



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO**

FELIPE CARVALHO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO FISCAL E
O DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

MACEIÓ, ALAGOAS, 2008

FELIPE CARVALHO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO
FISCAL E O DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas – UFAL.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

MACEIÓ - 2008

FELIPE CARVALHO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO FISCAL E O
DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Área de Concentração do Curso: Fundamentos Constitucionais dos Direitos.

Linha de Pesquisa: Transformações do Direito.

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Menção Geral: _____

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. George Sarmento Lins Júnior.

Maceió, Al, ____ de _____ de 2008.

À memória de minha Vó Zeca.

A meus pais, Ricardo e Margarida, e meus tios, Joaquim e Paulo.

À Vanessa, minha loucura saudável (valeu, Drummond!).

À Liara, pelas perguntas, que já não consigo responder.

AGRADECIMENTOS

Método e rigor de cientista, ternura e ouvido de professor. Minha gratidão e renovada admiração a esse alagoano, Professor Doutor Gabriel Ivo.

Aos Professores da Banca Examinadora, Drs. Francisco Wildo, Querino Mallman e Geílson Salomão, pela leitura do trabalho.

Aos meus irmãos David e Igor, pela colaboração e compreensão.

Aos companheiros de escritório Vitor, Bruno, Carlos, Diego, Igor e Luciana, pela paciência, amizade e solidariedade nesses dois anos de caminhada.

Aos amigos de livros e de vinhos, Djalma, Cristiano e Jamesson, pelas discussões nas bibliotecas e nos bares.

Aos amigos da 2ª Turma do Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, pelo convívio saudável e fraterno nesses dois anos.

Ao corpo docente do Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, na pessoa de seu coordenador, Prof. Dr. George Sarmiento, que jamais se escusou de fazer o melhor pelo Curso.

A Giovana, pelos incentivos e cuidados.

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Betânia Almeida dos Santos

S731c Souza, Felipe Carvalho Olegário de.
Controle de constitucionalidade da norma de benefício fiscal e direito à
igualdade de tratamento / Felipe Carvalho Olegário de Souza. – Maceió, 2008.
111 f.

Orientador: Gabriel Ivo.
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas.
Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2008.

Bibliografia: f. 105-111.

1. Direito constitucional – Brasil. 2. Direito tributário – Brasil. 3. Benefício
fiscal. 4. Controle da constitucionalidade. 4. Igualdade. I. Título.

CDU: 342.99:336.2

RESUMO

O trabalho, em suas primeiras linhas, tem como objeto a posição e a função dos benefícios fiscais na Constituição Federal de 1988, fazendo distinção entre normas de estrutura e normas de conduta. Ainda no início da pesquisa, dá-se atenção às finalidades dos benefícios fiscais. O princípio da capacidade contributiva e sua relativização pela instituição de tratamento tributário mais ameno também são examinados sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade. Expressado o juízo do autor sobre os benefícios fiscais na Carta Magna, entendendo-os como normas de estrutura reguladoras da conduta do legislador, passa-se a descrever o processo de positivação do direito. O estudo da positivação do direito é inserido nos aspectos mais relevantes do controle de constitucionalidade, porque, em sendo os benefícios fiscais normas constitucionais de estrutura, cabe ao legislador agir para criá-los. A referência às chamadas “decisões interpretativas”, interpretação conforme e decretação de nulidade sem redução de texto, é contextualizada com as premissas da vagueza e da ambigüidade da linguagem prescritiva, o que culmina na separação de texto e norma. Nesse cenário, procede-se crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no tocante à tese do “legislador positivo”. Em seguida, apresenta-se a definição de direitos fundamentais, incluindo nesta os direitos dos contribuintes. Tecem-se comentários ao direito de igualdade e suas significações. Por fim, com arrimo no direito fundamental à igualdade de tratamento, conclui-se ser possível a “extensão” de benefícios fiscais a contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato.

Palavras-Chave: Benefício fiscal, texto, norma, controle de constitucionalidade da norma, interpretação conforme, decretação de nulidade sem redução de texto, legislador positivo e igualdade.

