutura piramidal, até o seu degrau mais inferior, onde se encontram os mandamentos individuais.

Tomando-se, porém, o Direito Positivo sob outro enfoque, o de seu mecanismo dinâmico, lança-se mão da análise *nomodinâmica*.

Com a *nomodinâmica*, empreende-se o estudo do processo de nascimento de novas regras – normas fundadas – a partir de outras pré-existentes – normas fundantes –, verificando-se, assim, a validade das normas criadas. Embora o processo de criação de novas normas obedeça a regras pré-estabelecidas no texto constitucional, esta gênese estará sempre impregnada pelos valores históricos, culturais, econômicos e outros da sociedade na qual está inserida. Eis

¹⁸ P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 135.

que o ordenamento jurídico tem o fim precípua de regular a conduta e solucionar os conflitos de uma sociedade.

2.4 O Sistema Constitucional Brasileiro

Tomando-se por base o modelo piramidal do ordenamento jurídico, logo abaixo da norma hipotética fundamental temos a Constituição – por aquela legitimada –, em se tratando de constituições rígidas, como a brasileira. Assim é porque a criação, alteração ou revogação de normas constitucionais se dá através de procedimentos especiais, mais rígidos e solenes, de forma diversa ao que ocorre em relação às leis ordinárias.

A Constituição Brasileira é o campo em que são estabelecidas as linhas mestras das quatro estruturas normativas fundamentais do ordenamento jurídico pátrio, a saber: os sistemas nacional, federal, estadual e municipal.

2.5 O Subsistema Constitucional Tributário

Embora a Constituição Federal vigente (1988) apresente o plexo das normas tributárias como o “Sistema Tributário Nacional”, em seu Capítulo I, Título VI, por uma questão de coerência, o chamaremos de *subsistema constitucional tributário*, posto que está contido no *Sistema Constitucional*.

Nossa Carta Magna diferencia-se da maior parte daquelas existentes em outros países na medida em que contém número elevado de disposições acerca de diversos temas específicos – como o tributário –, ao passo que as constituições estrangeiras delegam tais disposições à legislação infraconstitucional, restringindo-se aquelas ao estabelecimento de diretrizes legislativas.

A grande quantidade de normas constitucionais a regular o sistema tributário brasileiro resulta na sua excessiva rigidez. De tal sorte que se torna demasiado árdua a tarefa do legislador infraconstitucional nas vezes em que este se depara com a necessidade de promover alterações na legislação tributária, por exemplo.

CAPÍTULO 3

NORMAS JURÍDICAS

3.1 A Norma Jurídica e o seu Contexto

A linguagem – com papel ímpar no direito – é como uma teia cujos fios são os signos linguísticos.

Adotando-se a terminologia de E. Husserl¹⁹, considera-se que o signo tem a condição lógica da relação entre as unidades do sistema da linguagem, sendo elas: o *suporte físico* (veículo da mensagem, como um texto, por exemplo), a *significação* (uma abstração, ideia formada no intelecto) e o *significado* (produto original da ideia trazida no suporte físico).

O texto jurídico, assim considerado, apresenta um sentido puro. Porém, adquire um significado maior e mais completo ao ser analisado dentro do contexto em que está inserido.

Vários autores compartilham da tese de que a norma jurídica retirada de seu contexto, de um sistema, carece de sentido.

Norberto Bobbio afirmou que “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”²⁰.

De outra forma, porém com o mesmo sentido, pondera Lourival Vilanova, que “a norma jurídica é norma como dado objetivo, desde que mantenha com o sistema relação de pertinencialidade (pertence ao sistema S porque foi posta de acordo com a regra de formação do sistema)”²¹.

Alfredo Augusto Becker²² também assevera que isolada em si mesma, a lei não possui conteúdo jurídico.

A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do

¹⁹ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 15.

²⁰ C. CHIESA, *ICMS – Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, LTr, 1997, pp. 23-24.

²¹ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 23-24.

²² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 24.

sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Constata-se, pois, que o texto *stricto sensu* é constituído por enunciados do direito positivo, não trazendo, porém, *significações*. Estas são alcançadas, a partir do esforço de interpretação, fundado na análise dos efeitos dos sentidos traduzidos pelos signos, das significações que envolvem o texto. As *significações* de um texto são construídas, portanto, a partir da interpretação do seu contexto²³.

3.2 Estrutura das Normas

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda observou que a ciência jurídica ocupa-se das relações jurídicas entre os homens, tendo mais recentemente – em termos históricos – se subordinado à lógica como metodologia para a investigação, para maior precisão da linguagem e dos raciocínios, a exemplo das demais ciências²⁴.

O direito, tal como é entendido atualmente, é o resultado das experiências sociais vividas pelos homens através de muitas gerações; é o conjunto dessas experiências sociais, com uma utilidade específica, não é uma entidade absoluta.

Essa experiência jurídica advém da experiência (social do homem) em prever um comportamento social e imputar-lhe uma determinada conduta. O direito utiliza-se, portanto, de uma regra de conduta pré-determinada – a regra jurídica – para impor um determinismo artificial ao comportamento humano²⁵.

A dinâmica da regra jurídica – prescrição de incidência de norma jurídica, condicionada à prévia realização de sua hipótese de incidência – não está prevista em qualquer regra de estrutura constitucional. As regras jurídicas foram criadas em sintonia com o funcionamento do pensamento humano²⁶. Nem poderia

²³ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 15-17.

²⁴ F. C. PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo I*, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, Prefácio, p. XVI.

²⁵ N. BOBBIO, *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1955, pp. 37-47 e *Teoria della Norma Giuridica*, Torino, 1958, pp. 3-34, *apud* A. A. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo, Lejus, 1998, p.

²⁶ F. C. PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo I*, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954. Ver também F. ARCHEDOMINGO, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, Madrid, 1960, vol. X, pp. 532-550, *apud* A. A. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 294.

ser de outro modo, considerando-se que todo o universo jurídico – englobando-se regras e relações jurídicas – tem sua existência no mundo do pensamento. Os *atos* só passam a existir após serem relatados pela linguagem do direito.

Tércio Sampaio Ferraz Jr.²⁷ adota um critério didático de classificação das normas, em que, relativamente à relação sintática entre estas, separa-as segundo os critérios de relevância, subordinação e *estrutura*.

Quanto à *estrutura*, distingue as normas em *autônomas* e *dependentes*. *Autônomas* são aquelas que existem *per se*, esgotando a disciplina que estatuem, como, por exemplo, a norma que revoga outra. *Dependentes* são as normas que dependem de outra(s) para exaurir a disciplina que regulam.

Assim, as regras jurídicas tributárias seriam constituídas por uma norma dependente – o antecedente, que descreve a conduta – e uma autônoma – o conseqüente, que prescreve o mandamento –, que independe de outra norma.

Entretanto, Tércio Sampaio diverge de Kelsen, entendendo que a abordagem do jurista vienense era muito restrita, pois dividia as normas, quanto à estrutura, apenas em sancionadoras e em desprovidas de sanção.

Geraldo Ataliba²⁸, ao afirmar que a estrutura das normas jurídicas é formada por uma hipótese, um mandamento e uma sanção, comenta que, no entanto, esta é uma estrutura complexa.

Esta complexidade tem origem no mecanismo de conexão entre as partes da norma jurídica – a imputação – que exige a verificação da ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência e a identificação precisa da(s) pessoa(s) a quem se aplica uma dada norma individual – o comando –, para que então possa incidir a norma e serem produzidos os seus efeitos.

Ao partilharmos do entendimento de que as normas jurídicas têm funcionamento similar ao do processo lógico do pensamento, concordamos – ato contínuo – com Paulo de Barros Carvalho²⁹ quando escreve que “as *normas jurídicas* são constituídas a partir das significações de duas ou mais proposições prescritivas (de conduta), obedecendo à forma lógica dos juízos condicionais”. [grifo do autor].

²⁷ *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, pp. 124-126.

²⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, RT, 1984, pp. 39-43.

²⁹ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 22-25.

Esse autor acrescenta ainda que a norma jurídica *sempre* tem por fundamentos enunciados prescritivos – os quais têm suas origens em disposições constitucionais –, deles não prescindindo. Neste aspecto, discorda de J. J. Gomes Canotilho, o qual admite a possibilidade de uma norma não ter como base enunciados prescritivos.

Mais adiante, Paulo de Barros Carvalho analisa a doutrina do publicista Eros Grau, que, de modo similar, assevera que as normas são o resultado da atividade intelectual, a partir dos textos e dispositivos legais. Entretanto, os dois divergem quanto à origem das normas: Paulo de Barros defende que as normas são *constituídas a partir dos enunciados*, ao passo que Eros Grau entende que estas *estão contidas nos enunciados*.

3.2.1 A Lógica da Estrutura Normativa

Os fenômenos da Natureza são explicados pelas ciências que os estudam, através de relações de causalidade – se A, então B –, enquanto que as normas jurídicas pressupõem relações de imputabilidade – se A, então *deve-ser* B –; este é o princípio a reger a conexão entre antecedente e conseqüente das normas³⁰.

A norma jurídica caracteriza-se pela imputabilidade deôntica, vez que é constituída por duas proposições postas por um ato de autoridade, conectadas por um operador deôntico interproposicional. Este conector deôntico é neutro, porque nunca aparece modalizado.

Quando, porém, o conectivo *dever ser* está inserido no conseqüente da norma, articulando dois ou mais sujeitos em torno de uma conduta – uma parte tem o direito de exigir o cumprimento de uma conduta pela outra –, o operador deôntico será intraproposicional e poderá configurar-se em um dos três modais: proibido (V), permitido (P) e obrigatório (O)³¹.

A estrutura da regra jurídica tributária – denominada de Regra Matriz de Incidência Tributária (Rmit) –, que está mais intimamente ligada ao nosso tema, será analisada em maior profundidade no subitem 3.8 deste estudo.

³⁰ H. KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, 6.ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1998, pp. 86-87.

³¹ P. B. CARVALHO, *Direito Tributário: Fundamentos* cit., pp. 26-27.

3.3 Proposições e Enunciados

Paulo de Barros Carvalho³² faz uma distinção entre *proposições* e *enunciados*. Assevera que os enunciados participam simultaneamente do suporte físico das significações e do plano de conteúdo, enquanto que as proposições expressam um ou mais sentidos emanados dos enunciados.

Para esclarecer, teoricamente, o uso da língua, Tércio Sampaio Ferraz Jr.³³ alude à distinção entre proposição e enunciado, feita por Jürgen Habermas: proposição (*Satz*, em alemão) seria uma unidade linguística, construída por expressões linguísticas, ao passo que enunciado (*Äusserung*, em alemão) seria uma unidade do discurso, da fala.

Mais adiante, Tércio Sampaio declara que, quando falamos, enunciamos proposições, mas, ao enunciarmos, nós nos comunicamos³⁴.

Os textos das regras jurídicas adquirem sentido, significado, através *de enunciados normativos*.

Destarte, os “veículos introdutores de normas”³⁵ – Constituição Federal, emendas constitucionais, leis complementares, leis delegadas, etc. – traduzem os eventos do mundo fenomênico por meio de enunciados normativos.

3.3.1 Proposições Jurídicas

Apesar de compreender conhecimento apreendido no mundo real, a proposição jurídica não tem por função essencial a veiculação de conteúdos de significação. Isto ocorre, porque a proposição é uma estrutura lógica, situada na camada de linguagem mais alta, a da Lógica Jurídica.

Na estrutura da norma jurídica, identificam-se as *proposições* conectadas pelo functor deôntico interproposicional, numa relação de imputabilidade.

A proposição jurídica, de acordo com a lógica clássica, pode ser modalizada em três formas ou leis:

- a) Lei da Identidade: “A é A” e “A não é não-A”;

³² *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 64.

³³ *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 274.

³⁴ *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 275.

³⁵ P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 45.

b) Lei da Não-Contradição: “é falso que A seja B e não-B” e

c) Lei do Terceiro Excluído: “é verdadeiro que A seja B ou A não seja B”³⁶.

Como estrutura lógica que é, a proposição jurídica pode ser formalmente válida, desde que respeitadas as regras dos silogismos, ainda que seu conteúdo semântico seja falso. Enunciados falsos podem resultar em conclusões falsas, embora a estrutura lógica permaneça válida.

A título de exemplo: “todos os automóveis são equipados com sirene; você possui um automóvel, então seu automóvel tem uma sirene”.

Explicando de outra forma, a proposição jurídica é uma metalinguagem científica, que tem por objeto a linguagem técnica do Direito Positivo, onde se situam as normas jurídicas.

3.3.2 Enunciados Normativos

Enunciados são as expressões linguísticas de eventos que, assim expressos (pela linguagem), se transformam em fatos. É por meio dos enunciados que o direito positivo toma conhecimento e comunica ao mundo coisas e eventos acerca dos indivíduos e de seu comportamento.

3.4 Fontes do Direito

Da análise de um sistema de normas jurídicas, depreende-se que pode haver conflitos entre as normas, denotando a existência de vários centros produtores de normas e/ou pode-se verificar a ocorrência de lacunas, casos em que se admite um único centro produtor, que, no entanto é incapaz de prever todo o universo de condutas. A partir dessas observações, chega-se às *fontes do direito*³⁷.

Tércio Sampaio observa que essas fontes existem através das *construções* elaboradas pelos intérpretes do direito e também a partir de *dados* obtidos de elementos materiais (das Ciências da Natureza), culturais, históricos, racionais e ideais.

³⁶ L. VILANOVA, *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, São Paulo, RT, 1997, pp. 4-8.

³⁷ T. S. FERRAZ JR., *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, pp. 222-227.

A dicotomia das fontes – entre construção e dado –, foi partilhada por Savigny e François Geny. Outra divergência em torno desse tema gira entre fontes formais e fontes materiais. Fontes formais podem ser legais, porém ilegítimas, se não tiverem respaldo na vontade popular. Neste caso, a origem de um ordenamento jurídico estaria nas fontes materiais, não nas formais, que, por emanarem do Estado – através das leis, por exemplo –, deveriam constituir-se na verdadeira fonte do direito.

Tércio Sampaio leciona ainda que, refletindo as necessidades das sociedades modernas, a partir do advento da burguesia, afirmaram-se os valores da segurança e da certeza. A partir desses critérios, são valoradas e classificadas as fontes do direito, com base no seu maior ou menor grau de objetividade, em face de sua origem e modo de formação.

Vicente Rao³⁸, por sua vez, mescla as fontes formais e materiais, entendendo que a norma é validada, quando conjugada substancialmente a fatos sociais, segundo as necessidades, contingências e aspirações, individuais e coletivas.

Miguel Reale³⁹, por outro turno, classifica em quatro as fontes do direito: a *legal*, resultante do poder estatal de legislar; a *consuetudinária*, decorrente dos costumes inerentes a uma comunidade; a *jurisdicional*, proveniente das decisões reiteradas em diversos graus do Poder Judiciário; e a *negocial*, ligada aos vínculos reguladores da pactuação entre indivíduos.

Como se vê, a expressão *fontes do direito* possui várias acepções, em consequência das conceituações diversas que recebe por parte dos doutrinadores.

Verificamos que diversos doutrinadores confundem o produto da atividade legiferante – leis *lato sensu* – com as fontes do direito. Isto decorre da circunstância de todas as normas jurídicas serem postas por uma norma anterior, dividindo-se assim as normas em *veículos introdutores de normas e normas introduzidas*⁴⁰. Estas seriam as *fontes formais* do direito, distintas das *fontes materiais*, originárias de fatores históricos, culturais e costumeiros de uma

³⁸ *Ato Jurídico*, São Paulo, RT, 4.^a ed., 1.997 *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 47.

³⁹ *Fontes e Modelos do Direito*, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 12 *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1.999, p. 47.

⁴⁰ P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 45.

sociedade. Porém os fatos sociais, com os quais se identificam as fontes materiais, só produzirão efeitos jurídicos se sofrerem a incidência de uma norma jurídica.

Este quadro levaria a outra indefinição, qual seja: a identificação de uma norma inicial a dar validade às demais normas existentes que dela proviriam.

Esta indefinição tormentosa em torno das fontes do direito recebeu uma solução por parte de Hans Kelsen, quando este concebeu uma norma fundante de validade objetiva – a *norma fundamental (Grundnorm)*⁴¹ –, que seria a fonte única do direito; o direito seria a própria fonte do direito – por isso chamado de *autopoietico* – a ser aceito como um dogma.

Neste estágio, entendemos por fontes do direito as materiais e as formais.

As fontes materiais são o conteúdo, a significação das regras jurídicas. Entretanto, o meio através do qual as fontes materiais se materializam no mundo jurídico são as normas, as quais têm como fonte formal uma norma introdutora de outra norma.

As fontes formais podem ser perfeitamente explicadas pelo modelo piramidal de Kelsen. Já as fontes materiais abrangeriam os costumes, cultura, experiências sociais e demais subsídios que expressem os anseios de uma comunidade em relação às condutas exigidas para a manutenção da paz social.

3.4.1 Fonte Formal – Veículo Introdutor de Normas

As *fontes formais*, também chamadas de *veículos introdutores de normas*, são as regras estabelecidas no ordenamento jurídico que regulam os procedimentos a serem observados para a produção de novas normas jurídicas, outorgando validade aos atos de aplicação do direito. Estes instrumentos introdutórios veiculam a entrada de novas regras para o ordenamento jurídico

O veículo introdutor configura-se em uma norma geral e concreta, que compreende quatro elementos: i) procedimento previsto no ordenamento; ii) agente competente, em seu antecedente; iii) local; e iv) momento da elaboração

⁴¹ *Fontes e Modelos do Direito*, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 12 *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 47.

da norma resultante em seu conseqüente. O resultado da aplicação do veículo introdutor é a norma individual e concreta⁴².

O ordenamento jurídico estrutura-se consoante uma hierarquia piramidal de veículos introdutores, tendo o seu órgão superior fundamental na Assembléia Constituinte.

3.4.2 Fonte Material – Enunciação-Enunciada e o Enunciado-Enunciado

Os conceitos de *enunciação* e *enunciado* estão presentes nas diversas formas de comunicação (fala, texto ou pintura, por exemplo), chamando-se de *enunciação* o processo de elaboração da mensagem e de *enunciado* o resultado produzido.

A partir desses dois conceitos, no contexto do processo de elaboração do direito, obtêm-se dois outros conceitos, que são a *enunciação-enunciada* e o *enunciado-enunciado*. *Enunciação-enunciada* é o nome dado ao conjunto de marcas e vestígios encontrados em um texto normativo, que permitem a identificação dos procedimentos adotados na criação de determinada norma, bem como da sua autoridade criadora. *Enunciado-enunciado*, por outro turno, é o conteúdo resultante do referido processo de criação normativa, não apresentando, porém, as marcas desse processo.

Conclui-se, portanto, que o produto resultante juridiciza o processo criativo, ou seja, os procedimentos de elaboração encontram-se inseridos no respectivo produto. No caso do Poder Legislativo, tratando-se, e.g., de norma do direito tributário, *enunciação-enunciada* seriam as marcas do processo legislativo deixadas no texto da lei, enquanto *enunciado-enunciado* seria o conjunto dos dispositivos da lei que determinam a regra matriz de incidência, a multa e os respectivos deveres instrumentais. Já no tocante ao Poder Executivo, *enunciação-enunciada* constituir-se-ia nos traços do processo de edição do ato administrativo, ao passo que *enunciado-enunciado* traduzir-se-ia no conteúdo material do próprio ato administrativo. Finalmente, no que diz respeito ao Poder Judiciário, *enunciação-enunciada* seriam os vestígios do processo jurisdicional de elaboração da decisão judicial encontrados nas sentenças e acórdãos, sendo

⁴² T. M. MOUSSALLEM, *Fontes do Direito Tributário*, São Paulo, Max Limonad, pp. 147-149.

enunciado-enunciado o resultado da atividade jurisdicional, qual seja, as sentenças e acórdãos.

3.4.3 Fundamento de Validade das Normas

Fundamento de validade é a condição (conjunto de requisitos) inerente a uma norma jurídica que, quando satisfeita, confere validade à norma, o que significa que a norma pertencente ao ordenamento jurídico produzirá os efeitos jurídicos que dela se espera.

Os requisitos necessários para a existência do fundamento de validade são: i) produção da norma pelo órgão competente (de acordo com o sistema jurídico) para tanto; e ii) elaboração da norma de acordo com as disposições procedimentais previstas no mesmo sistema.

Há uma distinção entre *fundamento de validade* e *fonte de direito*, embora ambos os conceitos estejam immanentemente vinculados. Fonte de direito guarda relação com as origens de uma norma – com o seu veículo introdutor (norma hierarquicamente superior) e com o fato social juridicizado que lhe dá origem –, enquanto que o fundamento de validade deriva da forma em que se deu a produção da norma, bem como da autoria do processo.

A título de exemplo, todas as normas infraconstitucionais têm *fundamento de validade* na Constituição Federal, entretanto a Carta Magna não é *fonte de direito* das referidas normas infraconstitucionais.

3.5 Evento, Fato e Fato Jurídico

Evento é um acontecimento do mundo real, podendo ser um fenômeno da Natureza, uma atividade desenvolvida por uma pessoa ou um comportamento de um indivíduo no seu ambiente social.

Um evento relatado através de linguagem constitui-se em um *fato*, como apontado por Tércio Sampaio Ferraz Jr.: “A travessia do Rubicão por Cesar’ é um evento. Mas ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato”.

O *evento* não relatado “perde-se”, não produz efeitos no mundo jurídico, embora possa produzi-los no mundo fenomênico. Por outro lado, “‘fato’ não é,

pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”⁴³.

À parte o *fato* ser a expressão linguística de um *evento*, Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ ensina que os valores lógicos de tais enunciados serão válidos e não-válidos, quando tiverem função prescritiva; ou verdadeiros e falsos, quando tiverem função descritiva. Isto porque as fórmulas linguísticas sempre estão vinculadas ao mundo fenomênico, em que os acontecimentos são verdadeiros ou não.

Chegamos à conclusão de que um acontecimento social (evento) não relatado de forma adequada pela linguagem jurídica não existe para o mundo jurídico; destarte, não produz efeitos jurídicos.

Cumprе ressaltar, entretanto, que o fato jurídico descrito conforme prescrevem as regras jurídicas pertinentes, ainda que não corresponda ao evento ocorrido no mundo fenomênico, pode ter validade no mundo jurídico. Exemplo disto é uma Certidão de Óbito erroneamente emitida em nome de uma pessoa que está viva. Embora o indivíduo permaneça existindo no mundo real, em consequência de sua “morte” relatada pela linguagem jurídica, é como se o mesmo tivesse falecido, para o universo jurídico, daí advindo todos os efeitos jurídicos decorrentes.

Da mesma forma, uma pessoa cujo nascimento não foi registrado através de uma Certidão de Nascimento não tem existência perante o mundo jurídico, embora seja óbvia sua existência no mundo real.

Todavia, nem todos os fatos podem ser transformados em fatos jurídicos. Marcos Bernardes de Mello⁴⁵ ensina que, no desempenho de sua função de ordenar a conduta humana, o direito valora os fatos, selecionando por meio das normas jurídicas aqueles que têm relevância para as relações sociais.

Pontes de Miranda⁴⁶ vai além ao asseverar que só ao direito cabe filtrar, entre todos os fatos, aqueles que serão jurídicos. Insuficiente, portanto, a interpretação de operadores do direito acerca de determinada regra –

⁴³ *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2.^a ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 278.

⁴⁴ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 352.

⁴⁵ *Teoria do Fato Jurídico*, São Paulo, Saraiva, 1.995, p. 08 *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isonções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 39.

⁴⁶ *Tratado de Direito Privado*, tomo I, São Paulo, RT, 4.^a ed., 1983, p. 21, *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isonções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 39.

considerando seus aspectos políticos, morais e científicos–, para que esta se torne jurídica.

Lourival Vilanova⁴⁷ salienta que o *fato* se torna jurídico ao servir como *qualificadora normativa do fático*, na hipótese, lembrando-se que apenas as propriedades do fato selecionadas pelo direito integrarão a hipótese da norma. Adverte ainda que o fato natural insere-se apenas na hipótese, ao passo que o fato conduta, porque modelado deonticamente, pode estar tanto na hipótese, quanto na tese da norma jurídica.

3.5.1 Fato Jurídico Tributário

O fato jurídico analisado até aqui será considerado como fato jurídico tributário, quando “tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”⁴⁸.

Paulo de Barros Carvalho acrescenta ainda que há dois momentos distintos envolvendo a ocorrência do fato jurídico tributário: “(i) a data atribuída à realização do evento relatado no enunciado denotativo”; e “(ii) a data da constituição jurídica do fato”.

Entre o primeiro instante – data da realização do evento, descrito pela norma geral e abstrata – e o momento da constituição jurídica do fato – quando o fato descrito subsume-se à lei, produzindo norma individual e concreta –, o Estado queda-se impotente, nada podendo exigir, assim como o contribuinte fica impedido de pagar o crédito devido enquanto o fato não for relatado em linguagem jurídica tributária.

Conclui-se, então, que o fato jurídico tributário produz efeitos apenas a partir da subsunção do fato à lei, que se dá pela produção de norma individual e concreta.

⁴⁷ *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, São Paulo, RT, 1997, p. 46, *apud* P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 40.

⁴⁸ P. B. CARVALHO, *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 105-107.

3.6 Normas Primárias e Secundárias

A análise do funcionamento das normas nos conduz à percepção de que estas se dividem em duas espécies: a *norma primária* e a *norma secundária*.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ discorda da terminologia inicialmente utilizada por Kelsen, quando o jurista vienense classifica a norma primária como sendo aquela que prescreve uma sanção, e secundária, a que estabelece o dever jurídico a ser cumprido.

A norma primária prescreve, em seu conseqüente, um dever a ser cumprido, caso a hipótese, prevista em seu antecedente, se confirme. Já a norma secundária prescreve, em seu conseqüente, a aplicação de uma sanção, caso a conduta estabelecida no conseqüente da norma primária seja descumprida, sendo o *descumprimento* do dever estabelecido no conseqüente da norma primária a conduta descrita no antecedente da norma secundária.

Paulo de Barros partilha do pensamento de Lourival Vilanova⁵⁰ segundo o qual a norma jurídica completa constitui-se pela união das normas primária e secundária. Ambas as normas têm a mesma estrutura lógico-deôntico-jurídica, distinguindo-se, porém, quanto ao conteúdo semântico.

3.7 Normas de Estrutura e de Comportamento

As normas jurídicas são classificadas em dois grupos, conforme o objeto de sua regulação. As normas de estrutura determinam o funcionamento das normas jurídicas, a partir do interior do próprio ordenamento, através dos procedimentos necessários para a sua constituição, alteração e desconstituição. As normas de estrutura regulam também a competência de editar as normas de conduta. São regras de organização de outras regras jurídicas, hierarquicamente inferiores. Tratam da produção de outras normas ou regras deôntico-jurídicas.

As normas de comportamento, por sua vez, regulam as condutas humanas ou intersubjetivas, *i.e.*, o comportamento humano. Realizam este mister através

⁴⁹ *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 31-33.

⁵⁰ *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, São Paulo, RT, 1997, p. 64 *apud* P. B. CARVALHO, *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 32.

da construção lógico-jurídica, que utiliza o conectivo dever-ser, modalizado em uma de suas três formas: permitido, obrigatório ou proibido.

3.8 Regra Matriz como Norma Jurídica (Geral e Abstrata)

A *regra matriz de incidência tributária (Rmit)*, a norma jurídica reduzida à sua forma mais enxuta, é uma estrutura incindível, construída a partir das interpretações do cientista do direito, interligando proposições ou significações dos enunciados do direito positivo tributário.

A estrutura lógica da Rmit pressupõe sempre uma relação deontica (*dever ser*) entre as duas normas tributárias que a constituem, o antecedente – uma norma condicional – e o conseqüente – uma norma mandamental.

Caracteriza-se a Rmit como geral e abstrata, já que prevê a ocorrência de um evento no mundo real, quando este preenche determinados critérios, sem individualizá-lo em sua concretude. O evento é traduzido em linguagem competente (jurídico-tributária), constituindo-se, assim, em fato jurídico-tributário, objeto da hipótese de incidência da Rmit.

A estrutura sintática da Regra matriz de incidência tributária decompõe-se em duas partes: o antecedente (hipótese de incidência) e o conseqüente (a tese), que contém a obrigação tributária a ser cumprida pelo seu sujeito passivo.

O antecedente da Rmit é formado por uma hipótese de incidência do tributo, ou seja, prevê a ocorrência de um determinado fato jurídico, o qual ensejará a incidência do correspondente tributo.

Do acontecimento do fato, previsto na norma que constitui o antecedente normativo – que significa ter sido o evento traduzido na linguagem do direito –, decorre a conseqüência da prescrição de uma conduta.

Paulo de Barros Carvalho⁵¹ complementa que, à luz da doutrina do Direito Tributário mais atual, o antecedente e o conseqüente normativos são caracterizados por conjuntos distintos de elementos ou critérios, conforme mostraremos em análise mais acurada, realizada nos dois itens seguintes.

⁵¹ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 235-237.

3.8.1 Antecedente Normativo (Hipótese de Incidência)

Na estrutura de Rmit atualmente consagrada, o antecedente – ou *descriptor*, porque descreve a hipótese –, é formado pelos critérios *material*, *espacial* e *temporal*.

O *critério material* é identificado por uma conduta, *i.e.*, pelo comportamento de uma pessoa, que pode ser traduzido por um verbo e seu complemento. Este critério é o núcleo da hipótese de incidência.

O critério material, por sua vez, está sempre vinculado a dois critérios: um *espacial* e outro *temporal*. O critério espacial condiciona o *locus* em que ocorre o fato descrito na hipótese normativa, ao passo que o critério temporal determina em que período ou em que instante do tempo, conforme o caso, a conduta descrita no espaço geográfico acontecerá.

3.8.2 Consequente Normativo (Consequência)

De acordo com o modelo ora *sub examine*, o consequente – ou *prescriptor*, vez que prescreve a conduta a ser obedecida, quando se dá o fato descrito na hipótese de incidência –, decompõe-se em dois *critérios*: o *peçoal* e o *quantitativo*.

O *critério pessoal* compreende os dois sujeitos da relação jurídica tributária: o sujeito ativo (o Estado) e o sujeito passivo (o contribuinte). O *critério quantitativo* compreende a base de cálculo do tributo e a alíquota a ser aplicada para o cálculo do mesmo.

3.8.3 Regra Matriz de Incidência Tributária aplicada a um Caso Prático (IPVA)

Como exemplo, utilizaremos o modelo da Rmit geral e abstrata para a análise da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), em um caso individual e concreto.

Trata-se de indivíduo que possuía automóvel de passeio, em 01/01/2010, registrado no Departamento Estadual de Trânsito do Estado de São Paulo (DETRAN-SP), devendo, portanto, recolher o respectivo IPVA, em 2010.

A base de cálculo do respectivo IPVA é o valor estabelecido na tabela emitida anualmente, a qual também determina a alíquota a ser utilizada.

A *hipótese de incidência* é construída a partir da identificação de seus critérios. O *critério material* (VERBO: *ser*; COMPLEMENTO: proprietário de automóvel de passageiros) está perfeitamente caracterizado e condicionado pelos *critérios espacial* (registrado no DETRAN do Estado de São Paulo) e *temporal* (em 01/01/2010).

Decorre daí a *consequência*. O *critério pessoal* é composto pelo sujeito passivo (proprietário do automóvel) e pelo sujeito ativo (o Estado de São Paulo, credor tributário). Finalmente, o *critério quantitativo*, determinado a partir das características do automóvel objeto de incidência do imposto, conforme a referida tabela, que estabelece o valor da *base de cálculo* e a sua respectiva *alíquota*.

3.8.4 Normas Gerais/Individuais e Abstratas/Concretas

Quanto aos destinatários, as normas podem ser: *gerais*, quando atingem indistintamente todos aqueles que praticam a conduta que se subsume à hipótese da norma, sem identificá-los; ou *individuais*, quando endereçadas especificamente a uma pessoa ou a grupos determinados de indivíduos.

Em relação à forma de constituição das normas, estas podem ser: *abstratas*, caso em que, a partir da redução de determinado comportamento humano, através de suas características, chega-se a uma conduta típica; ou *concretas*, quando se especifica determinada conduta, inclusive em seus aspectos temporal e espacial.

Paulo de Barros Carvalho⁵² salienta que

(...) a doutrina tem-se limitado à apreciação do **antecedente normativo**, ao qualificar as normas jurídicas de gerais e individuais, abstratas e concretas. Mas a redução não se justifica. A compostura da norma reclama atenção para o **consequente**: tanto pode haver indicação individualizada das pessoas envolvidas no vínculo, como pode existir alusão genérica aos sujeitos da relação. [grifamos].

⁵² *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pp. 33-35.

O mesmo autor acrescenta que o consequente, em oposição ao antecedente, jamais poderá prescrever fato concreto, posto que a conduta prescrita – distintamente da descrita – só se realiza após a subsunção do fato à conduta descrita na norma. Assim, a conduta prescrita sempre deverá ser apresentada em termos abstratos, em respeito à lógica jurídico-deôntica das normas jurídicas.

Estudando-se o mecanismo das regras jurídicas, no seu mister de regular condutas sociais e verificar o seu cumprimento pelos indivíduos que àquelas se sujeitam, concluímos que tais condutas são prescritas pelos ordenamentos. Este mecanismo trabalha a partir de uma estrutura normativa hierárquica, que inicialmente – nos seus níveis superiores – abrange todo o universo de indivíduos que pratiquem, em local e tempo incertos, determinada conduta, para em seguida, com fundamento em outras normas – geralmente nos níveis progressivamente inferiores –, chegar à individualização da pessoa atingida pela norma, bem como à identificação do tempo e do lugar (a concretude) da ocorrência do fato jurídico que se subsume à referida norma.

3.8.4.1 Normas Gerais e Abstratas

Como exemplo de *norma geral e abstrata*, podemos considerar o antecedente da norma jurídica que tem por objeto o pagamento do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores). Em seu antecedente, a regra descreve os indivíduos que se enquadrarão na hipótese de incidência do imposto: todo aquele que for proprietário de veículo automotor. A norma é geral, portanto, aplica-se a todos os indivíduos que preencham tal condição, sem os distinguir individualmente. E é abstrata, porque a referida conduta descrita no antecedente (ser proprietário de veículo automotor no dia 1.º do respectivo ano, em relação a automóvel registrado junto ao departamento de trânsito do respectivo Estado da Federação) é uma hipótese de incidência, à qual se subsumem os indivíduos que praticarem efetivamente aquela conduta.

3.8.4.2 Normas Gerais e Concretas

O fato jurídico do lançamento do IPVA, enunciado pela Fazenda Pública Estadual, tendo como destinatário do cumprimento da conduta prescrita o

proprietário de determinado veículo automotor – seja ele(a) quem for –, constitui-se em *norma geral* (a pessoa indeterminada) e *concreta* (a pessoa que for proprietária do veículo, identificando base de cálculo, alíquota, montante do imposto e data de vencimento respectivos).

3.8.4.3 Normas Individuais e Concretas

No mesmo exemplo, quando a Fazenda Pública Estadual realiza o lançamento do imposto, identificando o fato real (agora tornado fato jurídico), o sujeito passivo (proprietário do veículo), o veículo objeto do lançamento, sua base de cálculo, alíquota e valor do imposto, tudo isso está construindo uma *norma individual* (com um determinado destinatário) e *concreta* (aplicável a uma situação perfeitamente identificada).

3.8.4.4 Normas Individuais e Abstratas

Norma individual e abstrata é aquela em que as pessoas envolvidas no fato jurídico objeto da hipótese de incidência estão perfeitamente identificadas, enquanto que as condições espaciais e temporais pertinentes apresentam-se indeterminadas. Tal situação decorre da impossibilidade de previsão da ocorrência do evento quanto aos seus critérios espacial e temporal. A título de exemplo, Eurico Marcos Diniz de Santi⁵³ elege os contratos de seguros que são firmados entre pessoas determinadas, porém tratam do cumprimento de prestações futuras, em data incerta.

⁵³ *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2000, *apud* E. R. SOUSA, *Imunidades Tributárias na Constituição Federal*, Curitiba, Juruá, 2003, p. 39.

CAPÍTULO 4

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípios constitucionais ou *normas diretrizes da Constituição* são normas jurídicas dispostas no texto constitucional, de forma expressa ou implícita, que possuem a função de diretrizes das demais normas. Os princípios derivam da vontade de um povo, através de seus representantes – os legisladores constituintes –, tendo a função de plasmar os valores mais importantes de uma determinada sociedade em sua Carta Magna. Desta forma, os princípios cuidarão para que os desejos comuns a uma sociedade sejam traduzidos em condutas que viabilizem o alcance de seus objetivos.

Roque Antônio Carrazza⁵⁴ leciona, no mesmo sentido, que a Constituição é um conjunto de normas com diferentes graus de relevância, sendo as mais importantes, com função de diretrizes, denominadas de princípios. Carrazza observa ainda que os princípios jurídicos, que se constituem em enunciados lógicos, podem ser explícitos ou implícitos, o que não interfere em seu grau de importância.

É essencial o conhecimento dos princípios que norteiam uma constituição, uma vez que estes transmitem os valores mais caros à sociedade, ou seja, suas ideias fundamentais que servem como diretrizes para o sistema jurídico positivo que a governa. Assim, Roque Carrazza e Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁵ ressaltam que um princípio jurídico só pode ser estudado relacionado aos demais princípios e normas, sendo que a desobediência a um deles é muito mais grave do que o descumprimento de uma norma. O choque com um princípio é uma grave forma de inconstitucionalidade, porque afeta todo o sistema, ao subverter os seus valores fundamentais e abalar os alicerces da estrutura do ordenamento.

Daí Carrazza preconizar a utilização do método exegético sistemático ao literal, que analisa as normas e princípios de forma isolada e, portanto, limitada. Os princípios constitucionais são considerados os alicerces da estrutura de um sistema jurídico. Todas as demais normas jurídicas, destarte, deverão obedecer

⁵⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 33-56.

⁵⁵ *Idem, ibidem*.

aos preceitos transmitidos pelos princípios constitucionais, sob pena de serem declarados inconstitucionais e retirados do ordenamento jurídico. Neste sentido, é muito mais grave a infringência de uma norma jurídica a um princípio do que a outra norma, porque o valor afrontado é muito maior.

Quando uma norma dispõe em sentido contrário a outra, está chocando-se com o conteúdo da norma anterior, porém, quando arremete contra um princípio, a norma coloca em cheque todo o sistema jurídico, ou seja, causa um dano muito mais gravoso.

O sistema dispõe de recursos para expulsar uma norma do sistema, em caso de *antinomia*, isto é, normas contraditórias sobre uma mesma matéria. Entretanto, o mesmo não ocorre no caso dos princípios. Isto se explica porque os princípios têm todos a mesma importância, podendo qualquer um deles prevalecer em determinadas circunstâncias, o que não implica, porém, na expulsão ou nulidade do outro princípio. Por isso, José Joaquim Gomes Canotilho⁵⁶ define que “entre princípios conflitantes – em determinada circunstância – tem lugar a conflituosidade”.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ ensina que os princípios podem ser classificados também axiologicamente, distinguindo-se entre aqueles que apontam limites objetivos, concretos – como os princípios da legalidade, da anterioridade, da certeza jurídica e outros – e aqueles que apresentam valores intangíveis – como os princípios da capacidade tributária, da segurança jurídica, da justiça, da igualdade ou isonomia, do não confisco e outros.

Em que pese todos os princípios possuírem a mesma importância, diversos doutrinadores têm elegido um ou mais princípios como mais relevantes que os outros, chamando-os de princípios gerais ou sobreprincípios.

Destacamos, ainda, o pensamento de Hugo de Brito Machado sobre o tema. Para esse autor⁵⁸, os princípios jurídicos têm grande relevância como diretrizes para o hermeneuta, porque na valoração e aplicação destes é que o jurista se distingue do leigo que procura interpretar a norma jurídica apenas com base no conhecimento empírico.

⁵⁶ R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, *apud* J. J. G. CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3.^a ed., Coimbra (Portugal), Livraria Almedina, 1998.

⁵⁷ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2002, pp. 140 e ss.

Com esteio no pensamento de Regina Helena Costa⁵⁹, destacamos, entre os princípios constitucionais com maior repercussão na esfera tributária, os da segurança jurídica, da isonomia, da legalidade, o princípio republicano, o federativo e o da autonomia municipal, embora vários outros se apresentem também essenciais, a exemplo dos princípios da moralidade, da supremacia do interesse público sobre o particular e o da função social da propriedade.

4.1 Princípio da segurança jurídica

José Souto Maior Borges⁶⁰ ressalta que a segurança jurídica trata-se de um princípio geral de relevo, por dar supedâneo a diversos princípios constitucionais, como os da irretroatividade, da legalidade, da isonomia e vários outros.

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba⁶¹ ensina que do princípio da segurança jurídica deriva a interpretação rigorosa de todos os direitos exemplificativamente enumerados no art. 5.º da Constituição brasileira, sendo a segurança “informador essencial” de todos os demais direitos.

Da mesma forma, Regina Helena Costa⁶² expõe que a “segurança jurídica, valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais”, com escólio no *caput* do art. 5.º da Carta Magna: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança (...)”.

Geraldo Ataliba⁶³ seleciona, entre os princípios constitucionais tributários, como o “mais característico e peculiar no Brasil” o da “rigidez do sistema tributário”, o que acreditamos reforça a segurança jurídica como um sobreprincípio da Carta Maior. Os sistemas constitucionais têm a função de dotar

⁵⁸ *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3.ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pp. 13-15.

⁵⁹ *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 51-52.

⁶⁰ *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988* in Revista de Direito Tributário n.º 64, São Paulo, Malheiros Editores, 1994.

⁶¹ *República e Constituição*, 2.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 181-182.

⁶² *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 54-55.

⁶³ *República e Constituição*, 2.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 158 e ss.

os legisladores ordinários com as diretrizes, os princípios norteadores a serem utilizados para a elaboração das legislações infraconstitucionais, no tocante às diversas matérias, entre elas a tributária. Caso único em meio às cartas constitucionais de todos os demais estados nacionais, a brasileira dedica grande parte de seu texto a dispor sobre a matéria tributária. A constituição nacional brasileira não se limita a apresentar os princípios norteadores em matéria tributária, de forma genérica, antes contém todas as regras necessárias ao ordenamento das normas tributárias, bem como dispõe sobre as competências das pessoas políticas em matéria tributária. Daí a sua característica rigidez, que impede o legislador infraconstitucional de criar tributos ou sobre eles dispor livremente, como ocorre nas outras constituições nacionais.

