

Imunidades, Apontamentos, Críticas às Críticas

DOUTOR SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Prof. de Direito Financeiro da Faculdade de
Direito da UFMG

«Com respeito à não incidência (não sujeição), há consenso no sentido de que consiste em que a circunstância contemplada pela norma legal não chega a configurar o fato gerador ou fato imponible; o crédito tributário não se produz.

Por isso se diz que não incidência é geral ou pura e simples quando «deriva da circunstância de não se produzirem os pressupostos materiais indispensáveis para a constituição ou integração do fato gerador: o fato gerador não existe, não se produz ou não chega a integrar-se» (Araújo Falcão, op. cit., pág. 90). Tomando um exemplo argentino haveria não incidência (não sujeição) para o imposto do selo quando o ato é realizado no estrangeiro, ou no imposto sobre a renda quando a renda é de fonte estrangeira: em ambos os casos não chega a configurar-se o fato imponible.

Pelo contrário quando a não incidência (não sujeição) é qualificada por disposição constitucional, recebe o nome de imunidade. Em sua essência jurídica é a mesma coisa que a não incidência pura e simples tendo, porém, como acréscimo, uma norma constitucional que a consagra; por isso GOMES DE SOUSA diz que a imunidade é um caso especial de não incidência. Convém assinalar, incidentalmente, que o direito internacional público também contempla a figura da imunidade tributária,

porém com sentido diferente, **pois ali corresponde a uma mera isenção**». (grifos nossos).*

1. PROÊMIO

A imunidade tributária tem sido vista no Brasil de modo fragmentário e aligeiramente. A tributarística nacional, espicada pelos problemas concretos e escarmentada pela turbulência legiferante, ainda não se deteve na construção de um tratado sobre a matéria. Recentemente, PAULO DE BARROS CARVALHO em esborço editado pela Resenha Tributária, Seção 1.3, Edição nº 10, ano XV/84, trouxe a lume o assunto com grande propriedade, em tom acentuadamente crítico, onde preconiza uma metodologia pura, em sentido Kelseniano, para o enfoque jurídico das imunidades. O intento do Professor Paulistano, após depois das críticas que houve por bem de produzir, é o de pegar o tema imunitório pelo lado da teoria da norma jurídica. Considerado já o ângulo fundante em que se desenvolve o estudo, não me pareceram satisfatórias certas críticas do apoderado mestre, de quem declaro-me epígono, mas com quem estou em divergência, para minha tristeza e desagrado, pois, dele dissentindo, sinto-me inseguro de minhas modestas opiniões. Como, em todo caso, saio em defesa de terceiros e em nome da coerência, justifica-se a ousadia. Até porque tratava de dois casos PRÁTICOS, quando deparei-me com o referido estudo e, portanto, estava envolvido com o assunto.

2. O CARÁTER POLÍTICO SUBJACENTE EM TEMA DE IMUNIDADE

PAULO abomina a postura dos que lhe reconhecem importância. A fls. 20, critica a ALIOMAR BALEEIRO, considerado «entre os que pregoam o caráter político das imunidades tribu-

* (GIULIANI FONROUGE — Conceitos de Direito Tributário — Edições Lael — São Paulo, 1973, págs. 45/46, tradução de GERALDO ATALIBA e MARCO AURÉLIO GRECO).

tárias, sobre aconselhar os recursos das Ciências das Finanças para a interpretação e aplicação dos dispositivos da lei fundamental».

Penso que inexistente incongruência entre as considerações formais de PAULO que tem o viés de tratar os temas aos clarões da lógica deontica e a postura «ecclética» de BALEIRO que em vida foi tudo em direito: advogado, parecerista, administrador fiscal, professor, escritor, legislador, constituinte, jurista e juiz da Suprema Corte. É claro que a sua «weltanschauung» haveria de ser ecclética eis que formada pelas diversas vertentes da experiência jurídica, o que lhe propiciou vivência privilegiada para o vislumbre do objeto do direito.

Dá-se que a lógica deontica trabalha as «formas» e «fórmulas» normativas com abstração dos «conteúdos». Mas pelo menos, um lógico entre os juristas, LOURIVAL VILANOVA, figura exponencial, teve o bom senso de averbar que o DIREITO não se exaure no formal, fornecendo a medida da conciliação: «Se é dever-ser é dever ser de ALGO». Ora, é por esse «algo» que envereda BALEIRO predicando a compreensão dos insumos políticos, sociais e econômicos dos «conteúdos» normativos. Dessarte, não se pode descartar nas construções jurisprudenciais relativas a imunidade inter-governamental recíproca a escancarada influência das idéias republicanas e federalistas, nem será prudente olvidar na imunidade do ICM dos industrializados remetidos ao exterior, o fomento da ideologia do «export-drive», sustentáculo do modelo econômico brasileiro. Algo, assim, que se encarta na macro-economia (Ciência das Finanças). E, sandeu será o que não lobrigar na imunidade dos templos, dos partidos e veículos de cultura, inspirações nitidamente políticas (Ciência Política).