ABSTRACT

Il lavoro, in sue prime linee, ha come oggetto, la posizione e la funzione di benefici fiscali nella Costituzione di 1988, facendo distinzione tra norme di condotta e di struttura. Anche nello inizio della ricerca, si dà attenzione alle finalità dei benefici fiscali. Il principio di capacità e sua relativizzazione per la istituzione di trattamento tributario più ameno sono esaminati sopra la prospettiva dello principio della proporzionalità. Espresso il giudizio dell'autor sopra i benefici fiscali nella Magna Carta, gli comprendendo come norme di struttura regolatore della condotta di legislatore, si passa a descrivere il processo di positivizzazione del diritto. Lo studio della positivizzazione del diritto è inserito negli aspetti più importanti dello controllo di costituzionalità, perché, essendo i benefici fiscali norme costituzionale di struttura, compete al legislatore agire per crearli. La referenza alle chiamate "decisione interpretative", interpretazione conforme e decretazione de nulidad senza riduzione di testo, è contestualizzata con ambiguità e vaghezza della linguaggio prescrittiva, che giunge nella separazione di testo e norme. In questo scenario, si procede critica alla giurisprudenza del Supremo Tribunal Federal in relativo alla tesi del "legislatore positivo". In sequenza, si presenta la definizione di diritti fondamentali, includendo in questa i diritti degli contribuenti. Tengono commenti al diritto di eguaglianza e suoi significative. Per finale, con sostegno nel diritto fondamentale alle eguaglianza di trattamento, si conclude essere possibile la "estensione" degli benefici fiscali all contribuenti che si incontrano nella stessa situazione di fatto.

Parole chiave: Beneficio fiscale, testo, norma, controllo di costituzionalità della norma, interpretazione conforme, decretazione de nulidad senza riduzione di testo, legislatore positivo e eguaglianza.

*Se a própria existência cotidiana lhe parecer pobre, não a acuse.
Acuse a si mesmo, diga consigo que não é bastante poeta para
extrair as suas riquezas. Rainer Maria Rilke*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
-----------------	----

1. BENEFÍCIOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: DAS NORMAS DE ESTRUTURA À FUNÇÃO

1.1. Considerações iniciais.....	13
1.2. Justificativa constitucional dos benefícios fiscais	15
1.3. As normas de estrutura construídas a partir do texto constitucional.....	19
1.4. A regra matriz de incidência tributária.....	24
1.5. Os benefícios fiscais e a regra-matriz de incidência tributária.....	25
1.6. Os benefícios fiscais e suas funções constitucionais.....	28
1.6.1. Redução da desigualdade sócio-econômica entre regiões.....	29
1.6.2 Colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais.....	30
1.6.3. Desenvolver atividade social e economicamente relevante.....	33
1.7. A proporcionalidade da norma de benefício fiscal como exceção ao princípio da capacidade contributiva.....	34

2. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL: DO TEXTO À NORMA

2.1. Preliminares ao texto: normas de produção jurídica	40
2.2. O fato jurídico de produção normativa: enunciação.....	44
2.3. Enunciação-enunciada como relato do fato jurídico de produção normativa que possibilita o controle de constitucionalidade da enunciação e a questão dos convênios na veiculação de benefícios fiscais do ICMS.....	46
2.4. O controle de constitucionalidade da norma.....	49
2.4.1. A significação dos textos.....	49
2.4.2. Das limitações à significação nos benefícios fiscais.....	51
2.4.3. Da interpretação conforme e da declaração de nulidade parcial sem redução do texto: funções semânticas e pragmáticas.....	53
2.4.4. Alcance e limites dos efeitos das decisões interpretativas.....	55
2.4.5 Da vagueza e da ambigüidade da tese do legislador positivo e benefícios fiscais.....	61

3. DO DIREITO FUNDAMENTAL DOS CONTRIBUINTES À IGUALDADE DE TRATAMENTO E SUA APLICAÇÃO NOS BENEFÍCIOS FISCAIS

3.1. As diversas fundamentações dos direitos fundamentais.....	72
3.1.1. Da teoria jusnaturalista dos direitos fundamentais.....	72
3.1.2. Da teoria ética ou axiológica dos direitos fundamentais.....	73
3.1.3. Da teoria historicista ou positivista dos direitos fundamentais.....	74
3.1.4. Da opção pelo modelo positivista.....	76
3.2. Dos direitos fundamentais dos contribuintes.....	78
3.3. Do direito fundamental dos contribuintes à igualdade.....	80
3.3.1 O problema semântico.....	81
3.3.2. Igualdade-princípio (igualdade material).....	81
3.3.3. Igualdade-postulado.....	84
3.3.4 Igualdade-regra.....	84
3.3.5 Os efeitos da igualdade-regra: superação da tese do legislador positivo.....	87
3.4. O problema pragmático.....	94
3.4.1 O direito à igualdade de tratamento e os benefícios fiscais.....	94
3.4.2 Das restrições à legitimidade processual e a falta de controle dos benefícios fiscais que violam o direito de igualdade de tratamento.....	97
CONCLUSÕES.....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

INTRODUÇÃO

A preocupação com a escassez de recursos públicos para efetivação dos direitos fundamentais não mais se resume aos chamados direitos sociais, pois a proteção dos direitos de liberdade também demanda quantia substancial de dinheiro do Estado.