Esta rigidez da Carta Magna brasileira tem a vantagem de impedir a ocorrência de bitributações ou invasões de competências tributárias, o que seria mais provável caso o texto constitucional fosse mais flexível. Com mais flexibilidade no texto da Constituição Federal do Brasil, a coexistência de três competências fiscais (federal, estadual e municipal) permitiria que as unidades federadas legislassem livremente sobre a matéria tributária, o que certamente resultaria em maior quantidade de conflitos nesta matéria.

4.2 Princípio da legalidade

Alberto Xavier⁶⁴ ensina que, desde o surgimento da Carta Magna inglesa, em 1215, os povos europeus tinham a noção de que nenhum tributo poderia ser cobrado se não tivesse sido instituído por lei. Em seu artigo XII, a Carta dispunha que nenhum auxílio ou contribuição seria estabelecido sem o consentimento do conselho do reino. Firmava-se, assim, o “Princípio do Consentimento dos Tributos” pelos súditos, como sistema de proteção do contribuinte contra os eventuais abusos da monarquia.

Também a ideia do Estado de Direito contribuiu para que se consolidasse a noção de que a realização da justiça pelo Estado – impedindo o arbítrio do poder e garantindo a segurança jurídica dos seus cidadãos – ocorresse somente por meio da aplicação de leis.

⁶⁴ *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, pp. 6 e ss.

O princípio da legalidade significa que todos os atos concretos produzidos pela Administração devem ser necessariamente fundados em lei, protegendo assim os administrados de intervenções do Estado em sua liberdade e em sua propriedade sem que tais intervenções tenham supedâneo em lei, a qual deverá se pautar pela defesa do interesse público.

Ylves José de Miranda Guimarães⁶⁵ trata do significado do princípio da legalidade ao considerar que o tributo é a expressão última da obrigação de dar, tendo sua cobrança como alicerce o princípio da legalidade, o qual encontra seu fundamento no inc. II, art. 5.º do texto constitucional – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Ressalta que a norma basilar da tributação reside no art. 150, inc. I, da Constituição Federal, que veda aos entes de Direito Público Interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a instituição ou aumento de tributos sem lei que o estabeleça. A interpretação teleológica leva à certeza de que o princípio assegura aos cidadãos a plenitude dos seus direitos, impedindo o arbítrio do poder impositivo contra o contribuinte. Este princípio – “*nullum tributum sine lege*” - apresenta-se como fundamental no Estado de Direito, por vedar uma pretensão da Administração – o tributo como obrigação para o particular –, na ausência de uma lei, no sentido formal e no material, a prever o fato jurídico que lhe dê origem.

Voltaremos a tratar deste princípio, com maior profundidade, mais adiante, na abordagem que faremos da concessão de isenção por meio de ato administrativo.

4.3 Princípio republicano, federativo e da autonomia municipal

Como princípios mais importantes, Ataliba⁶⁶ destaca os da república e da federação. O princípio republicano compreende os valores consagrados dos estados democráticos (separação dos poderes; direitos individuais; e voto secreto, direto, universal e periódico). O da federação, por sua vez, em razão de tratar da forma de associação entre os entes federados (Estados) de forma

⁶⁵ *Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários*, São Paulo, LTr, 1976, pp. 36-43.

⁶⁶ *República e Constituição*, atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 2.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 38-45.

harmônica, reconhece a autonomia financeira e política recíproca dos Estados e da União. Esclarece esse autor que república e federação são duas ideias indissociáveis no sistema brasileiro, tendo a república raízes históricas na Inconfidência Mineira. A federação surgiu como uma decorrência do regime republicano, tendo em vista a extensão territorial dos Estados brasileiros e a necessidade de uma maior proximidade entre os cidadãos e seus governantes.

Geraldo Ataliba defende que os princípios republicano e federativo são regras supraconstitucionais e princípios super-rígidos – porque protegidos por cláusula pétrea no texto constitucional –, alicerces de todo o sistema jurídico. Como decorrência do princípio republicano, o Congresso Nacional detém amplos poderes para fiscalizar todas as atividades da administração direta e indireta do Poder Executivo. O regime republicano é um regime de responsabilidade, em que respondem por seus atos os agentes públicos, tanto aqueles investidos em função executiva, bem como aqueles que desempenham funções legislativas.

Igualmente imbricado no regime constitucional pátrio, o princípio da autonomia municipal encontra-se na base do princípio republicano. Kelsen⁶⁷ define que a importância de uma norma jurídica pode ser aferida pela intensidade da sanção que segue o seu descumprimento. Neste passo, percebe-se a relevância do princípio da autonomia dos Municípios frente aos Estados-membros, conferida pela nossa Constituição Federal, ao apenar tal violação com a intervenção federal em seu território, conforme previsão constitucional (art. 34, inc. VII, “c”).

4.4 Princípio da isonomia

Do princípio constitucional republicano decorre o *princípio da isonomia ou igualdade*, de fundamental importância por garantir a todos os cidadãos igual tratamento perante o Estado. A isonomia pode ser considerada a base de todos os princípios constitucionais, na medida em que deve estar presente em todas as manifestações de um Estado democrático e de direito.

⁶⁷ R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 33-56.

Este princípio evita as arbitrariedades decorrentes do exercício do poder, assim como é indissociável do princípio da legalidade, o qual se constitui num instrumento da isonomia, garantindo a eficácia desta, vez que todas as manifestações do Estado devem ser expressas na forma de leis, devendo os cidadãos obediência somente a elas.

Geraldo Ataliba ensina ainda que a igualdade é a primeira base de todos os princípios constitucionais, condicionando a própria função legislativa, e sendo a “isonomia princípio que impera e domina”. A isonomia permeia todo o texto constitucional relativamente à matéria tributária, no que tange aos critérios pertinentes às diversas espécies tributárias.

José Souto Maior Borges⁶⁸, na mesma trilha, examina o princípio da isonomia, ensinando que, já sob a égide do texto constitucional de 1946, este era o mais eminente dos princípios constitucionais.

Era o princípio dos princípios, o mais originário de todos, não na ordem cronológica, mas na ordem valorativa e epistemológica, a condicionar os nossos estudos e a aplicação constitucional. A isonomia é, na Constituição Federal, o protoprincípio – o mais originário na ordem do conhecimento, o outro nome da Justiça. Uma Justiça imanente – não transcendente portanto – ao ordenamento constitucional positivo.

José Souto Maior Borges ensina ainda que a Carta Magna gravita em torno dos princípios da isonomia, da igualdade e da universalidade da jurisdição. Quando a Constituição dispõe que “Todos são iguais perante a lei”, implica que a lei é a morada da isonomia. Ele observa que a isonomia do art. 5.º constitucional é um princípio distinto da legalidade, mas que, entretanto, na metalinguagem doutrinária, pode-se adotar um só princípio, o da legalidade isônoma. Ensina ainda que o art. 150 da Constituição Federal veda a discriminação entre os contribuintes, mas o faz sob uma perspectiva distinta da legalidade e isonomia gerais presentes no texto constitucional. Legalidade e isonomia, na Carta Magna, são entendidas como limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo a isonomia a maior limitação ao poder de tributar. Assim, não pode haver lei tributária material sem isonomia, tampouco tributo sem legalidade.

De forma original, ao tratar da norma jurídica de isenção, Borges leciona que esta norma constitui-se em uma norma geral, porém de caráter excepcional, dirigindo-se a uma generalidade mais restrita de pessoas. Isto porque uma norma legal não pode conceder isenção em caráter individual, o que afrontaria os princípios constitucionais da isonomia e da competência constitucional do Poder Executivo, uma vez que o Legislativo não pode criar uma lei de caráter individual. Uma lei de caráter individual, portanto, constituir-se-ia em um ato administrativo apenas revestido da roupagem formal de lei.

José Souto Maior Borges⁶⁹ destaca que o princípio implícito não difere em grau de positividade do princípio expresso, asseverando que os princípios da legalidade e da isonomia gozam de uma relação conversiva, não subsistindo um sem o outro. Para a garantia da igualdade de todos, faz-se necessária a lei, assim como todos são iguais apenas perante a lei.

Borges esclarece, porém, que, em matéria tributária, o princípio não trata da igualdade pura e simples, mas de uma relação de proporcionalidade entre pessoas e bens, tratando-se desigualmente os desiguais, por meio dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

Assevera ainda Elizabeth Nazar Carrazza⁷⁰ que o princípio da igualdade se constitui no mandamento nuclear do sistema jurídico tributário, sendo sua relevância constatada pela sua presença no *caput* do artigo 5.º da Carta Magna.

Entretanto, o conceito de igualdade tem evoluído desde os primórdios da civilização, quando se considerava que a concessão de privilégios para determinadas pessoas que se encontravam na mesma situação representava a igualdade. Atualmente, a isonomia não é mais utilizada como medida de discriminação. Antes, no sentido de mitigar as desigualdades sociais e econômicas e a injustiça, o princípio da igualdade é entendido como diretriz do Estado para tentar promover a redução das desigualdades, com a finalidade de se alcançar a isonomia das condições socioeconômicas de todos os cidadãos.

O texto constitucional veicula, como uma de suas principais diretrizes, a garantia da igualdade, sendo que este princípio, em matéria tributária, está

⁶⁸ *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988* in Revista de Direito Tributário n.º 64, Malheiros Editores, São Paulo, 1994, pp. 8-16.

⁶⁹ *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988* in Revista de Direito Tributário n.º 64, São Paulo, Malheiros Editores, 1994.

⁷⁰ *Progressividade e IPTU*, Curitiba, Juruá, 1992, p. 23.

intimamente vinculado ao princípio da capacidade tributária, no sentido de reconhecer as desigualdades sociais e econômicas.

De outro norte, Celso Antônio Bandeira de Mello⁷¹ ressalta que “é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”. Com essa assertiva, o notável administrativista desnudava a inquietante indagação: “Quem são os iguais e quem são os desiguais?” Como escolher critérios, sem prejudicar a isonomia, que autorizem distinguir pessoas e situações, em grupos distintos, com a finalidade de destinar-lhes tratamentos jurídicos diversos? Complementa esse autor:

Como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras – sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis.

Acrescentamos que o conceito de igualdade aristotélico, posteriormente adotado pelos liberais, trata-se de uma igualdade proporcional, relativa, que torna a própria desigualdade um apêndice indispensável.

Ao mesmo tempo em que o princípio da igualdade veda tratamento desigual às pessoas, admite-se que elementos residentes nas coisas, pessoas ou situações possam ser escolhidos pela lei como fatores de *discrímen*. Isso se explica vez que o sistema jurídico pretende, por meio do princípio da igualdade, impedir diferenciações injustificadas, arbitrárias. Impende firmar que as características, traços distintivos levados em conta para o tratamento desigual, devem sempre residir nas pessoas, fatos ou situações. Incabíveis, portanto, regimes diferenciados em função de fatores alheios a estas, como lugar, tempo, condição social ou econômica. Não se há de confundir – por se tratar de condição diversa – o poder haver em determinados locais condições peculiares que tornam desigual a situação das pessoas ali presentes, o que por sua vez, justifica o *discrímen* daquelas pessoas, enquanto ali se encontrarem, relativamente a determinadas circunstâncias, às quais não se sujeitam as demais pessoas que ali não habitam.

⁷¹ *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 10-11.

Um aspecto que não pode ser olvidado, no que tange à isonomia, é que a característica escolhida como fator de discrimen, além de residir nas pessoas alcançadas pela norma, deve ser relevante e também guardar relação lógica com a inclusão ou exclusão do benefício concedido, para que não ocorra uma discriminação indesejada. O tratamento diferenciado resultante deverá estar diretamente vinculado às características diferenciais que lhe serviram de fundamento.

Vale lembrar que a igualdade destina-se a defender a garantia individual e, simultaneamente, conter perseguições e vedar favorecimentos. Assim, a desequiparação jamais poderá atingir apenas um determinado indivíduo, isto é, a norma que concede o benefício não poderá previamente contemplar determinados indivíduos, de forma exclusiva e absoluta, sem que estes possuam as características diferenciadoras neles residentes. Vital, ainda, que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais neles contidos e a distinção trazida pela norma jurídica e que este vínculo relacional se coadune com os valores constitucionalmente defendidos. Em outros termos, a finalidade da diferenciação, assim como o destino do seu resultado, deverá ter como supedâneo o interesse maior do bem público.

4.4.1 Os Princípios da Isonomia e da Generalidade da Tributação e as Isenções

O princípio da generalidade da tributação, embora um princípio jurídico apresenta viés fortemente político, conforme se depreende da evolução histórica do ramo do direito tributário⁷².

A Constituição Mexicana de 1917, a primeira com inspiração genuinamente socialista e igualitária, justamente por causa da conotação política da tributação, proibia a concessão de isenções tributárias, em repúdio ao mau uso de que foi

⁷² S. C. N. COELHO - M. A. M. DERZI, "A Isenção de Serviço Público Concedido – Revogabilidade e Caducidade – Isenção por Prazo Certo e sob Condição. A Interpretação Jurídica do Tema" in *Direito Tributário Atual: pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 373-376. Trata-se de parecer elaborado por estes dois renomados juristas para a Prefeitura de Belo Horizonte, em outubro de 1994, acerca da extensão e validade da isenção de impostos municipais, originária de um contrato de concessão celebrado entre o Estado de Minas Gerais e a Cia. Telefônica Brasileira, em 12/04/1929.

objeto este instituto, no período anterior à Revolução Mexicana. A classe dominante – constituída por latifundiários, clero e políticos, precisamente a camada com maior capacidade contributiva – havia feito da isenção um instrumento discriminatório para se eximirem da tributação.

Inobstante o caso do México ter sido único, observa-se que no Estado de Direito atual as isenções fiscais não podem ser concedidas livre e desproporcionalmente, visando a atender interesses particulares. Ao estabelecer isenções, o legislador não pode perder de vista o princípio da isonomia, com o propósito de prevenir arbítrio, favoritismo, perseguição, casuísmo ou discriminação. Os valores a nortear as isenções devem ser, por exemplo, o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, a proteção a setores econômicos em desenvolvimento, o auxílio a pessoas que sofreram prejuízos com calamidade, ou seja, valores constitucionalmente prestigiados, que buscam defender o interesse público. Pode-se traduzir a motivação das isenções de caráter geral como a adequação (ou atenuação) das leis tributárias genéricas a determinadas situações, sem as quais (as isenções) ter-se-iam como consequência graves injustiças.

Julgamos apropriado reproduzir o que disse sobre este tema Heinz Paulick, Professor da Würzburg Universität⁷³:

Os tribunais só podem se opor ao legislador, quando não possam descobrir, em absoluto, motivos objetivamente convincentes para uma diferenciação por ele ordenada, de sorte que sua manutenção representaria violação do sentimento geral de justiça.

E, mais adiante, o mesmo autor conclui⁷⁴:

O princípio da generalidade e igualdade da tributação é um dos princípios fundamentais da fiscalidade própria de um Estado de Direito. Seu significado pode resumir-se na afirmação de que pressupostos econômicos iguais devem ser igualmente tributados.

⁷³ S. C. N. COELHO – M. A. M. DERZI, “A Isenção...” in *Direito Tributário Atual: pareceres cit.*, pp. 373-374.

⁷⁴ Idem, p. 374.

No mesmo diapasão, anota José Souto Maior Borges⁷⁵ sobre as isenções:

Podem ser estabelecidas em lei apenas isenções compatíveis com o sistema constitucional da tributação, isto é, não violatórias do princípio da isonomia ou igualdade de todos perante o Fisco. Podem ser outorgadas isenções que não contrariem o princípio da generalidade da tributação, mas que tão-somente o excepcionem.

Ao poder legislativo é defeso, conseqüentemente, isentar com violação da regra de igualdade.

Borges observa, portanto, que apesar de as isenções constituírem-se em exceções ao princípio da generalidade dos tributos, encontram-se vinculadas ao princípio constitucional da isonomia, uma vez que dependem de previsão em lei, e a lei jamais poderá violar os princípios da isonomia ou igualdade de todos perante o Fisco.

4.4.2 Limitação à Atuação do Estado pelo Princípio da Igualdade

Tema essencial deste trabalho acadêmico, o princípio da igualdade vem sendo objeto de estudos e reflexões de diversas ciências, a saber, a Filosofia, a Ciência Política e o Direito, desde a Antiguidade. Cada época, porém, procura interpretar o princípio de forma a reduzir sua incerteza. Paulo Bonavides publicou artigo⁷⁶ em que discorre que, na busca da verdade sobre a isonomia, acaba-se por abandonar o campo estritamente científico para adentrar na metafísica. Isso se explica porque o estudo do princípio da igualdade sofre interferência tanto filosófica, quanto política e ideológica, em decorrência deste princípio apresentar uma medida essencial de valor, impossível de ser contida unicamente na esfera jurídica.

Pondera Bonavides que as Constituições tratam com maior desenvoltura dos direitos fundamentais do que da igualdade, ambos constituindo-se em valores essenciais da sociedade contemporânea, e por isso plasmados nos textos constitucionais. Na história mais recente do Estado moderno ocidental, esses dois

⁷⁵ *Isenções tributárias*, 2.^a ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 40-41.

⁷⁶ *O Princípio da Igualdade como Limitação à Atuação do Estado* in Revista Internacional de Direito e Cidadania n.º 3, fev./ 2009, pp. 217-229

valores têm-se apresentado como suportes basilares de dois tipos de Estado: o Estado liberal, que atribui imenso valor à liberdade; e o Estado social, fortemente vinculado à igualdade.

Desejamos aqui fazer uma pequena digressão sobre a interpretação filosófica da igualdade, visando a tornar mais fácil a compreensão desse valor, que foi adotado pelo Direito, hoje está presente em quase todos os textos constitucionais e tem a finalidade precípua de satisfazer o desejo de justiça das sociedades modernas.

A Filosofia coloca como questão central sobre o tema se os homens são iguais ou desiguais por natureza. A primeira tese conhecida sobre esse tema tem origem na Grécia antiga, quando Aristóteles e seu mestre Platão defendiam a *desigualdade natural* entre os homens. De acordo com essa teoria, os fenômenos naturais e os eventos, criados pelo homem ou não, como as guerras e doenças, separam os homens entre os fortes e fracos, sábios e ignorantes, líderes e liderados. Dessa forma, a desigualdade criada pela natureza produzia uma condição de submissão, que foi a origem do governo. Este pensamento, predominante durante a Antiguidade Clássica, decorria da cultura de discriminação que induzia à ideia de superioridade dos gregos sobre os bárbaros, dos senhores sobre os escravos e dos nobres sobre os plebeus.

Na Idade Moderna, essa tese foi substituída pela da *igualdade natural*, com base na escola jusnaturalista. O filósofo inglês Thomas Hobbes⁷⁷ teve grande influência para o reconhecimento da igualdade natural, embora não tenha chegado à igualdade civil. Na verdade, em *Leviatã*, Hobbes expõe sua teoria, segundo a qual a sociedade necessita de uma autoridade à qual todos os membros devam submeter parte da sua liberdade natural, de forma a que a autoridade possa assegurar a paz interna e a defesa comum. Esse soberano, quer seja um monarca ou uma assembléia (que pode até mesmo ser composta por todos, caso em que seria uma democracia), deveria ser o *Leviatã*, uma autoridade inquestionável. Assim, Hobbes legitima a desigualdade instituída por lei, por via de contrato entre a sociedade e o Leviatã, como instrumento básico e necessário para a manutenção da paz e da segurança dos homens. O sacrifício da liberdade é, portanto, o preço que o homem paga para afastar-se de um

⁷⁷ *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*, 2.^a ed., São Paulo, Abril Cultural, 1979.

estado permanente de beligerância, passando a viver no plano da relação jurídica e da submissão à autoridade.

Posteriormente, Jean-Jacques Rousseau⁷⁸, filósofo e teórico político suíço e uma das figuras mais destacadas do Iluminismo, criou a teoria da *igualdade civil*, consoante a qual todos os homens nascem livres, sendo a liberdade inerente à natureza do homem. Para ele, os problemas do homem decorriam dos males que a própria sociedade havia criado e que não existiam no estado selvagem.

As ideias de Rousseau inspiraram todos os movimentos que visavam à busca pela liberdade, neles se incluindo as Revoluções Liberais, o Marxismo e o Anarquismo. O filósofo suíço defendia que a liberdade dos homens havia sofrido uma transformação, com a transição do estado de natureza para a ordem civil, período em que ocorrera uma “guerra de todos contra todos”. Essa fase iniciou-se com o estabelecimento da propriedade privada e a ausência de instituições políticas e de regras que impedissem a exploração das pessoas, umas pelas outras. Esse período pré-social, existente antes do contrato social, quando ainda não havia a cidadania, caracterizava-se por uma vida comum de disputas pela propriedade e pela riqueza. Para evitar as desigualdades, advindas da propriedade privada e do poder que devido a ela os ricos proprietários passam a exercer sobre os pequenos proprietários e os despossuídos, é firmado o Contrato Social. De acordo com Rousseau, na transição para a vida em sociedade, por meio da adesão ao Contrato Social, o homem perde a liberdade natural e um direito ilimitado a tudo quanto poderia alcançar. Por outro lado, ganha a liberdade civil e a propriedade de tudo o que possui.

Deve ser ressaltado que o fator limitante da liberdade civil é a vontade geral, uma vez que ela pretende a igualdade – o que torna os indivíduos realmente livres –, pois a liberdade no estado civil não se dá apenas pelos interesses particulares, mas também pelos interesses do corpo político. Assim, o contrato social não apenas iguala todos os cidadãos, como também fortalece a liberdade de cada indivíduo, a partir de seus interesses particulares, uma vez que um dos principais objetivos do contrato social é garantir a segurança e a liberdade de cada indivíduo, ainda que esta seja limitada por normas.

⁷⁸ *Do Contrato Social*, 2.ª ed., São Paulo, Abril Cultural, 1979.

Depreende-se, assim, que a Filosofia trilhou o caminho da igualdade natural para a igualdade na ordem social, centrando sua crítica, a exemplo de Rousseau, nas desigualdades provenientes da lei, ou seja, do Direito instituído na sociedade. No entanto, prosseguindo em seus estudos, mais tarde esse filósofo chegou ao princípio da igualdade perante a lei – a *igualdade civil* –, unindo desta forma a especulação filosófica a uma proposição pertinente ao Direito.

Verifica-se que os princípios da igualdade natural e da igualdade civil, inicialmente objetos de estudo no campo da Filosofia, foram posteriormente conciliados e positivados juridicamente, sendo incorporados já na primeira Constituição francesa, proclamada em 1791, em seu artigo 1º:

Art. 1º - Os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. As distinções sociais somente podem fundar-se na utilidade comum.

Paulo Bonavides ensina que a igualdade foi estabelecida como solução para o conflito e a contradição entre a liberdade e o poder, entre governados e governantes, enfim, entre o homem e o Estado. Ao buscar-se a igualdade, desejava-se alcançar a unanimidade, que Rousseau acreditou encontrar na igualdade jurídica.

Esta é a tese básica de *Do Contrato Social*, assim como da outra obra célebre de Rousseau, *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Entretanto, o filósofo suíço defende a retomada da liberdade pelo homem através do Contrato Social.

Mas algum tempo depois ficou claro que era apenas uma utopia o alcance da igualdade absoluta por meio da igualdade jurídica, de vez que esta não eliminava as desigualdades materiais, cada vez mais aparentes, por conta do surgimento da Revolução Industrial, que trouxe, com suas máquinas, uma nova fase do Capitalismo, o Capitalismo moderno.

Nasceu, então, uma nova utopia de igualdade absoluta, porém de fundo socialista, culminando com o Marxismo, o qual se propôs a alcançar a igualdade absoluta, a unanimidade, por outro caminho, pela revolução proletária contra a burguesia, movimento amplo, mundial, que eliminaria as desigualdades econômicas e sociais, que ainda subsistiam, apesar da igualdade jurídica

construída por Rousseau e pelos filósofos racionalistas franceses. O socialismo científico, de Karl Marx, pretendia chegar à igualdade material, única, segundo o filósofo alemão, a viabilizar a verdadeira igualdade jurídica, que erradicaria as desigualdades decorrentes da sociedade de classes. Isto ocorreria com a passagem dos meios de produção, da apropriação individual para a apropriação social, coletiva. No entanto, o Marxismo defendia que, quando ocorresse essa passagem essencial, o Estado não seria mais necessário, uma vez que este consistia no órgão mantenedor e perpetuador da distinção entre as classes.

Em contraponto a estas duas correntes radicais – a de Rousseau, segundo a qual a igualdade absoluta seria alcançada pela igualdade jurídica, sem a necessidade da desigualdade, e a de Marx, para quem idêntico resultado seria atingido pela igualdade material –, o direito positivo ocidental acolheu, de forma mais democrática, a ideia de uma igualdade relativa.

Deve-se atentar, não obstante, que relativo é o processo de institucionalização da igualdade, não o princípio em si. Ao mesmo tempo em que os valores intrínsecos à igualdade permanecem absolutos, a sua institucionalização, no campo fático, concreto, dos ordenamentos jurídicos, foi relativizada. A igualdade teórica, como um valor de justiça a ser perseguido, como diretriz a nortear os constituintes dos Estados democráticos modernos, seguiu absoluta, ao passo que a igualdade concreta, aquela existente no plano institucional, relativizou-se.

Esta igualdade relativa, originalmente concebida pelo grego Aristóteles, a que nos referimos no subitem anterior, pregava a justiça distributiva, que busca dar a cada um o que lhe é devido, consoante o seu mérito, *suum cuique tribuere*, como diziam os romanos. Percebe-se que é uma igualdade discriminadora, pois trata igualmente os iguais e de modo desigual os desiguais.

Esta *igualdade relativa*, transportada do campo natural para os planos jurídico e civil, foi plenamente recebida pelo Estado liberal, que concebia a igualdade política de acordo com o pensamento aristotélico. Era uma igualdade fundada no caráter aristocrático, admitindo ser a sociedade heterogênea, sendo inevitáveis as distinções existentes entre seus integrantes, conforme a sua educação, renda, patrimônio, capacidade intelectual e outras aptidões reconhecidas como essenciais por aquela sociedade. Dessa forma, a igualdade era definida segundo um critério de distinção, que institucionalizava e mantinha as

diferenças reconhecidas na época como essenciais e justas, o que indubitavelmente era do interesse da ordem constitucional burguesa estabelecida.

Atualmente, no Estado social em que vivemos, essas distinções perderam o seu valor, cedendo espaço para a igualdade política – traduzida pela igualdade aritmético-absoluta, a qual procura afastar completamente o conceito de desigualdade complementar.

No Estado liberal, que produziu a versão clássica do Estado de Direito, verifica-se a absorção de normas e princípios de direito natural positivados nos ordenamentos jurídicos. Observa-se que o positivismo jurídico acolheu esses princípios sem os discutir, admitindo-os já como um tácito pressuposto da ordem estabelecida. Como decorrência desse processo, surgiu como que um culto a uma suficiência da lei, além de uma confiança ilimitada no legislador, que – entendia-se – sempre inseria na lei a vontade geral da sociedade.

Tal identidade entre a legalidade e a legitimidade, na visão dos positivistas, impedia-os de vislumbrar a possibilidade de o arbítrio adentrar materialmente nas leis, tendo como resultado um produto discriminatório injusto. Portanto, nesse estágio, o princípio da igualdade ainda não se constituía num limite eficaz para barrar a atuação arbitrária do Estado. Assim, para suprir a ineficácia do legislador neste mister, o princípio da igualdade jurídica vinculava e obrigava os representantes da Administração e da Justiça à aplicação da lei.

Deduziu-se, então, na vigência do Estado liberal, que o princípio da igualdade perante a lei não era um remédio contra o arbítrio do legislador, mas antes possuía um valor ideal, norteador, embora sem eficácia concreta para limitar a atuação do Estado. O princípio da igualdade impede que o Estado permita a introdução do arbítrio na seara da lei, discriminando, portanto, com injustiça. Ainda que a presença do princípio da igualdade no ordenamento jurídico não garanta que o cidadão esteja livre de ações arbitrárias por parte do Estado e tenha mais um cunho formal de garantia institucional, é inegável que, ao pairar sobre as leis, o referido princípio proporciona uma maior proteção judicial contra arbitrariedades aos cidadãos.

Importa reconhecer que nem todas as leis defeituosas – ou “maléficas” a todos ou a certos grupos de cidadãos – são arbitrárias, pois o arbítrio se manifesta, em termos de leis, quando uma disposição legislativa se mostra incompatível com os princípios gerais do Direito. Já a jurisprudência constitucional

interpreta o princípio da igualdade como a proibição do arbítrio, este entendido como tratamento desigual, perante a lei, de fatos que pela lei deveriam ser tratados igualmente.

Gerhard Leibholz⁷⁹, jurista alemão, professor da Universidade de Goettingen e antigo juiz da Corte constitucional de Karlsruhe, Alemanha, em sua obra *Die Gleichheit vor dem Gesetz* (“A Igualdade perante a Lei”), de 1925, examina justamente a limitação da atuação do Estado pelo princípio da igualdade.

Nessa obra, em que a tese da proibição de arbitrariedade recebeu forte influência da jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América e do Tribunal Federal suíço, Leibholz sustenta que a isonomia consiste no tratamento não arbitrário das pessoas jurídicas, entendendo “arbítrio” como o conceito oposto ao de justiça, implicando a própria negação desta. Entretanto, esta concepção de igualdade partia do pressuposto de que a ideia de igualdade e justiça dos juízes não poderia prevalecer em relação à dos legisladores, o que resultava numa ampla margem de discricionariedade concedida ao legislador, o qual tinha como limitação apenas a interdição do arbítrio.

A Corte Constitucional Federal alemã reiteradamente aplicou, de 1951 a 1980, a denominada “fórmula do arbítrio” de Leibholz – consoante a qual o princípio da isonomia é ilegitimamente desconsiderado quando a distinção é arbitrária –, ao estabelecer que:

O princípio da igualdade é violado quando, para a diferenciação ou para o tratamento paritário, não há um fundamento razoável, resultante da natureza da coisa ou pelo menos objetivo e de caráter evidente; em suma, quando a determinação deva ser qualificada como arbitrária.

Essa tese concederia uma ampla liberdade de escolha ao legislador, reservando, porém, uma função de controle de injustiças evidentes (arbitrariedades) ao Tribunal Constitucional Federal. Foi adotada por diversos tribunais constitucionais (na França, Espanha, Bélgica e Itália), consistindo na ideia mais difundida sobre o conteúdo do princípio constitucional da isonomia. A

⁷⁹ A. P. VELLOSO, *A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento* in Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 76, São Paulo, Revista dos Tribunais, set.-out./2007, pp. 37-69, *apud* G. LEIBHOLZ, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2.ª ed., Munique/Berlim, Alemanha, C. H. Beck, 1959, pp. 37-72.

Corte Costituzionale italiana consolidou jurisprudência no sentido de que se configura violação ao princípio da isonomia, quando a lei, sem motivo razoável, estabelece um tratamento diverso a cidadãos que se encontram em situações iguais, isto é, quando a discricionariedade deriva em manifesto arbítrio. A tese adotada pela Corte italiana, portanto, foi a de que o princípio da isonomia traduz-se na interdição de uma disparidade de tratamento de situações idênticas e a exclusão de discriminações inaceitáveis, o que significa a interdição de arbitrariedades.

Andrei Pitten Velloso⁸⁰ pondera, no entanto, que a fórmula “O legislador não pode estabelecer tratamentos jurídicos uniformes ou diferenciados que sejam arbitrários” em nada contribui para a aferição da similitude e da diversidade de pessoas, situações ou fatos. Apenas vincula o princípio da isonomia à questão do arbítrio, relegando a um segundo plano o aspecto da igualdade. Em outros termos, esse autor ressalva que, em decorrência da recondução da isonomia a uma proibição de arbítrio, o princípio distancia-se dos critérios de comparação, os quais são relevantes para a sua concretização. No entanto, o princípio da isonomia deve fundar-se em critérios de igualdade bem definidos, visando a determinados fins, sob pena de esvaziar-se o conteúdo do princípio e sua força normativa efetiva, relegando-o a uma simples interdição de arbitrariedade.

Velloso assevera que o campo de abrangência do princípio da isonomia revela-se por demais restrito, abarcando somente as desigualdades mais óbvias e lesivas. Destarte, o controle constitucional permite a existência de um grande número de desigualdades, as quais são desprovidas de fundamento idôneo. Ao limitar-se a verificação do arbítrio apenas aos danos mais graves e evidentes, deixa-se um enorme espaço para a discricionariedade, degenerando-se o princípio.

Deve ser ressaltado que a igualdade constitui-se na principal norma diretriz de um Estado de Direito, não podendo, portanto, ser interpretada de forma reducionista e excessivamente restritiva.

Mas Andrei Pitten Velloso⁸¹ afirma que, ao procurar-se uma tese alternativa à da interdição do arbítrio, para a exegese do princípio da isonomia, é essencial o

⁸⁰ *A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento* in Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 76, São Paulo, Revista dos Tribunais, set.-out./2007, p. 41.

⁸¹ *Idem, ibidem.*

abandono da premissa de que o princípio da igualdade é absoluto. Somente por meio dessa contestação é que pode ser garantida a força normativa do princípio.

4.4.3 Entre a Interdição Absoluta da Arbitrariedade e a Relativização da Isonomia

Andrei Pitten Velloso⁸² observa que

(...) os sistemas tributários consagram desigualdades manifestas, enquanto as cortes institucionais adotam orientações excessivamente restritivas com relação ao âmbito do controle de constitucionalidade das leis.

Velloso argumenta que a graduação da proporcionalidade das desigualdades do tratamento tributário deve sempre ser aferida de forma a impedir a ocorrência de arbitrariedades. Levando-se em conta que a igualdade constitui-se em elemento essencial de qualquer teoria de justiça, encontrando-se, por isso, positivada como princípio constitucional em todos os sistemas jurídicos contemporâneos, surpreende a frequência com que as desigualdades jurídicas aparecem nesses mesmos sistemas. Entretanto, uma das causas seria a persecução de fins extrafiscais legítimos, o que tornaria inaceitável o caráter absoluto do princípio da isonomia. Faz-se necessária, portanto, a sua relativização, como forma de consolidar o princípio.

Na ocorrência de conflitos entre os princípios, há uma tendência do legislador a privilegiar a igualdade, restringindo, porém, excessivamente o seu conteúdo. De outra forma, o sacrifício de tudo pela igualdade tornaria impossível a manutenção do princípio. Por isso, ocorre a relativização do princípio da isonomia, para que este possa ser fortalecido.

4.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, que já vigoraria entre os antigos egípcios, tem origem no ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos

⁸² *Idem*, pp. 37-69.

gregos e foi mais tarde difundido por Adam Smith, sendo o embrião do imposto progressivo. Entretanto, até hoje não há unanimidade da doutrina quanto à sua aceitação.

Becker⁸³ tece críticas à expressão *capacidade contributiva*, por ela não apresentar rigor científico – não há um sistema de aferição da capacidade de contribuição de cada indivíduo, nem um limite para os tributos – e por ser uma expressão ambígua a gerar confusão. Enfim, considera a capacidade contributiva uma verdadeira *constitucionalização de equívocos*.

Borges⁸⁴ apresenta, como uma das possibilidades de as isenções serem utilizadas levando em conta a capacidade contributiva, a *isenção do mínimo vital*, que “isentaria do imposto de consumo os artigos considerados como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”⁸⁵.

O princípio da capacidade contributiva, essencial no Direito Tributário, aparece de forma expressa em algumas Constituições nacionais, como a da Itália, da Espanha e a brasileira e implicitamente nas demais, em meio a outros princípios e garantias fundamentais, como o da igualdade⁸⁶.

O princípio da capacidade contributiva foi inicialmente acolhido no Brasil pela Carta de 1946, que, em seu art. 15, § 1.º, abrigava o “princípio da isenção do mínimo da existência”. Porém, a própria Constituição estabelecia a exigência de lei ordinária que especificaria os artigos a serem isentados. Essa lei foi mais tarde editada, apresentando uma lista de produtos isentos, sem, porém, definir o que seriam “pessoas de restrita capacidade econômica”. No art. 202 da mesma Constituição, o referido princípio também se encontrava expresso (“os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”). Ambos os dispositivos constitucionais foram suprimidos pela Emenda Constitucional n.º 18/65, assim mantendo-se na Constituição de 1967.

⁸³ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 479-490.

⁸⁴ *Isenções tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 44-50.

⁸⁵ Termos em que a Constituição de 1946, em seu art. 15, § 1.º, abrigava o “princípio da isenção do mínimo da existência”.

⁸⁶ A. P. VELLOSO, *Princípio da capacidade contributiva* in *Jornal Carta Forense*, jul./2009, disponível no sítio *Carta Forense*, endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>>, acesso em 28-07-2009.

A Carta Magna de 1988 tornou a recepcionar o princípio da capacidade contributiva, em seu art. 145, § 1.º:

Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificando, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [grifamos e sublinhamos].

No tocante à capacidade contributiva, Aliomar Baleeiro leciona que esta expressão tinha mero cunho programático na Constituição de 1946, ao passo que na Carta de 1988 adquiriu força vinculante de preceito, tanto para o legislador ordinário, quanto para o aplicador e intérprete da Constituição. A exemplo da Constituição italiana, que em seu art. 53 consagra o princípio da capacidade contributiva e a progressividade do sistema, a Constituição nacional vigente “tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei”.

O princípio da capacidade contributiva indica ao legislador os limites da discricionariedade legislativa:

- visa a conter as imposições excessivas, que se configuram confiscatórias;
- impede a gravação das rendas mínimas, levando assim à progressividade do sistema tributário.

Nossa Carta Magna refere-se, em seu art. 145, § 1.º, à *capacidade econômica* e não à capacidade contributiva, por ser locução mais abrangente. Desta forma, a Constituição procurou afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais, que buscassem atingir fatos não assentados em realidades econômicas⁸⁷.

A interpretação literal do dispositivo suso citado leva alguns doutrinadores à conclusão de que este se destina expressamente aos impostos, não sendo

⁸⁷ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 689-690.

pacífica na doutrina a sua aplicação às demais espécies tributárias⁸⁸. Neste sentido, Roque Antonio Carrazza⁸⁹ aduz que “**quando possível**, todos os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva” [grifamos], mas que esta diretriz não condiciona o legislador na criação de taxas e contribuições de melhoria.

Partilhamos, porém, do entendimento de Andrei Pitten Velloso⁹⁰, para quem o dispositivo constitucional *sub examine* tem sua aplicação estendida a todos os tributos, consoante expressava a Carta Magna de 1946, em seu artigo 202, correspondente ao art. 145, § 1.º, primeira parte, da Carta de 1988: “Os **tributos** terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. [grifamos]. Esta diretriz, presente na Constituição de 1946 e suprimida pela EC 18/65, voltou a ser prestigiada no texto constitucional de 1988, que, no entanto, substituiu o termo *tributos* pelo vocábulo *impostos*. Esta alteração teria ocorrido, conforme Velloso, para limitar a imposição da atribuição de caráter pessoal aos impostos e não para retirar os demais tributos do campo de abrangência do princípio da capacidade contributiva.

Em que pese aplicar-se a todos os tributos, este princípio apresenta formas distintas de acordo com a espécie tributária. Pode ser o fundamento da progressividade tributária ou da proporcionalidade. Entretanto, sempre impede a tributação de cidadãos que não detêm capacidade contributiva.

Salientamos ainda, que eminentes juristas, como Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins⁹¹ apontam o equívoco da expressão “sempre que possível”, presente no art. 145, § 1.º, do texto constitucional. Esta deveria aplicar-se à gradação segundo a capacidade econômica, que é sempre possível, e não apenas em relação aos impostos pessoais, uma vez que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. Não obstante estas observações, o referido

⁸⁸ A. P.VELLOSO, *Princípio da capacidade contributiva* in Jornal Carta Forense, jul./2009, disponível no sítio *Carta Forense*, endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>>, acesso em 28-07-2009.

⁸⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 105.

⁹⁰ A. P.VELLOSO, *Princípio da capacidade contributiva* in Jornal Carta Forense, jul./2009, disponível no sítio *Carta Forense*, endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>>, acesso em 28-07-2009.

⁹¹ H. B. MACHADO, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3.ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pp. 77-80.

dispositivo constitucional pode ser considerado como um valioso fundamento a ser utilizado pela Suprema Corte brasileira, com o objetivo de dar contornos mais precisos ao princípio da capacidade contributiva.

Debruçamo-nos agora sobre as observações de Carlos Palao Taboada, catedrático da Universidade de Zaragoza, Espanha, apresentadas em aula ministrada no VII Curso de Especialização em Direito Tributário, que teve lugar na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), em outubro de 1978, quando expôs a correlação entre os dois princípios suso epigrafados⁹².

O citado autor esclareceu que foi levado a empreender uma investigação sobre este tema em razão de sua dúvida acerca da existência de distinções entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva em matéria tributária.

Discorreu inicialmente sobre as diferentes fases pela qual passou o princípio da capacidade contributiva. Nos primórdios das organizações políticas, quando surgiram os impostos, a noção de capacidade contributiva estava relacionada à riqueza dos indivíduos que deveriam pagar tributos. Este conceito evoluiu na Idade Média, conforme se observa nos textos de Santo Tomás de Aquino, para quem cada um deveria pagar segundo sua capacidade (“*secundum facultatem*” ou “*secundum equalitatem proportionis*”).

Observa-se que originalmente a capacidade contributiva derivou de uma noção intuitiva de justiça, evoluindo para o conceito de princípio da capacidade contributiva no século XIX, com o surgimento da Ciência das Finanças.

A ideia de que os impostos devem se relacionar com a riqueza dos contribuintes não teria nascido como expressão da positivação do princípio da igualdade, mas da consciência de uma justiça jurídica concreta, com origem no princípio da justiça. Esta seria a primeira fase da evolução histórica da relação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Uma segunda etapa doutrinária apresentou duas noções bem distintas: o princípio da igualdade como conceito formal, despido de conteúdo material e, portanto, carente de um critério complementar de justiça, o qual servisse de fundamento para a separação de situações iguais das desiguais; e a ideia de capacidade contributiva como o necessário conteúdo do princípio da igualdade.

⁹² *Isonomia e Capacidade Contributiva* in Revista de Direito Tributário, n.º 4, São Paulo, Revista dos Tribunais, Abril/Junho 1978, pp. 125-134.