Inegável ainda, enxergável ademais a olho nú, o «caritativismo pequeno-burguês» que informa a imunidade do artigo 21 da CF, tida jocosamente por aguto observador da Constituição como a imunidade do «Jeca Tatú». Por força dela e, para gozá-la, o minifundiário não pode ter outro imóvel, não pode possuir mais de 25 hectares, não pode assalariar a quem quer que seja e tem que condenar a sua família a dura faina do campo,

obstando aos filhos de irem até mesmo à escola, para que o ajudem em eterna economia de subsistência. Melhor seria incentivá-lo a crescer e a modernizar-se e a dar empregos...

Dir-se-á que a observação calha ao político ou ao sociólogo, não ao jurista.

Todavia não é o direito técnica suprema de controle social e de regramento de condutas humanas, EM VERDADE, um instrumento essencialmente político?

Como ignorá-lo sem demissão do que de mais digno existe no labor do jurista, se efetivamente comprometido com o progresso, a liberdade e a justiça social?

Em suma, a lógica deôntica e seu campo restrito não abarca, excluindo, outros enfoques sobre o direito. Ao que não vejo porque excluir tais influxos do estudo das imunidades e que, como qualquer tema jurídico, requisita visão totalizante. O que não pode haver é mixórdia, mas consciente integração. Forma e conteúdo se entrelaçam. Descura PAULO — em sua postura de custode — que o seu direito de ver o fenômeno jurídico pela janela, de resto imprescindível, da lógica deôntica, não impõe o dever de fecharem-se as demais janelas, de cujos parapeitos outros juristas, ainda que de menor escol, contemplam e descrevem o direito, em suas multifacetadas «aparências», nem esta nequícia seria própria de sua mente científica, sempre a se refocar, em louçanias finas, de saber jurídico.

3. A IMUNIDADE É INDIVISÍVEL E AMPLA

PAULO DE BARROS CARVALHO irrita-se com esta assertiva. E, pelo sentido que conferiu ao termo INDIVISIBILIDADE, a crítica procede. Ocorre que o termo INDIVISÍVEL como significante de INTEGRAL, o todo inteiro que abomina o fracionamento, a crítica não procede. Um dos casos que de me ocupava, referido «AB INITIO», sobre a imunidade ao ICM dos produtos industrializados remetidos ao exterior, bem dá a medida da INDIVISIBILIDADE DA IMUNIDADE. Se a operação de exportação é imune, se está «fora» do campo de incidência, por exclusão constitucional, que VEDA competência ao Ente Público para tributá-la, o direito

do exportador **de creditar-se do ICM** incidente sobre os insumos ou decorrente das etapas anteriores da circulação é **inelutável**, pena de a imunidade NÃO SER INTEGRAL, frustrando-se o querer do Constituinte. Nesse sentido, portanto, a imunidade ou é integral ou não é imunidade. Aí não se pode «dividir» para apequená-la, fracioná-la, ao argumento de que ela colhe apenas a operação de exportação, não as anteriores. Sendo o ICM não cumulativo, a impossibilidade de requerer o crédito das operações anteriores **dividiria** a franquia, diminuindo para o exportador a margem de lucro (não querida pela política de incentivo a exportação) ou obrigando-o a exportar o crédito não aproveitado, via aumento de preços, alternativa incongruente com a imunidade em tela, cuja «meta optata» sempre foi a da oclusão tributária integral em caso de exportação, a bem da competitividade (razões econômicas).

E, como as imunidades admitem exegese ampla, tais suplementos são perfeitamente invocáveis e pertinentes. «Se é dever-ser é dever-ser de algo».

4. A TEORIA DA IMUNIDADE E AS TÉCNICAS DE EXONERAÇÃO

Por um ângulo determinado se pode perfeitamente conectar o efeito da imunidade com as técnicas de liberação do dever tributário. Fi-lo no livro «Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária» (Ed. Rev. dos Tribunais). PAULO, em opifício de larga miranda concorda com a tese, mas discrepa da teoria no ponto mais nodal. Agora a crítica é direta e, por coerência, cabe-me considerá-la. Eis como começa:

«Há crescente insatisfação, no seio da moderna doutrina do Direito Tributário brasileiro, com respeito ao modelo tradicional de descrição do fenômeno jurídico da imunidade. A demonstração cristalina desse asserto é a procura constante de novos rumos que vem ocorrendo nas mais recentes obras de cunho científico. Tomemos, entre outras, a proposta de SACHA CALMON NAVARRO COELHO («Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária» — Rev. dos Tribunais — 1982 — págs. 121 a 149), que vê a imunidade como técnica legislativa de exoneração, de tal arte

que os dispositivos dessa índole «entram na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes. «Para o ilustre professor da Universidade Federal de Minas Gerais a regra constitucional que põe a imunidade atua no plano da hipótese de incidência excluindo de certos fatos ou aspectos destes, a virtude jurígena. Tudo baseado na premissa, alias incontestável, de que as normas não derivam de textos legais isolados, mas do contexto jurídico positivo, considerado como um todo. Exsurgem, então, como a resultante de um plexo de leis ou de artigos de leis em vigor no sistema do direito positivo. E nessa conjugação de preceitos que se entretecem, as leis e artigos de leis que definem fatos tributáveis se harmonizam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Frisa o autor baiano, radicado em Minas Gerais, que imunidades e isenções apresentam a mesma dinâmica funcional, com a diferença de as primeiras terem origem na Constituição e as últimas decorrerem de leis infra-constitucionais, complementar ou ordinária. Tanto umas quanto outras, ainda que ostentando o mesmo esquema de funcionalidade, são exonerações internas, qualitativas, que penetram os supostos das normas de tributação.

Inobstante a reconhecida integridade científica do autor, aspecto que recomenda a teoria, cremos que **duas objeções a comprometem de modo fulminante e irremediável. Passemos a examiná-las.**

É corretíssimo asseverar a distinção entre lei e norma, nem sempre assinalada com o devido rigor. Podemos dizer, perfeitamente, em analogia com os símbolos quaisquer, que o texto escrito de lei está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações temos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo lógico (significação). Pois bem, nessa estrutura triádica, o conjunto dos textos do direito positivo ocupa o tópico de suporte físico, repositório das significações que o jurista extrai sob a forma de juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas

relações inter-subjetivas (significado). Aproximar a significação do suporte material que a suscita, confundindo-os, é transgredir preceitos da própria teoria geral do conhecimento, um atentado epistemológico de severa gravidade. E nesse erro cursivamente incorrem todos os juristas que prestigiam a interpretação literal. Não é demasia a preocupação de SACHA CALMON em demarcar noções que parecem cediças, dado o descuido que vem graçando com referência aos princípios elementares da compreensão ontológica do direito. Que uma lei possa não ser suficiente para transmitir a integralidade existencial de uma norma jurídica é acontecimento corriqueiro. Muitas vezes são numerosos os dispositivos de lei necessários para a formação de um único juízo hipotético, arquitetura lógica da unidade normativa. Ligeira reflexão sobre esse fato possibilita ver o intérprete de textos jurídicos como alguém que empreende um trabalho verdadeiramente compositivo: pesquisa o ordenamento em vigor, esmiuçando diplomas e vasculhando estatutos, para surpreender o conteúdo da mensagem legislada».

E, assim termina:

«Até aqui, pensamos inexistir qualquer discrepância com a dicção do insigne professor. Todavia, há um espaço enorme entre essa colocação teórica, que admitimos sem ressalvas, e a assertiva de que as normas tributárias entram em processo de fusão, a tal ponto que as proposições imunizantes, bem como as de isenção, passem a fazer parte do arcabouço íntimo de uma terceira, a chamada norma de tributação. Trocando em miúdos: se é válido reconhecer que da combinação de «n» dispositivos de lei posso extrair uma única norma jurídica, **o mesmo não ocorre com a proposta mediante a qual, de várias regras hei de colher uma outra, que represente o produto final da conjugação de todas, como se fora a força resultante de um feixe de vetores.** São coisas substancialmente diversas. As proposições normativas do direito posto se articulam segundo padrões associativos lógicos, entre os quais sobreleva o vínculo de subordinação, que conduz à hierarquia, ao lado das relações coordenativas, fatores determinantes da estrutura piramidal do ordenamento jurídico, assim como o concebera ADOLPH MERKL.

Mas tal organização hierárquica pressupõe, de maneira indeclinável, que as entidades normativas preservem seu mínimo irreduzível para que seja possível notar os laços subordinativos e reconhecer as linhas de coordenação que fazem do direito um sistema, ainda que se utilize esse termo no seu sentido livre e, portanto, menos rigoroso. A tão decantada arquitetura piramidal se constrói pela distinção escalonada das normas jurídicas, nos diversos patamares da ordem positiva, o que nos abre a possibilidade de contemplar a supremacia de umas com relação a outras. Acaso nos fosse dado promover a união das disposições prescritivas de estaturas diferentes, de tal forma que se interpenetrassem intrinsecamente, cairia por terra o edifício do direito, abalado na razão última e primordial do seu equilíbrio, enquanto sistema. Rompidas as ligações hierárquicas, passaríamos, de imediato, para o âmbito de um singelo esquema linear, e juntadas as normas de mesmo «status», **ao ponto de vê-las fundidas**, encontraríamos uma figura punctiforme. Quando se menciona o equilíbrio da ordem jurídica em vigor, introduzimos, ao jeito de condição, que cada unidade normativa mantenha íntegra sua estrutura lógica, para que possamos contemplá-las confrontá-las e coordená-las, respeitando sempre a posição que o sistema a elas atribuiu.