Nos estados fiscais, aqueles em que o Poder Público se mantém pela arrecadação de tributos dos particulares, toda renúncia de riqueza é sentida e só se justifica, no Brasil, por ter como objetivo a *a)* redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país, *b)* a colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* o desenvolvimento de atividade social e economicamente relevante.

Mesmo revestidos de funções relevantes, os benefícios fiscais são despesas públicas, pois se apresentam como sacrifício de recursos que, em regra, ingressariam no Erário por meio da tributação de fatos presuntivos de riqueza, incluindo-se no conceito de prestações positivas do Estado Social.

Os benefícios fiscais, como normas jurídicas que são, agem na inibição da incidência de um(s) do(s) critério(s) da regra-matriz de incidência tributária, suavizando a prestação pecuniária à qual originalmente estaria obrigado o contribuinte.

Entretanto, essa inibição (exclusão) da incidência sempre será parcial, revelando que os benefícios fiscais não se dirigem a todos os critérios da regra-padrão tributária, de modo que, naturalmente, alguns contribuintes serão contemplados e outros não.

Tem-se, então, que, analiticamente, os benefícios fiscais, ainda que voltados para consecução de objetivos gravados nos textos do ordenamento constitucional brasileiro, promovem regramento diferenciador que deve ser compatível com a igualdade e as demais normas constitucionais.

Com os benefícios fiscais, a tributação é *predominantemente* extrafiscal, de sorte que se afasta a capacidade contributiva do sujeito passivo, para examinar se o meio eleito pelo legislador para atingir as metas constitucionais segue o postulado da proporcionalidade, devendo ser *adequado* para a realização da finalidade prescrita; *necessário*, no sentido de restringir o menos possível a capacidade contributiva; e *proporcional em sentido strito*, pois as vantagens trazidas pela regulação diferenciada devem superar os sacrifícios a direitos fundamentais de terceiros.

Opta-se por um corte metodológico, vez que o ponto de partida do estudo são os benefícios fiscais legítimos, que operam distinção dentro dos limites constitucionais e se apresentam como instrumentos hábeis para perseguir as funções determinadas pela Carta Magna.

O problema que se intenta descrever, e para o qual serão propostas soluções, se refere à instituição de benefícios fiscais que, no plano dos textos, e não no campo das normas, aparenta inconstitucionalidade parcial.

Tal situação se dá quando o Legislador, ao inovar o ordenamento jurídico com textos, cria uma norma de benefício fiscal que veicula exclusão ou omissão de contribuinte que poderia ser contemplado com a regulação diferenciada.

A preocupação com o tema não é gratuita. Isto porque o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas decisões, vem considerando que os benefícios fiscais são políticas públicas estatais norteadas pela discricionariedade da Administração, não cabendo ao Poder Judiciário intrometer-se em tal seara.

Muitas, no entanto, são as razões que se levantam contra esse posicionamento.

A começar da linguagem dos textos jurídicos, marcada pela polissemia, a ambigüidade e a vagueza dos termos, sendo algo corriqueiro o alargamento e a restrição do âmbito de incidência das normas, decisão essa que cabe unicamente ao aplicador credenciado pelo sistema.

Ademais, no ordenamento jurídico brasileiro, com as denominadas “decisões interpretativas”, interpretação conforme e pronúncia de nulidade sem redução do texto atestam a plurivocidade de significações que podem surgir de um enunciado prescritivo.

Estudo cuidadoso da jurisprudência do Supremo também indica que não há critérios seguros para os significados da tese do “legislador positivo”, invocada para deter eventual ímpeto criativo da Corte.

Debate-se, também, o papel do direito à igualdade de tratamento aos contribuintes que se encontram em idêntica situação de fato (constitucionalmente positivada) e suas conseqüências.

Intenta-se responder se os significados de *proibição de arbítrio*, *o ônus de justificação da diferenciação ao Estado* e a *impessoalidade, abstração e generalidade* do direito de igualdade de tratamento são suficientemente eficazes para determinar a “extensão” do benefício fiscal.

Com argumentações no plano da pragmática, demonstram-se importantes aspectos, que vão desde a inconveniência na decretação da inconstitucionalidade parcial, em face da exclusão ou omissão do benefício a alguns contribuintes, à inútil espera por um legislador sábio em seu labor.

1. BENEFÍCIOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: DAS NORMAS DE ESTRUTURA À FUNÇÃO

1.1. Considerações iniciais

Por se constituir o Estado brasileiro uma república federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios¹, é que qualquer regulação de conduta diferenciada, de início, causa toda sorte de questionamento, não sendo rara a imposição da alcunha de *privilégio* ao elemento discriminador.

Deveras, é da igualdade de tratamento entre pessoas e, também, entre Estados, perante a ordem jurídica, que se extraem tantas outras configurações de nossa república federativa².

Com efeito, expõe Geraldo Ataliba que, do princípio republicano decorre a prescrição de que se prestigie a isonomia *diante da e na lei*, devendo esta ser abstrata, genérica e impessoal para adequar-se ao regime constitucional do art. 5º, I³.

O comando do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, se espraia por todo o seu texto e também deixa suas impressões, com intensidade, no sistema tributário, sendo praticamente reproduzido no art. 150, II⁴, o que levou José Souto Maior Borges a declarar que a “generalidade da tributação é a rigor um subprincípio”⁵ à disposição daquele fixado pelo art. 5º.

Acontece que, historicamente, os estados republicano-federativos foram impingidos a dar novos contornos à igualdade, mormente quando do surgimento do chamado estado social (=providência, de bem estar social, intervencionista.). Manteve-se o *texto* básico de que “todos são iguais perante a lei”, mas, com novos *contextos*, alterou-se o sentido.

¹ CF/88, art.1º, *caput*.

² Concurso público (CF/88, art. 37, II), licitação (CF/88, art. 37, XXI), elegibilidade (CF/88, art. 14, §3º), convênios de ICMS (CF/88, art. 155, §2º, XII, g), representação dos Estados no Senado Federal (CF/88, art.46).

³ BRASIL. Constituição Federal, art. 5º, I: “Art. 5º 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 e à propriedade, nos termos seguintes:I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”(…)

⁴ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, II: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”(…)

⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 45.

Trabalhando com especial vagar nos estados de direito contemporâneos mais relevantes, o liberal e o social, Luigi Ferrajoli diferencia as veias legitimadoras dessas duas formas de organização política. Se de um lado o estado liberal existe para não *piorar* a vida dos particulares, o intervencionista busca *melhorar* as condições materiais e culturais dos cidadãos⁶.

Paulo Bonavides complementa tal noção, discorrendo que o estado social é aquele no qual a pressão das massas se reflete na política, impondo ao Poder Público que garanta direitos do trabalho, da previdência, da educação e da saúde; intervenha na economia; enfim, “estenda sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual”⁷.

Um documento normativo que inaugura uma nova ordem jurídica, mormente quando introduzido por meio de procedimentos democráticos, como é o caso da Constituição brasileira de 1988, dificilmente se reveste de um único modelo político. Em nosso direito positivo constitucional, não pode o estudioso deixar de reconhecer a existência de enunciados prescritivos que se amoldam aos programas dos atuais estados sociais⁸, mas que, por outro lado, convivem em ambiente estruturado pelo modo capitalista de produção⁹, marcado pela liberdade de iniciativa e livre concorrência.

Para viabilizar a realização dos ideais do estado social, o ordenamento jurídico é composto de normas que veiculam mensagens prescritivas ao Poder Público, *obrigando-o* a perseguir determinados fins, ao tempo em que lhe *permitem* o manejo de instrumentos legitimamente criados pelo direito positivo.

Hodiernamente, em substituição aos signos “pacote econômico” e “plano de governo”, consagrados nas décadas de 1960 e 70, pode denominar-se de *políticas públicas* o conjunto de normas jurídicas que permitem ao Estado utilizar determinados meios para consecução dos fins que lhe são prescritos constitucionalmente.

Em geral, as políticas públicas são um conjunto normas jurídicas que prescrevem ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) prestações positivas em favor dos administrados a partir dos recursos arrecadados por meio da tributação da riqueza particular.

⁶ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal**. Trad. de Fauzi Hassan Choukr. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 795.

⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 186.

⁸ CF/88, arts.3º; 146, III, “d”; 150, §6º; 151, I e III; 155, XII, “g”; 170, IV e IX; 179; 215 e 218.

⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30 e ss.

Ainda que analiticamente correta a afirmativa de Paulo Bonavides, acerca da ocupação da esfera privada pelo estado providência, a insuficiência da ação dos entes públicos para satisfazer as metas positivadas nas Constituições fez com que, em nome destes valores e, mediante a promessa de prêmios, os particulares fossem (e sejam) induzidos a colaborar com o Estado.