Taboada entendeu que a transição da primeira para a segunda fase doutrinária teve duas causas: i) a absorção pela dogmática jurídica tributária do conceito de capacidade contributiva, conceito que era anteriormente utilizado apenas pela ciência das finanças, em sua acepção econômica; ii) introdução de uma ideia positivista do direito, pela concretização do princípio da igualdade.

A partir dessas duas origens, o princípio da capacidade contributiva, bem como sua correlação com o princípio da igualdade, evoluiu, atravessando duas fases distintas: atingiu o seu ápice, quando a ideia de capacidade contributiva envolveu completamente o princípio da igualdade. Em seguida, essa concepção de capacidade contributiva sofreu desgaste, sendo substituída por outra, a qual levou a doutrina a separar os dois princípios, deixando de interpretar a capacidade contributiva como conteúdo material do princípio abstrato e formal da igualdade.

A capacidade contributiva passou a ser tomada como um limite a partir do qual atua o princípio da igualdade. Ou seja, o campo de ação deste princípio é o espaço residual admitido pelo princípio da capacidade contributiva.

Alcançou-se, então, a terceira e atual fase lógica, embora ainda não totalmente aceita pela doutrina, consoante a qual o princípio da capacidade contributiva cinge-se a uma especificação concreta do princípio da igualdade, o qual já não é mais visto como meramente formal; é, antes, dotado de um conteúdo próprio, prescindindo, portanto, de um conteúdo concreto formal.

O jurista espanhol Taboada chama a atenção para os problemas ocorridos relativamente à concepção da capacidade contributiva na segunda fase doutrinária – em seu apogeu, quando se identificava com a noção de igualdade –, que levaram ao abandono daquela concepção. Houve uma confusão entre a ideia de capacidade contributiva conforme sua interpretação na ciência econômico-financeira – como modelo de repartição da carga tributária – e o seu conceito de princípio jurídico. Como princípio jurídico constitucional, a capacidade contributiva não visa à divisão global, à justiça da repartição da carga tributária, mas à constitucionalidade de uma determinada lei tributária.

Surge então, a questão de se definir quanto será repartido e entre que pessoas. Em outros termos, o princípio da capacidade contributiva aplica-se à carga tributária integral de um indivíduo ou a cada imposto que este irá pagar? E refere-se também às taxas ou somente aos impostos? Destina-se somente aos

impostos diretos ou também aos indiretos? E, ainda, refere-se apenas ao imposto sobre a renda ou também aos impostos de outra natureza?

Não se pode olvidar que há os impostos com fins extrafiscais, uma vez que o legislador lança mão deste instrumento de fiscalidade para alcançar os mais diversos fins da política econômica. Entretanto, a isenção da renda produzida – com o intuito de estimular o desenvolvimento regional ou de um setor econômico, por exemplo – é alheia ao princípio da capacidade contributiva. Daí o inconformismo da doutrina, em face de isenções concedidas por motivos outros, que, embora legítimos, não se identificam com a noção de justiça. Em consequência, parte da doutrina defende que as isenções extrafiscais são simplesmente inconstitucionais, a exemplo do jurista espanhol Saenz de Bujanda.

Essas questões desaguaram na fase de crise do princípio da capacidade contributiva, culminando com a cisão deste princípio do princípio da igualdade.

Mas Carlos Palao assevera que a concepção do princípio da capacidade contributiva, assim na fase do ápice doutrinário, como na sua etapa de crise, derivava de uma noção positivista do princípio da igualdade. É que o critério discriminador da igualdade ou desigualdade dos fatos somente poderia ser encontrado no âmbito do direito positivo. Neste sentido, o princípio da igualdade poderia ser reduzido ao princípio da legalidade, vez que o legislador, ao elaborar uma norma, há de obedecer aos critérios de igualdade insculpidos no texto constitucional. Assim, ao se afirmar que o legislador deve cumprir as diretrizes constitucionais, o que se está dizendo é que o princípio da igualdade se reduz ao princípio da legalidade.

Entretanto, Palao aduz que as diversas ideias positivistas do princípio da igualdade não se sustentaram completamente, em razão de seus autores sempre terminarem por perceber a necessidade de se reportar a critérios de decisão que se encontram fora do campo do direito positivo. A título de exemplo, não se pode determinar a noção de privilégio apenas em bases lógicas, uma vez que um privilégio não está vinculado apenas ao caráter especial ou excepcional da lei, mas encontra fundamento na justificação ou não-justificação do tratamento excepcional. Logo, um privilégio concedido por lei excepcional, mas que não seja justificável, não é admissível, ao passo que uma discriminação estabelecida por lei especial, justificada, é admitida, ainda que pareça injusta.

Em sua explanação, Taboada ainda discorreu sobre o constitucionalista alemão Gerhard Leibholz, a quem nos referimos mais acima, para quem as Constituições dos Estados modernos, no que tange ao princípio da igualdade, admitem as discriminações que possam ser reconhecidas como razoáveis e exigíveis em relação às situações ou pessoas às quais se aplicam.

A concepção de Leibholz do princípio da igualdade, que tem um cunho “jusnaturalista”, entende que este princípio não carece de conteúdo, nem se constitui em princípio puramente formal, a tratar igualmente de situações iguais. Consoante expusemos em tópico anterior, a concepção de Leibholz se resume na vedação de discriminações arbitrárias, ou seja, na proibição de tratamento desigual de situações em que este não é razoável, nem se justifica.

Essa concepção do princípio da igualdade pressupõe que um tratamento desigual não justificável ou razoável, porém vinculado a critérios de avaliação de direitos naturais, juridicamente operantes no campo constitucional, necessita de um órgão jurisdicional que integre esse princípio, por meio da jurisprudência.

Taboada elege essa concepção do princípio da igualdade como a mais interessante, elencando algumas de suas vantagens.

Uma das vantagens apontadas é que o princípio da igualdade é o princípio que elimina as maiores injustiças relativamente ao direito em geral. Entretanto, não se pode recorrer a este princípio, assim como ao da capacidade contributiva, reiteradamente, devendo-se lançar mão dele somente em situações excepcionais. Isso significa dizer que a decisão sobre quais situações são iguais ou desiguais, bem como até que ponto devem ser tratados igualmente determinados casos, são decisões que devem ser tomadas pelo legislador, que deve se utilizar de sua discricionariedade política.

Como exemplo, no caso de impostos extrafiscais, o legislador dispõe de um largo campo de atuação, antes de enfrentar os limites do princípio da igualdade, porque este veda apenas as situações notoriamente mais injustas. Arremata, então, o jurista espanhol que um sistema tributário mais justo não depende tanto do princípio da igualdade, quanto da atuação política do poder legislativo. Não obstante, considerando-se que o princípio da igualdade tem conteúdo próprio, ele dispensa a definição de critérios de discriminação pelo legislador, para a sua aplicação.

No que tange à noção de capacidade contributiva, o mestre espanhol Taboada defende que a sua exclusão do texto constitucional não reduz as garantias do cidadão, uma vez que a ideia expressa por este princípio – a relação da tributação com a riqueza dos particulares – constitui-se tão somente numa ideia de justiça. E, como admitir um imposto que não respeite a capacidade contributiva do cidadão é injusto e arbitrário, concluímos pela adequação da concepção do princípio da igualdade de Leibholz.

4.5.1 Medida da Capacidade Contributiva

Para um melhor entendimento do princípio da capacidade contributiva, Andrei Pitten Velloso⁹³ empreende um estudo em que distingue as dimensões *objetiva* e *subjetiva* do referido princípio, vinculando-as a três funções. A *dimensão objetiva* une-se à função de pressuposto impositivo, em que o princípio delimita ao legislador as hipóteses de incidência. A *dimensão subjetiva*, por sua vez, tem funções de parâmetro – em que o princípio age como critério que gradua os tributos – e de limite máximo de tributação. Assim, a dimensão objetiva inexige a comparação entre a situação contributiva dos contribuintes, exame que é realizado pela dimensão subjetiva.

Dessume-se que, em sua função impositiva, o princípio da capacidade contributiva veda a escolha, pelo legislador, de fatos jurídico-tributários que não denotem um sinal de riqueza, demonstrando dessa forma a ausência de capacidade econômica do contribuinte. De outra sorte, essa dimensão objetiva do princípio tem aplicação restrita, na medida em que as materialidades que podem se sujeitar à tributação em geral já se encontram delimitadas no texto constitucional, no que tange à outorga de competências tributárias às pessoas políticas.

Em relação ao seu aspecto subjetivo, o princípio ora estudado impõe que todos os tributos tenham graduação correspondente à intensidade da capacidade contributiva do cidadão. Em outros termos, os impostos deverão ser tanto mais elevados quanto mais favorecidos economicamente os contribuintes e excepcionando-se da cobrança os cidadãos mais carentes.

⁹³ Ob. cit., endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>>, acesso em 28-07-2009.

Enquanto as Constituições italiana e espanhola prescrevem que nenhum tributo deve ser exigido dos efetivamente carentes, a Carta brasileira contempla tal previsão tão somente para os impostos (art. 145, § 1.º).

Deve ser notado, ainda, que o caráter subjetivo da capacidade contributiva é fundamento do limite máximo da tributação, isto é, norteia a fronteira além da qual a riqueza do contribuinte não pode ser demandada, sob pena de afrontar seus direitos fundamentais. Encontra-se tal limite na Constituição pátria, de forma expressa, no princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV.

Impende registrar o significado específico de *capacidade contributiva*. Trata-se da disponibilidade dos recursos econômicos necessários para fazer frente às obrigações tributárias, estas decorrentes do custeio das despesas públicas. Há que se distinguir, entretanto, a capacidade contributiva da capacidade econômica. Esta consiste na simples detenção de recursos econômicos suficientes para prover a subsistência do cidadão e de sua família, sendo este, porém, contributivamente incapaz. Em relação às capacidades contributiva e econômica, o tributarista Gaspare Falsitta⁹⁴ esclarece que ambas podem ser entendidas como círculos concêntricos, em que o círculo da capacidade contributiva abarca o círculo da capacidade econômica, uma vez que aquela apenas ocorre quando preservado o “mínimo vital”.

Hugo de Brito Machado⁹⁵ leciona que a capacidade contributiva pode ser medida de formas variadas, lançando-se mão de diversos indicadores. Não se pode basear tal condição do contribuinte apenas em sua renda pessoal, no patrimônio de que dispõe nem no seu consumo.

Há o entendimento de que a capacidade contributiva deva ser aferida pela renda monetária líquida, que consiste na renda monetária deduzida da quantia considerada como o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família. O patrimônio seria inadequado como índice de capacidade contributiva, podendo levar o contribuinte a sofrer uma redução de seu patrimônio, ao pagar imposto com parte do mesmo, se não dispuser de renda. Entretanto, esse argumento não se sustenta para os casos em que uma pessoa possui elevado

⁹⁴ In: A. P. VELLOSO, *Princípio da capacidade contributiva* in *Jornal Carta Forense*, jul./2009, disponível no *sítio Carta Forense*, endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>>, acesso em 28-07-2009.

⁹⁵ *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3.ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pp. 73-75.

patrimônio, pois nesta situação é inegável que o contribuinte detém capacidade contributiva, ainda que não tenha capacidade imediata de pagamento.

Tese polêmica, pois há aqueles que defendem a tributação do patrimônio, mesmo que seu proprietário não disponha de renda, com a finalidade de desestimular a propriedade improdutiva e promover o desenvolvimento econômico.

O consumo também é elencado como um importante índice de capacidade contributiva, sendo já objeto de tributação pelos impostos denominados *reais*, como o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Mas esposamos do entendimento de que a renda deve ser avaliada complementarmente ao patrimônio, como medida da capacidade contributiva. Da mesma forma, também o consumo deve ser tributado. Assim, partilhamos da conclusão de Hugo de Brito Machado sobre o tema, ao posicionar-se contrariamente ao imposto único e a favor da utilização de ao menos três indicadores da capacidade contributiva, a saber: relativamente à renda, ao patrimônio e ao consumo. Neste diapasão, defende-se que um sistema tributário com base no princípio da capacidade contributiva deva ter um imposto de renda progressivo, um imposto sobre as grandes fortunas e um imposto sobre o uso ou o consumo de bens e serviços suntuários.

Relevantes também as ponderações de Hugo de Brito Machado⁹⁶ ao considerar que em matéria tributária a igualdade tem o sentido de proporcionalidade, ou seja, a ideia de igualdade está vinculada à de justiça tributária. Por isso, no âmbito tributário o princípio da isonomia chega a confundir-se com o da capacidade contributiva.

A considerar-se apenas a igualdade de capacidade tributária para pagamento de tributos, como igualdade em matéria tributária, a norma concessiva de isenção ou incentivo fiscal será tida como violadora do princípio da isonomia.

Hugo de Brito Machado levanta a questão acerca de lei concessiva de isenção ferir o princípio constitucional da capacidade contributiva. Mas pontifica que, em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção não será inconstitucional. Diversamente, quando o imposto grava a renda ou patrimônio e

⁹⁶ *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3.^a ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994, pp. 70-80.

revelando-se o contribuinte possuidor de renda ou riqueza, a isenção não afrontaria o princípio da capacidade contributiva.

Já no caso em que é concedida a isenção do imposto sobre a renda para empresa industrial, ainda que sob o pretexto de promover o desenvolvimento regional, porém sem levar em conta o porte da empresa e o lucro por esta auferido, aí se configura uma evidente violação ao princípio da capacidade contributiva.

Ainda com relação ao art. 145, § 1.º, da Constituição Federal, acrescentamos que as isenções não podem se prestar a favores ou privilégios outorgados a determinados contribuintes, o que se configuraria em clara transgressão ao princípio da igualdade tributária. Antes, ao excepcionarem as pessoas isentas do princípio da generalidade da tributação, as isenções estão respeitando o preceito constitucional da capacidade contributiva idônea, buscando preservar, assim, o princípio da isonomia. Se a capacidade contributiva individual não fosse respeitada, imputando-se desta forma, carga tributária insuportável a determinado contribuinte, aí, sim, a regra da isonomia fiscal estaria sendo agredida.

CAPÍTULO 5

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Roque Antônio Carrazza⁹⁷ ensina que “competência tributária é a aptidão jurídica para criar, ‘in abstracto’, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*” [itálicos no original]. Lembrando que a nossa Carta Magna é rígida quanto aos procedimentos exigidos para a alteração de seus dispositivos, decorre que o legislador constituinte distribuiu de forma rigorosa as competências tributárias, delimitando cuidadosamente, portanto, os campos de atuação em que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem exercer a tributação. Assim, a estas pessoas políticas a Constituição Federal confere a faculdade de instituir as diversas modalidades de tributos, fornecendo-lhes as diretrizes quanto ao que podem, devem ou lhes é vedado em matéria de tributos.

Carrazza esclarece a ideia de competência tributária ao afirmar que a Carta Maior já traz delineadas as regras matrizes de todos os tributos ali estabelecidos, de suas diversas espécies e subespécies, com os seus respectivos critérios. Portanto, ao legislador infraconstitucional resta exercer a competência tributária delegada à sua pessoa política, mas em perfeita obediência à regra matriz constitucional do respectivo tributo.

Faz-se imperioso registrar a ideia de repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas, apresentada por Regina Helena Costa⁹⁸, quando mostra que, ao definir a aptidão de cada ente político para instituir determinados tributos, em caráter privativo, a Carta Maior está automaticamente afastando os demais entes políticos da mesma competência.

A expressão *competência tributária* é também explicada como a habilitação para expedir normas que versem sobre a matéria tributária. Alguns doutrinadores entendem que tal habilitação se restringe à atividade legislativa, enquanto outros a interpretam de forma mais abrangente, a incorporar a edição de normas

⁹⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2006, pp. 471-477.

⁹⁸ *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 51-52.

jurídicas concretas por pessoas políticas ocupantes do polo ativo da relação jurídico-tributária⁹⁹.

5.1 Repartição das Competências Tributárias Impositivas na Federação Brasileira

Na ausência de uma hierarquia entre os entes jurídicos União, Estados, Distrito Federal e Municípios – os quais gozam de autonomia política, administrativa e financeira –, suas competências e campo de atuação derivam diretamente da Constituição Federal.

Interessa-nos, neste estudo, o aspecto da autonomia financeira, que diz respeito à faculdade daquelas unidades jurídicas de criarem tributos para satisfazer as próprias despesas, advindas das responsabilidades a elas conferidas pela Carta Magna.

No que tange ao poder tributário, os entes dos diversos níveis têm o poder constitucional de legislar sobre os tributos próprios, bem como regular as atividades pertinentes à arrecadação e fiscalização desses gravames. Assim, as unidades federativas, nos três níveis, têm competência tributária absoluta, relativamente a seus tributos, ressalvadas as exceções de competência residual da União de instituir outros impostos – previstas nos artigos 153 e 154, inc. II, da Constituição Federal –, desde que não cumulativos e a hipótese de incidência ou a base de cálculo não sejam idênticas às de outros impostos discriminados na Carta Maior.

5.2 Competência Tributária e a distinção entre o Estado Federal e a União

A União, enquanto pessoa jurídica de direito público com capacidade política, ora realiza atos em seu próprio nome, ora em nome da Federação, tanto no âmbito interno, quanto no internacional, conforme o entendimento de constitucionalistas, como Michel Temer e Celso Ribeiro Bastos¹⁰⁰. A este respeito, Celso Bastos assevera que o Estado federal tem como característica possuir uma

⁹⁹ C. MENDONÇA, *Competência Tributária*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, pp. 27-37.

¹⁰⁰ *Curso de Direito Constitucional*, 19.^a ed., São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 296-297.

dupla face: apresentar-se como um Estado unitário em algumas circunstâncias e como um conjunto de coletividades descentralizadas.

No plano jurídico, em que se insere a matéria tributária, a União atua como representante única do Estado brasileiro, em suas relações internacionais com outros Estados, assim como na participação de organizações internacionais. Por outro turno, no âmbito interno, a União age como uma das pessoas jurídicas de direito público autônomas, que constituem a Federação (ao lado dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

No que concerne à competência legislativa tributária, a União, como Estado brasileiro, não tem competência para criar tributos. Entretanto, por meio de leis nacionais, tem a faculdade de intervir no poder de tributar, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, visando a proteger os interesses nacionais, e assim sobrepondo-se aos interesses das demais ordens jurídicas autônomas. No papel de ordem jurídica parcial, porém, mediante leis federais, a União tem a faculdade constitucional de criar tributos.

5.3 Distribuição das Competências para Desoneração da Tributação na Federação Brasileira

Ao conferir competência legislativa para criar tributos aos diversos entes federativos, a Constituição Federal outorga-lhes implicitamente a competência para deixar de tributar ou para desonerar da tributação pessoas, bens ou eventos selecionados. Esta desoneração, realizada pelo legislador ordinário do ente tributante, é o denominado fenômeno da *isenção*.

Ainda na vigência da Constituição de 1967, era facultado à União conceder isenções de tributos da competência dos Estados e Municípios, a chamada isenção heterônoma. Com a Constituição de 1988, passou a existir somente a isenção autônoma no sistema tributário pátrio, consoante expresso no artigo 151, inc. III, da Carta, à exceção de isenções da competência do Estado brasileiro, em situações excepcionais.

CAPÍTULO 6

EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

6.1 O fenômeno da exoneração em matéria tributária

A *exoneração tributária* é o nome que se dá ao fenômeno do não-pagamento do tributo. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰¹ assim apresenta a figura da exoneração tributária:

O tributo é um ônus: algo que grava e onera o patrimônio particular. Por isso chamamos de exoneração o fenômeno de tirar dito ônus, exoneração em sentido amplo, repita-se. Exoneração como gênero comportando diversas espécies. Preferimos esta palavra pelo simples fato de não ter usança no jargão da tributarística nacional. Conhecem-se certos institutos que possuem efeitos exonerativos: imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo e alíquotas, *et alia*. Todavia inexiste um *nominem jûris* para abarcar todas estas formas particulares de exclusão do tributo. Daí a eleição do termo exoneração como capaz de compreender todas as formas particulares de exclusão total ou parcial do quantum tributário (que do ponto de vista do contribuinte, economicamente falando, é um ônus). Não se confunda aqui o termo exoneração com a teoria jurídica do ônus.

Mais adiante, Coêlho¹⁰² esclarece como ocorrem os diversos tipos de exoneração tributária. Lançando mão da estrutura lógico-jurídica das normas, constituídas de hipótese e consequência, ele observa que podem acontecer alterações legislativas tanto na prótase (hipótese normativa), quanto na apódose (consequência normativa). Nas hipóteses, as alterações legislativas subtraem ou acrescentam fatos, determinando dessa forma tipos específicos de exoneração tributária. Já as alterações legislativas que têm lugar nas consequências normativas implicam mudanças no perfil do dever jurídico.

¹⁰¹ *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 29-30.

Em outros termos, as alterações ocasionadas pelas leis tributárias nos antecedentes têm natureza qualitativa. Ao qualificar ou desqualificar juridicamente os fatos jurídicos, estes se tornam ou não aptos a dar origem à tributação, se e quando esta ocorrer. As alterações legislativas provocadas nos consequentes normativos, por sua vez, são quantitativas, modificando apenas o *quantum* do dever jurídico de pagamento de tributos.

Em síntese, no primeiro caso, ao desqualificar os fatos jurídicos, as regras legislativas impedem a incidência da norma tributária, deixando de nascer a obrigação; na prática, portanto, não é gerada a tributação. Diversamente, os fatos jurídicos não são alcançados por normas isentivas ou imunizantes, com a ocorrência de alterações legislativas no consequente da norma tributária; nesses casos, subsiste a obrigação. Assim, quando uma norma prescreve a redução da base de cálculo ou da alíquota, permanece a obrigação, verificando-se tão somente a redução do *quantum* devido exigido.

Fundado nesta dualidade, a qual decorre da estrutura (antecedente/consequente) da norma jurídica à qual as leis tributantes se destinam, Sacha Calmon apresenta sua teoria da exoneração tributária¹⁰³:

Se a lei ou artigo de lei *qualificar fatos juridicamente* como não-jurídicos, na hipótese da *norma de tributação*, a exoneração será qualitativa. Se, ao invés, *quantificar o dever jurídico*, será quantitativa, e a exoneração se dará na *consequência da norma de tributação*.

Despiciendo frisar, por isso, que já demonstrado noutra parte, que o fenômeno jurídico da incidência da *norma* se dá quando os fatos desenhados nas *hipóteses normativas* ocorrem no mundo real, fenomênico. Aliás, é exatamente por tal razão que se fala em *hipóteses de incidência das normas*. A instauração de deveres jurídico-tributários concretos se dá, portanto, como *consequência* da incidência das normas de tributação. [itálicos no original]

Finalmente, esse autor expõe a tipologia das figuras exonerativas, para isso trazendo as observações de Célio Peixoto de Azevedo Loureiro¹⁰⁴, o qual

¹⁰² S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.ª ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 199-203.

pondera que, para o estudo das isenções, a matéria mais importante é o fenômeno da incidência tributária. Sacha Calmon acrescenta que a incidência tributária é tema que também abrange toda a exoneração tributária.

Os tipos exonerativos¹⁰⁵ classificam-se em internos e externos à estrutura normativa. **Exonerações internas** são aquelas que se estruturam no antecedente ou no conseqüente da regra jurídica. As exonerações internas que alteram a hipótese (qualitativas) compreendem as **imunidades** e as **isenções**, enquanto as exonerações internas que habitam o conseqüente (quantitativas) abrangem as reduções de base de cálculo e de alíquotas. As **exonerações externas**, por sua vez, subdividem-se em **remissões** e **devoluções de tributos pagos legitimamente**.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon assevera que as exonerações se constituem, nas hipóteses ou nos mandamentos normativos, a partir da “projeção” da fala do legislador, das leis para a norma tributante.

Vamos, a seguir, examinar os diversos tipos exonerativos, com vistas a compreender como cada um deles produz os efeitos jurídicos do não-pagamento de tributos.

A esses tipos exonerativos acrescentaremos outros institutos, como a *repetição de indébito*, a *anistia*, a *compensação*, o *diferimento*, a *redução da base de cálculo*, a *redução de alíquota* e a *alíquota zero*, cuja presença, segundo entendemos, faz-se obrigatória no rol de institutos tributários a serem examinados para o deslinde da questão a que nos propusemos no presente estudo.

6.2 Exonerações internas

Iniciaremos a análise das várias formas de “não-pagamento” de tributo pelas chamadas exonerações internas, aquelas em que a hipótese de incidência da norma tributária é alcançada por um mandamento legal, impedindo assim a

¹⁰³ S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 199-203.

¹⁰⁴ C. P. A. LOUREIRO, *Isenção Fiscal* in J. M. de CARVALHO SANTOS, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. 29, Rio de Janeiro, Borsoi, 1947, p. 348, *apud* S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 201.

¹⁰⁵ S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 201 e 273.

norma de produzir os efeitos jurídicos dela esperados, tendo como consequência a inexistência da respectiva obrigação tributária. Nas palavras de Sacha Calmon¹⁰⁶, “as imunidades e isenções são espécies exonerativas encontradas nas hipóteses das normas de tributação, moldando o perfil do fato imponible (fato gerador *in abstracto*)”.

6.2.1 Imunidades

A imunidade, assim como a isenção, impede a incidência de uma norma tributária sobre determinado fato jurídico tributário, ou sobre determinada pessoa ou conjunto de pessoas, que de outra forma, sobre eles incidiria. Na *imunidade*, o impedimento decorre de norma constitucional, a qual impede a incidência de norma ordinária, já que é norma hierarquicamente inferior à norma constitucional; enquanto que, na *isenção*, este impedimento é causado por regra infraconstitucional.

Esta distinção entre os níveis hierárquicos das normas impeditivas de incidência tem uma consequência quanto à interpretação de seus efeitos. A isenção deve ser interpretada literalmente em relação à situação a que se aplica, ao passo que, em se tratando de imunidade, seu preceito deve ser interpretado como uma diretriz cujo sentido e alcance serão estabelecidos por norma ordinária hierarquicamente inferior.

As imunidades obrigatoriamente têm assento na Constituição Federal, vez que se constituem em normas denegatórias de competência, conforme visto no capítulo que versa sobre a competência tributária, sendo que só a Constituição, de forma rígida, pode atribuir e delimitar o poder tributário das pessoas públicas estatais.

Roque Antônio Carrazza¹⁰⁷ salienta que

(...) as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, produzindo todos os seus efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, regulamentos, portarias, atos normativos, etc.).

¹⁰⁶ Idem, pp. 225.

¹⁰⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 681-689.

E conclui: “a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que inibe a própria ação legislativa das pessoas políticas e, por maior razão, a ação administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético”.

Vale à pena trazer à baila a lição de José Souto Maior Borges¹⁰⁸ acerca do instituto da imunidade, na qual destaca que as imunidades devem ser analisadas muito mais no âmbito do direito constitucional do que no do direito tributário, uma vez que a imunidade objetiva resguardar os princípios constitucionais de um regime, visando a proteger os valores éticos e culturais de uma sociedade contra as interferências da tributação. Finaliza afirmando que a imunidade se distingue da isenção, porque, ao contrário daquela, não se constitui em regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo.

Trazemos, em seguida, a lição de Regina Helena Costa¹⁰⁹ acerca das imunidades:

Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Nesse aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade das normas imunizantes.

Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, vedando a sua atribuição em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o *adequado exercício da competência tributária*. Os princípios tributários pressupõem, assim, a *existência* de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a *inexistência* dessa competência. [itálicos no original]

Examinando-se as imunidades sob a perspectiva da estrutura da norma jurídica, verifica-se que elas resultam da incidência de dispositivos constitucionais na hipótese de incidência das normas de tributação, fixando os limites. A imunidade surge, portanto, a partir da exclusão da natureza jurídica de certos fatos presentes no antecedente normativo.

¹⁰⁸ *Isenções Tributárias*, 2.^a ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, PP. 184-185.

¹⁰⁹ *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do ST*, 2.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2006, pp. 34-35, *apud* *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, p.52.

Sacha Calmon¹¹⁰ aponta que imunidade e isenção não excluem o crédito, mas obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação. Assim, a hipótese de incidência de uma norma tributária é delimitada pelos fatos tributáveis de sua abrangência, deles se excetuando os fatos imunes, bem como os fatos isentos.

Destacamos as anotações de Regina Helena Costa, ao asseverar que a imunidade tributária pode ser vista sob os aspectos formal e material¹¹¹:

Sob o prisma *formal* a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. (...)

Sob o aspecto *material* ou *substancial*, por sua vez, a imunidade consiste no *direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*. A imunidade tributária, então, pode ser definida como a *exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação*. [itálicos no original]

Destacamos excerto da obra de Regina Helena Costa¹¹² que esclarece o fenômeno da imunidade:

De outro lado, afigura-se nos incorreta a designação de imunidade como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária, transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi, posteriormente, afastada. Cuidando-se de disposição imposta pelo Poder Constituinte Originário, a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune. Vale dizer, a competência tributária é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição.

¹¹⁰ S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed., São Paulo, Dialética, 2003, p. 206.

¹¹¹ *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 79-80.

¹¹² *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2006, pp. 42-43.

6.2.2 Isenções

Assim como em outros países, no Brasil o instituto jurídico da *isenção* mereceu a atenção de inúmeros juristas, que desenvolveram diversas teorias para explicar os seus fundamentos. Neste estudo, deter-nos-emos na análise das quatro principais teorias reconhecidas pela doutrina até o momento.

Antes, porém, vamos examinar alguns conceitos relativos à incidência das normas e à juridicização dos fatos que julgamos imprescindíveis para a compreensão do funcionamento dos mecanismos de isenção, conforme as diversas teorias.

6.2.2.1 Incidência da Regra Jurídica e Juridicidade – Pontes de Miranda

Pontes de Miranda¹¹³ leciona que é pela incidência da regra jurídica (norma abstrata) sobre um fato que este se torna fato jurídico. A lei anteriormente escolhe entre os fatos do mundo aqueles que, devido ao valor maior que lhes imputa a sociedade, deverão ser fatos jurídicos, isto é, entrarão para o mundo jurídico.

Assim como para a análise da Natureza – que Pontes de Miranda chama de mundo físico puro ou mundo biológico puro – os fatos são descritos pelo homem por meio das leis científicas, no mundo jurídico os fatos sociais são descritos pelo homem por meio das leis jurídicas. Entretanto, por serem feitas pelo ser humano, as leis jurídicas não coincidem com os fatos sociais, mas incidem sobre eles, tornando-os jurídicos.

6.2.2.2 Incidência, Aplicação e Juridicidade

Para Pontes de Miranda, a incidência da regra jurídica independe da adesão dos contribuintes a ela, bem como de uma atividade coercitiva do agente competente. Ainda que a pessoa submetida à determinada norma jurídica a desconheça, a incidência dessa regra ocorre, porque prescinde da sua aplicação.

Pontes de Miranda entende que a incidência das regras jurídicas é infalível, apenas o atendimento a elas é que pode falhar.

¹¹³ F. C. PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I*, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, pp. 6-18.

Para esse jurista, a existência da lei não se confunde com a sua vigência. Quando a lei está em vigor, significa que ela já pode incidir, mas não que automaticamente incidiu. A lei existente precisa começar a vigorar, para que incida e possa então ser aplicada.

Entretanto, compartilhamos do entendimento de outra corrente doutrinária – na qual se destaca Paulo de Barros Carvalho –, a que defende que a produção e aplicação do Direito é realizada pelo homem, vez que o Direito não é uma Ciência Natural, mas um produto da mente humana. Neste sentido, a incidência tributária só ocorreria com a intervenção de um operador do direito, o qual deveria identificar o fato jurídico tributário imponible e verificar a sua coincidência com a hipótese tributária.

Um fato real do mundo natural tem sua ocorrência reconhecida, ou seja, ele é tido como fato jurídico-tributário se, realizado o confronto entre este e o fato abstrato descrito no antecedente de uma norma jurídica tributária, houver uma subsunção, ou seja, se houver uma perfeita coincidência entre o fato real e o fato abstrato descrito, relativamente a todos os critérios da hipótese tributária.

Por outro giro, a *aplicação do direito* consiste na etapa seguinte à incidência tributária, qual seja, a interpretação da lei pelo operador do direito, bem como a realização dos procedimentos necessários à produção dos efeitos jurídicos da lei sobre o fato jurídico tributário concreto por esta regulado.

6.2.2.3 Tempo da Incidência, Aplicação e Eficácia

Pontes de Miranda ensina que é indispensável a coexistência do suporte fático e da regra jurídica sobre este incidente no momento da incidência, ainda que um desses termos não mais exista no momento da aplicação. Na aplicação, a realidade apresenta-se de forma diferente, porque a aplicação se dá em um momento futuro, em que não se cogita da eficácia presente ou futura.

A eficácia jurídica provém da incidência da regra jurídica sobre os fatos (juridicização), segundo Pontes de Miranda, para quem a eficácia jurídica exige lei e fato, sendo, portanto, eficácia da lei e do fato.

6.2.2.4 Juridicização e Desjuridicização

A *juridicização* ocorre com a incidência de uma regra jurídica sobre um fato, tornando-o jurídico, enquanto que a *desjuridicização* acontece quando uma norma incide sobre um fato, enunciando a vedação à sua entrada no mundo jurídico.

A regra jurídica positiva enuncia que determinado fato é suficiente, ou seja, coincide com o fato genérico previsto na norma abstrata, para tornar-se um fato jurídico e produzir seus efeitos. Por outro lado, há regras jurídicas que prevêm que determinado fato é insuficiente, isto é, não coincide com o fato genérico previsto na norma geral e abstrata, não se constituindo, portanto, em fato jurídico.

6.2.2.5 Isenção e Não-Incidência

A isenção produz efeitos similares a outros institutos, embora guarde diferenças suficientes para distinguir-se destes, como examinaremos a seguir.

A *não-incidência* de um tributo em relação a um fato jurídico, que ocorre quando este fato não está abrangido pela hipótese de incidência do tributo, não se confunde com a *isenção*. Esta, por sua vez, é a retirada, prevista em lei, de um fato, do escopo de abrangência do tributo. Ou seja, não fosse pela lei isentiva, o referido fato estaria compreendido no campo de incidência do tributo.

Carrazza¹¹⁴ esclarece este ponto ao dizer que as leis isentivas só podem alcançar fatos que estejam dentro do campo tributário da pessoa política que as edita: “Só se pode isentar o que se pode tributar”. Assim, quando não há incidência possível, não há espaço para a isenção. Em outros termos, Carrazza aduz que a isenção depende de lei (*lato sensu*) para surgir, ao passo que a não-incidência surge em decorrência da natureza das coisas, resultando do labor exegético, e não de previsão em lei. A não-incidência deriva da ausência de lei, ou da vedação jurídica à tributação de certos fatos, por eles não se subsumirem à regra matriz constitucional do tributo.

Hugo de Brito Machado¹¹⁵ ensina que a isenção deve ser interpretada literalmente, em conformidade com o artigo 111 do CTN, uma vez que se constitui

¹¹⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 505.

¹¹⁵ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 157.

em uma exceção a determinada norma tributária. A não-incidência, por sua vez, é constituída por todos os fatos não abrangidos pela hipótese de incidência.

Cabe ressaltar que em muitas instâncias o legislador trata indevidamente casos de não-incidência como se fossem isenções. E, influenciados por esse obscurantismo, há operadores do direito que acabam por reconhecer situações de não-incidência, apenas se expressamente previstas, quando estas não precisam ser legalmente definidas, vez que já estão fora do campo de incidência, desde o nascimento da norma tributária.

Em certas situações, porém, em que poderia haver espaço para dúvidas quanto à inclusão de um fato na hipótese de incidência, o legislador declara expressamente que o tributo não incide. São as chamadas hipóteses de *não-incidência legal ou de direito*.

Ruy Barbosa Nogueira¹¹⁶ esclarece que a isenção é uma parte excepcionada ou liberada do campo de incidência, podendo ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência. Por sua vez, o campo de incidência também poderá ser ampliado pelo legislador ordinário, de forma a abranger fatos pertencentes ao campo da não-incidência. Entende, portanto, que a não-incidência é a ocorrência de um fato fora dos limites do campo tributário.

É de grande importância notar que, decorrendo a isenção de expressa disposição de lei, não são admitidos os processos de integração (art. 108, CTN) para ampliação ou redução do campo de incidência. Lembramos, ainda, que se interpreta literalmente a legislação tributária que dispõe sobre exclusão do crédito tributário ou outorga de isenção (art. 111, CTN).

Para Alfredo Augusto Becker¹¹⁷,

(...) a expressão “caso de não-incidência” significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação.

¹¹⁶ *Curso de Direito Tributário*, 10.ª ed., São Paulo, Saraiva, 1990, pp. 171-173.

¹¹⁷ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 305.

Nosso entendimento, no mesmo sentido dos autores acima citados, é o de que ocorre o fenômeno da não-incidência quando inexistente a subsunção de determinado fato à hipótese descrita na regra tributária que regula o tributo em questão.

A propósito da não-incidência, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁸ assevera que há consenso entre os especialistas quanto a este gênero agregar três espécies, quais sejam: *pura e simples* (não-incidência *stricto sensu*), *imunidade* (estabelecida na Constituição) e *isenção* (prevista em lei). Corroborando esse entendimento, José Souto Maior Borges¹¹⁹ divide as hipóteses de não-incidência em ***pura e simples*** (aquelas que se referem a “fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante”) - e ***qualificadas*** (que se subdividem, conforme o veículo introdutor de normas, em *constitucionais*, ensejando as imunidades tributárias e *legais*, originando as isenções). Assim, pode-se fazer um paralelo entre imunidade e não-incidência, ao dizer que imunidade é uma forma qualificada de não-incidência, já que a norma constitucional previne a incidência da regra tributária sobre o fato.

Examinaremos agora as principais teorias doutrinárias que procuram explicar o instituto da isenção.

6.2.2.6 Teoria Clássica

Essa doutrina mais tradicional, que tem entre seus maiores expoentes Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, entende que a isenção trata-se da dispensa legal do pagamento do tributo. O fato gerador ocorreria, nascendo então a obrigação tributária, para que o pagamento do tributo fosse dispensado por lei.

Amílcar de Araújo Falcão¹²⁰ asseverou que o fulcro da distinção entre a não-incidência em geral – assim abrangendo a forma qualificada da imunidade a – e a isenção residia na ocorrência do fato gerador.

Na *não-incidência*, ainda não teria ocorrido o fato gerador, destarte não se instaurando a relação tributária e, assim, não havendo incidência. A não-

¹¹⁸ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 164-170.

¹¹⁹ *Isenções tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 130.

¹²⁰ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 63-67.

incidência compreenderia duas modalidades: a da não-incidência pura e simples e a da não-incidência juridicamente qualificada ou *imunidade tributária*.

Para Amílcar de Araújo Falcão, ao outorgar a competência do poder de tributar, a Constituição declara expressamente os casos em que esta competência não poderá ser exercida, é a chamada *imunidade tributária*. A imunidade constitui-se, portanto, em uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, em consequência de disposição constitucional.

Por outro giro, na *isenção* aconteceria o fato gerador, havendo a incidência e surgindo, portanto, a obrigação. O tributo seria devido, porém dispensado o seu pagamento por força de lei. Essa dispensa legal do tributo seria determinada pelo legislador, seja por apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais.

Rubens Gomes de Souza¹²¹ compartilhava do mesmo juízo acerca da isenção, conforme se depreende de seus escritos: “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. Como Relator-geral da Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto do Código Tributário Nacional, esse autor incutiu naquele Estatuto sua posição sobre a matéria, embora ela não esteja expressa no texto.

Em sua análise das teorias da isenção, Carrazza¹²² observa que a dispensa legal do pagamento do tributo devido aplica-se não à isenção, mas à remissão tributária.

Essa tese parte da premissa equivocada, segundo a doutrina majoritária contemporânea, de que as normas tributárias têm diferentes velocidades de incidência. A seguir, as principais críticas feitas a seus fundamentos:

- se a norma isentiva dispensa algum pagamento, significa que o surgimento da obrigação de pagar é anterior ao processo de incidência da referida norma isencional;

¹²¹ R. G. SOUZA, *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97, *apud* R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 476.

¹²² R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 476-477.

- entretanto, não ocorre a alegada sucessão de incidências normativas, em que primeiro a incidência da norma tributária produz o fato jurídico e a relação jurídica, e em seguida, a incidência da norma isentiva desjuridiciza tal fato;
- as normas incidem simultaneamente e não sucessivamente, como sugere a teoria que considera a isenção como dispensa de pagamento;
- entendemos que a isenção não dispensa pagamento algum, porque a relação obrigacional que o deveria suportar inexistia anteriormente à incidência da norma isentiva;
- finalmente, isenção não é favor legal. A norma isentiva surge por interesse público, e não com a finalidade de prestar quaisquer favores aos beneficiários da incidência e das normas isentivas, uma vez que a pecúnia exigida pelo tributo pertence à sociedade, e o Estado dela não pode dispor.

6.2.2.7 Teoria da Isenção Antecipada - Alfredo Augusto Becker

A teoria clássica foi logo rejeitada por Alfredo Augusto Becker, que, se utilizando da estrutura lógica da regra jurídica de Pontes de Miranda (regras juridicizante, desjuridicizante e não-juridicizante) demonstrou que na isenção não há incidência prévia da norma jurídica tributária, portanto não chega a surgir o tributo.

Para Becker¹²³,

(...) a tríplice possibilidade de natureza distinta (juridicizante ou desjuridicizante ou não-juridicizante) que poderá revestir a *regra* que estrutura a regra jurídica, permite estabelecer, no Direito Tributário, conceituação mais segura dos fenômenos da incidência, não-incidência e isenção. [itálico no original]

Assim, todas as regras que prescrevem isenções seriam regras não-juridicizantes.

Becker desconstituiu o entendimento dominante então vigente de que haveria uma relação jurídica tributária anterior à isenção, para que esta surgisse escorada em uma regra desjuridicizante total. Antes, havia o entendimento de que

¹²³ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, pp. 304-306.

norma jurídica tributária anterior não chega a incidir, por falta ou excesso de um dos elementos pertinentes à sua hipótese de incidência. E é justamente este elemento que distingue a regra jurídica tributária, tornando-a regra jurídica de isenção e, assim, negando a relação jurídica tributária. Sua teoria sobre a isenção pode ser sintetizada nesta frase: “A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”.

Levando adiante as pesquisas de Becker, José Souto Maior Borges declarou que na isenção não há incidência de norma jurídica tributária, definindo assim o instituto da isenção como uma *hipótese de não-incidência legalmente qualificada*. Essa definição prevaleceu por bom tempo¹²⁴.