Não é precisamente esse o efeito que se obtém da aplicação da citada teoria. Seu autor predica o cruzamento dos arcabouços normativos, pela via de imiscuir o preceito imunizante, por inteiro, no antecedente da regra de tributação. É o significado de seu gráfico (SACHA CALMON NAVARRO COELHO — obra citada — pág. 132):

$$\ll H = A - (B + C)$$

onde:

H = Hipótese de incidência

A = Fatos tributáveis

B = Fatos imunes

C = Fatos isentos»

Nele, os fatos imunes, descritos no conteúdo das prescrições de imunidade, ingressam no suposto da norma de tributação, desaparecendo ao serem subtraídos (ao lado dos fatos isentos) dos fatos tributáveis. **E isso já vem como pretexto para a segunda grande objeção à tese exposta.**

Com efeito, não se pode extrair de um conjunto elementos que não lhe pertencem. A subtração apresentada no esquema formal que transcrevemos é simplesmente impossível: os fatos imunes não estão e nunca estiveram contidos na classe dos fatos tributáveis. Juridicamente, aliás, têm a natureza de **fatos intributáveis**, por força de expressa determinação constitucional. O equívoco reside na premissa. O raciocínio parte do pressuposto de que todos os acontecimentos da realidade tangível estão disponíveis ao impacto tributário, **sentença que só é válida em termos extra-jurídicos.**

Para encerrar esse esforço crítico, cumpre dizer que se o objetivo da aludida construção teórica foi explicitar os efeitos que se desencadeiam no mundo factual, por força da percussão de normas imunizantes, o trajeto escolhido não nos parece ter sido o mais adequado, justamente porque mexe em conceitos jurídicos fundamentais, perturbando noções sedimentadas e extremamente caras à moderna Teoria Geral do Direito».

A cita se fez longa para que a crítica aparecesse em toda sua inteireza. Feitas as contas, descurando de senso vigil, eu não teria preservado dentro de «um sistema escalonado de normas» — por suposto não considerado — o «minimum» de identidade das normas do «sistema», acabando por sugerir uma intolerável «FUSÃO» de todas elas, comprometendo, dessarte, noções caras à moderna teoria da norma jurídica.

Ora, a crítica partindo de quem partiu, por não ser sofista nem mendaz, merece exame.

O seu fautor não se dá a irreflexões nem discorre com errabundas idéias.

Cumpre captar a crítica e verificar os seus desacertos, se existentes.

Ao ponto, portanto.

Para logo, PAULO, penso, errou o alvo.

E, para provar a assertiva devo transcrever o que sobre o tema escrevi, a modo de clarificar o intrico e assim procedendo, furtar-me licitamente às críticas do eminente autor, sem bazófia, um dos luminares da ciência do Direito entre nós.

Vejamos. No «Teoria» (ob. cit.) escrevi a fls. 117:

«Nas linhas precedentes, vimos a estrutura das normas-de-conduta e sancionantes. A partir de uma abordagem que utilizava ditas normas ora em posição estática, ora sob o enfoque da incidência, ficou concluído que estas apresentavam uma estrutura de duas partes: hipótese: e conseqüência. Tanto que fundado em Del Vecchio para quem «toda regra jurídica representa em certo sentido uma hipótese, pois que ela apenas é aplicável quando se apresentem certas circunstâncias de fato que na própria regra se acham descritas» Karl Engisch, em síntese feliz, pôde dizer que assim como os lógicos no chamado juízo hipotético (se «A», logo «B») distinguem entre «prótase» e «apódose», assim também nós devemos distinguir no **imperativo jurídico condicional** a prótase da apódose. A prótase contém os pressupostos de cuja verificação depende o imperativo; a apódose é o próprio imperativo. O jurista chama à prótase «hipótese legal» e à apódose, «conseqüência jurídica».

Ficou igualmente constatada a **profunda diferença entre norma jurídica e texto de lei**. Esta distinção vai agora ganhar um efetivo realce, pois sem ela é impossível compreender adequadamente o fenômeno exonerativo tão freqüente em Direito Tributário. De fato as leis desenham hipoteticamente inúmeros fatos ou aspectos fatuais, ligando-os a um determinado efeito jurídico, qual seja o da incidência do imperativo tributário. Com fazer isso as leis, uma, duas ou inúmeras, conjugadas, acabam por «projetar» no espaço normativo o perfil da norma de tributação. Uma norma composta de hipótese (situações fáticas) e conseqüências jurídicas. Pois bem, **as alterações legislativas** que podem ocorrer nas hipóteses das normas de tributação, **subtraindo ou acrescentando fatos**, determinam tipos específicos de

exoneração tributária e as alterações legislativas que se dão nas conseqüências dessas mesmas normas, **acarretam mutações no perfil do dever jurídico.**