Nesse contexto, a instituição de benefício fiscal é, dentre outras, uma política pública de que o Estado pode valer-se para reduzir a desigualdade regional e concretizar os valores constitucionalmente previstos¹⁰, por meio da permissão de impulsionar as atividades econômica e socialmente relevantes para o Constituinte de 1998, suavizando a prestação tributária decorrente de alguns fatos jurídicos de conteúdo econômico¹¹.

A utilização de benefícios fiscais se insere na necessidade de equipar o Estado inaugurado em 1988 com meios alternativos aos consagrados institutos de direito administrativo que, por vezes, não respondem à exigência de cumprimento de prestações positivas que visam à promoção do desenvolvimento regional¹².

A atenuação da prestação fiscal, mesmo que voltada para consecução de objetivos caros ao ordenamento constitucional de estado social, promove regramento diferenciado que deve ser compatível com as demais normas de idêntica hierarquia, pois está inserida numa república federativa.

Deve-se, pois, de início, buscar os elementos jurídicos que compõem os benefícios fiscais para contextualizá-los com os limites estabelecidos na Constituição de 1988, com especial atenção à constitucionalidade do tratamento diferenciado dos contribuintes.

1.2. Justificativa constitucional dos benefícios fiscais e o entendimento acerca das sanções positivas

Afirma Norberto Bobbio que a análise histórica dos textos constitucionais deixa claro que nos Estados Sociais sucessores daqueles orientados pelo abstencionismo intervencionista do

¹⁰ SHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o Papel das Cláusulas de *Tax Sparing* *Et Matching Credit*. In MARTINS, Ives Gandra Silva *et ali* (coords.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253-263.

¹¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 215.

¹² BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 194.

liberalismo se tornou comum a utilização de “técnicas de encorajamento” em detrimento de normas de repressão ou de bloqueio¹³.

Em contraposição aos ordenamentos jurídicos do liberalismo clássico, que, para reprimir condutas, valiam-se de normas que as transformavam em difíceis, impossíveis ou desvantajosas, os Estados de Providência convertiam o agir e/ou a omissão humana em necessários, fáceis e vantajosos¹⁴.

De fato, nos estudos do jusfilósofo italiano, não há aprofundamento no sentido de apontar para quais finalidades o direito positivo deve ser mais promocional do que repressor, vez que os artigos condensados na mencionada obra tratam de certificar a existência da *função* premial dos ordenamentos jurídicos.

A despeito do encantamento com a teoria de Norberto Bobbio, expoente do positivismo italiano, que relativizava o caráter sancionador-repressor do ordenamento jurídico, ao descrever a existência de *sanções positivas*, tal pensamento deve ser visto por outro ângulo.

Imediata, porém, é a necessidade de, antes de analisar essa teoria, esclarecer o entendimento acerca do termo *sanção*, que dista de qualquer unanimidade de sentido.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, o signo *sanção* tem como possíveis significados: *a*) relação jurídica prescritora de conduta reparadora de descumprimento de vínculo obrigacional; *b*) relação jurídica que confere direito a sujeito ativo de uma norma primária e dever de o Estado-Juiz efetivar a prestação a qual estava obrigado o sujeito passivo da citada norma primária; e *c*) relação jurídica constituída em sentença condenatória¹⁵.

Por seu turno, Luís Cesar Souza de Queiroz também endossa a ambigüidade do termo *sanção*, atribuindo-lhe três sentidos: *a*) ato político do chefe do Poder Executivo que tem o efeito de confirmar o resultado do processo legislativo (CF/88, art. 66); *b*) pena ou castigo contido no conseqüente de norma primária punitiva e *c*) atividade regulada por norma secundária, somente aplicável pelo Estado-Juiz¹⁶.

Orlando Gomes, analisando a estrutura da norma jurídica, afirma que esta é composta de um *preceito*, que determina uma conduta a ser seguida pelos destinatários da norma, e de uma

¹³ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 2. A expressão “bloqueio” é de FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 15.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.45.

¹⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 45.

sanção, que, em virtude da função dissuasória do direito, apresenta-se como *pena* aos que desobedecem aos comandos do preceito¹⁷.

O Professor Marcos Bernardes de Mello, a despeito de não compreender que o direito positivo seja ontologicamente sancionador, descreve *sanção* como “conseqüência negativa” aos que desrespeitam às prescrições normativas constantes do ordenamento jurídico¹⁸.