Tendo por escólio os mesmos fundamentos das críticas à tese clássica, também refutamos a tese do Professor Becker pelas seguintes razões:

- não ocorre a alegada sucessão de incidências normativas, em que a incidência da norma *isentiva* é mais rápida que a incidência da norma tributária, não juridicizando, assim, o fato jurídico;
- conforme discurremos em relação à teoria clássica, as normas incidem simultaneamente e não sucessivamente;
- entendemos não haver assincronia na velocidade de percussão das normas, ou seja, a regra jurídica isentiva *não incide antes, nem depois*, da regra jurídica tributária;
- é insubsistente, também, a ideia de que a regra da isenção permaneceria latente, na expectativa da ocorrência do fato gerador, para então propagar seus efeitos “não-juridicizantes”, tornando-o isento.

6.2.2.7.a) Efeitos do tempo na causalidade normativa

Lourival Vilanova¹²⁵ ensina que o tempo flui numa sucessão (de instantes) irreversível, em que se sucedem passado, presente e futuro. O *tempo juridicizado*, por sua vez, como integrante (elemento) do suporte factual e como determinante da eficácia do ato não é limitado por essa unidirecionalidade. Como consequência desse fenômeno, “a causalidade normativa, no tempo, tanto se faz protraindo os efeitos como em retroeficácia, retrotraindo esses efeitos”.

¹²⁴ *Isenções tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p.156.

¹²⁵ *Causalidade e Relação no Direito*, 4.ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000, p. 73.

Compartilhamos do pensamento de Vilanova quando ele conclui que o tempo no direito não transcorre num fluxo contínuo. Lançamos mão, ainda, dos ensinamentos de Wilson de Souza Campos Batalha¹²⁶, que esclarece tal propriedade do tempo jurídico, ao defini-lo como descontínuo, isto é, não se transforma, não se desdobra de forma contínua, antes, ocorre por meio de cortes e saltos, reflexo da realidade jurídica, que se transforma conforme sua própria dinâmica, distinta daquela do mundo fenomênico.

6.2.2.8. Teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra matriz de Incidência Tributária - Professor Paulo de Barros Carvalho¹²⁷

Barros Carvalho elaborou uma teoria escorada na lógica da definição pela afirmativa, a *contrario sensu* das teorias anteriores que tinham por norte a definição pela negativa. Com este intuito, classificou as normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura, elegendo estas últimas como classe que acolhe as regras de isenção.

Em conformidade com as explicações oferecidas no capítulo 3, a Regra Matriz de Incidência Tributária (Rmit) compõe-se de uma hipótese normativa e de um conseqüente normativo. Cada uma das parcelas da regra-padrão é constituída por critérios, devendo todos eles ser válidos para que a regra possa produzir seus efeitos jurídicos.

A *regra de isenção* arremete contra um ou mais desses critérios, mutilando-os parcialmente. Deve ser salientado que a mutilação não pode ser total, sob pena de invalidar a regra matriz no sistema. A regra da isenção atua reduzindo o campo de incidência relativamente a determinado critério do antecedente ou do conseqüente da norma tributária.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que o instituto da isenção ocorre por meio do

(...) encontro de duas normas jurídicas, sendo uma Regra matriz de incidência tributária e outra regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (Regra matriz).

¹²⁶ *Direito Intemporal*, Rio de Janeiro, Forense, 1980, p. 15 apud T. M. MOUSSALLEM, *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noeses, 2005, p. 90.

¹²⁷ *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 401-490.

6.2.2.8.a) Isenção como Norma de Estrutura

Levando-se em conta o modelo da Regra Matriz de Incidência Tributária (Rmit), verificamos que a isenção ocorre pela não-aplicação da Rmit a determinado fato jurídico, o que resulta da vedação de um ou mais dos critérios existentes na estrutura de uma Rmit.

Esta não-aplicação da hipótese descritiva ou do mandamento normativo, leva à “não-subsunção” do fato real à hipótese, ou à “não-prescrição” do comando normativo previsto para uma determinada hipótese, pela vedação de um ou mais critérios de seu consequente.

Como se trata de um bloqueio, impedimento, isto é, de uma regra cujos efeitos são a não-produção de efeitos por uma determinada norma, verificamos que ocorre uma “sobrenorma”, melhor explicada pelo termo *norma de estrutura*.

A razão para que isso ocorra é que, se a isenção fosse veiculada por uma norma de comportamento, estaríamos, na verdade, diante de uma norma superveniente, a ocupar-se da mesma matéria que uma norma anterior, portanto, revogando-a.

Destacamos, porém, que à norma isentiva não se permite suprimir todos os critérios de uma Rmit, vez que tal situação equivaleria à anulação completa da mesma. A isenção acontece, portanto, através da anulação de um ou mais critérios do termo antecedente ou consequente da Rmit – a chamada *mutilação parcial* da Rmit, consoante a teoria da isenção supraexaminada.

6.2.2.9 Teoria da Incidência da Norma Isentiva – Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹²⁸

Mais recentemente surgiu uma nova teoria que busca esclarecer o instituto da isenção de forma diversa e que resultou da dissertação de mestrado do jurista Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli.

Sua teoria diverge das anteriores ao negar a disparidade de velocidade entre as normas tributárias e isentivas e ao distanciar-se da teoria de Paulo de

¹²⁸ P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 80-93.

Barros Carvalho, por sustentar que a isenção se caracteriza como *norma de comportamento* e não de estrutura.

Lunardelli prepara a exposição de sua teoria ao tratar da ambiguidade do termo *competência*, que pode exprimir tanto o significado de uma norma, quanto o exercício do direito subjetivo correspondente a esta norma. Indaga, neste sentido: “qual a norma de estrutura, cujos enunciados nos autorizam lapidar a norma de comportamento da isenção?” E pondera que José Souto Maior Borges¹²⁹ tangenciou a resposta a esta indagação ao afirmar: “Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar”.

Lunardelli esclarece, ainda, que a competência tributária, por meio de uma norma de estrutura, identifica no seu antecedente o órgão e o processo legislativo correspondente, e, no conseqüente, delimita o resultado deste processo, que são os enunciados normativos que trazem as diretrizes para a elaboração de normas de conduta. Assim, competência, enquanto direito subjetivo, seria o exercício da conduta derivada da permissão contida na norma de conduta.

Mais adiante, diverge Lunardelli da posição de Paulo de Barros Carvalho, ao defender que a regra matriz tributária, mesmo ao ter um de seus critérios mutilados, não fica inutilizada, antes, transforma-se numa *regra matriz isencional*. A regra resultante compreenderá um antecedente que descreve o evento isento e um conseqüente que prevê a relação jurídica (intersubjetiva) de isenção entre Fisco e contribuinte.

Nesta relação jurídica de isenção, é o contribuinte (isento) quem figura como titular da relação de *crédito isento*, adquirindo o direito subjetivo de *não cumprir* a prestação tributária. Ao Fisco cabe assumir o polo passivo da relação (de *débito isento*), com o dever subjetivo de *não exigir* o cumprimento da prestação tributária por parte do contribuinte.

A *regra de isenção* possui a mesma estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária, com os critérios material, espacial e temporal no seu antecedente, e os critérios quantitativo e pessoal no conseqüente.

¹²⁹ J. S. M. BORGES, José, *Isenções tributárias*, 2.^a ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 31-32.

6.2.2.9.a) Isenção como Norma de Comportamento

Para Lunardelli, a isenção apresenta-se como norma de comportamento, relacionando-se no plano lógico com a regra matriz tributária. Resulta desta vinculação o campo de não-incidência da regra matriz tributária. Inobstante, neste campo estão previstos também os eventos jurídicos isentos, que estão compreendidos na hipótese da norma de isenção geral e abstrata.

Convivendo as duas regras matrizes – tributária e isentiva –, um determinado evento juridicizável se subsumirá à hipótese de uma delas, conforme for tributável ou isento. Entretanto, Lunardelli julga que a conduta que não se enquadra no campo da regra tributária, nem no campo da isenção, ainda assim, não se insere no campo das regras não-jurídicas, posto que é normatizada. Tendo a conduta esta condição, analisam-se os modais da respectiva relação deontica (V, O, P). Como não gera relação tributária, cujo modal é o obrigatório (O), então se conclui que a relação é de permissão (P).

Para distinguir a conduta permitida pertencente ao sistema normativo daquela relativa à norma de isenção, Lunardelli vale-se da divisão do modal permissivo em *permissão forte* e *permissão fraca*, conforme teoria desenvolvida por G. Henrik von Wright e Lourival Vilanova (*permissão positiva* e *permissão negativa*).

Resumidamente, *permissão forte* é aquela regulada em norma de conduta, ao passo que *permissão fraca* é aquela que, embora não expressamente regulada por norma, tem por objeto uma conduta admitida. Tal conduta é considerada modalizada (P), uma vez que está inserida no ordenamento, contemplado em seu todo sintático. Expressando de outra forma, tudo aquilo que não está proibido, está permitido.

Com base nestes fundamentos, a conduta regulada por *norma de isenção*, por decorrer de norma expressa, é permitida, caracterizando-se, portanto, uma *permissão forte*. Esta ideia é corroborada pelo art. 176 do CTN, segundo o qual *toda* a isenção decorre de lei.

6.2.2.10 Conceito de isenções

O instituto da *isenção* está previsto em nosso ordenamento, no Código Tributário Nacional – Lei Complementar n.º 6.172/66 -, que estatui, em seu artigo 175:

Art. 175. **Excluem o crédito tributário:**

I - a isenção;

II - a anistia.

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

Entretanto, verifica-se que esse artigo traz duas figuras normativas distintas: a isenção e a anistia¹³⁰. Distintas, porque anistia trata de dispensa do pagamento de penalidades, em caso de cometimento de infração tributária, enquanto que isenção é a dispensa do pagamento do tributo.

A isenção sempre decorre de lei, na acepção mais estrita do termo, conforme se depreende da leitura do artigo 176, do Código Tributário Nacional:

Art. 176. **A isenção**, ainda quando prevista em contrato, **é sempre decorrente de lei** que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. [grifamos].

Verificamos este vínculo da isenção à lei também através do artigo 97, inciso VI, do CTN:

Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer:**

...

VI - **as hipóteses de exclusão**, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. [grifamos].

A isenção é uma importante ferramenta que o Estado tem à sua disposição e por meio da qual pode adequar a carga tributária, aliviando-a em determinados casos – quando os contribuintes de determinada área geográfica, estrato social, setor econômico, condições pessoais ou outras, eleitas pelo Estado, se encontrem em situação econômica para a qual o governo entenda justificada a isenção tributária – ou ainda, utilizando-a como estímulo ao desenvolvimento econômico de determinada região, setor econômico e outras.

A isenção pode ser considerada, também, como uma renúncia do Poder Público, em caráter excepcional, ao direito de tributar. Através de ato unilateral, e por meio de lei autorizadora, a Administração abdica de bens ou do referido direito, podendo ser a isenção entendida como uma autolimitação legislativa. A isenção configura-se, assim, numa renúncia do próprio ente público que tem o poder de tributar, mas que, por motivos de ordem social, econômica ou política, deixa de exercer este poder¹³¹.

6.2.2.11 Literalidade da Isenção

Do artigo 111 do CTN, depreende-se que as regras de isenção devem ser interpretadas sempre literalmente:

Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou **exclusão do crédito tributário**; [grifamos].

A conclusão que devemos guardar é que, no exercício da hermenêutica quanto a normas de isenção, não cabem os métodos de integração ou outros que ampliem o alcance de regras de isenção. Estas deverão ser interpretadas em caráter estrito e literal.

6.2.2.12 Isenções concedidas por lei ordinária

Retornando ao tema da competência tributária, é aí que se distingue a isenção dos demais institutos tributários, especialmente da imunidade.

¹³⁰ P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, p.73.

¹³¹ *Isenções tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 133-134.

A lei ordinária é o instrumento por excelência utilizado para a concessão de isenções.

Cabe salientar que a lei ordinária é competente para a instituição de isenções, em suas diversas modalidades: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Diferentemente, a imunidade tributária, por ser instituída pela Constituição, não pode invadir a competência legislativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Destarte, a imunidade não pode isentar taxas e contribuições de melhoria, que são da competência destas pessoas políticas, aplicando-se tão somente aos impostos, em conformidade com as previsões constitucionais.

6.2.2.13 Isenções concedidas por lei complementar

Os únicos casos em que o ordenamento jurídico brasileiro admite *isenções heterônomas*, isto é, concedidas por pessoas distintas daquelas que instituíram o tributo, são aqueles previstos nos artigos 155, § 2.º, inc. XII, e, e 156, § 3.º, inc. II, da Carta Magna. O primeiro trata de isenções de ICMS sobre as exportações para o exterior de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e de mercadorias *que não forem produtos industrializados*. Se for produto industrializado, já estará imune ao pagamento de ICMS, consoante o art. 155, § 2.º, inc. X, *a*; se não for produto industrializado, então dependerá de lei complementar que lhe conceda a isenção.

O segundo artigo suprarreferido versa sobre a isenção de pagamento de ISS sobre a exportação para o exterior de serviços de qualquer natureza.

Vale lembrar, ainda, que somente a lei complementar pode isentar o recolhimento de empréstimos compulsórios, os quais podem ser criados somente pela União, para os casos previstos no art. 148, incisos I e II, do texto constitucional.

Em face do silêncio das Constituições anteriores à de 1967, quanto à possibilidade de a União outorgar isenção de tributos estaduais e municipais, este tema suscitava posições doutrinárias divergentes. Aliomar Baleeiro, Carlos Maximiliano e Orozimbo Nonato defendiam a referida possibilidade, ao passo que Clóvis Beviláqua, Carvalho de Mendonça, Sá Filho, Amílcar de Castro e Temístocles Brandão Cavalcanti sustentavam tese oposta. Para estes últimos, a

autonomia dos entes federados não poderia ser quebrada pela intervenção heterônoma da União¹³².

Observamos que o art. 13, parágrafo único, da Constituição Federal de 1946 levava a crer que, em casos de “*interesse comum*”, ou seja, casos de indiscutível conveniência nacional, a União poderia isentar coisas ou atividades também de impostos estaduais e municipais.

Posteriormente, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, o STF adotou posição no sentido de que só poderia isentar o órgão político que também tivesse competência para tributar. No entanto, em sua redação original, a Constituição de 1967, pelo seu art. 20, § 2.º, estabelecia que a União, mediante lei complementar, poderia conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais, havendo relevante interesse social ou econômico nacional. Apesar de esta disposição ter sido repetida na Emenda Constitucional n.º 01/69, é importante salientar que jamais foi editada a referida lei complementar¹³³.

Apenas com o advento da Constituição de 1988, que procurou fortalecer o federalismo e a autonomia dos Estados e Municípios, foi derogada a possibilidade da isenção heterônoma da União, por meio de seu art. 151, inc. III, que veda à União a instituição de isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, conforme ressaltamos no início deste item, há exceções a esta regra, dispostas de forma expressa na Constituição, em seus artigos 155 e 156.

6.2.2.14 Revogabilidade das Isenções Tributárias

A isenção pode ser concedida em caráter geral, caso em que deixa de existir, com a revogação da lei que a instituiu. A regra geral é a revogabilidade das isenções, por meio de lei ordinária, em estrita observância ao Princípio da Legalidade. Porém, em se tratando de isenção concedida por prazo certo, em função do cumprimento de determinadas condições, entende-se a

¹³² A. BALEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 272-273.

¹³³ S. C. N. COELHO - M. A. M. DERZI, “A Isenção de Serviço Público Concedido – Revogabilidade e Caducidade – Isenção por Prazo Certo e sob Condição. A Interpretação Jurídica do Tema” in *Direito Tributário Atual: pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 383-385. Trata-se de parecer elaborado por estes dois renomados juristas para a Prefeitura de Belo Horizonte, em outubro de 1994, acerca da extensão e validade da isenção de impostos municipais, originária

irrevogabilidade da isenção. Isto se explica vez que esse tipo de isenção, efetivado através de despacho da autoridade administrativa que verifica o cumprimento de condições pelo contribuinte e defere o requerimento deste, constitui-se na maioria das vezes, em motivo essencial para a tomada de decisão do contribuinte em relação a desenvolver determinada atividade ou adquirir determinado bem. Daí, a revogação da isenção nesses casos traria insegurança jurídica ao sistema, conforme jurisprudência que já havia sido firmada pelo STF, anteriormente à existência do CTN¹³⁴.

O CTN veio corroborar este entendimento, através do seu artigo 178, em que prevê que as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, a qualquer tempo, excetuadas aquelas que houverem sido concedidas por *prazo certo* e vinculadas a determinadas condições:

Art. 178 - A **isenção, salvo se concedida por prazo certo e** em função de **determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo**, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975) [grifo nosso].

Do artigo 177 do CTN, depreende-se que a isenção não é aplicável a taxas e contribuições, nem a tributos instituídos após a sua concessão, salvo disposição de lei em contrário.

6.2.2.15 Classificação das Isenções Tributárias

Verificamos, através do CTN, que as isenções podem ser classificadas de acordo com diversos critérios:

I - Forma de Concessão:

a) Absolutas ou de caráter geral: Aquelas concedidas diretamente por lei e eficazes para todos os contribuintes que se encontrem numa mesma situação, conforme descrita na lei;

de um contrato de concessão celebrado entre o Estado de Minas Gerais e a Cia. Telefônica Brasileira, em 12/04/1929.

¹³⁴ H. B. MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 14ª.ed., São Paulo, Malheiros, 1998, pp. 155-159.

b) Relativas ou de caráter específico: As isenções que, embora concedidas por lei, dependem de despacho de autoridade administrativa, a ser deferido no requerimento do contribuinte, após exame de que este cumpriu as condições exigidas.

II – Natureza:

a) Incondicionadas ou Simples: Sem a restrição de condições ao interessado;

b) Condiionadas ou Onerosas: A concessão se dá mediante o cumprimento de condições, pelo interessado, que se traduzem em ônus.

III - Prazo:

a) Por prazo certo ou transitória: Quando a isenção é estabelecida por um período preciso e determinado de tempo;

b) Por prazo indeterminado ou permanente: De forma diversa, quando a concessão se dá por período indeterminado.

IV - Área geográfica:

a) Ampla: A isenção é vigente em toda a jurisdição da entidade tributante;

b) Restrita ou Regional: Vige apenas em parte da região geográfica compreendida pela jurisdição da entidade tributante.

V - Tributos alcançados:

a) Gerais: Refere-se a todos os tributos;

b) Especiais: Aplicam-se apenas a determinados tributos.

VI - Elemento com que se relacionam:

a) Objetivas: A concessão é feita utilizando-se critérios objetivos para a determinação do fato gerador, como um ato, fato, mercadoria, destino, qualidade, etc.;

b) Subjetivas: Concessão outorgada em função de condições pessoais do destinatário, que, de outra maneira, seria o sujeito passivo daquela obrigação tributária;

c) Mistas: Sua concessão ocorre em função das condições objetivas determinantes do fato gerador ou das condições pessoais do destinatário.

VII - Pessoa jurídica instituidora:

a) Autônoma: Quando a isenção é concedida por lei promulgada pela pessoa jurídica titular da competência para instituir o tributo. É o que ocorre em praticamente todos os casos de isenção;

b) Heterônoma: Ocorre raramente, quando pessoa jurídica diversa daquela que instituiu o tributo, através de lei, concede a isenção. A título de exemplo, tem-se a previsão constitucional que faculta à União conceder isenção relativa a impostos estaduais e municipais, conforme prescreve o artigo 155, parágrafo 2.º, inciso XII, e, da Constituição Federal de 1988, alterada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/93¹³⁵:

Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93:

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

...

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

...

¹³⁵ H. B. MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 159-160.

XII - cabe à lei complementar:

...

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

...

6.2.2.16 Isenções Condicionadas ou Incondicionadas

Como já vimos ao relacionarmos as formas de classificar a partir de sua natureza, a isenção pode ser *incondicionada* (pura e simples, sem que a Administração exija contraprestação do contribuinte para a sua concessão) ou *condicionada* (bilateral ou onerosa, isto é, o contribuinte deverá cumprir certos requisitos estabelecidos em lei, para ter direito à isenção). Carrazza¹³⁶ observa que, em consonância com o Princípio da Legalidade, as referidas condições deverão ser impostas pela *lei* da pessoa isentante, e não por meio de decreto, portaria ou ato administrativo.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli¹³⁷ questiona a interpretação da doutrina e da jurisprudência, vez que ambas identificam as isenções condicionadas à onerosidade e não a um fenômeno normativo. Para ele, é irrelevante o ônus econômico sofrido pelo administrado, devendo o hermeneuta verificar se o fato jurídico realiza os critérios da hipótese da regra matriz da isenção tributária.

Vale lembrar que o despacho administrativo que reconhece a isenção não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 do CTN. Isso significa que, caso o sujeito passivo não atenda as condições previstas na lei concessória, a autoridade administrativa poderá reconsiderar o seu ato.

6.2.2.17 Isenções por Prazo Certo ou Indeterminado

A *isenção* concedida *por prazo indeterminado* pode ser revogada pela Administração a qualquer tempo, em face do seu poder discricionário. Entretanto, a revogação terá que se dar através de lei e respeitando-se o Princípio da

¹³⁶ R. A. CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.ª ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 497.

¹³⁷ P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 129-133.

Anterioridade. A revogação poderá ser expressa ou tácita (por meio de lei que recrie o tributo anteriormente isentado).

Já a *isenção por prazo certo* suscita divergências entre os doutrinadores, quanto à Administração ter direito ou não de revogá-la antes do término do prazo estabelecido na lei isentiva.

Roque Antonio Carrazza defende a possibilidade de revogação a qualquer momento também da isenção por prazo certo, entendendo que, de modo diverso, estar-se-ia limitando a função do legislador futuro. Assim, para esse autor, a irrevogabilidade das isenções transitórias estaria eivada de inconstitucionalidade. Observa, porém, que a revogação prematura da isenção com prazo certo só poderá ocorrer desde que esta seja incondicional, ou seja, que, através do cumprimento de exigências estabelecidas pela Administração para ser concedida, a isenção não implique ônus para o contribuinte,

Carrazza destaca que, no seu entender, a revogação da isenção por prazo certo e condicionada, assim como a de prazo certo apenas, só pode ocorrer para casos futuros, nunca para os pendentes. Assim, a lei revocatória não alcançaria a isenção que já houvesse produzido os efeitos jurídicos que lhe fossem próprios, em respeito ao dispositivo constitucional que protege o ato jurídico perfeito¹³⁸.

Discordamos da posição de Carrazza quanto à possibilidade de a isenção por prazo certo ser revogada a qualquer momento, vez que contraria o Princípio da Segurança Jurídica. Quanto à vedação da capacidade revocatória ferir o exercício da função constitucional do legislador, entendemos que há igualdade hierárquica entre os princípios, não podendo qualquer deles sobrepor-se aos demais.

Mas, pela conclusão, concordamos com o citado autor quando defende que o administrado deverá ser indenizado pela Administração quanto ao prejuízo que sofrer em decorrência da revogação antecipada de isenção por prazo certo e condicional.

6.2.2.18 Isenções Condicionadas e Por Prazo Certo

Esta espécie de isenção tem gerado controvérsia na questão do direito adquirido. Interessante, portanto, conhecer a sua evolução, a partir da Lei

¹³⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 496.

Complementar n.º 24, de 07/01/75¹³⁹. Anteriormente a essa lei, o CTN fixava, em seu art. 178, que as isenções concedidas por prazo certo ou sob determinadas condições não podiam ser revogadas a qualquer tempo, por lei. Eram revogáveis apenas as isenções outorgadas por prazo indeterminado e as incondicionadas. A Lei Complementar n.º 24/75 veio dar nova redação ao dispositivo supramencionado, uma vez que substituiu a alternativa ou pelo conectivo e. Desta forma, ficaram irrevogáveis, consoante o art. 178 do CTN, apenas as isenções condicionadas e concedidas por prazo certo, o que passou a significar que os pressupostos para a irrevocabilidade das isenções tornaram-se cumulativos (condição + prazo).

Sacha Calmon e Misabel Derzi advertem, porém, que tal interpretação – a de que para a irrevocabilidade da isenção não bastam a condição ou o prazo, isoladamente – não pode ser adotada de forma absoluta. A título de exemplo, em se tratando de isenção condicionada por prazo certo, se o contribuinte deixa de adimplir as condições a que se obrigou, é admissível a revogação da citada isenção, ainda que não haja transcorrido o lapso de tempo previsto.

6.2.2.19 Verificação pela Administração do Adimplemento das Exigências para a Concessão de Isenção de Caráter Específico

Como já vimos, a isenção pode ser concedida em caráter geral ou específico. No primeiro caso, deriva de lei, enquanto na segunda hipótese, a concessão da isenção é condicionada ao cumprimento de determinadas condições e requisitos previstos em lei e – requisito imprescindível – efetiva-se somente após despacho favorável de autoridade administrativa em requerimento do contribuinte interessado, no qual este comprova o pleno cumprimento de todas as exigências previstas em lei, conforme preconiza o artigo 179 do CTN:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das

¹³⁹ S. C. N. COELHO & M. A. M. DERZI, “A Isenção de Serviço Público Concedido – Revogabilidade e Caducidade – Isenção por Prazo Certo e sob Condição. A Interpretação Jurídica do Tema” in *Direito Tributário Atual: pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 377-379.

condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

Salientamos que, no caso de isenções concedidas por prazo determinado, o contribuinte deverá submeter novo requerimento à autoridade administrativa, antes do término do referido prazo, para a continuação da concessão, sob pena de perder o direito à concessão, com a expiração do prazo da isenção inicialmente outorgada, conforme apregoa o parágrafo 1.º do artigo 179:

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

Isto ocorre, vez que a isenção por prazo determinado não é um direito adquirido, consoante prescreve o parágrafo 2.º do artigo 179, que remete ao artigo 155, o qual prevê a perda da moratória concedida pela Administração quando o beneficiado não satisfizer as condições ou não cumprir os requisitos para a referida concessão:

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

Hugo de Brito Machado¹⁴⁰ observa que o CTN utiliza linguagem imprópria quando diz, em seu artigo 178, que a isenção pode ser *revogada* por lei. A isenção é obtida pelo contribuinte ao preencher os requisitos próprios da concessão. Para o citado autor, o ato administrativo viria apenas *declarar* a concessão da isenção, que, não sendo um direito, poderia ser *anulado*, *cancelado*, sem que o beneficiado pudesse a isso se opor, quando descumprisse algum requisito. Não há que se falar em revogação, portanto, já que não se trata de ato discricionário da Administração.

¹⁴⁰ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 159.

Com o cancelamento ou anulação do despacho que houvera reconhecido o direito à isenção do contribuinte, a Fazenda Pública procederá à constituição do respectivo crédito tributário, com os devidos acréscimos moratórios.

O ato administrativo concedente da isenção, ou que reconhece existentes os requisitos necessários para tanto, não teria caráter constitutivo, mas sim declaratório, retrocedendo seus efeitos, portanto, à data dos fatos sobre os quais teria incidido a regra de isenção.

6.2.2.20 Isenções Objetivas ou Subjetivas

As *isenções objetivas e subjetivas* diferenciam-se também quanto à *solidariedade tributária*. Na isenção objetiva, a solidariedade exonera *todas* as pessoas solidariamente obrigadas, enquanto que na isenção subjetiva, outras pessoas *não isentas* e vinculadas ao fato gerador permanecem sujeitas à incidência de determinado tributo¹⁴¹.

Depreende-se este entendimento da leitura do art. 125, inc. II, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

...

II - a **isenção** ou remissão de crédito **exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo**, nesse caso, **a solidariedade quanto aos demais** pelo saldo; [grifamos e sublinhamos].

Apesar da distinção comumente feita entre as isenções subjetiva e objetiva, entendemos que as isenções subjetivas devem sempre derivar de uma valoração positiva dos fins a serem alcançados pelos sujeitos passivos beneficiados, ou seja, não há como se desvincular a isenção subjetiva da isenção objetiva, conforme ensina Fernando Sainz de Bujanda¹⁴². De outro modo, a se admitir a isenção subjetiva pura, concedida *intuitu personae*, estar-se-ia configurando uma

¹⁴¹ *Isenções tributárias*, 2.^a ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, pp. 232-233.

¹⁴² *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria* in Hacienda y Derecho, vol. III, Madri, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 387, *apud* A. P. SEIXAS FILHO, *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, 2.^a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1989, pp. 48-49.

situação de privilégio, favorecimento, criada pelo legislador, em total afronta ao princípio constitucional da isonomia.

Assim, uma isenção subjetiva, concedida de forma singular e individual, será ilegítima, uma vez que não estará contemplando uma situação ou condição de desvantagem experimentada por um grupo de pessoas, mas um único e determinado indivíduo, em total incompatibilidade com o princípio da isonomia.

6.2.2.21 Isenções Contratuais ou Voluntárias

Lunardelli¹⁴³ critica esta espécie na classificação das isenções, porque entende que decorre de uma interpretação imprecisa do art. 176 do CTN, que diz que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei...”.

Acompanhamos o entendimento de Lunardelli quando ele discorda de que da celebração de contrato entre a Administração e o contribuinte possa surgir uma isenção tributária.

As condutas reguladas por um contrato administrativo podem figurar nos enunciados descritivos da hipótese da norma isentiva, sendo que o consequente de tal norma prescreverá novas condutas que poderão isentar o contribuinte do tributo abrangido pela referida norma. Assim, apenas a norma individual pode gerar direitos e obrigações assimétricas entre Administração e contribuinte, diversamente do disposto em contrato administrativo, que gera efeitos regulados pelo direito administrativo.

A propósito desta espécie de isenções, o jurista M. Seabra Fagundes¹⁴⁴ assevera que se confundem, juridicamente, com os contratos firmados entre o poder público e terceiros, vez que a isenção, nestes casos, tem supedâneo em texto legal.

6.2.3 Redução de base de cálculo e de alíquota

Ainda classificadas como exonerações internas, há outras espécies, que se inserem no consequente normativo das normas de tributação, integrando o perfil dos mandamentos normativos. As reduções de base de cálculo e de alíquota

¹⁴³ *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 134-135.

¹⁴⁴ *Revogabilidade das Isenções Tributárias*, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 58, São Paulo, RT, 1959, pp. 5-6.

contidas em uma regra jurídica tributária levam a uma redução do *quantum* devido relativamente à generalidade dos contribuintes submetidos ao tributo correspondente.

Estes casos de redução parcial do *quantum debeat* distinguem-se, por exemplo, das imunidades e isenções – exonerações integrais –, vez que não eximem nenhum contribuinte ou fato jurídico da tributação. O que ocorre é que o valor exigido do tributo resta diminuído, em função da redução da base de cálculo ou da alíquota.

Sacha Calmon¹⁴⁵ pontifica que as reduções de base de cálculo e de alíquota devem ser parciais, considerando-se que não faria sentido impor ao contribuinte um dever-ser de prestação como consequência da ocorrência de um fato jurídico, e ao mesmo tempo determinar a nulidade da respectiva base de cálculo ou alíquota (zero). As reduções totais no consequente normativo alcançam o objetivo econômico desejado, que é a exoneração do contribuinte, porém resultam em um “sem-sentido” técnico, ao preverem deveres desprovidos de conteúdo.

Sobretudo, Sacha Calmon¹⁴⁶ defende que os fenômenos exonerativos que atuam na hipótese de incidência da norma tributária, deixando então de ocorrer o fato jurídico a ser tributado, cingem-se à imunidade e à isenção. As demais formas de exoneração agem no consequente da regra tributária.

6.2.4 Alíquota zero

Pode-se considerar a *alíquota zero* como uma técnica criada pelo legislador, principalmente para os tributos IPI e Imposto de Importação. Estes impostos possuem fatos geradores genéricos que alcançam uma gama enorme de produtos. Para alguns desses produtos, que se encontram em “tabelas de incidência”, não correspondem alíquotas; subsiste o fato gerador, porém não existindo medida para o cálculo do dever tributário.

Levando-se em conta que os efeitos econômicos dessas figuras são idênticos aos da isenção e da imunidade, parte da doutrina interpreta que todos

¹⁴⁵ S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.ª ed., São Paulo, Dialética, 2003, p. 226.

¹⁴⁶ Idem, pp. 226-237.

os demais fenômenos exonerativos, sediados na ocorrência da obrigação e distintos da imunidade – esta enxergada como limitação ao poder de tributar –, deveriam ser abarcados pelo conceito de isenção. A isenção transformar-se-ia, então, em gênero das formas exonerativas, deixando ela mesma de ser espécie.

Ao alargar o conceito de isenção de forma a abranger todas as modalidades exonerativas, essa posição doutrinária apresenta a desvantagem da mistura conceitual, tornando indistintas as formas exonerativas atuantes no antecedente normativo daquelas que são determinadas no consequente. Escudados no entendimento de Sacha Calmon, também discordamos dessa posição, uma vez que cada figura exonerativa deve ser examinada juridicamente consoante suas características e propriedades, ainda que produzam o mesmo efeito jurídico. Desta forma, o conjunto das espécies exonerativas é que deve compor o gênero da exoneração tributária.

Para Sacha Calmon¹⁴⁷, isenção e alíquota zero são ontologicamente diversas, porque a isenção exclui da condição de jurígeno fato ou fatos, ao passo que a alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Sendo a alíquota igual a zero, não há o que pagar. Sacha Calmon assim define seu entendimento acerca da doutrina que defende a igualdade entre isenção e alíquota zero¹⁴⁸:

Ao que a tese ora exposta, por admitir um “fato gerador que nada gera” (não há alíquota positiva) estaria admitindo uma obrigação sem objeto. Sabido que a obrigação só nasce para se extinguir, porquanto é da sua essência a *transitoriedade*, a aceitação da tese implicaria o *absurdo normativo* de uma obrigação sem credor, nem prestação, nem obrigado.
[itálicos no original]

Portanto, haveria a hipótese de incidência (descrição do fato gerador que origina a tributação), sem, contudo, existir o tributo, uma vez que no plano do consequente normativo sobrevém a expressa vedação da tributabilidade, por meio da determinação da alíquota zero.

¹⁴⁷ Idem, p. 228.

¹⁴⁸ Idem, ibidem.

Sacha Calmon¹⁴⁹ sustenta, ainda, que aqueles que não aceitam a ideia de a alíquota zero se configurar em figura diversa da isenção prendem-se aos aspectos formais, não aos funcionais. É cediço que a alíquota zero é de grande utilidade como técnica de tributação, nos tributos cujo fato gerador é genérico e as alíquotas são múltiplas e específicas por produto, como é o caso do IPI e do Imposto de Importação.

Em decorrência de sua funcionalidade, a alíquota zero substitui com vantagem a isenção, ao permitir ao Executivo alterar as alíquotas de forma mais célere, mediante ato administrativo, em detrimento da isenção, que exige a movimentação do processo legislativo. Sacha Calmon pondera que a razão de parte da doutrina não admitir a distinção entre a alíquota zero e a isenção tem fundamento em uma defeituosa postura metodológica. Não se pode enxergar a norma que apresenta alíquota com valor zero apenas como um instrumento de tributação, posto que esta seja também instrumento de exoneração. Por outro giro, a norma não é funcional apenas pela metade, mas por inteiro.

Ao final, Sacha Calmon reúne seus argumentos em defesa da distinção entre os institutos da imunidade, da isenção e da alíquota zero, em que pese todos eles implicarem a vedação do pagamento do imposto. Deixando a imunidade de lado, por se configurar em limitação constitucional ao poder de tributar, empreende ele um exame da estrutura normativa quando defende que a hipótese de incidência da norma criadora de um imposto descreve fatos jurídicos sujeitos à tributação, ao passo que a isenção descreve fatos não tributáveis em função de seus aspectos materiais, temporais e espaciais.

Sacha Calmon aponta que a norma isentiva, ao traduzir uma realidade não jurídica, adentra a hipótese normativa, depurando a descrição do fato gerador, impedindo desse modo que ele ocorra e, por fim, obstando o nascimento do dever tributário¹⁵⁰:

A alíquota, a seu turno, é um quantificador do dever tributário já nascido, Sendo zero, nulifica o *quantum* devido, atuando no mandamento da norma. É no momento de apurar o *quantum debeatur* da obrigação que a técnica atua. O mandamento da norma é um prescritor. Sem valor, a

¹⁴⁹ Idem, p. 229.

¹⁵⁰ Idem, p. 232.

prescrição é, mas não tem como incidir no mundo fenomênico (não há prestação).

Outro fator de distinção entre isenção e alíquota zero é que aquela se trata de matéria sob reserva de lei (art. 97 do CTN), enquanto que a Carta Maior permite ao Poder Executivo alterar alíquotas (inclusive para o valor igual a zero) do IPI, IOF, Impostos de Importação e de Exportação, por ato administrativo (art. 153, § 1º, da CF). É de se salientar que ao Executivo não é permitido modificar os fatos geradores desses impostos – atividade exclusiva do legislador. A finalidade, portanto, é a praticidade e celeridade no manejo das alíquotas, a cargo do Executivo.

No mesmo sentido de Sacha Calmon, outros juristas defendem que a alíquota zero não se confunde com o fenômeno da isenção.

Hugo de Brito Machado¹⁵¹ entende que, apesar de o efeito prático da alíquota zero ser o mesmo da isenção, com esta não se confunde, vez que são figuras juridicamente distintas. Para este tributarista, a alíquota é uma expressão matemática que indica “o número de vezes que a parte está contida no todo”, não podendo jamais ser zero.

Para Alfredo Augusto Becker¹⁵², a natureza jurídica do tributo é conferida pela base de cálculo, sendo que a alíquota consiste apenas em uma parcela do fato jurídico transfigurado em cifra (base de cálculo). A base de cálculo é um critério objetivo e jurídico e é o núcleo da regra jurídica de tributação, sendo que a alíquota será aplicada somente depois que o fato escolhido para base de cálculo tiver sido transfigurado em cifra. Para Becker, é indiferente, portanto, o valor numérico da alíquota. Fica claro que sua distinção entre a alíquota zero e a isenção decorre da sua teoria antecipada da isenção. Ou seja, a isenção ocorreria antes da incidência da norma do tributo, enquanto a alíquota zero é parcela numérica utilizada para o cálculo do tributo, ocorrendo, portanto, após a incidência da regra tributária.

De outro norte, para Pedro Lunardelli¹⁵³ há identidade entre os institutos da isenção e da alíquota zero, havendo distinção, entretanto, quanto ao processo de produção dos respectivos enunciados. A instituição da isenção depende apenas

¹⁵¹ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, pp. 243-244.

¹⁵² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, pp. 374-380.

do processo legislativo, originando-se nos órgãos das esferas competentes, quais sejam, o Congresso Nacional, as Assembléias Legislativas ou Câmara Distrital e as Câmaras Municipais.

Por outro turno, a criação da alíquota zero depende do processo legislativo, aliado à atuação do Poder Executivo da esfera competente (Governos federal, estadual ou distrital e municipal). Neste caso, o processo legislativo delimitará a atuação futura do Poder Executivo competente, o qual determinará o valor da alíquota, podendo ser esta inclusive igual a zero.

Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁴ envereda por outra trilha ao teorizar sobre a alíquota zero. Para ele, a *alíquota zero* pode ser considerada uma inutilização da regra matriz, através da mutilação parcial do critério quantitativo do seu consequente. É, portanto, também uma isenção. Ele argumenta que o legislador impropriamente dá nomes diferentes – alíquota zero, diferimento e isenção – ao mesmo instituto jurídico.

Embora compreendamos as razões apresentadas por Paulo de Barros Carvalho para justificar a alíquota zero como uma forma de isenção, discordamos de seu entendimento, pois, mesmo sendo os efeitos produzidos por ambas as figuras o mesmo (desconstituição do crédito tributário, pela inutilização da regra matriz), entretanto, a nosso ver, justamente a forma distinta de produção das duas figuras torna-as diversas quanto à sua natureza.

Inobstante a isenção incondicional, que é concedida em caráter geral, só poder ser revogada através da edição de outra regra tributária, e a isenção condicionada, que é outorgada por prazo certo, não poder ser revogada antes de alcançado o seu termo, ambas as espécies de isenção demandam norma legal para deixar de produzir seus efeitos. A alíquota zero, inversamente, não depende de lei para ter seu quantitativo alterado, sendo suficiente para tanto a edição de norma do Poder Executivo competente, que é processo indubitavelmente mais célere do que o legislativo.

Isenção é uma figura cujos efeitos são a supressão do crédito tributário pura e simplesmente, ao passo que a alíquota zero trata-se de um valor quantitativo de alíquota que pode ser alterado, vindo a constituir então um crédito tributário. Assim, a diferença entre essas duas figuras está na sua essência: uma

¹⁵³ P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 114-119.

¹⁵⁴ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 484-485.

(isenção) impede a constituição do crédito tributário, enquanto que a outra (alíquota zero) contribui para a sua constituição, que, *in casu*, tem valor nulo.

Mas julgamos que o argumento mais forte a contrariar a tese de que a alíquota zero é uma forma de isenção é que a imputação do valor zero à alíquota não mutila, nem mesmo parcialmente, este critério quantitativo do consequente normativo, pelo simples fato de que, prescindindo de iniciativa do Poder Legislativo, o Poder Executivo competente pode alterar o valor da referida alíquota, passando então a respectiva regra tributária a produzir seus efeitos, constituindo obrigação tributária, a partir do surgimento do fato gerador correspondente.

Finalmente, remontamos às conclusões de Paulo de Barros Carvalho sobre a fenomenologia das isenções¹⁵⁵, para concluir que, no caso da alíquota zero, torna-se desnecessária a influência da autoridade legislativa para que a Regra Matriz de Incidência Tributária passe a atuar.

6.2.5 Diferimento

O diferimento é um artifício do qual lançam mão os legisladores estaduais e distritais com o objetivo de excluir temporariamente da incidência do ICMS determinados eventos. Esta previsão legal é utilizada quando o Fisco, devido a dificuldades com o cumprimento da fiscalização, deixa de exigir o imposto de determinada operação, para exigí-lo em operação subsequente.

Os impostos não cumulativos e plurifásicos, como o ICMS, funcionam por meio de uma conta corrente fiscal, em que o imposto pago na operação anterior é utilizado como crédito do contribuinte que promove a operação subsequente. Dessa forma, o imposto a ser pago é calculado sempre sobre o valor acrescido da operação corrente. Logo, para haver crédito, é obrigatório que tenha antes havido débito e pagamento do imposto. Esse é o mecanismo da não-cumulatividade.