As alterações que as leis tributárias provocam nas hipóteses das normas de tributação são qualitativas, porquanto, em última análise, **qualificam ou desqualificam juridicamente os fatos** (os fatos, então, são ou não aptos a «gerar» tributação, se e quando ocorrentes). Ao revés, as alterações que as leis tributárias ensejam nas conseqüências das normas de tributação são quantitativas, por isso que afetam apenas o quantum do dever jurídico de pagar tributos: no primeiro caso, o efeito desqualificante que as leis provocam nos «fatos jurídicos» impede a incidência do imperativo e, pois, a norma de tributação não incide. Noutras palavras, não há obrigação. No segundo caso, os fatos jurídicos por isso que não afetados por nenhuma lei imunizante ou isentante, quando ocorrem provocam a incidência do mandamento da norma de tributação. Há obrigação. Apenas as condições para cumprimento do dever tributário são alteradas para menos. Os efeitos se dão ao nível das conseqüências. A diferença é nítida e cabal, até mesmo na dimensão da linguagem-do-objeto. Com efeito, quando o legislador diz que a saída de produtos industrializados para o exterior não é fato gerador do ICM, expressa algo qualitativamente diverso do que afirma quando prevê que as saídas de batatas com destino a estabelecimentos industriais se faz com base de cálculo reduzida em 60%. No primeiro caso, o fato simplesmente não gera tributação. É irrelevante como hipótese-de-incidência da norma de tributação. No segundo caso, dá-se a incidência da norma de tributação apropositando uma maneira especial de calcular o dever decorrente. É precisamente firmados nesta dualidade que apresentaremos a teoria da exoneração tributária. Vale dizer que ela, a teoria, estará baseada no endereço normativo das leis sobre tributação. Na medida em que as declarações legislativas, expressão de um ato-de-vontade, projetem sobre a estrutura da norma em posição estática

os seus efeitos, nesta mesma medida será etiquetada a exoneração. Se a lei ou artigo de lei qualificar fatos juridicamente como não jurígenos, 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».

No texto transcrito estava a tratar da NORMA DE TRIBUTAÇÃO, que é uma norma impositiva, de aplicação, demiurgica, geratriz de deveres. Estava, pois, ao mesmo tempo, **considerando-a em relação lógica e cronológica com as demais normas do sistema**, competenciais, por exemplo, existentes a partir da Constituição e que não são normas de aplicação...

Verdadeiramente um intrico, não uma fusão...

Estou certo que soube distinguir entre normas e suas espécies. No mesmo livro houvera dito a fls. 60:

«É possível distinguir a norma das leis ou costumes. O Direito positivo é posto e vige a partir de fórmulas lingüísticas escritas e orais. O objetivo dos «ordenamentos jurídicos» é, sempre foi, o de controlar o meio social. Enquanto tal possui uma linguem especial, encontrada ao nível dos seus entes normativos: leis, costumes, sentenças, contratos, etc. Esta linguagem quando é posta sob análise pelo cientista do Direito recebe a denominação de «linguagem-objeto», porque o objeto da ciência do Direito é o Direito Positivo, com a sua expressiva linguagem. Pois bem, ao estudar o Direito Positivo, é possível ao cientista concluir que, surgindo das inúmeras formulações verbais que expres-

sam o Direito, projetam-se normas, facultando, obrigando e proibindo ações e omissões assim como prescrições prevendo sanções para o não cumprimento de seus preceitos. Verificará, ainda, que há preceituações instituindo poderes, competências, processos e procedimentos além de definições e conceitos legais. Ademais, perceberá que tudo isto forma uma ordem jurídica, garantida pelo Estado.

Perante o cientista do Direito a normatividade (dever-ser) contida nos sistemas positivos se colocará numa relação de objeto-sujeito, sendo por este último descrita através de «proposições jurídicas», que são justamente os instrumentos reveladores das normas». Marco Aurélio Greco, em página de grande acuidade teve a percepção exata da questão:

«Para a descrição de uma norma jurídica (que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder) socorre-se o cientista de uma formulação a que se denomina «proposição jurídica». Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão (e não da vontade, como o é a norma) estruturando-se na forma de um juízo hipotético condicional. Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não prescreve nenhuma conduta, mas descreve uma determinada norma jurídica que prevê essa conduta. Ela serve, assim, para proceder ao conhecimento do objeto da ciência jurídica, mas não possui força imperativa. Quer dizer, a proposição não é um comando mas descreve um comando».

«Outra observação que cumpre fazer é que importa distinguir três realidades:

- a) a norma jurídica em si que consiste num comando ou imperativo ou autorização;
- b) a formulação que à norma é dada pelo cientista que é a proposição jurídica; e
- c) a expressão lingüística utilizada pelo legislador.

As letras «b» e «c» são ambas formulações lingüísticas, esta proveniente dos órgãos legislativos e aquela, do cientista, porém somente a do cientista expressa integralmente a norma, uma vez que muitos comandos só podem ser identificados e expressos numa proposição jurídica, mediante a **congregação de vários dispositivos contidos em múltiplos textos legais**».