Em monografia voltada para *sanção* no direito tributário, Paulo Roberto Coimbra Silva aponta que a proximidade entre *sanção* e *prêmio* vem da constatação de que ambos estão localizados no conseqüente de uma norma¹⁹.

A semelhança entre os dois institutos, no entanto, é só essa. Para o professor em comento: *a*) a sanção é imprescindível ao direito, enquanto o prêmio se caracteriza por ser dispensável (facultativo); *b*) a sanção é conseqüente de uma norma cujo antecedente constitui-se de ato/fato ilícito e o prêmio, em contrário, apresenta-se como conseqüência de norma cuja hipótese se trata de um ato/fato de relevância sócio-econômica, incentivado pelo ordenamento jurídico; *c*) a sanção é conseqüência de uma norma secundária e o prêmio de uma norma primária²⁰.

Depreende-se das teses dos mencionados teóricos do direito que *sanção*, de uma forma ou de outra, tem sempre caráter de resposta à conduta que nega os comandos prescritivos da ordem jurídica.

Para teoria aqui aceita, como será aprofundado adiante, o que se denomina de *sanção premial* (positiva) é a conseqüência de uma norma jurídica primária, reguladora da conduta entre Estado e contribuinte, que consiste na prescrição de condutas obrigatórias, proibidas e permitidas.

Ou seja, a dita *sanção positiva* (o benefício de pagar menos tributo, de receber créditos presumidos, de gozar de um prazo maior para satisfazer a obrigação tributária, etc.) é uma conduta a que o Poder Público tem a obrigação de aceitar (conseqüente) em face de um comportamento do contribuinte voltado para *a*) reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b*) colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c*) desenvolver atividade social e economicamente relevante (antecedente).

¹⁷ GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 5.

¹⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Palmo da Existência**. 14ª ed. Sao Paulo: Saraiva, 2007, p.256.

¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 71.

²⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 73. No item 1.3 do presente estudo, discorrer-se-á sobre a estrutura lógica das normas, indicando-se o papel da sanção na ordem jurídica.

No entanto, para o entendimento correto da justificativa constitucional dos benefícios fiscais, é preciso que o foco esteja nas metas e objetivos que se põem como impositivos aos entes federativos e não nas vantagens aos destinatários das normas em destaque.

O incentivo, o encorajamento, o benefício etc. são comportamentos (consequências) permitidos ao Estado para *premiar* o contribuinte. Antes de tal expediente, porém, há a *obrigação* do Poder Público de cumprir as prescrições constitucionais: redução de desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, a efetivação de direitos de prestação positiva e o desenvolvimento de atividades econômicas e sociais relevantes.

Interesse público aqui considerado não como um meio retórico e vago, utilizado para o legislador buscar apoio da sociedade (na crítica levada a cabo por José Eduardo Faria²¹), mas aquele definido pelo direito positivo.

O conceito de interesse público é qualificado por Celso Antônio Bandeira de Mello como sendo aquele em “*plexo de interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade (entificada juridicamente no Estado)*”²², de sorte que se verifica ter sido a CF/88 generosa em interesses da Sociedade, pois desde o desenvolvimento regional ao planejamento familiar foram alvos da proteção constitucional.

A Constituição Federal de 1988 é farta de enunciados que permitem o exercício da competência legislativa do Estado para criar vantagens aos contribuintes que lhe assistem na *função* de materializar direitos a prestações positivas (direitos sociais, econômicos e culturais) e outros valores constitucionais merecedores de guarida estatal²³.

Nesse sentido, Marcelo Neves, tecendo impressões a respeito do “crédito-prêmio de IPI” (uma espécie de benefício fiscal no pensamento do autor de Pernambuco), assevera que tal norma “não constitui um prêmio para o contribuinte, mas antes o produto da concretização de um *dever* constitucional principiológico do Estado de garantir a não-cumulatividade e, a *fortiori*, de um *direito* do contribuinte a ser beneficiário da mais ampla desoneração com base no princípio correspondente”²⁴.

²¹ FARIA, José Eduardo. A Definição do Interesse Público. In SALLES, Carlos Alberto (org.). **Processo Civil e Interesse Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Associação Paulista do Ministério Público, 2003, p. 79-90.

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 63 (grifos originais).

²³ BRASIL. Constituição Federal, arts. 146, III, “d”; 150, §6º; 151, I e III; 155, XII, “g”; 170, IV e IX; 179; 215 e 218, entre outros.