Assim, ocorre o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a operação de saída de mercadoria – no caso do ICMS –

¹⁵⁵ “Podemos certificar, nos esquadros da situação exposta, que a autoridade legislativa tem à sua disposição oito maneiras de conseguir um único objetivo: paralisar a atuação da Regra matriz de incidência tributária, para certos e determinados casos. O fenômeno se renova, sempre do mesmo modo, e por isso o chamamos de *isenção*”. (P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 488).

são transferidos para etapa ou etapas posteriores da cadeia de circulação de mercadorias, ficando o recolhimento do tributo a cargo do contribuinte destinatário.

O diferimento, porém, pode ser interpretado de várias formas¹⁵⁶, como veremos a seguir.

Se o analisarmos sob o ponto de vista econômico, pode ser considerado um tipo de exoneração jurídica. Nos casos de imunidade, isenção ou alíquota zero em imposto plurifásico, não cumulativo, o diferimento consiste, em termos econômicos, em postergar a carga tributária para o instante seguinte da cadeia de tributação. No entanto, o diferimento não apresentaria qualquer sentido jurídico em especial, apenas em função do fenômeno econômico, sendo, neste caso, objeto da Ciência das Finanças.

Por outro turno, o diferimento pode ser enxergado como uma moratória, tendo aí um significado jurídico. A moratória, instituto presente na teoria das obrigações, traduz-se na concessão de tempo adicional ao sujeito passivo para cumprir o seu dever de pagar, adiando assim o dia do pagamento.

Não obstante, o diferimento pode ser também interpretado como uma isenção, caso em que a respectiva legislação prevê que uma determinada saída de mercadoria, em meio à cadeia de circulação, não seria fato gerador do ICMS. Tendo-se o ICMS por imposto plurifásico e não cumulativo, o seu não-pagamento em uma etapa da circulação provoca uma interrupção na cadeia débito-crédito do tributo, acarretando uma repercussão ao contribuinte da etapa seguinte da cadeia. Este, ao não ter o seu direito ao crédito pela mercadoria adquirida, em razão da isenção havida na operação de entrada da etapa anterior, terminaria por pagar um valor maior de imposto. O que acontece, neste caso, é que o legislador escolhe determinada etapa da cadeia para ser isenta do imposto, transferindo-o para a etapa seguinte. Ocorre, então, o fenômeno da substituição tributária “para trás”.

Através de seus estudos, ambos em dissertação de mestrado, Clélio Chiesa¹⁵⁷ e Lunardelli¹⁵⁸ relatam que a doutrina não tem posição unânime quanto à figura do *diferimento*, pois ora é classificado como isenção, ora como não-

¹⁵⁶ S. C. N. COELHO, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.ª ed., São Paulo, Dialética, 2003, pp. 246-247.

¹⁵⁷ ICMS – *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, LTR, 1997, pp. 128-130.

¹⁵⁸ P. G. A. LUNARDELLI, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 119-123.

incidência, ora como substituição tributária. Mas, ao final de suas análises, ambos concluem que o diferimento identifica-se mais com o instituto da isenção.

Chega-se à conclusão de que o diferimento tem similitude com a isenção, uma vez que ele também exclui da tributação situações normalmente tributadas, por força de uma norma que vem a alterar a Regra Matriz de Incidência Tributária, alteração que modifica o critério temporal – vale dizer, mutila parcialmente o antecedente da Regra Matriz –, impedindo a produção dos efeitos jurídicos da norma, o que, na visão de Paulo de Barros Carvalho, constitui-se numa isenção.

De qualquer forma, seja qual for a interpretação conferida ao diferimento, verifica-se que seu efeito exonerativo é temporário, uma vez que o imposto que deixa de ser exigido e pago numa certa etapa da cadeia de tributação, passa a sê-lo em outra posterior.

6.3 Exonerações externas

As exonerações externas não se estruturam no interior do antecedente normativo. Elas têm origem – com o acontecimento do fato jurídico previsto no descritor da norma ao instalar-se a relação jurídico-tributária e nascer a obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo – com a dispensa do pagamento ou, tendo sido este pago, com a devolução do mesmo, em ambos os casos, pelo sujeito ativo credor.

6.3.1 Remissões e restituições (devoluções)

Remissão e restituição configuram-se espécies exonerativas localizadas externamente ao desenho obrigacional, não se alojando, nenhuma delas, nas hipóteses normativas, tampouco no consequente normativo de tributação.

Ambas as espécies normativas são decisões do credor estatal, previstas em lei, constituindo-se em formas de destinação de crédito tributário surgido com a realização da hipótese de incidência. A contrário senso do credor particular, que pode dispensar seu devedor de um pagamento devido, apenas por um ato de vontade, o credor estatal só pode fazê-lo desde que autorizado por lei, em função do princípio da indisponibilidade do interesse público.

A remissão se diferencia porque, enquanto a isenção significa a limitação, por meio de lei, do campo de incidência de um tributo, impedindo, assim, o nascimento deste mesmo tributo, a remissão constitui-se no perdão legal do débito tributário, isto é, após o nascimento do tributo. Portanto, é necessária a ocorrência de um fato jurídico tributário, sobre o qual naturalmente incide uma norma jurídica, e o não-pagamento do respectivo débito tributário, até o seu prazo de vencimento, para que possa acontecer a *remissão*, a qual consiste na dispensa legal (ou perdão legal) do débito tributário, sendo uma forma extintiva do crédito tributário, como prescreve, em seu art. 156, inciso IV, o CTN. A Fazenda Pública não pode, simplesmente, abdicar do recolhimento de um tributo, uma vez que este é de interesse público e indisponível. Portanto, faz-se necessária uma lei autorizadora que torne a remissão um ato administrativo vinculado, desde que atendendo a uma das hipóteses do art. 172 do CTN.

A diferença fundamental entre isenção e remissão está no tempo de constituição do débito, conforme observa José Souto Maior Borges¹⁵⁹. A norma de *isenção* aponta para a ocorrência de evento futuro, consoante a hipótese normativa, isto é, quando ainda inexiste a obrigação, ao passo que a *remissão* concede o benefício do perdão relativo à obrigação tributária constituída e não adimplida. Portanto, a remissão verifica-se após a ocorrência do fato jurídico, sendo que o conseqüente da regra de remissão prescreverá a extinção da relação tributária, que consiste na dispensa concedida pelo Estado de o sujeito passivo pagar o crédito relativo ao tributo.

Comparando-se a remissão com a anistia, verifica-se que ambas constituem-se em modalidades de perdão do crédito tributário, embora a primeira se trate de uma forma de extinção do crédito tributário, enquanto que a segunda se configura numa forma de exclusão do crédito tributário.

As duas espécies de perdão diferem também quanto ao seu objeto, cabendo à remissão o perdão do débito tributário, ao passo que a anistia perdoa, total ou parcialmente, o crédito relativo a uma sanção, decorrente de infração tributária.

A *devolução de tributo pago*, por sua vez, diferencia-se das repetições de indébito, que têm como causa os pagamentos indevidos ou a maior que o devido.

¹⁵⁹ *Isenções tributárias*, 2.ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 174.

Nos casos de repetição, não há causa jurídica para o recolhimento do tributo, impondo-se a sua restituição, com fundamento no princípio da legalidade.

As devoluções do imposto, a seu turno, referem-se a gravames pagos legitimamente, ficando, porém, o sujeito ativo obrigado a devolver o tributo pago.

Lembramos que a remissão pode ser total ou parcial, com base nas hipóteses constantes do art. 172 do CTN. Pode ainda ser cassada, no caso de o interessado deixar de preencher algum requisito exigido para a fruição desse benefício tributário.

6.3.2 Anistia

A *anistia* é uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, inciso II). Embora este instituto se encontre elencado no CTN junto à isenção, como forma de exclusão do crédito, é cediço que a isenção foi ali classificada equivocadamente como forma de exclusão.

No entanto, a anistia distingue-se da isenção porque ocorre após a incidência da norma jurídica tributária e da constituição do débito tributário, a exemplo da remissão. Trata-se de perdão, dispensa legal, mas, diversamente da remissão, seu objeto é a infração à legislação tributária. A anistia perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, impedindo a constituição do crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias.

Paulo de Barros Carvalho observa que o vocábulo *anistia* tem duas acepções: a de perdão do ilícito e a de perdão da multa. Assim, a anistia perdoa o desrespeito ao liame obrigacional, porém, ao contrário da remissão, não deixa de exigir o crédito tributário, perdoando apenas a infração e as penalidades decorrentes, retirando-lhe desta maneira o caráter de antijuridicidade. Esse autor anota ainda que o legislador não utilizou os termos adequados ao adotar a expressão *crédito tributário*, tanto para crédito do tributo, quanto para crédito da penalidade fiscal¹⁶⁰.

O art. 180, *caput*, do CTN estabelece que a anistia se aplica às infrações cometidas antes da lei que a concede, disso depreendendo-se, portanto, que é indiferente se o fato infracional já está devidamente relatado na linguagem competente. Nos casos de infrações ainda não existentes no mundo jurídico, sua

formalização acontecerá por meio da aplicação da própria norma de anistia, que poderá ser feita pela autoridade administrativa competente ou pelo contribuinte anistiado, se a lei que instituir a anistia assim o definir (CTN, 182, *caput*).

Consoante os incisos I e II do art. 180 do CTN, esta modalidade de exclusão tributária não se aplica aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele. Também não se aplica a anistia às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, salvo previsão legal em contrário.

6.4 Repetição de indébito

Embora não elencada entre as formas de exoneração pelo mestre Sacha Calmon, entendemos que outra forma de não-pagamento do tributo, a *repetição de indébito*, também deve ser analisada neste trabalho. Ao contrário dos demais tipos de não-pagamento, trata-se da devolução do *quantum* já recolhido aos cofres públicos. A importância regularmente constituída, e recolhida a título de tributo, pode ser posteriormente considerada indevida, caso em que enseja ao contribuinte o direito subjetivo à sua restituição. A esta quantia indevidamente recolhida pelo contribuinte dá-se o nome de indébito tributário.

Regina Helena Costa¹⁶¹ aponta que o pagamento indevido, que é objeto da restituição do indébito, não se constitui em modalidade de extinção da obrigação tributária, uma vez que é o pagamento devido que produz o efeito extintivo (arts. 165 a 169 do CTN). O art. 165 do CTN assenta que o sujeito passivo tem direito à restituição parcial ou total do tributo nos casos de pagamento indevido ou maior que o devido, fundado no princípio do enriquecimento sem causa.

A mesma autora anota ainda que o pagamento efetuado indevidamente não confere direito à repetição do “tributo”, uma vez que este corresponde a um valor *devido* ao Fisco. Já o montante recolhido a título de pagamento indevido evidentemente não corresponde a um tributo, razão pela qual o Poder Público deve devolvê-lo.

¹⁶⁰ *Curso de Direito Tributário*, 14.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 493-497.

¹⁶¹ *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 252-253.

Regina Helena Costa pontifica, no entanto, que o pagamento indevido constitui-se num pressuposto de modalidade de extinção de obrigação tributária, que vem a ser a *compensação*. A repetição de indébito, assim, seria uma forma alternativa de o contribuinte reaver o valor pago indevidamente ao Fisco.

No mesmo sentido, porém em outros termos, Luciano Amaro¹⁶² aduz que

(...) na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido. Porém, a disciplina da matéria fala em “sujeito passivo” (como titular do direito à restituição), em “tributo”, em “crédito tributário”, etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso e não ao conteúdo.

Paulo Cesar Conrado¹⁶³ assevera que, “verificada a ocorrência da requestada figura do pagamento indevido, exsurge para o sujeito passivo da obrigação tributária o direito subjetivo à restituição da parcela indebitamente paga: eis aí o débito do Fisco”.

E acrescenta que, assim como o pagamento é uma causa de extinção da obrigação tributária, o pagamento indevido, por outro giro, é causa extintiva que vai além, originando outra relação jurídica, a relação de débito do Fisco. Como toda relação jurídica, a de débito do Fisco também é causada por um fato jurídico, que se trata do pagamento indevido.

Interessante observar que a constituição do fato do pagamento indevido, diversamente do que ocorre com o fato tributário em sentido estrito e a correspondente obrigação tributária, exige sempre atividade enunciativa inaugural do contribuinte. Em outros termos, o conhecimento do fato e relação jurídica relativos à figura do débito do Fisco dependem da iniciativa do sujeito passivo.

Gabriel Lacerda Troianelli¹⁶⁴ aponta na mesma direção, ao afirmar que

¹⁶² *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª. ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 393.

¹⁶³ *Repetição do indébito tributário: definição, Condições e Efeitos in Repetição do Indébito Tributário*, Coordenação Guilherme Cezaroti, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 13-20.

¹⁶⁴ *Fundamentos Constitucionais do Direito ao Ressarcimento do Indébito Tributário*, São Paulo, RDDT N.º. 27, dez./1997, p. 24.

O direito ao ressarcimento independe de qualquer pronunciamento administrativo ou judicial, que terá natureza meramente declaratória, e não constitutiva. O que necessitará de manifestação administrativa ou judicial será, unicamente, o exercício desse direito nos casos em que o contribuinte não possa, *sponte sua*, efetuar o ressarcimento por meio de compensação e depender de uma ordem, quer emanada da autoridade administrativa, quer da judicial, para que o tributo indevidamente pago lhe seja restituído.

Ao contribuinte se apresentam três possibilidades para postular a constituição da relação de débito do Fisco e a respectiva repetição do indébito: as vias judicial, administrativa e extraestatal.

No caso que nos interessa no presente estudo, a via administrativa, o contribuinte deverá formular sua pretensão perante a Administração, sendo que o requerimento utilizado deve ser tido como instrumento suficiente para a atividade enunciativa inaugural referida.

Conrado anota ainda que a constituição do fato do pagamento indevido e da respectiva relação não se esgota na aludida atividade do contribuinte, sendo necessário, para isso, o respectivo ato estatal, qual seja, o ato administrativo.

É cediço que o sistema do direito positivo brasileiro traz, taxativamente, as formas de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN). Contudo, os veículos que constituem a relação de débito (decisão administrativa) não contêm em si mesmos a sua extinção (do débito do Fisco). Desta forma, quando a modalidade escolhida pelo contribuinte para fixar no mundo jurídico a relação de débito do Fisco é o da repetição de indébito, a extinção dessa relação não acontecerá por meio da decisão administrativa, uma vez que tal veículo não extingue o débito, mas limita-se a constituí-lo. Nas palavras do mestre Conrado:

(...) repetição do indébito, no sentido proposto, não é causa de extinção da relação de débito do Fisco, fato jurídico cuja verificação demanda a emissão de veículo de linguagem que, indo além, ateste a satisfação pelo Estado-Fisco do dever jurídico de que se encontrava investido.

Depreende-se ainda das considerações anteriormente feitas, que a repetição do indébito tributário pressupõe a prévia extinção da obrigação tributária pela via do pagamento. Examinando a relação processual constituída pela repetição do indébito, concluímos que esta considera o termo do ciclo de positivação do direito tributário. No entanto, nos casos de repetição do indébito, o mencionado processo de positivação do direito tributário será reaberto pela Administração, com base nas motivações trazidas pelo contribuinte no ato de provocação.

O direito do contribuinte à devolução de valores recolhidos indevidamente à Fazenda Pública a título de tributo tem fundamento no art. 165 do CTN¹⁶⁵. Embora a previsão expressa dessa figura se encontre em norma infraconstitucional, Guilherme Bueno de Camargo e George Augusto Lemos Nozima asseveram, em seu estudo¹⁶⁶, que a doutrina é praticamente unânime quanto ao entendimento que o indébito tributário tem supedâneo no texto constitucional. Esse direito à restituição de valores indevidamente pagos a título de tributo decorreria de três preceitos constitucionais, a saber: a estrita legalidade na esfera tributária (art. 150, inc. I da CF), o princípio da moralidade, que deve ser observado pela Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF) e o direito à propriedade privada (art. 5º, inc. XXII da CF).

A restituição do indébito tributário recebe tratamento orçamentário diverso, conforme se origine em decisão proferida em processo judicial ou administrativo.

6.4.1 Repetição de indébito tributário na esfera judicial

A repetição de indébito tributário pela Fazenda Pública, em cumprimento a decisão judicial transitada em julgado, por não se tratar de crédito de natureza

¹⁶⁵ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

¹⁶⁶ *A Repetição de Indébito Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal in Repetição do Indébito Tributário*, Coordenação Guilherme Cezaroti, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 244-245.

alimentícia, sempre foi feito pelo sistema de precatórios, consoante previsão no art. 100 da Carta Magna¹⁶⁷.

Este sistema de execução contra a Fazenda Pública, que tem inspiração nos princípios da impessoalidade e isonomia, determina a prévia inclusão do crédito apurado em decisão judicial transitada em julgado no orçamento da entidade de direito público. O órgão público, por conseguinte, deveria quitar referido crédito obrigatoriamente no exercício seguinte, em estrita ordem cronológica. Todos os indébitos tributários, portanto, eram quitados por meio de precatórios.

A Emenda Constitucional nº 30/99 veio inovar o sistema de precatórios, especialmente no que tange ao § 3º do art. 100 da Carta Maior, instituindo nova forma de pagamento dos débitos judiciais definidos como de pequeno valor. Estes foram então excluídos do sistema de precatórios, passando a ser feitos mediante Requisições de Pequeno Valor, cabendo a cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estabelecer em lei a definição de “obrigação de pequeno valor”, consoante dispõe o § 5º do aludido art. 100, igualmente acrescentado pela EC nº 30/99. Estes dispositivos permanecem válidos, na redação vigente do art. 100 e seus parágrafos, dada pela EC nº 62/2009.

Deve ser ressaltado, que, independentemente da forma de quitação – precatório ou requisição de pequeno valor –, o indébito tributário decorrente de decisão judicial configura-se em despesa pública, o que impõe seja previamente fixado na Lei Orçamentária Anual, com dotação orçamentária específica.

¹⁶⁷ Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

(...)

§ 3º O disposto no caput deste artigo relativamente à expedição de precatórios não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em leis como de pequeno valor que as Fazendas referidas devam fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

(...)

§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

6.4.2 Repetição de indébito tributário no âmbito administrativo

O indébito tributário também pode ser restituído em consequência de decisão exarada em processo administrativo.

A título de curiosidade, uma vez que não diz respeito ao tema deste trabalho, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) prescreve, em seu art.1.º, § 1º, que

(...) a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receitas (...) [grifos nossos].

O pagamento dessa restituição ocorre de forma diversa conforme os diversos entes da federação que procedam à repetição, uma vez que estes possuem autonomia para regular seus procedimentos no âmbito de sua competência tributária. No entanto, torna-se essencial o conhecimento da natureza dos recursos utilizados pela Fazenda Pública no pagamento da referida restituição, levando-se em conta a transparência demandada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Deve ser salientado que, diferentemente das repetições de indébito resultantes de decisões judiciais, os pagamentos relativos às restituições pagas em decorrência de decisões administrativas não têm dotação orçamentária. Assim, os valores pagos ao contribuinte são descontados da efetiva arrecadação do tributo restituído.

Guilherme Bueno de Camargo e George Augusto Lemos Nozima concluem que a restituição de indébito tributário no âmbito administrativo carece de maior transparência, consoante exige a Lei de Responsabilidade Fiscal. Além de um rígido controle dos valores restituídos, é preciso também tornar acessível aos cidadãos os montantes repetidos pela Administração, deixando claros os critérios utilizados para a liberação dos recursos.

CAPÍTULO 7

DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS POR *DISPENSA DE PAGAMENTO*, *RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO*

As figuras exonerativas *dispensa de pagamento*, *restituição* e *compensação* de tributos sofrerão detido exame, neste capítulo, através do seu confronto com as demais figuras conhecidas, com vistas a determinar a *natureza jurídica* de cada uma delas.

7.1 Definição de natureza jurídica

Achamos por bem primeiro definir o que é *natureza jurídica*, uma vez que iremos utilizar esse conceito para caracterizar e individualizar as figuras exonerativas ora examinadas. Nota-se que a definição de natureza jurídica pertence ao campo da Filosofia do Direito.

Transcrevemos algumas definições que entendemos traduzir satisfatoriamente a finalidade que se almeja alcançar por meio desse instrumento:

Natureza jurídica. Filosofia do Direito. A afinidade que um instituto jurídico tem, em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído a título de classificação ¹⁶⁸.

Natureza jurídica. Filosofia do Direito. Diz-se da afinidade que um instituto jurídico guarda para com uma grande categoria jurídica, por diversos pontos estruturais, de modo a nela poder ter ingresso classificatório ¹⁶⁹.

Natureza jurídica. Filosofia do Direito. Quando se pesquisa a natureza jurídica de um instituto, o que se pretende é fixar em que categoria jurídica o mesmo se integra, ou seja, de que gênero aquele instituto é espécie ¹⁷⁰.

¹⁶⁸ M. H. DINIZ, “*Dicionário Jurídico Universitário*”, São Paulo, Saraiva, 2010.

¹⁶⁹ J. M. O. SIDOU, “*Dicionário Jurídico – Academia Brasileira de Letras Jurídicas*”, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2009.

Assim, deduzimos que determinar a natureza jurídica de um instituto consiste em identificar a sua essência, para então poder classificá-lo dentre as figuras jurídicas existentes. Em outros termos, determinar a natureza jurídica de um instituto jurídico é uma forma de localizar tal instituto topograficamente, é buscar o gênero ao qual a espécie pertence.

7.2 Confronto das figuras exonerativas tributárias com dispensa de pagamento, restituição e compensação

Empreenderemos, agora, um confronto entre os benefícios fiscais da *dispensa de pagamento*, da *restituição* e da *compensação* de imposto, com as figuras exonerativas apresentadas no capítulo anterior. Este estudo comparado tem a finalidade de identificar a natureza jurídica de cada um desses benefícios fiscais, determinar se estas figuras jurídicas se identificam com alguns dos institutos exonerativos previamente abordados ou se designam novos institutos.

É relevante destacar que o resultado prático final decorrente de todas as figuras exonerativas, aí se incluindo a dispensa de pagamento, a restituição e a compensação, é a *exoneração* do imposto. Entretanto, esta característica comum, por si só, não é suficiente para tornar todas as figuras idênticas, razão pela qual passamos a examinar mais detidamente cada uma das figuras exonerativas relacionadas no capítulo anterior, comparando-as com a *dispensa de pagamento*, a *restituição* e a *compensação*.

7.3 A dispensa de pagamento e a imunidade

Vimos que a *imunidade* impede a incidência de uma norma tributária sobre determinado fato jurídico tributário, ou sobre determinada pessoa ou conjunto de pessoas, que, de outra forma, sobre eles incidiria. A imunidade distingue-se das demais figuras tributárias exonerativas, por decorrer de norma constitucional, e, sendo assim, seu mandamento deve ser interpretado como uma diretriz, cujo

¹⁷⁰ E. C. PIRAGIBE MAGALHÃES – M. C. PIRAGIBE MAGALHÃES, “*Dicionário Jurídico Piragibe*”, 9ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007.

sentido e alcance serão estabelecidos por norma ordinária hierarquicamente inferior.

A competência tributária para instituir ou excluir hipóteses de imunidade tributária é do legislador constituinte, cabendo à legislação infraconstitucional apenas disciplinar os procedimentos necessários para o reconhecimento das imunidades.

A *dispensa do pagamento* do imposto, por seu turno, é norma infraconstitucional. A exoneração da tributação, por meio da dispensa de pagamento, não se configura em impedimento da incidência da norma jurídica sobre o fato jurídico, em decorrência de delimitação da competência tributária. Verifica-se que a dispensa do pagamento do imposto não se trata de limitação do campo de incidência da norma tributária, devido a restrições da competência do ente político para tributar o fato jurídico tributário.

A dispensa de pagamento do imposto é relativa a fatos jurídicos tributáveis, sendo concedida pelo mesmo ente político que estabelece o imposto, em razão da ocorrência de fatos jurídicos tributários hipoteticamente previstos. A dispensa de pagamento, no entanto, só é efetivamente concedida pelo órgão tributante, após o acontecimento concreto do fato jurídico. Este benefício fiscal é outorgado mediante a certificação, pelo Fisco, do cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei, pelo contribuinte.

Constata-se que a dispensa de pagamento não se confunde com a imunidade, inicialmente, porque não tem como origem norma constitucional, mas lei ordinária. Deve ser acrescentado que a dispensa de pagamento é concedida em relação a fato gerador que originalmente se encontrava no campo de incidência do imposto, ao contrário, portanto, da imunidade. Nesta, o fato gerador situa-se externamente ao campo de incidência desde o início, por força da limitação de competência tributária do ente político tributante.

Concluímos, portanto, que dispensa de pagamento e imunidade do imposto não se confundem, seja pela norma jurídica tributária que institui cada uma, seja pela posição que cada uma ocupa originalmente em relação ao campo de incidência do imposto.

7.4 A dispensa de pagamento e a remissão

Vimos anteriormente que a remissão consiste na dispensa legal do pagamento de crédito tributário. O Estado só pode autorizar esse “perdão” do débito tributário quando autorizado por lei, tendo em vista o princípio da indisponibilidade do interesse público.

É cediço que a remissão somente pode ser concedida para os casos de crédito tributário já constituído, distinguindo-se, portanto, da isenção, uma vez que, com a ocorrência desta, não há incidência do imposto. Por conseguinte, faz-se necessária a ocorrência de um fato jurídico tributário, sobre o qual incide uma norma tributária, dando origem à constituição de um crédito tributário. A remissão ocorre, então, pelo não-pagamento do respectivo débito até a sua data de vencimento.

Constatamos uma identidade entre a dispensa de pagamento e a remissão, visto que em ambos os casos ocorre a extinção de crédito tributário constituído.

Também em comum a essas duas figuras exonerativas, existe a exigência de uma lei autorizadora, contendo todos os requisitos e procedimentos necessários à obtenção da exoneração do tributo.

O art. 172 do CTN apresenta as hipóteses para as quais poderá ser concedida a remissão, desde que prevista em lei que autorize a autoridade administrativa a concedê-la por despacho fundamentado:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

As hipóteses em que a remissão de um imposto poderá ser concedida pela Administração deverão se encontrar em lei que trate daquele tributo, o mesmo acontecendo com a dispensa de pagamento de imposto.

Verificamos que a dispensa de pagamento, assim como a remissão, ocorrem sem que tenha havido o desembolso de numerário para o recolhimento do crédito tributário.

Verificamos, entretanto, dois fatores a diferenciar a dispensa de pagamento da remissão. Primeiro, deve ser destacado que a dispensa de pagamento, ao contrário da remissão, não se trata de perdão da falta de recolhimento de crédito tributário constituído, e que implica perdão a uma infração legal, relativamente à sua obrigação principal. Na dispensa de pagamento, o crédito tributário já foi constituído, mas ainda não se verificou o transcurso da sua data de vencimento, o que implica na inexistência de infração, diversamente da remissão.

Outra característica a distinguir a dispensa de pagamento da remissão é o plexo de hipóteses legalmente previstas em que cada benefício fiscal pode ser concedido. A remissão somente poderá ser concedida nas situações relacionadas nos incisos do art. 172 do CTN, ao passo que a dispensa de pagamento poderá ter como hipóteses legais para a sua concessão outras situações, desde que manifestamente vinculadas à realização da justiça fiscal.

Ao final desse confronto, entre dispensa de pagamento e remissão, concluímos que a dispensa de pagamento não se confunde com o instituto da remissão.

7.5 A dispensa de pagamento e a anistia

A anistia, a exemplo da remissão, também é uma forma de perdão ou dispensa legal do débito tributário, concedida pela Fazenda Pública após a constituição do crédito tributário. Entretanto, a anistia distingue-se remissão, porquanto aquela dispensa o recolhimento do valor correspondente ao imposto e esta exonera apenas o pagamento das penalidades, mantendo a exigência do crédito tributário. Assim, este instituto perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, impedindo a constituição do crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias.

Conforme estudamos no tópico sobre a anistia, esta perdoa o desrespeito

ao liame obrigacional, porém, ao contrário da remissão, não deixa de exigir o crédito tributário, perdoando apenas a infração e as penalidades decorrentes, desta maneira retirando-lhe o caráter de antijuridicidade. Em outros termos, a anistia dispensa o pagamento das sanções pecuniárias decorrentes do não-pagamento do crédito tributário constituído. Não se pode olvidar, no entanto, que a anistia não se aplica aos atos legalmente qualificados como crimes ou contravenções, nem àqueles que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

Por outro giro, averiguamos que a *dispensa de pagamento* é concedida pela Administração, contemplando a ocorrência de fato que, de certa forma, vem desconstituir o fato gerador do imposto. Como consequência, ocorre a dispensa do pagamento do imposto, antes de se verificar o vencimento do mesmo, daí que não surgem as penalidades. Não há como se confundir, portanto, *dispensa de pagamento* e anistia.

7.6 A dispensa de pagamento e a redução da base de cálculo e/ou da alíquota

A redução da base de cálculo, distintamente das isenções, não exclui nenhum contribuinte ou fato jurídico tributário da incidência do imposto. Este instituto diminui a base tributável sobre a qual incidirá a norma tributária, reduzindo, assim, o valor do tributo exigido. Entretanto, a lei que concede a dispensa de pagamento poderá reduzir o montante a zero, se assim entender a entidade tributante.

A alíquota constitui-se em um porcentual, que, aplicado sobre a base de cálculo do imposto, resulta no imposto a ser pago pelo contribuinte.

Ambas, base de cálculo e alíquota, constituem-se em componentes quantitativos do conseqüente normativo da norma de incidência do imposto.

A *dispensa de pagamento* de um imposto, concedida por motivo da não ocorrência do seu fato gerador, pode excluir o pagamento do imposto de forma integral ou parcial. A dispensa pode ser parcial, se a Administração Tributária entender que tal benefício é suficiente para realizar a justiça fiscal pretendida

É justamente no caso da dispensa parcial do pagamento de imposto que sobrevém a questão acerca da identidade da dispensa de pagamento com a redução da base de cálculo ou da alíquota, visto que o resultado prático final poderá ser o mesmo, isto é, o valor reduzido do imposto a ser recolhido.

Porém, ao se examinar a dispensa de pagamento, de forma parcial ou integral, observa-se que incorre a redução da base de cálculo ou da alíquota. A lei, ao dispensar o pagamento do imposto, não utiliza a técnica de redução desses componentes quantitativos do consequente normativo da norma de incidência tributária.

Portanto, resta incontroverso que a figura da *dispensa de pagamento* ora examinada não se confunde com a redução da base de cálculo, tampouco com a redução de alíquota.

Começa-se a constatar, assim, que a *dispensa de pagamento* instituída por lei pode ter uma natureza jurídica distinta, em razão da motivação que leva à sua criação pelo órgão tributante.

7.7 A dispensa de pagamento e o diferimento

Temos que o diferimento é instituto primordialmente utilizado para a postergação do momento de incidência nos impostos plurifásicos e não cumulativos, como o ICMS, na ocorrência de determinados fatos geradores submetidos a esse imposto.

O legislador estadual ou distrital escolhe, de acordo com a conveniência do Estado ou Distrito Federal, a etapa da cadeia de circulação de mercadorias que julgar mais adequada para fazer incidir o imposto. Ao realizar tal escolha, o legislador determina não só o momento da incidência do imposto, mas também o contribuinte, dentre aqueles que participam da referida cadeia tributária, o qual irá arcar com o efetivo recolhimento do imposto.

Esta seleção do momento de incidência do imposto tem a finalidade de facilitar as atividades de fiscalização e arrecadação do imposto pela Fazenda Pública, não implicando, porém, maior valor de imposto a ser pago pelo consumidor final.

Ao confrontar-se o instituto do diferimento com a *dispensa de pagamento*, verificam-se várias diferenças. O diferimento é utilizado quando existem pelo

menos dois contribuintes a entabular uma operação comercial ou industrial sobre a qual incide o imposto, ao passo que no caso da dispensa de pagamento o tributo incide sobre apenas um contribuinte.

Há impostos contemplados pela dispensa de pagamento, para os quais não há qualquer previsão quanto ao adiamento do instante em que deverá ser pago o imposto, valendo a data de vencimento do mesmo para todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação. Não existe condição suspensiva do imposto, prevista em lei, que admita que a data de recolhimento do mesmo seja postergada para outro momento. A lei que concede a dispensa de pagamento prevê como hipótese para a sua concessão a ocorrência de um fato jurídico que impede o fato gerador de incidência do imposto de produzir seus efeitos, o que não se confunde, porém, com o adiamento do recolhimento do imposto.

Diverso é o instituto do diferimento, portanto, em que o recolhimento do imposto fica adiado para um determinado instante posterior àquele em que normalmente deveria ser efetuado, vinculado a determinado fato gerador superveniente.

Assim, percebe-se que o efeito exonerativo do diferimento é temporário, visto que posterga a incidência do imposto para instante posterior, ao passo que a *dispensa de pagamento* é definitiva. Outro fator de distinção é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária alcançado por cada instituto. Na *dispensa de pagamento*, o contribuinte do imposto fica exonerado do seu respectivo pagamento, enquanto que, no caso do diferimento, o contribuinte obrigado ao pagamento do gravame também fica exonerado do mesmo, o qual, porém, é transferido para outro contribuinte, sujeito passivo da etapa seguinte da cadeia tributária.

É forçosa a conclusão, portanto, de que *dispensa de pagamento* de imposto e diferimento não guardam nenhuma relação entre si.

7.8 A dispensa de pagamento e a isenção

Conforme estudamos no tópico relativo às isenções, à época em que prevalecia a teoria clássica, a isenção era entendida como uma dispensa legal da tributação. Em face da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese normativa,

incidia sobre este a norma tributária, surgindo a obrigação tributária, para, no instante seguinte, a isenção determinar a dispensa do pagamento do tributo.

Se tal teoria for considerada para explicar o fenômeno da isenção e considerando-se que a dispensa de pagamento do imposto também deve ser prevista em lei, a qual deverá determinar o seu fato gerador, então não vislumbramos distinção entre as duas figuras exonerativas.

Entretanto, adotando-se a teoria mais aceita atualmente para explicar a isenção tributária, a da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, constata-se que esta difere de forma flagrante da dispensa de pagamento do imposto. Entendemos que o fato gerador que enseja a dispensa de pagamento sempre acontece posteriormente ao fato jurídico que provoca a incidência do imposto. Em outros termos, quando da incidência do imposto, ainda não ocorreu o fato jurídico tributário que motivará a dispensa de seu pagamento.

No caso de isenção decorrente da mutilação parcial do critério material, por exemplo, a condição isentiva imanente do sujeito passivo já é existente no instante da incidência do imposto. Como exemplo, no caso de isenção do IPVA para deficiente físico, a condição necessária para a isenção do imposto já existe por ocasião da incidência do imposto.

A dispensa de pagamento do imposto, por outro turno, tem como fato gerador um fato jurídico tributário superveniente ao fato gerador do imposto. A título de exemplo, após a incidência do IPTU sobre a propriedade de imóvel em determinado município, no primeiro dia do exercício, sobrevindo uma calamidade (enchente, terremoto, etc.) que atinja parte daquele município, o Poder Executivo local poderá editar lei dispensando os contribuintes de pagar o restante das parcelas do IPTU, ou até mesmo restituir os valores já pagos. Acreditamos, porém, que tal medida exonerativa não se configura como isenção, visto que a norma legal que instituiu a dispensa de pagamento ainda não havia sido editada à época da incidência prevista do imposto.

Por derradeiro, é nosso entendimento que, se previamente ao instante da incidência de determinado imposto já existisse norma legal dispensando o seu pagamento em determinadas situações, a despeito da sua denominação, tratar-se-ia de verdadeira isenção. Assim, acreditamos que não há como se confundir isenção e dispensa de pagamento, uma vez que se aplicam a fatos geradores distintos, os quais ocorrem em instantes diversos.

7.9 Determinação da natureza jurídica da dispensa de pagamento

Ao cabo das análises comparativas realizadas no presente capítulo, constatamos que a *dispensa de pagamento* de imposto apresenta pontos em comum com algumas das outras figuras exonerativas. No entanto, a *dispensa de pagamento* não guarda identidade com qualquer outra figura, por não chegar a compartilhar integralmente das características de qualquer delas.

Em outras palavras, a *dispensa de pagamento* de imposto, sobre a qual nos debruçamos neste estudo, tem uma natureza jurídica própria, singular, que não se confunde com as demais figuras exonerativas conhecidas.

Acreditamos que o objetivo do Estado, ao editar lei que veicule a *dispensa de pagamento* de tributo, é, primordialmente, promover a justiça fiscal, atendo-se aos aspectos financeiros envolvidos na situação. A Fazenda Pública busca implementar o princípio constitucional tributário da isonomia, excepcionando o contribuinte do pagamento de um imposto ao qual ele não está mais sujeito, uma vez que não mais integra o seu campo de incidência.

Não entrevemos qualquer óbice à forma adotada pelo Estado, para viabilizar a concessão de benefício fiscal por meio da *dispensa de pagamento* do imposto, desde que o montante da arrecadação do imposto a que o Estado renuncie se encontre devidamente previsto na lei orçamentária do respectivo exercício. Exploraremos esta questão mais adiante, em capítulo próprio.

Nada obstante, em uma visão preliminar, acreditamos que a Fazenda Pública poderia escolher formas diversas de exoneração do tributo, se assim o desejasse, visando obter o mesmo resultado alcançado pela *dispensa de pagamento* de imposto – por exemplo, o ente político tributante poderia contar com o *diferimento* ou a *redução de alíquota*.

Os demais institutos exonerativos, porém, apresentam diferenças inconciliáveis com a *dispensa de pagamento* do imposto examinada.

Inicialmente, perquirindo-se o diferimento, encontram-se duas diferenças entre esse instituto e a dispensa de pagamento: i) o diferimento posterga o pagamento do tributo para outra etapa da cadeia tributária; e ii) transfere a exigência do tributo para outra pessoa, jurídica ou física, que passa a integrar o polo passivo da relação jurídica tributária que constitui o crédito tributário exigido. Entendemos que haveria semelhanças entre o diferimento e a *dispensa de*

pagamento de imposto no caso em que o proprietário do veículo readquirisse a propriedade deste. Entretanto, neste caso, o contribuinte permaneceria o mesmo, em sentido oposto ao do diferimento. Adicionalmente, se o Estado aplicasse o instituto do diferimento aos casos de furto ou roubo de veículo, percebe-se que o ente político ver-se-ia obrigado a fiscalizar a eventual restituição da propriedade do veículo ao seu proprietário original por prazo indefinido, anos a fio. A relação jurídica tributária instalada pelo diferimento jamais se extinguiria na maior parte desses casos em que o veículo não é encontrado, não voltando o proprietário original do veículo a ter a propriedade deste. Afastamos, pois, o diferimento como instituto passível de ser utilizado pelo Estado em substituição à *dispensa de pagamento*.

Vejamos, agora, a redução de alíquota. À primeira vista, transparece que o Estado poderia lançar mão desse instituto de exoneração do imposto, parcial ou integral, com os mesmos resultados advindos da *dispensa de pagamento*, a exemplo do que faz a Fazenda Pública em relação ao Imposto de Importação.

Ao adotar a redução de alíquota como instrumento exonerativo, o Estado deveria instituir uma tabela estabelecendo os respectivos percentuais para cada situação contemplada com exoneração do tributo. Nesta hipótese, entendemos que o Estado poderia escolher livremente entre a redução de alíquota e a dispensa de pagamento, qual o instituto a ser utilizado. Contudo, ressaltamos que a *dispensa de pagamento* é distinta da redução de alíquota, mesmo porque não implica alteração de alíquota para o cálculo do imposto exigido.

Após haveremos percorrido os diversos institutos exonerativos que poderiam, num exame perfunctório, confundir-se com a aludida *dispensa de pagamento* do imposto, inferimos que essa figura exonerativa é única, embora não se configure em instituto previsto no texto constitucional ou no Código Tributário Nacional – CTN.

Assim, em relação à matéria ora estudada, concluímos que a *dispensa de pagamento* do imposto se trata de figura exonerativa enquanto gênero, não havendo, porém, em sua essência, características que a tornem idêntica a alguma outra figura exonerativa, de forma que ambas se constituam em espécie pertencente ao mesmo gênero.

A *dispensa de pagamento*, pois, não se confunde com qualquer outro instituto jurídico existente, sendo, portanto, o único de sua espécie.

7.10 A restituição e a repetição de indébito

A restituição do imposto, assim como a repetição de indébito, refere-se a valor constituído regularmente e recolhido a título de tributo, sendo posteriormente considerado indevido, desta forma ensejando ao contribuinte o direito subjetivo à sua restituição.

Reproduzimos, a seguir, o art. 165 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a restituição, entendida como repetição de indébito, a qual consiste na devolução, pelo Estado, de importâncias indevidamente recolhidas a título de tributo, ou em função deste:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à **restituição** total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. [grifamos]..

O objeto da repetição de indébito é o pagamento feito de forma indevida, ou em valor maior que o devido, consoante disposto nos incisos I a III do art. 165 do CTN supratranscrito. O contribuinte, então, tem direito à restituição parcial ou total do tributo, conforme o caso.

Depreende-se da leitura do dispositivo supratranscrito que a restituição do imposto confunde-se com a repetição do indébito. Não obstante, aventamos uma hipótese que não se encontra prevista no suprarreferido artigo do CTN: é o caso da ocorrência de evento superveniente em que o fato gerador do imposto deixa de existir e o ente tributante prevê a restituição do respectivo tributo. Tal hipótese distingue a restituição do imposto da repetição do indébito, de forma incontestada, uma vez que não se trata de devolução do imposto, devida a erro, que poderia ter

sido evitado à época do pagamento do imposto. Aqui, não se fala de pagamento indevido. O imposto foi corretamente calculado e recolhido, em conformidade com a previsão legal, na data prevista. Não há, portanto, que se falar em repetição do tributo. Assim, resta cristalino que a *motivação* para o Fisco devolver o referido valor ao contribuinte é distinta daquela do caso de repetição de indébito.

Notamos, porém, uma similaridade entre a restituição e a repetição de indébito: em ambos os casos, após o recolhimento do valor devido (caso da restituição) ou indevido (caso da repetição do indébito), surge uma nova relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, com a inversão da posição que cada um ocupa nos polos dessa relação. O contribuinte passa, então, a ser credor do Fisco. Neste passo, em ambas as situações ora analisadas, faz-se necessária a constituição do fato tributário que provoca a repetição de indébito ou a restituição pelo contribuinte. Cabe a este a atividade enunciativa inaugural que levará à Administração Fazendária o conhecimento do fato e da relação jurídicos relativos à figura do débito do Fisco.