Equipole dizer: a **distinção entre norma e lei ou costume** é importante para a análise jurídica. Carlos Santiago Nino, com a sua autoridade de lente graduado da Universidade de Buenos Aires, diz que a norma é diversa da formulação legislativa, escrita ou oral.

«Es muy posible que la expresión «norma jurídica» sea um término teórico. Obviamente ella no denota un conjunto de oraciones escritas en un papel, puesto que una **misma norma jurídica puede estar formulada por oraciones diferentes**, ni tampoco denota un conjunto de conductas humanas, puesto que las normas jurídicas son usadas para evaluar conductas».

Paulo haverá de convir que não confundi LEI CONSTITUCIONAL com outras leis, FUNDINDO-AS. Nem poderia deixar de admitir as relações subordinantes, hierárquicas, entre elas. Fazê-lo seria primarismo. Agora, a **Proposição de uma Norma**, deve levar em conta, conjuntamente, **todas as leis de um sistema**.

Ora, isto não significa desconhecer a sintaxe entre normas superiores e inferiores, estas extraindo daquelas os respectivos fundamentos de validez (Kelsen, Merkl). Muito ao contrário. Aliás o gráfico a que se refere a crítica não induz à «fusão» mas ao **efeito final**, à «decantação» da norma-de-conduta após a consideração de todo o sistema e os seus intrarelacionamentos.

A fls. 136 do meu livro deixei claro esta proposição, sem excluir os influxos constitucionais ou seja as imunidades:

«Ataliba expressando a idéia de que a norma jurídica é **ente de outro nível, diverso da lei**, afiança: «Hipótese de

incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência «in concreto» a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo se apresenta sob variados aspectos cuja reunião lhe dá identidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver — e tal é o caso mais raro — uma lei que enumere e especifique a todos, mas normalmente os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitas são implícitas no sistema jurídico».

A semelhança de um projetor sofisticado de filmes, o legislador, por razões pré-jurídicas, emite continuamente regras tributárias impositivas e exonerativas (utilizando-se da linguagem que lhe é peculiar, a linguagem vulgar, popular) que expressam a sua vontade de tributar ou liberar da tributação dado fato ou aspecto de fato. Se imaginarmos que os «focos jurídico-legais» assim emitidos vão se projetar numa tela, iremos ter a visão de uma «figura típica»; a figura ou perfil do fato jurígeno que constitui a hipótese de incidência da norma de tributação.

Em suma, tanto faz dizer na lei de tributação que o «fato gerador» do imposto é ter renda, com exceção das diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos, quanto dizer, apenas, que a obtenção de renda é «fato gerador» e, noutra lei, de isenção, declarar que a renda obtida a conta de diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos é isenta. Numa só lei ou em diversas o importante é que o legislador expresse a sua vontade sobre o que gera ou não a tributação. A coleta pelo jurista do fato composto por tais declarações de vontade, devidamente combinadas, resulta no **perfil último da hipótese de incidência da norma de tributação.**

Ora, é a **conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o fato jurígeno** que delinea, compõe, estrutura a hipótese de incidência da norma de tributação.

Sob o ponto de vista do direito positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários.

Dessarte, a definição das «situações-base» dos tributos, caracteriza-se pela modificação contínua de seus termos, comportando inevitável delimitação da realidade social subjacente. Isto advém dos critérios de avaliação postos à disposição do legislador, senhor da oportunidade, inoportunidade, conveniência ou inconveniência da tributação em relação a determinado número de aspectos da «situação-base» do tributo.

Um mesmo fato, a «grosso modo», pode referenciar interesses diferentes e disto descende a exigência de subtrair alguns itens do fato do raio da imposição, através das previsões excludentes: caso da circulação de mercadorias industrializadas no país, tributada, e direcionada para o exterior, imune. A configuração dos fins extra-fiscais nas normas de tributação nada mais é que a tradução, em termos finalísticos, dos critérios de ordem político-social na avaliação das «situações jurígenas». Estes critérios estão sujeitos a variações freqüentes, expressão dos mutáveis objetivos políticos, econômicos e sociais do Poder.

A razão fundamental para a coexistência das disposições de imposição com aquelas de exclusão, acarrentando, como visto, constante mutação no perfil dos «fatos imponíveis» deve-se a uma situação de compromisso entre as exigências do princípio da justiça e os influxos do princípio da segurança, cujo principal requisito é a certeza do direito. O princípio da segurança exige leis estáveis e dotadas de clareza. As necessidades do Poder e as aspirações de justiça provocam disciplinas diversas, caso por caso e a todo momento. Em função da exigência de certeza do direito, as leis impositivas são estáveis, simples, e delineiam as linhas básicas dos «fatos geradores». Em torno delas surgem as leis exonerativas ou dispositivos de exclusão, com dis-

posições cuja função precípua é precisar a situação-base, adequando-a às variações que se processam na realidade econômico-social.