²⁴ NEVES, Marcelo. Crédito-Prêmio de IPI: Vigência Normativa. **Revista de Direito do Estado**. Ano 2, n.º 5, Rio de Janeiro: Renovar, jan/mar 2007, p. 397-424 (grifos no original).

Igualmente ao jurista citado, pensa o Supremo Tribunal Federal, que já decidiu que os benefícios fiscais têm sua instituição condicionada à perseguição de finalidade constitucionalmente imposta ao Estado²⁵.

Demais disso, observa-se que a infração do Estado às obrigações constitucionais das quais é titular fundamenta a aplicação de sanções (aqui sem o complemento “negativas”, porque no entendimento adotado inexistem sanções positivas ou premiaias) como a decretação de inconstitucionalidade por ação ou omissão.

Procedida à inversão, na qual se posiciona como fundamento o interesse público e como meio o prêmio (benefício, vantagem, incentivo), a doutrina de Norberto Bobbio, certamente, reflete as novas funções prescritas constitucionalmente ao Estado no limiar do século XX.

1. 3. As normas de estrutura construídas a partir do texto constitucional

Nos presentes tempos, um dos assuntos que mais fomenta o debate entre os juristas é o da aplicação direta das normas constitucionais (especialmente de direitos fundamentais), independentemente de conformação por meio da atividade legislativa infraconstitucional. Esse fenômeno é também observado no concernente aos benefícios fiscais, pois, como dissertado no item anterior, portam vantagens aos sujeitos passivos tributários abarcados pela normatização diferenciada.

A questão em destaque pode ser enfrentada pelas áreas de conhecimento da Filosofia, da Sociologia e/ou da Teoria Geral do Direito, que, por argumentos diversos, combatem algumas

²⁵ BRASIL. STF, RE 403205 / RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 19/05/2006, p. 43:”RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PROTOCOLO INDIVIDUAL. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA PUBLICIDADE NÃO CONFIGURADA. 1. Falta aos incisos XIII e LVII do art. 5º da Constituição Federal o devido prequestionamento (Súmulas STF nºs 282 e 356). 2. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. Precedentes do STF. 3. É dever da Administração Pública perseguir a satisfação da finalidade legal. O pleno cumprimento da norma jurídica constitui o núcleo do ato administrativo. 4. Concessão de benefício fiscal mediante ajuste entre Administração Pública e administrado. "Protocolo individual". Instrumento de intervenção econômica que impõe direitos e obrigações recíprocas. Dever jurídico da Administração Pública de atingir, da maneira mais eficaz possível, o interesse público identificado na norma. 5. Princípio da razoabilidade. Hipótese que carece de congruência lógica exigir-se o comprometimento da Administração Estadual em conceder benefício fiscal presumido, quando a requerente encontra-se inadimplente com suas obrigações tributárias. 6. Violação ao princípio da publicidade não configurada. Negativa de celebração de "protocolo individual". Incontroversa existência de autuações fiscais por prática de infrações à legislação tributária estadual. Interesse preponderante da Administração Pública. 7. Recurso extraordinário conhecido e improvido”.

sérias impropriedades dos que defendem, sem distinção, a aplicação, no caso concreto, da Carta Magna.

Em passos ligeiros, cite-se o ensaio filosófico de Gregorio Robles, no qual expõe a influência do jusnaturalismo racional na formação da teoria de que os direitos humanos afastam qualquer tipo de compromisso do indivíduo, sendo “um fato social palpável que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com freqüência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade”²⁶.

Socialmente, observa-se que, face ao processo de constitucionalização simbólica, que bloqueia qualquer esforço na concretização dos preceitos constitucionais, os direitos fundamentais atuam como esperança última de inclusão de setores da sociedade no gozo de prestações do Estado²⁷, de modo que a pressão dos excluídos influencia a concepção de que a Constituição tem aplicação direta em casos individuais.

É sob a ótica da Teoria Geral do Direito, porém, que se faz mais interessante a discussão acerca da aplicação das normas constitucionais, pois, nessa disciplina da Ciência do Direito, encontra-se a distinção de Norberto Bobbio entre normas de conduta e normas de estrutura (competência, produção jurídica)²⁸, que, analiticamente, auxilia a compreensão do agir legislativo na criação de benefícios fiscais a partir dos enunciados da Constituição de 1988.

A doutrina de Norberto Bobbio tem como ponto de partida a premissa de Hans Kelsen de que o conteúdo de toda norma jurídica é uma conduta humana²⁹, que, necessariamente, deverá ser obrigatória, permitida ou proibida³⁰.