A restituição diferencia-se ainda da repetição de indébito com relação às relações jurídicas tributárias estabelecidas em cada caso. Em se tratando de repetição, entendemos que não surgiu uma verdadeira relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, uma vez que o seu objeto era indevido, integral ou parcialmente. E sabemos, com base nos princípios da legalidade (art. 150, inc. I, da CF) e da moralidade na Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF), que o Estado não pode exigir e não pode se apropriar daquilo que não lhe é devido. Por outro giro, no que tange à restituição, inicialmente é fixada uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, a qual se extingue pelo pagamento do imposto. Em um segundo momento, com a devida comunicação do contribuinte à Administração Fazendária, de evento que ocasionou a supressão do fato gerador, inaugura-se nova relação jurídica tributária, a qual somente será encerrada, por meio do adimplemento da restituição do valor devido pela Fazenda Pública estadual ao contribuinte.

Finalmente, percebemos a existência de outro fator de distinção entre a restituição e a repetição de indébito, qual seja a previsão orçamentária do valor a ser ressarcido ao contribuinte pelo Estado. Enquanto a repetição consiste na simples devolução do valor recolhido indevidamente, na restituição o Estado desconta o valor da efetiva arrecadação do tributo, retirando a quantia do Erário,

para a qual não haveria dotação orçamentária, inclusive excluindo a parte proporcional que é transferida aos Municípios, de acordo com a previsão constitucional.

Deve ser ressaltado que todos esses atos – de constatação do pagamento indevido ou da ocorrência do fato gerador que enseja a restituição do imposto, bem como do requerimento para as respectivas repetição de indébito ou restituição do imposto – devem ser constituídos pelo contribuinte e pela Administração através de linguagem jurídica própria, culminando com a expedição dos atos administrativos competentes.

Ao final deste exame, identificamos várias diferenças e similitudes existentes entre a restituição do imposto e a repetição de indébito. Entendemos, porém, que esses dois institutos se distinguem principalmente quanto à natureza do seu pagamento – se indevido ou não –, o que acaba por originar as demais distinções entre a repetição de indébito (pagamento indevido) e a restituição do imposto (pagamento devido). Concluímos, assim, que se trata de institutos diversos, não havendo como confundi-los, em que pese a suas similaridades. Portanto, a restituição do imposto não se constitui repetição de indébito.

7.11 Determinação da natureza jurídica da restituição

Procedemos ao estudo comparado entre a *restituição* de imposto e a repetição do indébito – única figura exonerativa que apresenta alguns pontos em comum com a restituição –, chegando à conclusão de que se constituem institutos diversos.

Da mesma forma que foi constatado em relação à *dispensa de pagamento*, também a *restituição* de tributo não encontra previsão no texto constitucional ou no Código Tributário Nacional – CTN.

Lançando mão do conceito de natureza jurídica supra-apresentado, verificamos que a *restituição* pertence ao gênero das figuras exonerativas de tributos, sem, contudo, encaixar-se em uma das espécies existentes. Fica caracterizado, assim, que a *restituição* de imposto é um instituto exonerativo, porém único, que não apresenta identidade com qualquer outro instituto, da mesma forma que ocorre com a *dispensa de pagamento*.

7.12 A compensação

A compensação constitui-se numa das formas de extinção do crédito tributário elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional, mais precisamente no seu inciso II:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- (...).

A compensação é utilizada pelo Estado, ao lado da restituição, como meio de devolução de imposto pago indevidamente ou a maior, ou ainda em razão de fato superveniente que enseje o retorno do gravame ao contribuinte.

Diversamente da restituição, na compensação não há restituição de valores ao contribuinte, mas o encontro de contas entre o crédito havido pelo administrado e o tributo devido pelo mesmo à Administração Tributária. Assim, o valor a ser ressarcido ao contribuinte será deduzido do tributo que este tem a recolher ao Erário.

Dessa forma, será extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário devido pelo administrado; em outras palavras, em vez de pagamento, a extinção se dará pela compensação.

Entretanto, deve ser salientado que é necessária a previsão da compensação em lei, para que esta possa ser requerida pelo contribuinte e deferida pela Fazenda Pública, que, previamente provocada, verifica o adimplemento dos requisitos legais pelo interessado.

Não procedemos à *comparação* da compensação com outras figuras exonerativas, uma vez que este é um instituto já previsto no Código Tributário Nacional, não havendo por que se o confundir com qualquer outra figura tributária.

CAPÍTULO 8

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

8.1 Histórico do IPVA

A implantação da indústria automobilística nacional na década de 1950 provocou a demanda de obras de construção civil – rodovias, pontes, viadutos, etc. –, bem como a sua conservação e melhoria, mais serviços públicos de gestão administrativa e de tráfego, o que deu origem à tendência para a obtenção de receitas por meio da tributação da utilização do automóvel.

Inicialmente surgiu a Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída pela União, a qual distribuía parte da receita arrecadada aos Estados, Municípios e ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER).

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem origem com a Emenda Constitucional nº 27, de 28/11/1985, à Constituição Federal de 1967/1969, que atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e cobrar tal imposto. O artigo 2º dessa Emenda Constitucional, que vigorou a partir de 01/01/86, acrescentou o inciso III ao artigo 23 da Carta Maior de 1967, a qual já havia sido radicalmente alterada pela Emenda Constitucional nº 01/69 e por outras emendas então vigentes, dispondo sobre a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação,

não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985) (...) [grifamos].

O Estado de São Paulo instituiu, então, a Lei nº 4.955, em 27/12/85, para tratar da cobrança do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, com vigência a partir do exercício de 1986.

Este dispositivo constitucional foi recepcionado pela Carta Magna de 1988, em seu art. 155, inc. III, mantendo a competência para a instituição e consequente cobrança do imposto na esfera dos Estados e do Distrito Federal. Entretanto, foi retirada do texto constitucional a vedação relativa à “cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos”:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [grifamos].

Nota-se que a atual Constituição Federal, em seu art. 146, inc. III, “a”, prescreve que

(...) cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Inobstante, como a aludida lei complementar jamais foi editada para atender aos termos do citado dispositivo constitucional, os Estados editaram suas próprias leis, instituindo e disciplinando o IPVA, com base no § 3º, do art. 24 da Carta Maior, que assim determina:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

(...) [grifo nosso].

Portanto, a ausência de previsão dos elementos essenciais desse imposto em lei complementar, na forma do art. 146, inc. III, não compromete o IPVA, uma vez que o imposto já se encontrava regulado pelos Estados e pelo Distrito Federal, na vigência da Carta Magna anterior. A lei estadual que tratava do IPVA foi recepcionada pela Constituição atual, de acordo com o art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

No entanto, cabe razão ao Professor José Jayme de Macêdo Oliveira¹⁷¹, quando pontifica que a ausência de lei complementar, nos termos do art. 146, inc. I, da Constituição Federal, é responsável pelos conflitos de competência existentes entre os Estados e o Distrito Federal, no que tange à eleição do domicílio do proprietário do veículo automotor ou à sua localização habitual, como critério de determinação da titularidade do imposto.

¹⁷¹ *Impostos Estaduais – ICMS, ITCD, IPVA*, São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 357/358.

Destaca-se que, em face da Carta de 1988, o IPVA foi instituído e disciplinado pela Lei nº 6.606, de 20/12/1989, tendo recebido várias alterações, através das leis de nº 7.002/90, 7.644/91, 8.052/92, 8.205/92, 8.490/93, 9.459/96, 12.181/05 e 13.032/08.

A seguir, iremos percorrer os critérios da Regra Matriz de Incidência do IPVA, também examinando, relativamente a cada um deles, as alterações sofridas ao longo das diversas leis paulistas que tratam do IPVA.

8.2 A Regra matriz de incidência do IPVA

8.2.1 Critério material

O art. 155, inc. III, da Constituição Federal confere a materialidade do IPVA, com base na “propriedade de veículos automotores”. Este direito de propriedade decorre da aquisição do veículo e de seu devido registro no órgão oficial competente. José Eduardo Soares de Melo¹⁷² anota que a posse significa a mera exteriorização da propriedade, não representando, por si só, o fato imponible do imposto. Em outros termos, a simples posse, a título precário ou mera detenção, não se vincula à propriedade do bem, especialmente quanto à incidência do tributo.

Esse autor observa, ainda, que a teoria que dividia os tributos em pessoais e reais já se encontra ultrapassada, uma vez que o imposto não incide sobre a pessoa ou o bem, mas sobre o negócio, o estado ou a situação jurídica.

8.2.1.1 Fato gerador

Desde o advento do IPVA, por meio da Emenda Constitucional nº 27/85, o seu fato gerador é a propriedade de veículo automotor. Depreende-se daí que o imposto incide sobre a propriedade do veículo e não sobre o seu usuário. Neste sentido, o art. 5º da Lei nº 13.296/08 estabelece que contribuinte responsável pelo pagamento do imposto é o proprietário do veículo, independentemente de este usar o veículo ou não.

¹⁷² *Questões* in Revista de Direito Tributário n.º 64, Malheiros, São Paulo, 1994, pp. 281-282.

Não obstante, verifica-se na Lei nº 6.606/89, nos parágrafos 2º e 4º do seu art. 1º, conjuntamente, que há uma exceção quanto ao fato gerador ser o direito de propriedade do veículo. Transcrevemos a seguir o referido dispositivo, para maior clareza:

Artigo 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício.

§ 2º - Em se tratando de veículo novo, o fato gerador considera-se ocorrido na data da sua primeira aquisição.

§ 3º - Em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor final, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na data do seu desembaraço aduaneiro. (Redação dada ao § 3º pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16-12-96 - DOE 17-12-96; efeitos a partir de 17-12-96)

§ 3º - Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, considera-se ocorrido o fato gerador na data do seu desembaraço aduaneiro.

§ 4º - Para os efeitos desta lei, considera-se veículo novo aquele que ainda não foi objeto de saída para o consumidor final. [grifo nosso].

Entendemos que esta ressalva expressa na lei visa a impedir que os fabricantes e os revendedores dos veículos se tornassem contribuintes do IPVA, no exato instante em que se perfizesse a industrialização ou a importação. Com base na aludida disposição, tem-se que o fato gerador ocorre quando da saída do veículo, em sua primeira aquisição, do revendedor para o consumidor final, sendo o marco a data da emissão da respectiva nota fiscal de venda.

No mesmo sentido, o Código de Trânsito Brasileiro – CTB – prescreve, no *caput* do seu art. 132, que os veículos novos não estarão obrigados ao licenciamento, dispondo o mesmo, no parágrafo único do citado artigo, em relação aos veículos importados, até a sua saída do revendedor:

Art. 132. Os veículos novos não estão sujeitos ao licenciamento e terão sua circulação regulada pelo CONTRAN durante o trajeto entre a fábrica e o Município de destino.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, aos veículos importados, durante o trajeto entre a alfândega ou entreposto alfandegário e o Município de destino.

Nos casos de transferência do registro do veículo para órgão de trânsito de outra Unidade da Federação ou para outro proprietário, o imposto não poderá ser cobrado novamente no mesmo exercício, em consonância ao disposto no art. 26 da Lei nº 13.296/2008:

Artigo 26 - Não se exigirá, nos casos de inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA, novo pagamento do imposto já solvido em outra unidade da federação, observado sempre o respectivo exercício fiscal, ressalvadas as hipóteses em que:

I - deveria ter sido integralmente pago ao Fisco deste Estado;

II - seja devido proporcionalmente a este Estado por empresa locadora, nos termos das alíneas “b” e “c” do inciso X do artigo 3º e do artigo 11, desta lei.

§ 1º - Os efeitos da insolvência ou do pagamento do imposto transmitem-se ao novo proprietário do veículo para fins de registro ou alteração de assentamentos perante o órgão de trânsito e o Cadastro de Contribuintes do IPVA.

§ 2º - Se não comprovar o pagamento do imposto a outra unidade federada, o proprietário deverá, para proceder à transferência, recolher o imposto proporcionalmente ao número de meses restantes do exercício fiscal, calculado a partir do mês em que deveria ter se inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, conforme o disposto no artigo 11 desta lei.

Do texto supratranscrito depreende-se que o IPVA é um imposto vinculado ao veículo e não ao seu proprietário. Assim, o comprovante do pagamento do imposto anual deverá ser transmitido ao novo proprietário.

Mas, conforme já verificado, o texto constitucional estabelece, em seu art. 155, inc. III, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre

a propriedade de veículos automotores, ao passo que a Lei nº 13.296/2008 dispõe, de forma expressa, em seu art. 2º, que a propriedade de veículos automotores é fato gerador do IPVA:

SEÇÃO II DO FATO GERADOR

Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor. [grifamos e sublinhamos].

Assim, resta perfeitamente caracterizado o critério material da hipótese de incidência na lei paulista, com fundamento na Constituição Federal. Verbo e complemento – “ser” + “proprietário de veículo automotor” – encontram-se presentes, na constituição do critério material.

Examinaremos mais detidamente, a seguir, os dois elementos distintos, que juntos constituem o “complemento” do critério material da Regra Matriz de Incidência do IPVA: *a propriedade* e *o veículo automotor*.

Propriedade é o elemento que indica não poder o imposto ser cobrado do simples usuário do veículo ou daquele que detém sua posse, mas sim do proprietário do veículo.

8.2.1.2 Campo de incidência

O *veículo automotor*, por seu turno, delimita o campo de incidência do IPVA, encontrando sua definição no Código de Trânsito Brasileiro - CTB, instituído pela Lei nº 9.503, de 23/09/1997, que disciplina e regulamenta a matéria referente a trânsito. Em seu art. 96, inc. I, o CTB classifica os diversos tipos de veículo quanto à tração, nas alíneas “a” a “e”:

- a) automotor,**
- b) elétrico,
- c) de propulsão humana,
- d) de tração animal,
- e) reboque ou semirreboque.

Constata-se, assim, que veículo automotor é aquele movido a motor de propulsão, que circula por seus próprios meios, e que serve, normalmente, ao transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas.

É interessante observar, porém, que o legislador constituinte de 1988, ao estabelecer a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos, identificou expressamente a modalidade “automotor”, daí derivando a denominação de “veículos automotores”.

Já a Lei paulista nº 6.606/89, em seu art. 1º, dispõe que o IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie. Por outro giro, o legislador ordinário, ao elaborar, posteriormente, a Lei nº 9.503/97, que instituiu o CTB, estabeleceu cinco tipos de tração, dentre eles o “automotor” e o elétrico. Em que pese esta distinção feita entre veículo elétrico e automotor, o mesmo Código de Trânsito, ao definir veículo automotor, fê-lo abrangendo o veículo elétrico.

Entretanto, em seu “Anexo I – Dos conceitos e definições”, o CTB deixa claro que apenas os veículos elétricos que circulam sobre trilhos não se inserem entre os veículos definidos como automotores, tais como as locomotivas que tracionam os vagões ferroviários, os vagões que tracionam os demais vagões do metrô e os bondes que circulam sobre os trilhos:

VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Portanto, depreende-se que o veículo automotor a que se refere genericamente a Constituição Federal, ao tratar do IPVA, é aquele definido pelo CTB, qual seja: o que circula por seus próprios meios, desde que não seja sobre trilhos. Conclui-se, assim, que é o veículo impulsionado por um motor movido a diesel, gasolina, álcool, gás, eletricidade ou qualquer outro combustível.

O CTB (Lei nº 9.503/97), por seu turno, em seu art. 96, inc. II, classifica os veículos, quanto à sua espécie, em: de passageiros, de carga, misto, de competição, de tração, especial e de coleção.

Em que pese a atual lei paulista, nº 13.296/08, definir como fato gerador, em seu art. 2º, simplesmente “a propriedade de veículo automotor”, no parágrafo único do seu art. 1º, a lei delimita o veículo automotor submetido à incidência do IPVA como aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

Constata-se, dessa forma, que, ao identificar as espécies de veículo automotor que se encontram no seu campo de incidência, a referida lei aproximou-se da definição dada pelo Código de Trânsito Brasileiro a veículo automotor.

8.2.2 Critério espacial

Por se tratar de tributo estadual, a lei que trata do IPVA aplica-se somente ao território do Estado que edita a respectiva lei, sendo desnecessária, portanto, a previsão do critério espacial na referida norma. Assim, a Lei nº 6.606/89, em seu art. 2º, dispõe apenas sobre o local em que o imposto será devido: i) *caput* - no local onde o veículo deverá ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito; ou ii) parágrafo único - não estando o veículo sujeito a registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, o imposto será devido no local de domicílio do seu proprietário.

O referido dispositivo não sofreu alterações até o advento da Lei nº 13.296/08, que, em seu art. 4º, determina que o imposto seja devido *no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado*. Nota-se,

porém, que o domicílio do proprietário mereceu amplo detalhamento, ao longo de 7 parágrafos, conforme o proprietário seja pessoa natural, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa jurídica de direito público, especificando-se as situações particulares cabíveis em cada caso.

Apesar de não haver qualquer dúvida com relação às regras que devem ser utilizadas para a determinação do domicílio do proprietário do veículo em cada caso, no sentido de se fixar qual o Estado credor do imposto, esta questão dá causa a incontáveis Autos de Infração. Muitos proprietários procuram registrar e licenciar seus veículos nos Estados em que as respectivas alíquotas são menores, resultando em valores do imposto devido inferiores. Com esse intuito, submetem documentação inadequada ou inidônea, na tentativa de comprovar a correção do domicílio escolhido.

8.2.3 Critério temporal

A Lei nº 6.606/89 previa, em seu art. 1º, que o imposto seria devido anualmente, ocorrendo o seu fato gerador em 1º de janeiro de cada exercício. No caso de veículo novo, o fato gerador considerava-se ocorrido na data de sua primeira aquisição. E, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo seu consumidor final, seria considerado ocorrido o fato gerador do imposto na data do seu desembaraço aduaneiro.

O referido dispositivo não sofreu alterações até o surgimento da Lei nº 13.296/08, que, em seu art. 3º, ampliou consideravelmente a quantidade de situações a serem consideradas, com datas de ocorrência do fato gerador distintas, conforme analisaremos em seguida.

O fato gerador do IPVA considera-se ocorrido, em cada um dos seguintes casos, conforme prescrito nos incisos de I a X, do art. 3º supracitado, *in verbis*:

Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

I - no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado;

II - na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo;

III - na data de seu desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor;

IV - na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

V - na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento;

VI - na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão;

VII - na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série;

VIII - na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento;

IX - na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal;

X - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

(...)

Depreende-se, assim, dos incisos de I a X, do art. 3º da Lei nº 13.296/08, quais são os marcos temporais a serem considerados para a determinação do lapso temporal em que o proprietário do veículo não deteve a posse do mesmo, no decorrer do exercício. O valor relativo à dispensa do pagamento ou à restituição do mesmo será calculado de acordo com a proporção entre esse período e o período do exercício. Da mesma forma, no caso em que a posse do veículo ou o direito de sua propriedade é restabelecido, será efetuado o cálculo relativo ao período remanescente do exercício em que o imposto será devido.

8.2.4 Critério pessoal

O critério pessoal da Regra Matriz de Incidência, consoante já examinado neste estudo, compreende o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Estado) do imposto.

Sujeito passivo é contribuinte do IPVA, a pessoa física ou jurídica proprietária do veículo automotor, considerando-se como tal aquela em cujo nome o veículo esteja registrado junto ao órgão estadual competente. Revestem-se da condição de contribuinte também as pessoas detentoras da posse legítima, como o promitente comprador na posse do bem (na promessa de compra e venda), o devedor fiduciário (na alienação fiduciária), o adquirente com reserva de domínio e o arrendatário (no *leasing* ou arrendamento mercantil).

A Lei nº 6.606/89, em seu art. 3º, determinava que o contribuinte do imposto fosse o proprietário do veículo. O art. 4º, por sua vez, elencava os responsáveis solidários pelo pagamento do imposto, em seus incisos de I a IV (reproduzido abaixo *in verbis*):

- I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;
- II - o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título;
- III - o proprietário de veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula;
- IV - o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto.

O parágrafo único do art. 4º dispunha que a solidariedade prevista nesse artigo não comportava benefício de ordem.

Essa lista somente sofreu alterações com a edição da lei nº 13.296/2008, que alargou a relação dos responsáveis pelo pagamento do IPVA, em seus artigos 5º e 6º, incisos I a XII.

Foram acrescentados como responsáveis pelo pagamento do IPVA o leiloeiro, o inventariante, o tutor ou curador, a pessoa jurídica que resultar da

fusão, incorporação ou cisão, todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto e outros, relacionados nos incisos I a XII do art. 6º.

O sujeito ativo do imposto é o Estado, ou o Distrito Federal, onde o veículo for licenciado, em conformidade com o domicílio fiscal do seu proprietário.

Ocorre a sucessão ativa quando há transferência do registro do veículo de um Estado para outro. Neste caso, tendo o imposto sido pago em favor do Estado em que o veículo se encontrava licenciado, não pode o Estado sucessor exigir novo imposto, ainda que proporcional aos meses remanescentes do exercício, após a efetivação da transferência, tampouco pretender qualquer repasse da unidade federada onde o veículo era registrado.

Somente se for comprovado que o imposto devido no Estado onde o veículo se encontrava registrado não foi recolhido, é que o proprietário deverá proceder ao seu pagamento no Estado sucessor, acrescido dos consectários legais.

Já no caso de transferência de registro do veículo que envolve a mudança do seu proprietário, inclusive na hipótese de o proprietário anterior ter registrado o veículo no órgão de trânsito de outro Estado, o novo proprietário será responsabilizado solidariamente pelo imposto não recolhido, em conformidade com o prescrito no inciso I, do artigo 6º da Lei nº 13.296/2008 (*in verbis*):

Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;

Deve ser notado, também, que, se o proprietário anterior do veículo não fornecer ao órgão de trânsito do Estado os dados legalmente exigidos para o registro de transferência de propriedade no Cadastro de Contribuintes do IPVA, no prazo de 30 (trinta) dias, então será responsável solidário pelos fatos geradores que surgirem entre o momento da alienação do veículo e o conhecimento destes pela autoridade fazendária – inc. II, art. 6º da Lei nº 13.296/2008 –, bem como pelas penalidades que forem impostas no decurso desse mesmo lapso temporal – art. 134 da Lei nº 9.503/1997 –, em conformidade com os dispositivos legais reproduzidos a seguir:

Artigo 6º - (...)

II - o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;

Art. 134. No caso de transferência de propriedade, o proprietário antigo deverá encaminhar ao órgão executivo de trânsito do Estado dentro de um prazo de trinta dias, cópia autenticada do comprovante de transferência de propriedade, devidamente assinado e datado, sob pena de ter que se responsabilizar solidariamente pelas penalidades impostas e suas reincidências até a data da comunicação.

Assim, o artigo 6º ora examinado elenca todos os responsáveis pelo pagamento do imposto e seus acréscimos legais, destacando, em seu § 2º, quais são responsáveis solidários, não comportando benefício de ordem.

8.2.5 Critério quantitativo

Conforme visto anteriormente neste trabalho, o consequente normativo da Regra Matriz de Incidência compreende os critérios quantitativo e pessoal, sendo que o critério quantitativo abrange a base de cálculo e a alíquota.

8.2.5.1 Base de cálculo

A Lei nº 6.606/89 determinava, em seu art. 5º, que a base de cálculo do imposto fosse o valor venal do veículo

Para os veículos usados, a lei bandeirante prevê, no seu art. 6º, que o seu valor venal será estabelecido pela Secretaria da Fazenda, por edição de tabela anual, a qual contém os valores de mercado, considerando na sua elaboração marca, modelo, espécie, ano de fabricação e procedência do veículo. Essa tabela deverá ser publicada no Diário Oficial do Estado no exercício anterior ao da cobrança, de forma a possibilitar eventuais impugnações pelos contribuintes.

Com relação aos veículos novos, o § 1º do art. 5º estabelece que a base de cálculo do imposto é o valor total constante do documento fiscal de venda emitido pelo revendedor, ou do documento referente à transmissão de propriedade do veículo, os quais não poderão ser inferiores ao preço do veículo usado, com as mesmas características de fabricação.

No caso de veículo importado diretamente pelo consumidor final, a base de cálculo será o valor constante do documento de importação, acrescido dos tributos e despesas aduaneiras decorrentes da importação, ainda que não recolhidos pelo importador (§ 2º do art. 5º).

Na atual Lei nº 13.296/08, a base de cálculo do veículo automotor encontra previsão nos seus artigos 7º e 8º.

Para os veículos novos incorporados ao ativo permanente do fabricante, a base de cálculo será o valor médio das operações com veículos do mesmo tipo que tenham sido comercializados no mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;

Para os veículos novos incorporados ao ativo permanente do revendedor, a base de cálculo será o valor da operação de aquisição do veículo constante do documento fiscal de aquisição.

Para os veículos novos incorporados ao ativo permanente do importador, a base de cálculo será o valor de veículo importado.

Em se tratando de veículo novo arrematado em leilão, o imposto incidirá sobre o valor da arrematação, acrescido das despesas cobradas ou debitadas do arrematante e dos valores dos tributos incidentes sobre a operação, ainda que não recolhidos.

Nos casos de veículo não fabricado em série, ou de carroceria adquirida para ser acoplada ao chassi de veículo, a base de cálculo é a soma dos valores atualizados de aquisição de suas partes e peças e outras despesas, também atualizadas, que incorrerem na sua montagem.

O parágrafo 4º do art. 7º, em seus itens 1 a 3, trata da base de cálculo a ser estipulada para os veículos com mais de 10 anos de fabricação e para os veículos não fabricados em série e para carrocerias a serem acopladas a chassis de veículos.

Os incisos I e II do art. 8º da Lei nº 13.296/2008 prescrevem que o Poder Executivo poderá arbitrar a base de cálculo quando for impossível a determinação

da mesma nos termos do art. 7º, ou quando verificada a incompatibilidade entre o valor de aquisição do veículo e o valor de mercado.

8.2.5.2 Alíquota

As alíquotas do IPVA encontram suas disposições no texto constitucional, na redação da Emenda Constitucional nº 42/2003.

O art. 155, § 6º, inc. II, prescreve que o IPVA poderá ter alíquotas distintas em função do tipo e utilização do veículo. Entretanto, verifica-se uma disparidade entre as alíquotas constantes nas diversas legislações estaduais, para os mesmos modelos de veículos automotores. Por sua vez, o art. 155, § 6º, inc. I, apenas determina que o Senado Federal deverá fixar as alíquotas mínimas do imposto.

As alíquotas de veículos automotores encontravam previsão no art. 7º da Lei 6.606/89, incisos I a VII, ao passo que a atual lei nº 13.296/08 apresenta somente quatro incisos relativos às alíquotas, em seu art. 9º.

Para os automóveis de passeio e caminhonetas de uso misto permaneceu a alíquota de 4%. Os automóveis de passeio movidos a “diesel” deixaram de ter alíquota específica (6%), a eles se aplicando a alíquota genérica de 4%. Deve ser ressaltado que uma grande alteração introduzida pela lei atual do IPVA foi a exclusão do campo de incidência do IPVA das embarcações e aeronaves, anteriormente tributados à alíquota de 5%.

8.3 A dispensa do pagamento na Lei do IPVA

Os benefícios exonerativos existentes na Lei do IPVA paulista derivam do entendimento de que uma vez desfeita a relação jurídica de propriedade do veículo automotor, por motivo de furto, roubo ou sinistro, desaparece a relação jurídica tributária entre o seu proprietário e o Estado, a qual enseja a imposição do imposto.

A antiga lei do IPVA paulista nº 6.606, de 20/12/89, passou a trazer dispositivo que tratava da “perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize seu domínio ou a sua posse”, por meio do art. 1º do

Decreto nº 40.846, de 17/05/96, que introduziu o art. 11 à referida lei (*in verbis* abaixo):

Artigo 1º- Fica dispensado o pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, quando ocorrer perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize seu domínio ou a sua posse (Lei nº 6.606/89, artigo 11).

Parágrafo único- O disposto neste artigo se aplica ao tributo **incidente a partir do exercício seguinte ao da ocorrência ou evento** previstos no "caput" e, em relação ao furto ou roubo, até que sejam restabelecidos os direitos de propriedade ou posse do veículo. [grifamos e sublinhamos].

Verifica-se que, em sua primeira redação, o art. 11 da Lei nº 6.606/89 dispensava o pagamento do IPVA, na ocorrência das hipóteses de perda do domínio ou posse do veículo elencadas no *caput* do artigo, *a partir do exercício seguinte* ao da ocorrência dos eventos previstos.

Em seguida, o parágrafo único do art. 11 da Lei nº 6.606/89 teve sua redação alterada pelo inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16/12/96, produzindo efeitos a partir de 17/12/96:

Artigo 11 - O Poder Executivo dispensará o pagamento do imposto quando ocorrer perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize seu domínio ou sua posse, segundo normas fixadas em decreto.

Parágrafo único - A dispensa prevista neste artigo **não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento**, ainda que no mesmo exercício. (Redação dada ao parágrafo único pelo inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16-12-96 - DOE 17-12-96; efeitos a partir de 17-12-96). [grifo nosso].

Com a redação do inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.459/96, o art. 11 da Lei nº 6.606/89 continuou a dispensar o pagamento do IPVA a partir do exercício seguinte ao da ocorrência dos eventos previstos. A nova redação do dispositivo, com outros termos, apenas veio esclarecer que o imposto incidiria sobre o fato

gerador já ocorrido (no primeiro dia do exercício), ainda que o proprietário houvesse perdido o domínio ou posse do veículo logo em seguida, no decorrer do mesmo exercício.

O art. 1º da Lei nº 13.032, de 29/05/2008 veio introduzir alterações no art. 11 da Lei nº 6.606/89, dando-lhe nova redação, conforme reproduzimos a seguir:

Artigo 11 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês seguinte ao da data do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte conformidade:

I - o imposto pago será proporcionalmente restituído à razão de 1/12 (um doze avos) por mês;

II - a restituição será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

§ 1º - Em caso de restabelecimento da propriedade, será observado o disposto no § 2º do artigo 14 desta lei.

§ 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data do evento, na hipótese de perda total do veículo por furto ou roubo ocorrido fora do território paulista, por sinistro ou outro motivo que descaracterize o seu domínio ou posse. (NR).

Com a nova redação, o art. 11 passou a proporcionar um grande benefício aos proprietários de veículos que viessem a sofrer a privação dos direitos de propriedade dos mesmos. Além da manutenção da dispensa do pagamento do IPVA a partir do exercício seguinte ao da ocorrência do evento, esses proprietários foram contemplados com a dispensa do pagamento do imposto *já a partir do mês seguinte ao da ocorrência do evento*.

No caso de o imposto já haver sido pago antecipadamente, o proprietário passou a ter o direito à *restituição* do mesmo, proporcionalmente aos meses restantes do exercício, consoante previsto no inciso I do artigo. A restituição será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência do evento.

No entanto, depreende-se da interpretação literal do art. 11 supracitado, com sua novel redação dada pela Lei nº 13.032/2008, o surgimento de três novas condições restritivas para a concessão dos benefícios veiculados pelo dispositivo:

1ª) Diz respeito ao *local de ocorrência do evento* de perda do domínio ou posse do veículo. Nas primeiras duas redações do art. 11 da Lei nº 6.606/89, não havia qualquer restrição quanto ao local em que se desse o referido evento. A partir das alterações introduzidas pela Lei nº 13.032/2008 no art. 11, verifica-se que o novo benefício, de dispensa do pagamento do imposto já a partir do mês seguinte ao da data do evento, ou da sua restituição proporcional, passou a vigorar apenas nos casos em que o evento tenha ocorrido no território paulista, conforme prescrito em seu *caput*. Nos casos em que o evento suso referido tenha ocorrido fora do Estado de São Paulo, o § 2º do art. 11 dispõe que o Poder Executivo paulista *tem a faculdade* de dispensar o pagamento do imposto a partir do exercício seguinte ao da data do evento, não prevendo, no entanto, a restituição do imposto já pago;

2ª) Relaciona-se à *quantificação do benefício concedido*. O *caput* do art. 11 prescreve a *dispensa do pagamento* do IPVA já a partir do mês seguinte ao da ocorrência do evento ou a *restituição proporcional do pagamento já efetuado*, apenas para os casos em que o evento tenha ocorrido no território paulista. Para os demais casos, isto é, eventos fora do Estado de São Paulo, o § 2º do art. 11 faculta a dispensa do pagamento somente a partir do exercício seguinte ao da data em que o evento aconteceu;

3ª) Vincula-se aos *casos de privação do domínio ou posse do veículo* aos quais se aplica a dispensa do pagamento do imposto. Na redação original do art. 11 da Lei nº 6.606/89, o benefício objeto deste estudo era concedido para os casos de *perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterizasse seu domínio ou a sua posse*. O dispositivo distinguia, no entanto, os casos de furto ou roubo, para os quais o benefício somente era válido até o eventual restabelecimento dos direitos de propriedade ou posse do veículo.

Nota-se também que foi suprimido o conteúdo do parágrafo único da versão anterior do art. 11 – “A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.” –, uma vez que ao prever a dispensa do pagamento do IPVA já recolhido, a partir do *mês seguinte* ao da data do evento, automaticamente resta mantida a previsão do aludido parágrafo único.

As alterações acrescentadas pela Lei nº 13.032/2008 ao art. 11 da Lei nº 6.606/89, no tocante à dispensa do pagamento do imposto a partir do mês seguinte ao da ocorrência do evento ou a restituição proporcional do pagamento, destinavam-se somente aos casos de furto ou roubo; os casos de sinistro e outros motivos que descaracterizassem o domínio ou a posse do veículo continuaram a contar apenas com o benefício da dispensa do pagamento a partir do exercício seguinte ao do acontecimento do evento.

Depreende-se da interpretação literal do dispositivo que a novel redação do art. 11 da Lei nº 6.606/89 manteve a dispensa do pagamento do IPVA a partir do exercício seguinte ao da data da ocorrência do evento nas hipóteses de perda total do veículo por furto ou roubo ocorridos fora do território paulista, por sinistro ou por outros motivos, previstos em regulamento, que descaracterizassem o domínio ou a posse.

Posteriormente, a Lei nº 13.296, de 23/12/2008, atualmente vigente, revogou a Lei nº 6.606/89 e passou a tratar do IPVA no Estado de São Paulo. O dispositivo do art. 11 da Lei nº 6.606/89 passou a ser tratado no art. 14 da nova lei (abaixo *in verbis*):

Artigo 14 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês da ocorrência do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte conformidade:

I - o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo;

II - a restituição ou **compensação** será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

§ 1º - A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.

§ 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data da ocorrência do evento nas hipóteses de perda total do veículo por furto ou roubo ocorridos fora do território paulista, por sinistro ou por outros motivos, previstos em regulamento, que descaracterizem o domínio ou a posse.

§ 3º - Os procedimentos concernentes à dispensa, à restituição e à compensação serão disciplinados por ato do Poder Executivo. [grifos nossos].

O art. 14 alargou o benefício já conferido anteriormente pelo antigo art. 11 da Lei nº 13.032/2008, ao dispensar o pagamento do imposto *já a partir do mês da ocorrência do evento (caput)* e também ao restituir proporcionalmente o tributo já pago, *inclusive relativamente ao mês da ocorrência do evento* (inciso I). Ou seja, o benefício da dispensa do pagamento do imposto ou da sua restituição, conforme o caso, foi estendido também ao mês da ocorrência do evento.

O inciso II do art. 14 trouxe ainda mais uma forma de recuperação do recolhimento do imposto já efetuado, qual seja, a *compensação* deste com o IPVA a ser pago no exercício subsequente ao da ocorrência.

Constatamos, ainda, que a disposição do parágrafo único do art. 11 a que nos referimos acima – “A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.” – encontra-se novamente presente no § 1º do art. 14, uma vez que a dispensa do pagamento do imposto passou a se verificar a partir do mês da ocorrência do evento.

Não obstante, entendemos que o legislador paulista equivocou-se ao elaborar o § 1º do art. 14, considerando-se que o seu enunciado se choca com o disposto no *caput* e no inciso I do mesmo artigo, em flagrante antinomia.

De acordo com o prescrito no *caput* e no inciso I do art. 14, o pagamento do IPVA relativo ao mês da ocorrência do evento é dispensado ou restituído, se já houver sido pago. O § 1º, por sua vez, determina que o contribuinte não será desonerado do pagamento do imposto incidente sobre o fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício. Esse dispositivo estabelece que o proprietário *sempre deverá recolher ao menos o imposto correspondente a 1/12 (um doze avos) do IPVA do exercício*, uma vez que o fato gerador desse imposto reporta-se ocorrido no primeiro átimo do primeiro dia do exercício (1º de janeiro). Assim, sempre deverá ser pago o imposto referente a pelo menos um mês do exercício.

Portanto, ainda que o evento de privação do direito de propriedade do veículo ocorra no dia 1º de janeiro – e a menos que ocorra no exato instante do

início do dia 1º –, já terá ocorrido o fato gerador do imposto, sendo, portanto, devido ao menos 1/12 (um doze avos) do IPVA do exercício.

Constata-se, assim, que o conteúdo do § 1º do art. 14 choca-se frontalmente com o disposto no *caput* e no inc. I do referido artigo, os quais veiculam as inovações trazidas pela Lei nº 13.296/2008, segundo as quais poderia ocorrer de o proprietário do veículo não pagar nem mesmo 1/12 avos do imposto referente ao exercício, se o evento da perda do domínio ou posse do veículo se desse em janeiro, primeiro mês do exercício.

8.4 A restituição na Lei do IPVA

A restituição, assim como a dispensa de pagamento, é uma modalidade de exoneração do imposto proporcionada pela Lei do IPVA, ao proprietário de veículo automotor que perde o direito de propriedade do mesmo.

Nota-se que tanto a restituição quanto a dispensa do pagamento do imposto encontram sua previsão na lei do IPVA, no art. 14, que, no entanto, dá destaque à dispensa de pagamento. A restituição não mereceu tratamento autônomo da norma legal, parecendo não se tratar de benefício fiscal alternativo à dispensa do pagamento, mas de concessão subsidiária. O legislador escolheu a dispensa de pagamento como figura exonerativa primordial para beneficiar o proprietário de veículo automotor, nos casos de perda de sua propriedade, porque somente com as alterações da Lei nº 13.032/08 é que foi introduzido o benefício da restituição do pagamento do IPVA já pago.

As duas figuras exonerativas diferenciam-se quanto aos seus efeitos e quanto ao instante em que estes são produzidos. A dispensa de pagamento aplica-se ao montante ainda não pago do imposto relativo ao período restante do exercício e durante o qual se verifica a perda de propriedade do veículo, excepcionando, assim, o contribuinte desse pagamento. Na restituição, por outro giro, está prevista a devolução da quantia já recolhida do imposto. Quanto ao momento de produção dos efeitos, na dispensa de pagamento o efeito do benefício é imediato, pela suspensão do pagamento, não havendo assim desembolso do imposto. Já, na restituição, os efeitos serão sentidos somente no

exercício seguinte, ocasião em que será devolvido ao contribuinte o montante do imposto já pago.

Verifica-se, portanto, que a dispensa de pagamento é mais favorável ao proprietário do veículo, uma vez que ele nem chega a desembolsar o imposto, enquanto que, no caso da restituição, o contribuinte tem que aguardar a devolução do imposto pago até o exercício seguinte.

8.5 A compensação na Lei do IPVA

Assim como a restituição, a compensação do IPVA também encontra sua previsão no art. 14 da Lei nº 13.296/08, porém de forma subsidiária, tendo surgido como modalidade exonerativa do imposto somente por meio da lei atual.

Ainda em comum com a restituição, a compensação só produz seus efeitos no exercício seguinte e após o desembolso do imposto, sendo portanto menos benéfica ao contribuinte do que a dispensa do pagamento do imposto.

Porém, a compensação, conforme já esclarecemos anteriormente, constitui-se instituto tributário previsto no CTN, no inc. II do art. 156, não havendo qualquer dúvida quanto à sua natureza jurídica.

8.6 Será o IPVA um imposto complexivo?

Ao utilizar o período (mês) em que se deu a perda dos direitos de propriedade do veículo (fato gerador do IPVA) como marco para a dispensa do pagamento do imposto ou para o cálculo de sua restituição ou compensação, não estaria a lei bandeirante que dispõe sobre este imposto tratando o mesmo como complexivo? Ou seja, considerando que o seu fato gerador ocorre de forma contínua durante o exercício e deixando de existir com a ocorrência de uma das hipóteses de perda do direito de propriedade do veículo automotor?

Examinando-se este imposto, constatamos que, com relação ao seu fato gerador (ter a propriedade de veículo automotor), o critério temporal de sua regra matriz aponta para um único e preciso momento, que é o primeiro instante do primeiro dia do exercício (1º de janeiro). É indiferente, portanto, se o proprietário do veículo naquele preciso instante tenha detido a sua propriedade durante todo o

exercício anterior ou se a detenha no curso integral do exercício corrente, para que ocorra o fato gerador do IPVA e incida a norma tributária desse imposto, relativa ao exercício corrente.

Não obstante, o art. 14 da Lei nº 13.296/08 faculta a dispensa de pagamento, a restituição ou a compensação do imposto, nos casos em que cessa a propriedade do veículo no decorrer do exercício. O cálculo determinado por essa lei para a exoneração do tributo é o da proporcionalidade do imposto em relação ao período remanescente do exercício, a partir da ocorrência do fato gerador causador da perda da propriedade do veículo.

Em que pese o legislador aparentemente não ter considerado o imposto como complexivo, entendemos que o efeito prático obtido a partir dessa forma de exoneração tributária é o de um imposto complexivo. Não questionamos aqui a lógica financeira existente no referido art. 14, quando este exclui da tributação a parte referente ao período em que o proprietário do veículo deixou de ter a mencionada propriedade. Mas, no que tange à natureza jurídica do imposto, a exclusão da exigência do seu pagamento, na exata medida do lapso temporal em que se consideram extintos os seus efeitos, demonstra, em nosso julgamento, a natureza complexiva conferida ao IPVA, a partir da edição do art. 1º da Lei nº 13.032, de 29/05/2008, que introduziu alterações no art. 11 da Lei nº 6.606/89.

Com a nova redação do art. 11, que implantou a dispensa de pagamento do imposto, a restituição ou a compensação, em caso de privação dos direitos de propriedade do veículo, de forma proporcional ao período ainda não transcorrido do exercício, acreditamos que restou configurado o caráter complexivo imputado ao IPVA. Não avistamos como interpretar de modo distinto o IPVA, diante do supracitado art. 14.