O «fato jurígeno» para lá da sua intrínseca textura decorre em boa parte de «qualificações» subjetivas operadas pelo legislador em razão de um número bem elevado de circunstâncias. E, assim, o reconhecimento de todos os termos que constituem os «fatos geradores» das normas fiscais tem que ser feito a todo momento, através do exame completo do universo legal, compreendendo as regras de imposição e de exclusão».

Comecei o ensaio dizendo que me ocupava de dois casos práticos. A um já me referi em meio. O outro, refiro-me agora pois serve para iluminar concretamente o meu posicionamento, prestando-se, de sobredobro, para aclarar a crítica da crítica, a feitio de colocar sob holofote o equívoco do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, de supor que não considereei a SINTAXE DAS NORMAS JURÍDICAS, sua objeção maestrina à teoria, por isso imprestável.

O caso prático, o segundo, dizia respeito à imunidade das Entidades Privadas de Previdência Fechada (Instituições de Assistência Social) relativamente as suas rendas, patrimônio e serviços, ameaçada pelo art. 6 do Decreto-lei 2.065/83.

Entendia o Fisco que eram tributáveis os rendimentos de capital dessas instituições por entender que realizavam a hipótese de incidência do imposto de renda. Sustentei ao contrário argüindo que a União não tinha competência, NEGADA PELA CONSTITUIÇÃO (imunidade) para arrolar O FATO entre os tributáveis.

Disse então:

«As Impetrantes, já se vê, são as Entidades de Previdência Fechada do art. 4º da Lei 6.435 de 15/07/77 que o art. 6º do Decreto-lei 2.065/83 entendeu de tributar com o imposto de renda, ao argumento de que embora «isentas» do imposto-de-declaração não deveriam sê-lo das incidências de fonte, a partir de 1º de janeiro de 1984.

Ocorre que as Impetrantes não são «isentas», assim por simples espírito de benevolência do Executivo Federal — fator do Decreto-lei — senão que são pessoas imunes e, portanto, livres de quaisquer impostos sobre as respectivas rendas, patrimônio e serviço, seja qual for o tipo de incidência, **direta ou indireta, na fonte ou à final**, independentemente do querer do Fisco.

De conseguinte, «prima facie», a incidência do IR/fonte sobre os rendimentos de capital das Impetrantes afigura-se ilegal a lhes ferir o direito líquido e certo de não pagar impostos sobre renda, patrimônio e serviços, a teor de dispositivo expresso na CF, como se demonstrará.

Reza a Constituição Federal:

«**Art. 19** — É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 III — instituir imposto sobre:

.....
 c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da Lei;

.....»

Como lei complementar da Constituição, o CTN sobre a matéria, esclarece:

«**Art. 14** — O disposto na alínea c) do inciso IV do artigo 9º é subordinado a observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II — aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º — Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício».

Não faz sentido, assim, nem a indevida e impossível transformação de imunidade em isenção operada pelo RIR nem a inconstitucional incidência, que se lhe seguiu, do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de capital das Impetrantes, todas elas INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, para utilizar, com maior propriedade, os termos constitucionais. E, tudo indica que o erro original constante do RIR é que teria induzido em erro ou ao menos encorajado o autor do Decreto-lei 2065/83 afastada a hipótese de «mala fides», incompatível com a pessoa do Presidente da República, subscritor do édito.

Dessarte, já se pode concluir, sem medo de errar, que o Decreto-lei 2065/83 pelas razões até aqui expostas, labora diretamente contra a CF na medida em que tributa realidades que lhe é vedado tributar «ex-vi» de expresso dispositivo constitucional, como já esclarecido».

Ora, nesse fasto ofício que fiz?

— Mostrei que a imunidade — regra competencial negativa — retirava os rendimentos versados do «rol dos fatos tributáveis» por disposição superior, constitucional, não podendo a lei infraconstitucional, inferior, tendo em vista a restrição «AB EXTRA» pretender a tributação do «a priori» intrIBUTÁVEL. A regra competencial da CF no seu «minimum» de identidade e no seu «maximum» de validade, informando o «ordo juris» de cima para baixo. O ápice da pirâmide normativa clivando a segmentação jurídica em direção à base da estrutura como predicado por Kelsen, Merkl e Paulo.

Quê da fusão?

Digamos que se resolvesse aplicar ao caso, o gráfico criticado por PAULO e que como esclarecido tem a seguinte estrutura:

$$H = A - (B + C)$$

onde H = Hipótese de incidência

A = Fatos tributáveis

B = Fatos imunes

C = Fatos isentos

Estar-se-ia a dizer que os rendimentos de capital das Instituições de Assistência Social, ESTARIAM «FORA» da hipótese de incidência da regra de tributação do imposto sobre a renda...

Passou despercebido que o **esquema, meramente explicativo, é A-temporal...**

Nem poderia ser diferente, **eis que é «esquema proposicional» de hipótese de norma jurídica**, esta resultante de leis, constitucionais e infra-constitucionais.