Com fundamento nas alterações legislativas que modificaram as disposições do IPVA, relativamente aos casos de perda dos direitos de propriedade do veículo, cremos estar diante de uma verdadeira contradição normativa. Temos que, num imposto complexivo, por definição, o fato gerador acontece ao longo de um período, de forma continuada, e não em um instante preciso. No caso do IPVA, consoante já examinado, o fato gerador hipotético ocorre em um instante determinado, o que é suficiente para descaracterizar o IPVA como um imposto complexivo. As disposições do art. 14 da Lei nº

13.296/08, por outro giro, marcam de forma indelével o caráter complexivo do imposto.

Em face dos argumentos supraexpostos, concluímos que o IPVA foi instituído como imposto não complexivo, visto que seu fato gerador ocorre em um determinado instante, qual seja o átimo do primeiro dia do exercício. Não obstante, a partir da edição do art. 1º da Lei nº 13.032, de 29/05/2008 – que introduziu as alterações do art. 11 da Lei nº 6.606/89, implantando a dispensa do pagamento, sua restituição ou compensação, no caso de privação dos direitos de propriedade do veículo, de forma proporcional ao período ainda não transcorrido do exercício –, depreende-se que o imposto adquiriu natureza complexiva, para os casos em que sobrevém a perda do direito de propriedade do veículo (que são objeto do art. 14 da Lei nº 13.296/08).

CAPÍTULO 9

DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PELA LEI Nº 13.296/2008

Passaremos agora a examinar os benefícios que se encontram previstos na lei paulista n.º 13.296/2008 – *dispensa de pagamento, restituição e compensação* do IPVA – para, de acordo com as investigações realizadas no Capítulo 7 quanto às suas naturezas jurídicas, aplicar as conclusões ali alcançadas aos casos concretos presentes na referida lei.

9.1 Confronto das figuras exonerativas tributárias com *dispensa de pagamento, restituição e compensação* do IPVA

Vamos iniciar pelo exame dos dispositivos elencados na “SEÇÃO VII - DA IMUNIDADE, DA ISENÇÃO E DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO”, onde se encontram previstas as hipóteses de imunidade e isenção do pagamento do IPVA, além dos casos de dispensa do pagamento do referido imposto. Com este intuito, reproduzimos a seguir os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 13.296/2008:

SEÇÃO VII

DA IMUNIDADE, DA ISENÇÃO E DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

Artigo 12 - O Poder Executivo disciplinará procedimento para o reconhecimento das **imunidades**, para a concessão das isenções e para a dispensa do pagamento do imposto.

Artigo 13 - É isenta do IPVA a propriedade:

- I - de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas;
- II - de veículo ferroviário;
- III - de um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física;
- IV - de um único veículo utilizado no transporte público de passageiros na categoria aluguel (táxi), de propriedade de motorista profissional autônomo, por ele utilizado em sua atividade profissional;

V - de veículo de propriedade de Embaixada, Representação Consular, de Embaixador e de Representante Consular, bem como de funcionário de carreira diplomática ou de serviço consular, quando façam jus a tratamento diplomático, e desde que o respectivo país de origem conceda reciprocidade de tratamento;

VI - de ônibus ou microônibus empregados exclusivamente no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, devidamente autorizados pelos órgãos competentes;

VII - de máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas;

VIII - de veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação.

§ 1º - As isenções previstas neste artigo, quando não concedidas em caráter geral, serão efetivadas, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para sua concessão.

§ 2º - As isenções previstas nos incisos III a VI deste artigo aplicam-se:

1 - somente aos veículos em situação regular, na data da ocorrência do fato gerador, quanto às obrigações relativas ao registro e licenciamento;

2 - às hipóteses de arrendamento mercantil.

§ 3º - No caso do inciso VI deste artigo, em se tratando de proprietário pessoa física, fica limitada a isenção a um único veículo, de propriedade de motorista autônomo regularmente registrado no órgão competente e habilitado para condução do veículo objeto do benefício.

Artigo 14 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês da ocorrência do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte conformidade:

I - o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo;

II - a restituição ou compensação será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

§ 1º - A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.

§ 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data da ocorrência do evento nas hipóteses de perda total do veículo por furto ou roubo ocorridos fora do território paulista, por sinistro ou por outros motivos, previstos em regulamento, que descaracterizem o domínio ou a posse.

§ 3º - Os procedimentos concernentes à dispensa, à restituição e à compensação serão disciplinados por ato do Poder Executivo. [grifamos e sublinhamos].

9.2 A dispensa de pagamento e a imunidade

Vimos que a imunidade impede a incidência de uma norma tributária sobre determinado fato jurídico tributário, ou sobre determinada pessoa ou conjunto de pessoas, que, de outra forma, sobre eles incidiria. A imunidade distingue-se das demais figuras tributárias exonerativas uma vez que decorre de norma constitucional, e, sendo assim, seu mandamento deve ser interpretado como uma diretriz, cujo sentido e alcance serão estabelecidos por norma ordinária hierarquicamente inferior.

Verificaremos, agora, se a distinção entre imunidade e dispensa de pagamento também ocorre na Lei do IPVA.

Fica claro, pelo enunciado do art. 12 da Lei n.º 13.296/2008 (“O Poder Executivo disciplinará procedimento para o **reconhecimento das imunidades** (...)”), que ao Poder Executivo estadual cabe apenas *reconhecer* as imunidades estabelecidas no texto constitucional. Não pode o legislador estadual acrescentar ou eliminar hipóteses de imunidade tributária, sendo esta prerrogativa exclusiva do legislador constituinte. Assim, o aludido art. 12 enuncia que o Poder Executivo disciplinará o procedimento para o reconhecimento das imunidades, sem, contudo, instituir ou excluir casos de imunidade do IPVA.

O art. 14 da mesma lei, por sua vez, elenca os casos aos quais se aplica a dispensa do pagamento do imposto: são as hipóteses de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto e por roubo, quando ocorridos no território do

Estado de São Paulo. Constatase que os fatos jurídicos tributários contemplados pela referida dispensa de pagamento são determinados pela lei ordinária estadual, e não por normas constitucionais. Ademais, a exoneração da tributação, nesses casos, não se configura em impedimento da incidência da norma jurídica sobre o fato jurídico em decorrência de delimitação da competência tributária. Verifica-se que a dispensa do pagamento do IPVA não se trata de limitação do campo de incidência da norma tributária devido a restrições da competência do ente político para tributar o fato jurídico tributário. Trata-se de dispensa de pagamento do imposto relativamente a fatos jurídicos tributáveis, concedida pelo mesmo ente político que estabeleceu o imposto, em razão da ocorrência de outros fatos jurídicos (furto e roubo do veículo).

Assim, percebemos que as conclusões a que chegamos no item 7.1 do Capítulo 7 aplicam-se perfeitamente às disposições do art. 14 da Lei nº 13.296/08. A *dispensa do pagamento* ora examinada não decorre de norma constitucional, nem resulta da limitação de competência tributária de ente político (*in casu*, o Estado de São Paulo), antes, sendo estabelecida por lei ordinária estadual. Verifica-se, também, que os fatos geradores abrangidos pela *dispensa do pagamento* encontram-se originalmente no campo de incidência do IPVA, sendo que a referida *dispensa* somente ocorre pela superveniência dos fatos jurídicos que resultam na privação do direito de propriedade do veículo. Portanto, *dispensa do pagamento* e imunidade não se confundem, quanto às respectivas naturezas jurídicas, no âmbito da Lei do IPVA paulista.

9.3 A dispensa de pagamento e a remissão

Vimos anteriormente que a dispensa de pagamento compartilha algumas características com a remissão, não obstante diferir em relação a outras. Colocaremos à prova, a seguir, estas conclusões, ao aplicá-las à dispensa de pagamento, tal como prevista na Lei nº 13.296/08.

A referida lei paulista que trata do IPVA concede a dispensa de pagamento para os casos de privação da propriedade do veículo, quando o crédito tributário correspondente ao imposto já está constituído, ou seja, a lei prevê a dispensa do cumprimento da obrigação tributária principal nestes casos, assim como acontece

nas hipóteses de remissão. Assim como na remissão, a referida dispensa de pagamento pode se destinar ao valor integral ou parcial do crédito tributário.

Ainda em comum com a remissão, constatamos que a dispensa de pagamento do IPVA é outorgada anteriormente ao desembolso do gravame pelo contribuinte.

Em ambas as figuras exonerativas faz-se necessária a edição de lei que disponha sobre a exoneração do pagamento do imposto, uma vez constituído o crédito tributário e cumpridos os requisitos legalmente exigidos, o que torna tanto a remissão quanto a dispensa de pagamento atos administrativos vinculados.

Entretanto, aqui observamos a primeira distinção entre as duas figuras exonerativas. A remissão traduz-se no perdão legal do pagamento do imposto, cujo sujeito passivo deixou de recolher o devido tributo na data de seu vencimento. Não fosse pela remissão, o contribuinte iria incorrer em infração tributária. A dispensa de pagamento aqui examinada, por outro lado, é concedida antes de se expirar o prazo de pagamento do IPVA, em que pese o crédito tributário já se encontrar devidamente constituído.

Verificamos, também, uma diferença entre a referida dispensa de pagamento e a remissão, ao examinarmos as hipóteses para a concessão da remissão trazidas pelo art. 172 do CTN. A condição que deve estar presente para a concessão da dispensa do pagamento do IPVA não guarda semelhança com nenhuma das hipóteses apresentadas nos cinco incisos do art. 172 do CTN. A condição a ser satisfeita pelo contribuinte para ter direito à dispensa do pagamento do IPVA é a da privação do direito de propriedade do veículo por furto ou roubo, exclusivamente.

Ao final desse confronto entre “dispensa de pagamento” e remissão, resta muito clara a distinção entre ambas as figuras. Além de a “dispensa de pagamento” não se enquadrar em nenhuma das hipóteses do art. 172 do CTN, entendemos como incontornável o fato de a referida *dispensa de pagamento* referir-se a montante cujo vencimento ainda não transcorreu, ao passo que a remissão diz respeito a gravame que deixou de ser pago na data de seu vencimento, o que consiste em infração legal, sendo, porém, a exigência da respectiva obrigação tributária principal perdoada ao contribuinte.

Chega-se à conclusão, portanto, conforme a análise teórica anteriormente conduzida, que, também no caso concreto da Lei do IPVA, a *dispensa de pagamento* de imposto não se confunde com o instituto da remissão.

9.4 A dispensa de pagamento e a anistia

A natureza da anistia, que tem como finalidade o perdão do caráter antijurídico da falta de pagamento do crédito tributário constituído, eximindo o contribuinte inadimplente do pagamento das respectivas penalidades pecuniárias, não guarda identidade com a *dispensa de pagamento* do IPVA. Nessa dispensa de pagamento não se cogita em dispensa de penalidades pecuniárias, simplesmente porque esta é concedida antes do inadimplemento da obrigação tributária principal; assim, não há infração à legislação tributária a ser perdoada.

Alcançamos facilmente a conclusão de que à *dispensa de pagamento* do IPVA se aplicam as mesmas razões que à dispensa de pagamento dos impostos em geral, ao ser comparada com a anistia: trata-se de institutos diversos, que não guardam maiores similaridades entre si.

9.5 A dispensa de pagamento e a redução da base de cálculo e/ou da alíquota

A redução de base de cálculo, distintamente das isenções, não exclui nenhum contribuinte ou fato jurídico tributário da incidência do imposto. Este instituto apenas diminui a base tributável sobre a qual incidirá a norma tributária, reduzindo, assim, o valor do tributo exigido.

A *dispensa de pagamento* do IPVA, conforme já visto, é concedida proporcionalmente ao período remanescente do exercício, após a ocorrência do evento de perda de propriedade do veículo. Assim, o efeito prático poderia ser o mesmo da redução de base de cálculo ou de alíquota. Não obstante, observa-se que a redução do débito tributário ocasionada pela *dispensa de pagamento* diferencia-se daquela resultante da redução da base de cálculo ou de alíquota. No primeiro caso, a exoneração do imposto concedida é calculada com base na razão entre o período remanescente do exercício e o exercício completo, que é

distinta, portanto, das exonerações obtidas a partir da redução da base de cálculo ou da alíquota.

No caso da *dispensa de pagamento* do IPVA não ocorre uma redução do valor-base do imposto, que é o valor venal do veículo. A redução do valor final do IPVA pago, após a dispensa do pagamento, é proporcional à fração restante do exercício, isto é, a proporção entre a quantidade de meses restantes do exercício após a ocorrência do evento de privação de propriedade e o total de meses do exercício. Não ocorre, porém, qualquer redução do valor venal do veículo, que se constitui na base de cálculo do IPVA.

No tocante à redução de alíquota, lembramos que as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo, para a obtenção do valor do IPVA no Estado de São Paulo, são fixadas anualmente pela Fazenda Pública, conforme a categoria de veículo. Notamos que a redução de alíquota também não se identifica com a *dispensa de pagamento* do IPVA, visto que esta última é proporcional a determinada fração do exercício, não ocorrendo qualquer variação da respectiva alíquota.

Salientamos que as reduções de base de cálculo e de alíquota sempre encontram previsão legal, de modo a serem aplicadas assim que ocorra o fato gerador do imposto. A *dispensa de pagamento* do IPVA, por outro turno, surge em decorrência de fato gerador superveniente ao fato gerador do IPVA, conforme já visto. Assim, a redução de alíquota, por exemplo, caso houvesse a sua previsão na Lei do IPVA, constaria da norma legal para os veículos destinados a determinadas atividades, que seriam conhecidas já no instante da incidência do IPVA sobre o seu respectivo fato gerador.

Entendemos que restou incontroverso que a dispensa de pagamento do IPVA não apresenta identidade com as reduções de base de cálculo e de alíquota do imposto, tanto em relação aos instantes diversos em que estes benefícios são aplicados, quanto em relação à razão da proporção do imposto com que cada benefício é calculado.

Portanto, da análise comparativa entre a *dispensa de pagamento* do IPVA e as reduções de base de cálculo e de alíquota deduzimos que as conclusões alcançadas no confronto realizado no Capítulo 7 em relação a tributos em geral aplicam-se igualmente ao IPVA.

9.6 A dispensa de pagamento e o diferimento

No exame empreendido anteriormente acerca do instituto do diferimento, notamos que o mesmo se aplica aos impostos plurifásicos e não cumulativos, o que não é o caso do IPVA. Este imposto incide somente uma vez sobre o fato gerador da propriedade de veículo automotor, não havendo diversas fases de uma cadeia comercial ou industrial para que o imposto incida em cada uma delas.

Ainda assim, iremos examinar as identidades e as diferenças existentes entre o diferimento e a *dispensa de pagamento* do IPVA, com a finalidade de nos certificarmos se se tratam do mesmo instituto ou não.

Constatamos, na análise do diferimento, que este é utilizado nas situações em que há pelo menos dois contribuintes que estabelecem uma operação comercial ou industrial, sendo que o diferimento consiste na postergação da incidência do imposto para um fato gerador posterior, e, portanto, sendo sujeito passivo o contribuinte responsável por uma etapa posterior da cadeia tributária. Também neste particular a *dispensa de pagamento* do IPVA se distingue do diferimento, vez que este tributo tem apenas um sujeito passivo. Apenas a título de curiosidade, entrevemos uma hipótese em que poderia ser utilizado o diferimento para o IPVA, qual seja, no caso de privação do direito de propriedade do veículo: a sujeição passiva do imposto seria transferida para a pessoa que passasse a deter a propriedade do veículo. Esta situação, porém, é teratológica, uma vez que este suposto detentor da propriedade do veículo teria cometido o crime de furto ou roubo, não podendo, portanto, figurar como sujeito passivo em uma relação jurídica tributária com o Estado.

Outra diferença marcante entre os dois institutos tem a ver com a definitividade do efeito exonerativo de cada um. Com o diferimento, este efeito é temporário, uma vez que o imposto deverá ser pago numa próxima etapa da cadeia tributária, ao passo que na *dispensa de pagamento* do IPVA este efeito é definitivo.

Notamos, porém, que para o contribuinte que pratica a operação alcançada pelo diferimento a exoneração é permanente. Já, para o contribuinte do IPVA contemplado pela *dispensa de pagamento* do tributo, esta exoneração poderá ser revertida, caso a propriedade do veículo seja readquirida. Mas, nesta hipótese, o proprietário responderá somente pelo imposto correspondente ao período

remanescente do exercício, além de que se trata do mesmo contribuinte. Em se tratando de diferimento, os contribuintes de duas etapas distintas da cadeia tributária também são distintos.

Com relação à legislação do IPVA, a hipótese em que o direito de propriedade ou posse do veículo é restituído ao contribuinte no mesmo exercício de sua perda, com a conseqüente extinção da dispensa de pagamento, foi inicialmente introduzida no art. 11 da Lei nº 6.606/89, pelo parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 40.846/96. A Lei nº 13.032/2008, através do § 1º do seu art. 1º, acrescentou ao art. 14 da Lei nº 6.606/89 que, no caso de restituição da propriedade ou posse ora examinada, o imposto deverá ser recolhido proporcionalmente ao restante do exercício, no prazo máximo de 30 dias da data da restituição da propriedade ou posse do veículo. A atual lei que trata do IPVA (Lei nº 13.296/2008) encontra a mesma previsão em seu art.16.

Salientamos, porém, que tal cobrança do imposto, anteriormente dispensada, também não se configura como diferimento, mas sim como nova incidência da norma tributante sobre novo fato gerador, embora idêntico, uma vez que a relação jurídica tributária anterior havia sido extinta pela dispensa do pagamento. Não há que se confundir a nova constituição do crédito tributário, decorrente da nova relação jurídica desencadeada por novo fato gerador, com a postergação da constituição do crédito tributário decorrente da figura do diferimento.

O diferimento ocorre pela exclusão de situações normalmente tributadas, em decorrência da mutilação do critério temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária, incidindo a norma tributante em operação subsequente, em seu lugar. Já, no caso da restituição do direito de propriedade ou posse do veículo, a Regra Matriz incide sobre o fato gerador, sobrevindo posteriormente a dispensa do pagamento, para que a Regra Matriz novamente incida sobre fato gerador idêntico, quando este acontecer em momento futuro.

A constituição de novo crédito tributário, com a restituição do direito de propriedade ou posse, não tem vínculo com o crédito tributário anteriormente extinto pela dispensa de pagamento. Derivam de duas regras matrizes distintas, que se distinguem quanto aos critérios temporal e quantitativo: na primeira, o critério temporal aponta o primeiro dia do exercício (1º de janeiro), sendo a base de cálculo o valor venal do veículo determinado pela Secretaria da Fazenda,

enquanto que, na segunda, o critério temporal indica o dia da restituição da propriedade ou posse, ao passo que o critério quantitativo expressa valor proporcional ao período do exercício remanescente.

Assim, em face de todo o exposto, entendemos que diferimento e *dispensa de pagamento* do IPVA, ainda que cumulada com o posterior pagamento de imposto parcial, no caso de restituição do direito de propriedade do veículo, não guardam relação entre si, são institutos diversos.

9.7 A dispensa de pagamento e a isenção

Conforme estudamos no tópico relativo às isenções e em seguida no Capítulo 7, à época em que prevalecia a teoria clássica, a isenção era entendida como uma dispensa legal da tributação. À luz dessa teoria, poder-se-ia confundir isenção e dispensa de pagamento. Por outro giro, adotando-se a teoria mais aceita atualmente para explicar o instituto da isenção, a teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, ficam mais acentuadas as suas diferenças.

Numa análise perfunctória da Lei nº 13.296/08, verifica-se que as hipóteses de isenção do IPVA encontram-se elencadas em seu artigo 13, enquanto que a dispensa do pagamento do imposto é apresentada no artigo 14 da Lei. Poder-se-ia pensar que ambos os dispositivos tratam de hipóteses de isenção ou dispensa legal de pagamento do imposto, denotando a adoção da teoria clássica da isenção pelo legislador paulista que elaborou a supracitada lei.

No entanto, do exame dos referidos dispositivos depreende-se que abordam hipóteses de exoneração do IPVA claramente distintas entre si. Os fatos previstos no art. 13 estão relacionados à finalidade dos veículos (atividade agrícola, transporte público de passageiros, como ônibus e táxis, e outras) ou à condição de seus proprietários (deficientes físicos). As hipóteses descritas no art. 14, por sua vez, dizem respeito à privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo.

Ambos os artigos da norma legal compreendem situações que ensejam tratamento tributário diferenciado, por meio da exoneração do imposto, em observância ao princípio da isonomia. Inobstante, seus respectivos fatos

geradores não se confundem. As hipóteses fáticas contidas no art. 13 dizem respeito às condições inerentes aos veículos (suas finalidades) ou à condição imanente do proprietário (deficiente físico), de modo que tais condições já são conhecidas por ocasião da incidência do imposto. Assim, o IPVA não incide sobre os fatos geradores previstos no art. 13. As hipóteses descritas no art. 14, por outro turno, não são conhecidas previamente ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto. Não podem, portanto, ser objeto de isenção tributária. Justifica-se a dispensa legal de pagamento do tributo, uma vez que o fato que resulta na exoneração tributária sobrevém em momento posterior ao da ocorrência do fato gerador do IPVA.

É inequívoco que as hipóteses de privação do direito de propriedade do veículo, previstas no referido artigo 14 da Lei, não se confundem com as hipóteses isentivas abrangidas no artigo 13 da mesma Lei, por duas razões: 1ª), pela distinção dos momentos de ocorrência dos respectivos fatos exonerativos do tributo (antes ou depois da ocorrência do fato gerador do imposto); 2ª) porque os fatos previstos no art. 13 são inerentes à condição do veículo ou de seu proprietário, enquanto que o art. 14 compreende fatos que acontecem, de forma totalmente imprevista, após a ocorrência do fato gerador do IPVA, e não dizem respeito à condição do veículo ou de seu proprietário.

Transparece, assim, que mesmo ao se considerar a teoria clássica da isenção, não há como se confundir as hipóteses descritas no art. 14 – que trata da dispensa do pagamento – com aquelas contidas no art. 13 – que trata das isenções. Portanto, a figura da *dispensa de pagamento* do IPVA não se identifica com a isenção, mesmo com base na teoria clássica.

Vamos proceder agora ao cotejamento das hipóteses de isenção do art. 13 com as de *dispensa de pagamento* do art. 14, com fundamento na teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Com supedâneo nessa teoria, constatamos que as hipóteses normativas abrangidas pelo art. 13 resultam da mutilação parcial do critério material da Regra Matriz. Esse critério material é constituído pelo verbo “ser” aliado ao seu complemento “proprietário de veículo automotor”. Consequentemente, “ser proprietário de veículo destinado a fins agrícolas”, “ser proprietário de veículo destinado a transporte público de passageiros” ou “ser proprietário de veículo adequado a ser conduzido por pessoa com deficiência física” representam

limitações do mencionado complemento “proprietário de veículo automotor”, o que se constitui em mutilação parcial do critério material. Em consonância com a teoria de isenção majoritariamente aceita pela doutrina atual, o art. 13 veicula as hipóteses isentivas do IPVA.

Com relação ao art. 14 da mesma Lei, verifica-se que as hipóteses nele contidas também parecem contemplar uma mutilação parcial do critério material da Regra Matriz de Incidência, qual seja a situação de privação do direito de propriedade do veículo. Nota-se nestas hipóteses a vedação à condição de “ser” proprietário de veículo automotor. Entretanto, um exame mais detido das hipóteses do art. 14 desfaz esta impressão equivocada da ocorrência de isenção. A norma de incidência tributária incide normalmente sobre o fato gerador do IPVA, sendo o imposto exigido do proprietário do veículo automotor. Os fatos previstos no art. 14, por seu turno, têm lugar em momento posterior ao da ocorrência do mencionado fato gerador, em razão da ocorrência de fatos supervenientes. Logo, verifica-se que as hipóteses desencadeadoras da dispensa de pagamento constituem-se fatos geradores posteriores e distintos do fato gerador que faz incidir o IPVA, ou seja, trata-se de novos fatos geradores. Chegamos à conclusão, destarte, que tampouco à luz da teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária a *dispensa de pagamento* se identifica com o instituto da isenção.

Não entrevemos, portanto, qualquer evidência de que a *dispensa de pagamento* prevista na Lei nº 13.296/08 possa se confundir com a isenção prescrita na mesma lei, conforme já havíamos concluído no exame comparativo empreendido no Capítulo 7.

9.8 Determinação da natureza jurídica da *dispensa de pagamento* do IPVA

Com a introdução do art. 11 à Lei nº 6.606/89, que passou a conceder o benefício da *dispensa do pagamento* do IPVA em caso de perda do vínculo jurídico da propriedade do veículo, a motivação da norma legal foi a realização da justiça fiscal, levando em consideração os aspectos financeiros da questão. O

dispositivo tinha a finalidade de mitigar o prejuízo financeiro sofrido pelo proprietário de veículo que fora furtado, roubado ou sinistrado.

O Estado, no entanto, não teve a preocupação de eleger uma das figuras exonerativas existentes, para que esta fosse utilizada como instrumento da sua ação de justiça fiscal. O atendimento às disposições da Lei da Responsabilidade Fiscal, no que tange à previsão na lei orçamentária, por meio da dedução da arrecadação, decorrente da concessão do benefício fiscal, é o suficiente para a legitimidade da figura exonerativa adotada.

Por outro giro, se o Estado bandeirante preliminarmente houvesse procurado selecionar uma das figuras exonerativas tributárias existentes como veículo para a concessão da *dispensa de pagamento* do IPVA, acreditamos que os dois únicos institutos pelos quais poderia ter optado seriam o *diferimento* e a *redução de alíquota*.

Conforme já havíamos ponderado anteriormente, o diferimento apresenta algumas semelhanças com a *dispensa do pagamento*, no caso em que ocorre a retomada da propriedade do veículo furtado ou roubado pelo seu proprietário. Contudo, o diferimento apresenta duas características distintas da *dispensa do pagamento*: a postergação do pagamento do imposto para outra etapa da cadeia tributária e a transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo a outra pessoa.

Com relação ao adiamento da cobrança do IPVA para outro momento, verifica-se que no caso da *dispensa do pagamento* a exigência do imposto ficaria suspensa indefinidamente, sendo que em grande parte dos casos jamais viria a acontecer. A Fazenda Pública Estadual ficaria, assim, com o ônus da fiscalização contínua e por prazo indeterminado da eventual restituição do veículo ao seu proprietário, para somente então proceder à cobrança do imposto devido – proporcional ou integral, conforme o caso.

O outro fator diferencial do diferimento em relação à *dispensa do pagamento* tem a ver com a transferência da exigência do tributo para outra pessoa. Neste quesito, a diferença entre os dois institutos fica bem marcante, visto que no caso da *dispensa do pagamento* o sujeito passivo do imposto permanece o mesmo.

Diversamente do que ocorre no diferimento, na *dispensa do pagamento* não se trata de outra etapa da mesma cadeia tributária, mas da “restauração” do

fato gerador original (propriedade de veículo automotor), por meio da restituição da propriedade do veículo, incidindo o IPVA a partir daquele instante.

Verifica-se, portanto, que *dispensa do pagamento* e diferimento não guardam relação de identidade entre si.

Vejamos agora se *dispensa do pagamento* e redução de alíquota têm a mesma natureza jurídica.

Para que houvesse uma identidade entre ambas as figuras, inicialmente, a lei que trata do IPVA deveria estabelecer uma tabela com as alíquotas correspondentes a cada mês do exercício, para o cálculo do imposto a recolher resultante. Assim, conforme o mês em que o proprietário do veículo tivesse perdido a propriedade do mesmo, a respectiva alíquota corresponderia a um percentual proporcionalmente menor, a ser aplicado ao valor venal do veículo, consistente na base de cálculo do IPVA.

Percebe-se, porém, que aconteceria uma situação inusitada, com a restituição do veículo ao seu proprietário. Em decorrência desse fato, a alíquota aplicável a determinado veículo seria substituída por outra, diferente da alíquota original e também da alíquota reduzida, de forma a resultar no valor do IPVA devido proporcionalmente ao período restante do exercício.

Fica evidenciado, a partir dessas comparações, que a *dispensa do pagamento* é figura distinta da redução de alíquota, mesmo porque seria inviável a utilização desse instituto para atingir a finalidade obtida pela *dispensa do pagamento*.

Confirmam-se, destarte, no caso concreto do IPVA, as conclusões, alcançadas no estudo teórico, de que a *dispensa do pagamento* é instituto do gênero exonerativo, não se igualando a qualquer outro, quanto à espécie.

9.9 A restituição e a repetição de indébito

No Capítulo 7, realizamos um confronto entre a *restituição* e a repetição de indébito, ao cabo do qual chegamos à conclusão de que ambas as figuras apresentam similaridades e diferenças, constituindo-se, porém, em institutos distintos.

Procederemos à análise das características da *restituição* do pagamento do imposto na Lei do IPVA, para verificarmos se chegamos às mesmas conclusões alcançadas no Capítulo 7.

Pela leitura dos três incisos do art. 165 do CTN, os quais trazem os casos em que se dá a restituição de tributo, percebemos que a restituição prevista no inc. II do art. 14 da Lei nº 13.296/08 difere daquela restituição. A restituição prescrita na Lei do IPVA não se aplica a casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido, nem a erro na eleição do sujeito ativo, na determinação da alíquota, no cálculo do montante do débito ou na conferência de documentos relativos ao pagamento, nem está relacionada a decisão condenatória.

Empreenderemos, porém, um exame mais detalhado da repetição de indébito e de suas coincidências e distinções em relação à restituição verificada na lei estadual ora analisada.

Consignamos que a restituição do imposto prescrita na lei do IPVA não trata de pagamento do tributo efetuado indevidamente, ou em valor maior. A previsão é de que, no momento em que foi realizado o recolhimento do IPVA, este o foi no valor devido e na forma prevista em lei. O motivo que enseja a restituição disposta na Lei nº 13.296/2008 é outro, superveniente ao instante da ocorrência do fato gerador do imposto e mesmo do seu pagamento, consistente na perda da propriedade do veículo, devendo o IPVA ser objeto de restituição, parcial ou total. Neste caso, há que se falar em “repetição do tributo”, vez que o *quantum debeat* recolhido era, efetivamente, devido ao Fisco. Assim, resta cristalino que a *motivação* para o Fisco devolver o referido valor ao contribuinte é distinta do caso de repetição de indébito.

Consoante analisado no tópico referente à restituição do indébito, este não se constitui em modalidade de extinção da obrigação tributária, uma vez que é o pagamento devido que produz o efeito extintivo (arts. 165 a 169 do CTN).

Interessante notar, portanto, que, no caso da restituição veiculada pela lei do IPVA, o crédito tributário correspondente ao imposto já foi previamente extinto, de acordo com o art. 156, inc. I, do CTN. A restituição prevista na lei do IPVA está relacionada a fato subsequente ao pagamento do gravame, não previsível na data do pagamento do imposto. Fica caracterizado, portanto, que a repetição de indébito tem objeto diverso da restituição prevista na Lei nº 13.296/2008. Aquela

se destina a devolver ao contribuinte valor indevidamente pago ou pago a maior ao Fisco, ao passo que esta última visa a restituir ao proprietário do veículo parte do tributo que a Fazenda Pública considera que, em decorrência de evento previsto em lei, deve ser restituída ao contribuinte.

Notamos, porém, uma similaridade entre a restituição e a repetição de indébito: em ambos os casos, após o recolhimento do valor devido (caso da restituição) ou indevido (caso da repetição do indébito), surge uma nova relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, com a inversão da posição que cada um ocupa nos polos dessa relação. O contribuinte passa, então, a ser credor do Fisco. Neste passo, em ambas as situações ora analisadas, faz-se necessária a constituição do fato tributário que provoca a repetição de indébito ou a restituição, pelo contribuinte. Cabe a este a atividade enunciativa inaugural que levará à Administração Fazendária o conhecimento do fato e da relação jurídicos relativos à figura do débito do Fisco.

A restituição diferencia-se ainda da repetição de indébito, com relação às relações jurídicas tributárias estabelecidas em cada caso. Em se tratando de repetição, entendemos que não surgiu uma verdadeira relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, uma vez que o seu objeto era indevido, integral ou parcialmente. E sabemos, com base nos princípios da legalidade (art. 150, inc. I, da CF) e da moralidade na Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF), que o Estado não pode exigir e não pode se apropriar daquilo que não lhe é devido. Por outro giro, no que tange à restituição prescrita na Lei nº 13.296/2008, inicialmente é fixada uma relação jurídica entre o proprietário do veículo e o Fisco, a qual se extingue pelo pagamento do imposto. Em um segundo momento, com a devida comunicação do contribuinte à Administração Fazendária, do evento que ocasionou a perda de sua posse do veículo, inaugura-se nova relação jurídica tributária, a qual somente será encerrada por meio do adimplemento da restituição do valor devido pela Fazenda Pública estadual ao proprietário.

Finalmente, percebemos a existência de outro fator de distinção entre a restituição e a repetição de indébito, qual seja a previsão orçamentária do valor a ser ressarcido ao contribuinte pelo Estado. Enquanto a repetição consiste na simples devolução do valor recolhido indevidamente, na restituição do IPVA o Estado desconta o valor da efetiva arrecadação do tributo, retirando a quantia do

Erário, para a qual deverá haver dotação orçamentária, de acordo com a previsão constitucional.

Deve ser ressaltado que todos esses atos – de constatação do pagamento indevido ou da perda da posse do veículo, bem como do requerimento de dispensa ou restituição do pagamento – devem ser constituídos pelo contribuinte e pela Administração através de linguagem jurídica própria, que culminam com a expedição dos atos administrativos competentes.

Ao final deste exame, identificamos várias diferenças e similitudes existentes entre a restituição do IPVA e a repetição de indébito. Entendemos, porém, que esses dois institutos se distinguem principalmente quanto à natureza do seu pagamento – se indevido ou não –, o que acaba por originar as demais distinções entre a repetição de indébito (pagamento indevido) e a restituição do IPVA (pagamento devido).

Portanto, a restituição prevista na lei do IPVA não se constitui em repetição de indébito, pois se trata de institutos diversos, não havendo como confundi-los, em que pese suas similaridades. Resta caracterizado que as conclusões a que chegamos acerca da distinção entre restituição de imposto e repetição de indébito em geral encontram-se perfeitamente adequadas ao caso concreto da restituição do imposto determinada na Lei nº 13.296/08.

9.10 Determinação da natureza jurídica da *restituição* do IPVA

Tal qual o caso da *dispensa do pagamento*, depreende-se que, ao incluir o benefício da *restituição* do imposto na Lei nº 6.606/89 – através das alterações da Lei nº 13.032/08, tendo sido posteriormente mantido na Lei nº 13.296/08, em seu art.14 –, o Estado teve o objetivo precípuo de fazer justiça social, atendo-se aos seus aspectos financeiros. Este benefício visa a reduzir o prejuízo financeiro que atinge o proprietário de veículo que fora furtado, roubado ou sinistrado.

Constata-se que, ao escolher o instrumento para a devolução do imposto ao contribuinte, o Estado não buscou um dos institutos exonerativos previstos no texto constitucional ou no Código Tributário Nacional. Consoante já esclarecemos anteriormente, a *restituição* do IPVA diz respeito à devolução do imposto devidamente constituído e recolhido, em sentido diverso à repetição de indébito. A

restituição aplica-se a situação subsequente à do pagamento *devido* do tributo, não se tratando, portanto, de indébito tributário.

O fato gerador da *restituição* do IPVA é a supressão da propriedade do veículo do seu legítimo proprietário, quando esta acontece após o recolhimento integral ou parcial do imposto.

Houve a preocupação, no entanto, de observar as disposições da Lei da Responsabilidade Fiscal, no que tange à previsão do desembolso relativo às restituições de IPVA no exercício seguinte. Esta dedução da arrecadação, decorrente da concessão do benefício fiscal, é contemplada na lei orçamentária. É aí que se percebe de forma mais cristalina a diferença existente entre *restituição* e repetição de indébito. Esta, por sua vez, não tem qualquer vínculo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, porque é o próprio montante indevidamente pago que está sendo restituído.

Ao se perquirir a natureza jurídica da *restituição*, verifica-se que essa figura exonerativa não apresenta, em sua essência, pontos em comum com outra categoria jurídica, ou seja, não se insere em uma mesma espécie com outras figuras exonerativas.

Resta incontestado, portanto, que a *restituição* do IPVA pertence ao gênero das figuras ou institutos exonerativos, em que pese não se identificar em todos os aspectos a nenhuma outra figura desse gênero. Constatamos, enfim, que se aplicam também ao caso concreto da Lei do IPVA as conclusões previamente alcançadas no exame da figura da *restituição* de imposto.

9.11 A compensação

No Capítulo 7, verificamos que a compensação é um dos institutos discriminados no art. 156 do CTN, os quais têm a função de extinguir o crédito tributário.

O art. 14 da Lei nº 13.296/2008 dispõe que o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo (inc. I), esclarecendo, em seu inciso II, que a restituição ou *compensação* será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

Daí se depreende que o valor devido e recolhido ao Erário pelo contribuinte, de forma regular, na superveniência de evento que implique na privação da propriedade do veículo, será ressarcido ao seu proprietário, através de restituição ou de compensação.

Em ambos os casos, a devolução do valor do imposto pago será feita no exercício subsequente ao da ocorrência do evento. Cabe ao contribuinte escolher a forma de ressarcimento desejada. No caso de compensação, o valor será deduzido do IPVA a ser recolhido relativamente à propriedade de outro veículo do contribuinte no exercício seguinte ao da ocorrência do evento. Dessa forma, será extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário pertinente ao referido IPVA; em vez de pagamento, a extinção se dará pelo encontro de contas, entre o crédito havido pelo proprietário do veículo e o imposto devido pelo mesmo à Administração.

Deve ser salientado que se faz necessária a previsão legal da compensação, para que esta possa ser requerida pelo contribuinte e deferida pela Administração, a qual, previamente provocada, verifica se todos os requisitos legais foram cumpridos pelo interessado, homologando, conseqüentemente, a respectiva compensação.

Todas as características aqui levantadas são pertinentes à figura da compensação prevista no inc. II do art. 156 do CTN.

Concluimos, então, que a compensação contida no inciso II do artigo 14 da Lei nº 13.296/2008 guarda perfeita sintonia com o instituto apresentado no inciso II do artigo 156 do CTN. Não há controvérsia a se dirimir, portanto, com relação à natureza jurídica dessa figura utilizada pela lei do IPVA.

CAPÍTULO 10

QUESTÕES RELEVANTES SOBRE A *DISPENSA DO PAGAMENTO DO IPVA*

10.1 O proprietário de veículo furtado, roubado ou sinistrado que, portanto, perdeu o direito de propriedade do seu veículo, deve continuar devedor do respectivo IPVA, a partir do momento em que é privado da propriedade do veículo?

O Professor José Eduardo Soares de Melo¹⁷³ pondera que, devido à escassez de doutrina acerca dos contornos do IPVA, é adequada a sua interpretação sistemática, coletando-se todos os fundamentos pertinentes ao IPTU, uma vez que este imposto também incide sobre o direito de propriedade. Apesar de dizer respeito a bem imóvel, o IPTU não incide sobre o imóvel, mas, assim como o IPVA, sobre a sua propriedade.

Não há dificuldade em entender que o proprietário do veículo poderá se eximir de responsabilidades civis e penais decorrentes da utilização de seu veículo, uma vez que este lhe tenha sido subtraído e fazendo o proprietário prova da ocorrência do furto ou roubo e promovendo a devida comunicação às autoridades competentes. As responsabilidades, civil e penal, em casos de colisões, lesões a terceiros e indenizações dos mesmos, devidas à utilização do veículo por outrem, tendo o mesmo sido furtado ou roubado, serão do indivíduo que tiver dado causa às respectivas infrações.

Entretanto, com relação à supressão da responsabilidade tributária, a questão é mais tormentosa, considerando-se a materialidade do IPVA apontada no texto constitucional (“propriedade de veículos automotores”) insculpida no inciso III, do art. 155.

Socorrendo-se, porém, do princípio da legalidade, acreditamos haver razão para a supressão da imposição do IPVA sobre o proprietário do veículo, em face

¹⁷³ *Questões* in Revista de Direito Tributário n.º 64, Malheiros, São Paulo, 1994, pp. 281-282.

da ocorrência de privação do direito de propriedade, que implica prejuízo de sua capacidade contributiva. Em que pese formalmente o proprietário ainda se revestir dessa condição jurídica, na verdade este não tem como transferir a propriedade do veículo em razão do desconhecimento da localização do mesmo.

Em se comparando o furto ou roubo de veículo com a invasão de imóvel, verifica-se uma nítida distinção entre ambos os casos, ainda que em ambos se configure a perda da posse. No caso do veículo, ocorre a perda da propriedade, enquanto que, em relação ao imóvel, remanesce o direito à propriedade. Também se verificam consequências diversas relativamente à capacidade contributiva nos dois casos: a perda do direito da propriedade de veículo provoca perda da correspondente capacidade contributiva, ao passo que a capacidade contributiva permanece, no caso de perda da posse de imóvel, mesmo que momentaneamente haja empecilho quanto ao pleno direito da propriedade imobiliária.

Lançando-se mão de argumentação negativa, pode-se constatar que a se manter a exigência do IPVA, mesmo no caso de privação da propriedade do veículo, o seu proprietário ficaria sujeito ao pagamento do imposto indefinidamente, depauperando o seu patrimônio, a despeito de não ter mais a posse, nem a propriedade do veículo.

Posicionamo-nos, portanto, no sentido de que, em face da perda da propriedade do veículo, configura-se perfeita e adequada a exoneração do pagamento do IPVA conferida pela Secretaria da Fazenda Estadual paulista.

10.2 A dispensa de pagamento do IPVA atende ao princípio da isonomia?

Já havíamos estudado no capítulo relativo aos princípios constitucionais tributários que o princípio da isonomia visa à promoção da redução das desigualdades das condições socioeconômicas entre todos os cidadãos. Vimos que é essencial, para que se verifique a isonomia, que o fator de discrimen seja imanente às pessoas ou aos fatos por ela alcançados, para que a diferenciação resultante atenda aos ideais de justiça da sociedade.

No caso da *dispensa de pagamento* do IPVA, no entanto, entendemos que a isonomia que a lei procurou produzir não está relacionada a um favorecimento dos contribuintes contemplados pelo benefício fiscal; a exoneração do IPVA proporcionada pela Lei nº 13.298/2008 atende ao princípio da isonomia ao deixar de tratar de modo diverso cidadãos que se encontram na mesma situação tributária.