PAULO estranha que disposições constitucionais imunitórias «penetrem nos supostos das normas de tributação», perdendo, dessarte, autonomia. Não é bem assim. Não há, só por isso, perda de autonomia. E, os preceitos interagirem uns sobre os outros, tampouco, constitui novidade. Tome-se, por exemplo, KARL ENGISCH dissertando sobre as «HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA» das normas jurídicas em geral, «*verbis*»:

«Pode, de resto, duvidar-se, num caso concreto, sobre o que pertence à «hipótese legal» e o que faz parte da «conseqüência jurídica». Quando o § 8º, do art. 23 do Código Civil diz: «Aquele que intencional ou negligentemente lesar ilicitamente a vida, a integridade física de outrem, fica obrigado a perdas e danos pelos prejuízos que daí resultem», podemos perguntar-nos se a fórmula «danos que daí resultem» pertence propriamente à hipótese legal ou à conseqüência jurídica. A solução correta é a seguinte: pertence aqui à hipótese legal que um determinado prejuízo tenha surgido, e à conseqüência jurídica precisamente esse prejuízo é que deve ser indenizado. Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a

que vai connexionando o dever-ser (sollen), e à conseqüência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Sobre a «hipótese legal» muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos positivos, mas também por elementos negativos, como o mostram os exemplos que acima apresentamos referentes às exceções, a imperativos; **que podem entrar a fazer parte dela**, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também momentos interiores, psíquicos, «subjetivos» (v. gr. «intencionalmente», no referido § 8º, do art. 23); ou que podemos encontrar nela, ao lado de elementos descritivos (como, v. gr., «lesão corporal»), **elementos referidos a valores, «normativos»** (v. gr., no § 2º, do art. 26 do Código Civil, «ofensa aos bons costumes»).

Ao cabo, a **fórmula descritiva** para a hipótese de incidência da norma de tributação, ou seja, FATOS TRIBUTAVEIS MENOS OS IMUNES E OS ISENTOS, **em momento dado**, é correta. Sim, porque é preciso colher TODAS AS DECLARAÇÕES LEGISLATIVAS existentes desde a Constituição até as leis ordinárias.

Havendo prévio DISPOSITIVO ESCRITO na Constituição, pondo VEDAÇÃO ao exercício da competência tributária quanto ao fato «ALFA», é lógico que a **Lei Tributária** não pode arrolá-lo entre os tributáveis pena de INCONSTITUCIONALIDADE. A antinomia resolve-se pela prevalência da LEI MAIOR. Quanto a superveniência de dispositivo imunitório ou de dispositivo de isenção posto por **lei posterior à lei de tributação**, dá-se que a partir de **sua vigência e até que revogado**, resta alterada a hipótese de incidência ou «suposto» da **norma de tributação**, que fica, assim, sujeita as **constantes mutações da «dança legislativa»**.

Por isso é que se diz que a NORMA é uma RESULTANTE de leis, seja constitucional, seja complementar, sejam ordinárias, no funil do tempo. E, pois, concluo que ao invés de divergência

há concordância. A questão é que, para lá dessa correta visão, o texto examinado por PAULO, de minha autoria, tratava de algo mais, ou seja, dos **efeitos das prescrições imunitórias da Constituição sobre o fenômeno da exoneração tributária**, tudo indicando que não fui compreendido, ou melhor, não me fiz compreender. Decerto, pois que descartada a incapacidade intelectual de PAULO DE BARROS DE CARVALHO, a única razão para o divérbio está na minha insuficiência de expressão. Talvez por isso, tenha me valido neste ensaio de tantos outros autores de nomeada, no afã de esclarecer a mim mesmo. «Mea culpa».

EPILOGO

O artigo deve terminar por onde começou, honrando o ilustre FONROUGE. Quanta sabedoria na ressalva feita naquela cita que inaugura o ensaio:

«Convém assinalar, incidentalmente, que o DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO contempla a figura da imunidade tributária, porém em sentido diferente, pois ali corresponde a uma MERA ISENÇÃO».

Isto é, corresponde a um CASO DE NÃO INCIDÊNCIA, em seu efeito último, pouco importando que para nós a REGRA CONSTITUCIONAL DE IMUNIDADE SEJA, ANTES, REGRA DE COMPETÊNCIA. É que, tirante as considerações peculiares a cada ordenamento jurídico, importa às gentes, em qualquer tempo ou lugar, saber se há ou não O DEVER DE PAGAR dada exação. **E, nisso igualam-se imunidades e isenções.** Ambas, em seus efeitos, recobrem o fato jurígeno tributário e, tiradas, ele ressurgem, pois que só se imuniza ou isenta fatos capazes, não fôro a imunidade ou a isenção, de estarem nas raízes da tributação (haveria, então, incidência e portanto, dever, obrigação).

Os tributaristas brasileiros rendem homenagem ao grande jurista argentino falecido.