Os proprietários de veículo automotor que se veem privados da respectiva propriedade, passam a se equiparar, perante a incidência do IPVA, aos cidadãos que não possuem veículos. Logo, não se trata de proprietários de veículos automotores que recebem tratamento diferenciado e preferencial em relação àqueles que recolhem o imposto, mas sim de pessoas que não mais detêm a propriedade de veículos, e que, portanto, não podem mais ser alcançados pela incidência do IPVA, como os demais proprietários de veículos.

Desta forma, depreende-se que a referida lei, ao conceder a *dispensa de pagamento* do tributo, está respeitando também os princípios da legalidade e da generalidade, uma vez que o proprietário de veículo que teve suprimida a respectiva propriedade deixa de se subsumir à norma legal de incidência do imposto e de integrar o plexo dos proprietários de veículos sujeitos ao pagamento do imposto.

Concluimos que, ao dispensar o cidadão que se vê privado da propriedade de veículo automotor do pagamento do IPVA, o Estado está efetivamente atendendo ao princípio da isonomia. Em sentido diverso, se não fosse concedida tal medida exonerativa, o Estado estaria a locupletar-se, aproveitando-se indevidamente de valores aos quais não tem direito.

10.3 Pode o Estado conceder benefício fiscal, abrindo mão de sua receita?

A parcela referente à arrecadação do IPVA transferida pelos Estados e Distrito Federal aos Municípios encontra previsão constitucional desde a Carta de 1967.

O artigo 2º da Emenda Constitucional nº 27, de 28/11/1985, que vigorou a partir de 01/01/86, acrescentou o inciso III ao artigo 23 da Carta Maior de 1967, a

qual já havia sido radicalmente alterada pela Emenda Constitucional nº 01/69 e por outras emendas então vigentes, especificando em seu parágrafo 13 a forma de repartição da receita advinda do IPVA:

§ 13 - Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item III, 50% (cinquenta por cento), constituirá receita do Estado e 50% (cinquenta por cento), do Município onde estiver licenciado o veículo; as parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos estabelecidos em lei federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985) [grifo nosso].

O atual texto constitucional manteve a previsão para a transferência da metade do produto da arrecadação do IPVA para os Municípios, no inciso III, do seu art. 158:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

(...)

A questão proposta neste item, quanto à renúncia pelo Estado ou Distrito Federal a parte da arrecadação do IPVA, está vinculada às disposições da Lei Complementar nº 101/2000 editada pela União, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Esta lei visa à transparência dos gastos públicos, estabelecendo controles para os gastos dos Estados e Municípios, os quais ficam condicionados às respectivas capacidades de arrecadação.

Esta norma legal determina que as finanças dos três Poderes políticos (das três esferas da Federação) sejam submetidas, em detalhes, ao Tribunal de Contas (da União, do Estado ou do Município, conforme o caso), que pode ou não aprovar as contas.

O Poder Executivo é o principal agente responsável pela gestão das finanças públicas e o que nos interessa analisar neste estudo. Em caso de

rejeição das contas, o Poder Executivo sofre uma investigação, podendo seu titular receber multas e até ser proibido de disputar novas eleições.

A LRF introduziu inovações na Contabilidade Pública e na execução do Orçamento Público, estabelecendo limites de gastos (gestão administrativa) para as despesas do exercício e para o grau de endividamento. O art. 11 da LRF dispõe que a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federativo são requisitos essenciais da sua responsabilidade na gestão fiscal.

O aspecto da LRF que interessa a este estudo encontra-se disposto em seu art. 14, que trata da renúncia de receita:

Seção II

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II,

o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Verifica-se, pela leitura do art. 14 supratranscrito, que a concessão de benefício fiscal que implique em renúncia de receita tributária está condicionada a uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro decorrente da medida, ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente (Poder Executivo, no presente estudo) do benefício de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, de acordo com as normas técnicas e legais estabelecidas, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – a renúncia deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no período considerado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A *dispensa de pagamento, a restituição e a compensação* do IPVA encontram-se entre as hipóteses de renúncia elencadas no § 1º do art. 14 – “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Constatamos, no entanto, que esses benefícios fiscais não estão condicionados ao disposto no inciso II do art. 14. A concessão desses benefícios não é acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

As figuras exonerativas em exame também não se inserem entre as hipóteses excepcionadas pelo § 3º das disposições do artigo 14 da LRF, por não se tratar o IPVA de imposto de competência da União, nem o valor do imposto exonerado ser inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Assim, deduzimos que os referidos benefícios fiscais devem atender à condição estabelecida pelo inciso I do art. 14. Temos por óbvio que o montante considerado como renúncia da arrecadação do IPVA pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo deve ter como base uma estimativa da quantidade de veículos automotores furtados, roubados e sinistrados, e seus respectivos valores, nos exercícios precedentes. O valor total estimado deverá, portanto, ser deduzido do valor projetado como referente à arrecadação do imposto no exercício seguinte, de forma que a estimativa de receita da lei orçamentária contemple a concessão das *dispensas de pagamento*, das *restituições* e das *compensações* do IPVA.

Depreende-se do exame dos dispositivos da Lei da Responsabilidade Fiscal que foram atendidos pela Lei do IPVA/SP os requisitos essenciais à concessão dos benefícios relativos a esse imposto. A renúncia à receita do tributo pelo Estado de São Paulo correspondente ao montante do IPVA que o Estado deixa de arrecadar, em decorrência da outorga da *dispensa do pagamento*, da *restituição* ou da sua *compensação*, encontra previsão legal na supramencionada LRF. Salientamos, ainda, que referidos benefícios fiscais atendem plenamente aos princípios constitucionais tributários que norteiam a matéria.

Por conseguinte, esposamos o entendimento de que o Estado pode conceder benefício fiscal que implique renúncia a parte de sua receita, consoante realiza o Estado de São Paulo, mediante as figuras exonerativas dispostas no art. 14 da sua Lei nº 13.296/2008.

CAPÍTULO 11

DISPENSA DE PAGAMENTO E RESTITUIÇÃO DO IPVA - POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11.1 Administração Tributária

Como resultado das pesquisas realizadas relativamente à *dispensa de pagamento* e à *restituição* do IPVA, quanto ao posicionamento da Administração Tributária da Fazenda Pública paulista, verificamos que todos os questionamentos e requerimentos realizados pelos contribuintes referente à matéria ocorreram anteriormente à introdução dos referidos benefícios fiscais na lei que trata do IPVA.

Esta constatação é perfeitamente compreensível, uma vez que, com o advento da previsão das concessões de exoneração fiscal na lei paulista do IPVA, os contribuintes atingidos por eventos causadores da perda da propriedade de veículo automotor passaram a ter contemplada a reparação de seus prejuízos fiscais. Deixaram de existir, portanto, motivos para o pleito de ressarcimento do imposto já pago ou de dispensa do imposto a pagar, relativamente ao período em que o proprietário se encontra privado da propriedade de seu veículo.

Apresentaremos a seguir o posicionamento adotado pela Administração Tributária paulista, por meio da Consultoria Tributária, órgão responsável pela produção de respostas com valor legal, em face dos questionamentos dos contribuintes acerca da concessão de exonerações do IPVA, na hipótese de privação da propriedade de veículo automotor.

11.1.1 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à dispensa de pagamento do IPVA

Conforme vimos no capítulo 8, que trata das leis paulistas do IPVA e suas alterações relativas às concessões de benefícios, a Lei nº 6.606/89 passou a conceder a dispensa de pagamento do imposto no próprio exercício, a partir do mês seguinte ao da perda da propriedade do veículo, com as alterações

promovidas em seu art. 11, introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 13.032, de 29/05/2008.

No período anterior a essa alteração da Lei nº 6.606/89, a Administração Tributária recebeu diversas propostas de lei no sentido de alterar a lei então vigente, para que fosse concedida a dispensa do pagamento no próprio exercício em que ocorresse o furto, roubo ou sinistro, proporcionalmente ao período da privação da propriedade do veículo. Recebeu também inúmeros pedidos de contribuintes que pleiteavam a referida dispensa de pagamento.

Destacamos a seguir um desses projetos de lei que passou sob o crivo da Consultoria Tributária, bem como o parecer que recebeu desse órgão, por incorporarem, projeto e parecer, todos os aspectos abordados nos demais projetos e pedidos de contribuintes relativos à dispensa de pagamento do IPVA:

Projeto de Lei nº , de 17/09/2003 – Institui a cobrança parcial do IPVA no exercício em que ocorre perda da propriedade ou posse decorrente de furto ou roubo.

1. Trata-se de Projeto de Lei (...) prevendo a dispensa do pagamento do imposto no próprio exercício em que ocorrer a perda da propriedade ou posse decorrente de furto ou roubo, de forma proporcional ao período em que esteve o contribuinte destituído desses direitos de propriedade ou posse. Alega o autor da propositura que não se trata de inovação sobre a matéria, considerando a existência de disposições semelhantes em legislações de outros Estados, citando como exemplo a Lei Estadual 8.115, de 1985, do Rio Grande do Sul.

2. Preliminarmente, deve-se ressaltar que os efeitos da mudança na lei resultante da aprovação dessa propositura poderiam ir muito além do que supõe seu autor, em virtude de a redação proposta não ser suficientemente clara no tocante à perda da posse. A disciplina aplicável ao direito de posse é muito extensa e complexa. Ao referir-se simplesmente à posse, sem restringir, em caso de perda, qual o tipo de posse que ensejaria a dispensa do pagamento, a questão fica em aberto, ensejando muito mais dúvidas do que certezas. Isso sem falar na dificuldade de obtenção de prova para o caso de perda temporária, que estaria abrangida também pela “dispensa” de pagamento. Como ficariam os casos em que houve recuperação do bem furtado ou roubado? A partir

de quando estaria o contribuinte obrigado a pagar o imposto? E se essa recuperação não tiver sido comunicada de imediato?

3. Não se pode perder de vista que o § 1º do artigo 1º da Lei nº 6.606, de 20/12/1989, estabelece: Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício. É o chamado critério temporal da hipótese de incidência tributária, vale dizer, o momento em que o fato gerador se aperfeiçoa e, por conseguinte, torna-se apto a gerar os efeitos que lhe são próprios, nos termos do inciso II do artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN.

4. Na introdução da modificação proposta, surgiria uma contradição real e insuperável. Como dispensar o pagamento do imposto após a ocorrência do fato gerador? Atualmente esta dispensa é possível apenas no exercício seguinte à perda da propriedade do veículo automotor, justamente porque o fato gerador relativo ao exercício seguinte ocorrerá apenas no dia 1º de janeiro. Há neste Projeto de Lei mais essa imperfeição de redação que o torna ainda mais contraditório.

5. (...) Ao estabelecer no artigo 3º que revogam-se as disposições em contrário, cria lacunas enormes, das quais destaca-se a indefinição sobre o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Não se pode apenas interpretar que continua sendo o primeiro dia de cada exercício, porquanto a dispensa de pagamento do imposto em data posterior é incompatível com essa interpretação. E o que restaria? Interpretar que o fato gerador ocorre apenas no último dia de cada exercício? Isso seria **desastroso para o erário**, pois implicaria poder cobrar o imposto apenas no exercício seguinte.

6. Oportuno lembrar que a Lei Complementar nº 101, de 2000, também chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”, prevê explicitamente em seu artigo 14 a renúncia de receita como hipótese de transgressão às normas de finanças públicas, configurando hipótese de responsabilidade na gestão fiscal, se não substituída por outra fonte de receita alternativa ou redução equivalente de despesas. No presente caso, seria quase impossível superar esse óbice, se considerarmos a possibilidade de vir a cobrar o imposto no exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Embora possa parecer exagerada, é uma interpretação perfeitamente possível.

7. Por todo o exposto, na forma apresentada, é absolutamente recomendável a rejeição da presente propositura legislativa". [sublinhados nossos; grifos no original].

Depreende-se da leitura da resposta da Consultoria Tributária relativamente à proposta de lei que o posicionamento da Administração Tributária à época era francamente desfavorável à concessão de dispensa de pagamento do imposto no próprio exercício, em face de diversos obstáculos que antevia.

Entretanto, o principal óbice, aparentemente incontornável, era que o fato gerador do IPVA ocorre no primeiro dia do exercício, não importando qual a forma de pagamento escolhida pelo contribuinte (à vista, em fevereiro, ou parcelado em três vezes, de janeiro a março). A partir do dia 1º de janeiro, consumado o fato gerador, não haveria como dispensar o contribuinte do pagamento do imposto.

É por essa razão que a lei vigente à época concedia a dispensa de pagamento somente para o exercício seguinte, uma vez que o fato gerador daquele exercício só viria a ocorrer no respectivo dia 1º de janeiro. Dessa forma, subsistindo a perda da propriedade do veículo, não ocorreria o respectivo fato gerador, deixando de incidir o IPVA referente àquele exercício.

A Consultoria Tributária interpretava que, ao outorgar-se a dispensa de pagamento do imposto para o mesmo exercício, estar-se-ia considerando que o fato gerador do IPVA ocorre no último dia do exercício, daí sobrevindo prejuízos ao Erário, tendo em vista que a arrecadação do imposto seria postergada para o exercício seguinte. Como consequência, haveria descumprimento, pelo Poder Executivo do Estado de São Paulo, das disposições da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), segundo a qual a renúncia de receita configura-se em hipótese de transgressão às normas de finanças públicas, se não for substituída por outra fonte de receita alternativa ou houver redução equivalente de despesas. No presente caso, a Fazenda Pública paulista não teria como substituir a perda de receita proveniente de postergar-se a arrecadação do IPVA para o exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

11.1.2 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à restituição do IPVA

A Lei nº 6.606/89, com as alterações introduzidas em seu art. 11, por meio do art. 1º da Lei nº 13.032, de 29/05/2008, também passou a conceder a restituição proporcional do imposto pago, à razão de 1/12 avos, a partir do mês seguinte ao da perda da propriedade do veículo.

No entanto, no período que antecedeu essa inovação da lei, foram endereçadas à Administração Tributária diversas propostas de lei no sentido de alterar a lei então vigente (Lei nº 6.606/89), para que fosse aprovada a restituição do imposto pago, a partir do mês seguinte ao da ocorrência do furto, roubo ou sinistro, proporcionalmente ao período da privação da propriedade do veículo. Houve, igualmente, inúmeros pedidos de contribuintes que requeriam a restituição proporcional do IPVA pago.

Selecionamos a seguir um dos projetos de lei examinados pela Consultoria Tributária, bem como o parecer que recebeu desse órgão, visto conterem, projeto e parecer, os principais aspectos abrangidos nos demais projetos e pedidos de contribuintes relacionados à restituição do IPVA pago:

Processo nº /2002-ATL. Projeto de Lei nº , de 2002, dispondo sobre a restituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, em caso de furto ou roubo. Impossibilidade.

1. A Assessoria Técnico-Legislativa encaminha ao Senhor Secretário da Fazenda, para manifestação, o Projeto de Lei nº , de 2002, de iniciativa do Nobre Deputado (...). O Projeto de Lei dispõe sobre a restituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA incidente sobre a propriedade de veículos roubados ou furtados e com isso alterar o artigo 11 da Lei nº 6.606, de 20/12/1989.

2. Quanto aos veículos furtados ou roubados, é preciso notar que o artigo 11 da Lei nº 6.606/1989 já prevê a dispensa de pagamento de IPVA. Quando houver perda do veículo, uma vez feita a comunicação, o proprietário não é mais cobrado do veículo, não mais incidindo o IPVA dos exercícios seguintes.

3. Ocorre que o IPVA é pago no começo do ano (meses de janeiro ou fevereiro), referente à propriedade durante o período compreendido de 12 (doze) meses do mesmo exercício. Fazendo o pagamento do imposto, por exemplo, em janeiro e perdendo a propriedade do veículo em julho, teria pago IPVA pela propriedade ao longo do ano e usufruído desta propriedade apenas em parte dele.

4. Juridicamente, esta disposição é válida. A situação é análoga à de contribuinte que paga Imposto sobre a Renda por auferir renda e, logo após retirar o dinheiro do banco é assaltado e perde a renda auferida. A hipótese é prevista no artigo 118 do Código Tributário Nacional:

Artigo 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

5. Não é impossível, entretanto, que a lei altere a definição do fato gerador, fazendo com que fosse devolvido o imposto proporcionalmente ao número de meses em que o proprietário ficou privado de seu veículo, como propõe o Projeto de Lei. É apenas a substituição de um critério anual (se a propriedade ocorreu ou não durante o ano) por um critério mensal (se a propriedade ocorreu ou não durante o mês), continuando a ser uma ficção legal. Poderia o contribuinte alegar que o veículo foi roubado no dia 15 do mês e que o IPVA relativo àquele mês não deveria ser cobrado, propondo critérios diários ou horários, totalmente inexequíveis.

6. O critério proposto tem sido adotado por outros Estados, o que deve ter sido a inspiração para este projeto, computando como mês completo os períodos superiores a 15 (quinze) dias. Ocorre que no Estado de São Paulo o IPVA é cobrado nos primeiros meses do ano, enquanto em outros Estados esta cobrança se dá em outros meses do ano. Por esse motivo essa dispensa é implementada principalmente tendo em vista o imposto que ainda não foi pago. Logo o Projeto de Lei em comento precisa ser adaptado à legislação paulista, em que o imposto é cobrado nos dois primeiros meses do ano.

7. Daí há que se entender que essa disciplina, trazida para a lei paulista, seria traduzida por uma possibilidade de restituição de IPVA, o que significa protocolo de pedidos e imensa morosidade provocada por processos administrativos, implicando em burocratização do Estado, exatamente o oposto do desejado nas alterações que estão sendo feitas no regime deste imposto.

8. O Estado, porém, tem acesso ao registro dos veículos roubados e furtados, podendo verificar se determinado veículo teve o IPVA pago e foi roubado ou furtado posteriormente. Se a questão for apenas o aproveitamento do valor pago para o pagamento de IPVA de outro veículo, bastaria a declaração do contribuinte que deseja ter o valor “pago a maior” aproveitado para o pagamento do imposto deste outro veículo, do mesmo contribuinte, para que o Estado pudesse fazer a “compensação”, ou até mesmo, restituição do valor pago relativo ao período em que o contribuinte ficou despojado do seu veículo.

9. Para que qualquer medida seja tomada, entretanto, é necessário que se espere o término do ano, pois se o veículo roubado ou furtado for recuperado, toda a situação se reverte e o imposto passa, novamente, a ser devido, proporcionalmente aos meses do período compreendido entre a recuperação do veículo e o fim do exercício em que o imposto é devido.

10. Outro ponto que merece nossa reflexão e que pode comprometer a saúde financeira deste Estado é o fato de que o valor total do IPVA arrecadado por veículo, 50% (cinquenta por cento) do valor desse imposto são destinados aos Municípios, conforme determina o artigo 158, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Assim, no momento em que o contribuinte for restituído, ainda que por valor proporcional ao período em que ficou privado do seu veículo, este Estado arcaria com o valor total restituível, incluída a fração pertencente aos Municípios, o que não nos parece justo e que o aludido Projeto de Lei silencia.

11. Diante da situação aqui delineada é preciso analisar a viabilidade de implementação do sistema proposto.

12. De qualquer forma, a alteração legislativa proposta não se adéqua à legislação paulista, apesar de que a idéia em que se funda pode ser objeto de estudos, para uma implementação realista e menos burocrática.

13. Concluindo, o comentado Projeto de Lei carece de várias modificações para adaptar-se à moderna estrutura do IPVA paulista, não

sendo recomendável sua aprovação. [sublinhados nossos; grifos no original].

Nota-se a posição contrária da Administração Tributária, em 2002, com relação à implantação da restituição proporcional do IPVA pago, em razão de obstáculos relativos ao período de cobrança do imposto e à previsão constitucional de transferência de parte do valor arrecadado do IPVA para os Municípios, além de outras questões de ordem administrativa.

Inicialmente, constatou-se que a concessão do benefício fiscal implicaria modificar a definição do fato gerador, pela mudança do critério temporal da incidência do imposto, de anual para mensal, para que fosse viabilizada a restituição proporcional do imposto pago. Assim como observamos na consulta anterior, tal medida resulta em perda de arrecadação do Estado, o que colide com as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outro aspecto levantado no parecer está relacionado à transferência de 50% do valor do imposto arrecadado pelo Estado aos Municípios em que se encontram registrados os veículos. A menos que os Municípios devolvessem a sua parte do imposto recebida em transferência aos cofres do Estado, o que seria de difícil execução, caberia ao Estado arcar com o valor integral do IPVA restituído, em afronta ao previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

11.1.3 Propostas de alteração de lei e consultas relativas à compensação do IPVA

A Lei nº 13.296/08, por meio do seu inciso II, do artigo 14, introduziu mais uma modalidade exonerativa, qual seja, a compensação do IPVA a ser pago no exercício seguinte, com o imposto pago relativamente ao período do exercício em que o contribuinte deixou de ter a propriedade do veículo.

A Administração Tributária já havia recebido projetos de lei e pedidos de contribuintes, também com relação à introdução desta forma de exoneração do imposto, anteriormente à vigência da atual Lei nº 13.296/08.

Neste sentido, reproduzimos o pedido de um proprietário que teve o seu veículo roubado e que requereu a compensação do valor do IPVA recolhido

referente àquele exercício, atualizado monetariamente, com o valor do imposto relativo ao veículo que viesse a possuir no exercício subsequente:

1. Trata-se de pedido de dispensa de pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, relativamente a veículo que vier a “possuir” e ao próximo exercício de 2.003, em razão do roubo do veículo de propriedade do interessado no corrente exercício de 2.002. Invocando os Decretos nºs 40.846/96 e 41.840/97, bem como as Portarias CAT nºs 56/96 e 44/97, o requerente dirige-se ao Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo expondo e requerendo o que se segue:

1.1 – em 21/01/02 efetuou pagamento, no valor de (...), a título de IPVA relativo ao exercício de 2.002, referente a veículo de sua propriedade, (...);

1.2 – em 16/02/02 ocorreu o roubo desse veículo, conforme cópia do boletim de ocorrência policial juntado ao requerimento;

1.3 – em 12/03/02 foi indenizado pela companhia Itaú Seguros S. A. em razão da perda do veículo em referência;

1.4 – por fim, solicita “aproveitamento” do pagamento do IPVA referido no subitem 1.1, relativo ao exercício de 2.002, no montante de (...) atualizado monetariamente, para fins de pagamento do IPVA relativo a veículo que vier a “possuir” no exercício fiscal de 2.003.

2. A dispensa de pagamento do IPVA decorrente de roubo de veículo encontra-se prevista no artigo 11 da Lei nº 6.606, de 20/12/89, de seguinte teor:

“Artigo 11 – O Poder Executivo dispensará o pagamento do imposto quando ocorrer perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize seu domínio ou sua posse, segundo normas fixadas em decreto.

Parágrafo único – A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.” (Redação da Lei nº 9.459, de 16/12/96).

3. Segundo dispõe o artigo 2º, inciso I do Decreto nº 40.846, de 17/05/96, na redação do Decreto nº 41.840, de 5/6/97, **“a dispensa do pagamento do imposto será efetuada pela Secretaria da Fazenda e dar-se-á, relativamente aos veículos sujeitos a registro e licenciamento perante o Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN, automaticamente, quando da inserção de dados no Cadastro geral de Veículos DETRAN/FAZENDA referentes a furto, roubo ou sinistro com baixa de chassi e da placa do veículo pela autoridade competente.”**.

De acordo com o § 2º do supra mencionado artigo 2º, **“as dispensas do pagamento do imposto não previstas no inciso I desse artigo 2º, ou que não puderem ser efetuadas automaticamente, deverão ser solicitadas pelos interessados, mediante requerimento...”**.

4. Em relação à matéria em tela (dispensa de pagamento do IPVA), a Portaria CAT nº 44, de 11/6/97, deu nova redação ao artigo 11 da Portaria CAT nº 56, de 21/8/96:

“Artigo 11 – Na hipótese de furto ou roubo, ocorrendo a localização do veículo em relação ao qual tenha sido solicitada e concedida a dispensa do pagamento do imposto prevista no artigo 3º do Decreto nº 40.846, de 17/5/96, com a redação dada pelo Decreto nº 41.840, de 5/6/97, o interessado deverá requerer a respectiva baixa, conforme modelo 3 anexo”.

5. Como se vê, a legislação invocada pelo requerente não prevê “aproveitamento” do IPVA pago em relação a determinado veículo e exercício para outro veículo e exercício, ainda que aquele veículo tenha sido furtado ou roubado no exercício anterior.

Em relação a veículo novo (aquele que ainda não foi objeto de saída para o consumidor final) ou importado diretamente do exterior (pelo consumidor final) que o interessado vier a adquirir no exercício de 2.003, a referida Lei nº 6.606/89, alterada pela Lei nº 9.459, de 16/12/96, prevê a ocorrência do fato gerador do imposto na data da aquisição desse veículo (artigo 1º, §§ 2º e 3º).

6. Assim, em face do exposto, cabe concluir que **o pedido em referência não pode prosperar por falta de amparo legal**. [destaques em negrito nossos; sublinhados no original].

Verificamos que o proprietário teve seu automóvel roubado em 21/01/2002, requerendo à Fazenda estadual aproveitar o imposto pago relativamente ao exercício de 2002 pela compensação desse valor com o imposto a ser recolhido relativamente a outro veículo de sua propriedade, referente ao exercício seguinte, de 2003.

A Administração Tributária não acolheu o pleito do requerente, tendo como fundamento a ausência de tal previsão na lei que tratava do IPVA então vigente. Com relação ao veículo que o requerente viesse a adquirir no exercício seguinte, o órgão administrativo esclareceu que o respectivo fato gerador do imposto ocorreria conforme as disposições legais, sem qualquer vínculo com o imposto pago no exercício anterior, relativo ao veículo roubado.

11.2 Jurisprudência Administrativa do Estado de São Paulo

Encontramos no banco de dados do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT), relativamente a benefícios fiscais que tratam do IPVA somente alguns poucos julgados. Entretanto, todos eles têm por objeto o cometimento da infração de falta de pagamento do IPVA pelo proprietário de veículo furtado ou roubado: ao ter o seu veículo subtraído antes da data de vencimento do imposto, o proprietário simplesmente deixou de recolher o tributo, sem que se encontrasse escorado em competente previsão legal para tal procedimento.

Deixamos de apresentar tais decisões administrativas, por entender que as mesmas não tratavam de questão vinculada ao tema deste trabalho, mas de meras infrações à legislação do IPVA.

CONCLUSÕES

1. A natureza jurídica de cada um dos três institutos exonerativos examinados neste estudo – *dispensa de pagamento, restituição e compensação* – é determinada a partir da verificação de que cada um pode ser fixado em uma determinada categoria jurídica, com base nos diversos pontos estruturais em comum identificados. Em outros termos, a figura exonerativa examinada pode ser considerada, ou não, espécie de um determinado gênero exonerativo, a título de classificação.
2. Confrontando-se a *dispensa de pagamento* com as demais figuras exonerativas, não se verifica uma perfeita afinidade entre os pontos estruturais dessa figura com as demais, a ponto de poder ser inserida em alguma das categorias jurídicas existentes.
3. As distinções decorrem de vários fundamentos, conforme a figura exonerativa com a qual a *dispensa de pagamento* é comparada:
 - normas jurídicas hierarquicamente diversas (normas constitucionais e normas infraconstitucionais), a instituir cada um dos institutos exonerativos e posições distintas ocupadas por cada instituto em relação ao campo de incidência (limitação de competência tributária), no caso da *imunidade*;
 - momento em que é concedida a dispensa legal do pagamento – antes ou após a constituição do crédito tributário –, o que implica a existência ou não de infração tributária, relativamente à sua obrigação principal; e conjunto de hipóteses legalmente previstas em que a dispensa de pagamento do imposto pode ser concedida – restritas às situações relacionadas nos incisos do art. 172 do CTN ou não –, no caso da *remissão*;
 - momento em que é concedida a dispensa legal do pagamento – antes da constituição do crédito ou após, inclusive, da data de vencimento do pagamento –, o que implica a existência ou não de sanções pecuniárias decorrentes do não pagamento do crédito tributário constituído a serem dispensadas de pagamento, no caso da *anistia*;

- na dispensa legal de pagamento incorre a *redução da base de cálculo* ou da *alíquota*, visto que regra legal que dispensa o pagamento do imposto não utiliza a técnica de redução desses componentes quantitativos do consequente normativo da norma de incidência tributária.
- existência ou não de mais de uma etapa da cadeia tributária, sendo devido o imposto em outro momento e transferida a responsabilidade pelo pagamento a outro sujeito passivo, no caso do *diferimento*;
- se considerada a teoria clássica da *isenção*, a dispensa de pagamento pode ser interpretada como possuidora da mesma natureza jurídica; entretanto, adotamos a atual teoria da Mutilação Parcial dos Critérios da Regra Matriz, para explicar a *isenção tributária*, razão pela qual são verificadas divergências quanto ao momento de ocorrência do fato gerador: na *dispensa de pagamento*, o fato jurídico tributário é superveniente ao fato gerador do imposto, diversamente do que ocorre com o fato gerador contemplado pela *isenção*.

4. A figura exonerativa da *dispensa de pagamento* de tributo não tem ingresso em categoria jurídica já existente, a título de classificação, constituindo-se, portanto, em figura exonerativa singular.

5. O objetivo do Estado, ao editar lei que veicule a *dispensa de pagamento* de tributo, é, primordialmente, promover a justiça fiscal, atendo-se aos aspectos financeiros envolvidos na situação. A Fazenda Pública busca implementar o princípio constitucional tributário da isonomia, excepcionando o contribuinte do pagamento de um imposto ao qual ele não está mais sujeito, uma vez que não mais integra o seu campo de incidência.

6. Não há qualquer óbice à forma adotada pelo Estado para viabilizar a concessão de benefício fiscal por meio da *dispensa de pagamento* do imposto, desde que o montante da arrecadação do imposto a que o Estado renuncie se encontre devidamente previsto na lei orçamentária do respectivo exercício.

7. *Restituição* e repetição de indébito são figuras exonerativas que apresentam similaridades, observando-se, porém, a existência das seguintes diferenças entre as características principais dos dois institutos:

- motivação para a Fazenda Pública devolver o valor do imposto recolhido ao contribuinte: no caso da repetição de indébito, trata-se da devolução de montante indevidamente pago, a maior ou devido a erro, que poderia ter sido evitado à época do pagamento, enquanto que na *restituição* a devolução refere-se a pagamento do imposto que foi corretamente efetuado, sobrevindo algum fato que leva o Estado a restituir legalmente a quantia recolhida;
- quanto à relação jurídica tributária estabelecida entre o contribuinte e o Estado: em se tratando de repetição de indébito, nunca chegou a existir uma verdadeira relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, uma vez que o seu objeto era indevido, integral ou parcialmente; e, no caso da *restituição*, inicialmente é fixada uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, a qual se extingue pelo pagamento do imposto. Em um segundo momento, com a devida comunicação do contribuinte à Administração Fazendária, de evento que ocasionou a supressão do fato gerador, inaugura-se nova relação jurídica tributária, a qual somente será encerrada por meio do adimplemento da restituição do valor devido pela Fazenda Pública estadual ao contribuinte;
- outro fator de distinção entre *restituição* e repetição de indébito é a previsão orçamentária do valor a ser ressarcido ao contribuinte pelo Estado: enquanto a repetição consiste na simples devolução do valor recolhido indevidamente, na *restituição* o Estado desconta o valor da efetiva arrecadação do tributo, retirando a quantia do Erário, para a qual não haveria dotação orçamentária, inclusive excluindo a parte proporcional que é transferida aos Municípios, de acordo com a previsão constitucional.

8. *Restituição* e repetição de indébito não são espécies do mesmo gênero exonerativo, uma vez que possuem suficientes pontos básicos a diferenciá-las. Assim, a *restituição* é instituto exonerativo original, que não pode ser classificado em outro gênero de exoneração de tributos.

9. Em se tratando de *compensação*, é desnecessário o exame para a determinação de sua natureza jurídica, visto que se trata de um instituto já previsto no Código Tributário Nacional, não havendo como confundi-lo com qualquer outra figura exonerativa.

10. Os benefícios exonerativos existentes na Lei do IPVA paulista (nº 13.296/2008) – *dispensa de pagamento, restituição e compensação* – derivam do entendimento de que, uma vez desfeita a relação jurídica de propriedade do veículo automotor, por motivo de furto, roubo ou sinistro, desaparece a relação jurídica tributária que enseja a imposição do tributo, entre o seu proprietário e o Estado.

11. O IPVA foi instituído como imposto não complexivo, visto que seu fato gerador ocorre em um determinado instante, qual seja o átimo do primeiro dia do exercício. No entanto, o imposto adquiriu natureza complexiva a partir da edição do art. 1º da Lei nº 13.032 (IPVA/SP), de 29/05/2008 – que introduziu as alterações do art. 11 da Lei nº 6.606/89 (IPVA/SP) e que implantou a dispensa do pagamento, sua restituição ou compensação, de forma proporcional ao período ainda não transcorrido do exercício, no caso de privação dos direitos de propriedade do veículo.

12. A motivação do Estado de São Paulo para conceder o benefício da *dispensa do pagamento* do IPVA, em caso de perda do vínculo jurídico da propriedade do veículo, foi a realização da justiça fiscal, levando em consideração os aspectos financeiros da questão. Tal medida tem a finalidade de mitigar o prejuízo financeiro sofrido pelo contribuinte que tiver o seu veículo furtado, roubado ou sinistrado.

13. O Estado bandeirante não teve a preocupação de eleger uma das figuras exonerativas existentes, para que esta fosse utilizada como instrumento da sua ação de justiça fiscal. O atendimento às disposições da Lei da Responsabilidade Fiscal, no que tange à previsão na lei orçamentária, por meio da dedução da arrecadação, decorrente da concessão do benefício fiscal, é o suficiente para a legitimidade da figura exonerativa adotada.

14. O Estado de São Paulo selecionou a *dispensa de pagamento*, em vez de uma das demais figuras exonerativas tributárias existentes, como instrumento para a concessão do benefício da exoneração do IPVA, uma vez que nenhuma das outras figuras era adequada à finalidade pretendida. Nenhum dos institutos exonerativos examinados atendeu aos requisitos necessários para a concessão da exoneração do IPVA pelo Estado, em caso de perda do direito de propriedade do veículo.

15. A conclusão alcançada neste estudo, relativamente à natureza jurídica da *dispensa de pagamento* do imposto, aplica-se perfeitamente ao caso concreto da Lei do IPVA paulista. Resta comprovado que a figura exonerativa da *dispensa de pagamento* constitui-se em gênero único, uma vez que não ingressa em nenhuma outra categoria jurídica.

16. A *restituição* prevista na Lei do IPVA paulista difere, quanto à aplicação, dos casos em que é utilizada a repetição de indébito.

17. A *restituição* prescrita na Lei do IPVA não se aplica a casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido, nem a erro na eleição do sujeito ativo, na determinação da alíquota, no cálculo do montante do débito ou na conferência de documentos relativos ao pagamento, tampouco está relacionada a decisão condenatória.

18. O motivo que enseja a restituição disposta na Lei do IPVA paulista é outro, superveniente ao instante da ocorrência do fato gerador do imposto e mesmo do seu pagamento, consistente na perda da propriedade do veículo, devendo o IPVA ser objeto de restituição, parcial ou total. Neste caso, há que se falar em “repetição do tributo”, vez que o *quantum debeatur* recolhido era, efetivamente, devido ao Fisco.

19. A *restituição* diferencia-se ainda da repetição de indébito, com relação às relações jurídicas tributárias estabelecidas em cada caso. Em se tratando de repetição, não surgiu uma verdadeira relação jurídica entre o contribuinte e o

Fisco, uma vez que o seu objeto era indevido, integral ou parcialmente. Por outro giro, no que tange à *restituição* prescrita na Lei do IPVA, inicialmente é fixada uma relação jurídica entre o proprietário do veículo e o Fisco, a qual se extingue pelo pagamento do imposto. Em um segundo momento, com a devida comunicação do contribuinte à Administração Fazendária, do evento que ocasionou a perda de sua posse do veículo, inaugura-se nova relação jurídica tributária, a qual somente será encerrada por meio do adimplemento da restituição do valor devido pela Fazenda Pública estadual ao proprietário.

20. Outro fator de distinção entre a *restituição* e a repetição de indébito consiste na previsão orçamentária do valor a ser ressarcido ao contribuinte pelo Estado. Enquanto a repetição consiste na simples devolução do valor recolhido indevidamente, na *restituição* do IPVA o Estado desconta o valor da efetiva arrecadação do tributo, retirando a quantia do Erário, para a qual deverá haver dotação orçamentária, de acordo com a previsão constitucional.

21. *Restituição* e repetição de indébito distinguem-se principalmente quanto à natureza do seu pagamento – se indevido ou não –, o que acaba por originar as demais distinções entre a repetição de indébito (pagamento indevido) e a *restituição* do IPVA (pagamento devido).

22. A *restituição* do IPVA não tem características essenciais em comum com a repetição de indébito, única categoria jurídica com a qual guarda alguma semelhança. A conclusão de que a *restituição* do IPVA não se insere em qualquer outra categoria jurídica, constituindo-se em gênero e não em espécie, confirma a conclusão obtida no estudo da figura exonerativa da *restituição*.

23. A *compensação* prevista na Lei do IPVA de São Paulo guarda perfeita sintonia com o instituto apresentado no inciso II do artigo 156 do CTN, em consonância, pois, com o que havia sido verificado no exame dessa figura exonerativa.

24. Em face da perda da propriedade do veículo, a legislação paulista mostra-se perfeita e adequada, ao exonerar do pagamento do IPVA o seu proprietário.

Não fosse assim, este ficaria sujeito ao pagamento do imposto indefinidamente, depauperando o seu patrimônio, a despeito de não ter mais a posse, nem a propriedade do veículo.

25. No caso da *dispensa de pagamento* do IPVA, a isonomia que a lei procurou praticar não está relacionada a um favorecimento dos contribuintes contemplados pelo benefício fiscal; a exoneração do IPVA proporcionada pela lei atende ao princípio da isonomia, ao deixar de tratar de modo diverso cidadãos que se encontram na mesma situação tributária.

26. Ao dispensar o cidadão que se vê privado da propriedade de veículo automotor do pagamento do IPVA, o Estado está efetivamente atendendo ao princípio da isonomia. Em sentido diverso, se não fosse concedida tal medida exonerativa, o Estado estaria a locupletar-se, aproveitando-se indevidamente de valores aos quais não tem direito.

27. A Lei do IPVA, ao conceder a *dispensa de pagamento* do tributo, está respeitando também os princípios da legalidade e da generalidade, uma vez que o proprietário de veículo que teve suprimida a respectiva propriedade deixa de se subsumir à norma legal de incidência do imposto e de integrar o plexo dos proprietários de veículos sujeitos ao pagamento do imposto. O proprietário de veículo que não mais detém a propriedade do mesmo não pode ser alcançado pela incidência do IPVA.

28. O valor correspondente à renúncia da arrecadação do imposto, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em decorrência da concessão das *dispensas de pagamento*, das *restituições* e das *compensações* do IPVA, deve estar previsto na lei orçamentária estadual do exercício, em observância aos dispositivos da Lei da Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 3.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____. *República e Constituição*, 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 19.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BONAVIDES, Paulo. O Princípio da Igualdade como Limitação à Atuação do Estado in *Revista Internacional de Direito e Cidadania* n.º 3, fev./ 2009.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*, 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Isenções tributárias*, 2.^a ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988 in *Revista de Direito Tributário* n.º 64, São Paulo: Malheiros, 1994.

CAMARGO, Guilherme Bueno de; & NOZIMA, George Augusto Lemos. A Repetição de Indébito Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal in CEZAROTI, Guilherme (Coord.). *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *ICMS*, 12.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da Incidência*, 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade, in *Revista Dialética de Direito Tributário* N.º 33, 1998.

CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: LTr, 1997.

_____. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Motivo e Motivação de Ato Administrativo*. São Paulo, Tese de Livre-Docência Faculdade de Direito da USP, 1978.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, 3.^a ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; & DERZI, Misabel Abreu Machado. A Isenção de Serviço Público Concedido – Revogabilidade e Caducidade – Isenção por Prazo Certo e sob Condição. A Interpretação Jurídica do Tema, in *Direito Tributário Atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CONRADO, Paulo Cesar. Repetição do indébito tributário: definição, Condições e Efeitos in CEZAROTI, Guilherme (Coord.). *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CSILLAG, João Carlos. Isenções Fiscais de ICMS Não Contempladas em Convênios/CONFAZ – Impactos Negativos da Guerra Fiscal, in *Revista de Direito Tributário*, N.º 96. São Paulo: Malheiros, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico Universitário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

FAGUNDES, M. Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1959.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, denominação*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. A Relação Meio/Fim na Teoria Geral do Direito Administrativo, in *Revista de Direito Público*, N.º 61. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os Princípios e Normas Constitucionais Tributários*. São Paulo: LTr, 1976.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*, 2.^a ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 6.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 14.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 26.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 6.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAGALHÃES, Esther C. Piragibe; & MAGALHÃES, Marcelo C. Piragibe. *Dicionário Jurídico Piragibe*, 9.^a ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MARCHI, Eduardo César Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica*, Lecce: Del Grifo, 2001.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDONÇA, Cristiane. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2.^a ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 10.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Impostos Estaduais – ICMS, ITCD, IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*, 6.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREIRA, Ademar Fogaça. *A participação dos Municípios paulistas na arrecadação do IPVA e do ICMS*. São Paulo: Edicon, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo I*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto*. São Paulo: Manole, 2005.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*, 2.^a ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Lançamento Tributário*, São Paulo: Max Limonad, 1996.

_____. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Rio de Janeiro, Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SIDOU, José Maria Othon. *Dicionário Jurídico – Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *ICMS – Teoria e Prática*, 4.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. *Imunidades Tributárias na Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva in *Revista de Direito Tributário*, n.º 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. 1978.

TROIANELLI. Gabriel Lacerda. Fundamentos Constitucionais do Direito ao Ressarcimento do Indébito Tributário. *RDDT*, nº 27, São Paulo, dez./1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n.º 76, São Paulo: Revista dos Tribunais, set.-out./2007.

_____. Princípio da capacidade contributiva in *Jornal Carta Forense*, jul. 2009, disponível no sítio *Carta Forense*, na Internet, endereço eletrônico: <<http://www.cartaforense.com.br/Imprimir.aspx?id=4359>> , acesso em 28-07-2009.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*, 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

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