O teórico italiano, no entanto, vai além, afirmando que, junto às normas que regulam diretamente o *comportamento* dos homens (normas de conduta), prescrevendo-lhes obrigações, permissões e proibições, existem normas que *estruturam* (normas de competência ou de produção

²⁶ ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p.18. No campo do direito tributário, José Casalta Nabais vê-se obrigado a declarar que “não há direito fundamental de não pagar impostos. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 186.

²⁷ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. Guarulhos: Acadêmica, 1994, p. 71.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, p. 33.

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33-36.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 29.

jurídica) o processo pelo qual são criadas, modificadas e extintas as normas de conduta³¹. Em verdade, as normas de estrutura também disciplinam condutas, mas condutas que, tão-só, introduzem normas no ordenamento.

As normas jurídicas têm estrutura lógica bimembre³², composta pelas normas primária e secundária, que se apresentam na mesma forma: se uma *hipótese* (=antecedente, descritor) deve ser imputada uma *tese* (=conseqüente, prescritor).

Da NORMA PRIMÁRIA DE CONDUTA, vê-se que, na *hipótese*, há descrição de um fato possível de acontecer e que tem vinculação com o ser humano em sua intersubjetividade; e, na *tese*, prescreve-se o surgimento de uma relação jurídica³³, cujo objeto será uma conduta na qual o sujeito ativo terá o direito de exigi-la e o sujeito passivo o dever de cumpri-la.

Levada em consideração sua inteireza, a estrutura da norma jurídica não se esgota naquela primária. Isto porque, sendo um *dever ser*, passível de descumprimento pelos destinatários, a norma somente estará completa – ou melhor, só será jurídica – se previr uma sanção institucionalizada, estatal, veiculada pela norma secundária.

Dessa feita, a NORMA SECUNDÁRIA DE CONDUTA, igualmente, terá como estrutura lógica: se uma *hipótese* (=antecedente, descritor) deve ser uma *tese* (=conseqüente, prescritor). Nesse caso, a hipótese será constituída por um fato caracterizado como infração (negação) à conduta prescrita no conseqüente da norma primária e o prescritor uma relação jurídica na qual o sujeito ativo (em face da proibição da autotutela na maior parte dos ordenamentos jurídicos) terá o direito à ação e o Estado o dever de prestação jurisdicional³⁴.

Presença massiva nas Constituições, as normas de competência também portam os modais deônticos mencionados, de maneira que veiculam relações jurídicas nas quais as condutas são a permissão para legislar sobre determinada matéria, a obrigação de seguir o procedimento estabelecido e a proibição de alterar alguns conteúdos.

Quanto à estrutura lógica das normas de competência, é a mesma das normas de conduta, podendo ser assim representada:

³¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, p. 47.

³² VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 117.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 26 e 30.

³⁴ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 75.

NORMA PRIMÁRIA DE PRODUÇÃO JURÍDICA: se uma *hipótese* (o fato do exercício da competência pela autoridade legitimada mediante o processo legislativo estabelecido, no tempo e local determinados) deve ser imputada uma *conseqüência* (a permissão de o sujeito ativo produzir, em conformidade com as regras do sistema, norma que cria, revoga ou modifica outra norma e o dever de os sujeitos passivos cumprirem as determinações contidas nas normas produzidas)³⁵.

NORMA SECUNDÁRIA DE PRODUÇÃO JURÍDICA: se uma *hipótese* (a desconformidade da atividade do legislador com o prescritor da norma primária) deve ser imputada uma *conseqüência* (a relação jurídica entre o órgão de controle de constitucionalidade e a autoridade legisladora, cujo objeto será a conduta obrigatória do Estado-Juiz expelir a norma produzida invalidamente).

Trazendo esse acervo teórico à Constituição Federal de 1988, no que pertine aos benefícios fiscais, percebe-se a utilidade de fazer a distinção procedida por Norberto Bobbio.

É que nossa Carta Magna, longe de criar direito do contribuinte ao gozo de tratamento fiscal mais ameno, dispõe que os benefícios fiscais são normas jurídicas cujas edições são permitidas³⁶ ao legislador e ao administrador para transformar em realidade as metas contidas em normas programáticas³⁷.

Assim, não se pode, do texto constitucional, construir uma norma primária como:

(HIPÓTESE) Dado o contribuinte domiciliado em região social e economicamente pouco desenvolvida, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) beneficiado por tratamento fiscal suavizado.

Em absoluto.

Do texto constitucional, extraem-se normas primárias de produção jurídica como:

³⁵ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 27 e 29.

³⁶ Como exemplo, CF/88, art. 151, I: “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida* a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;(...)” (grifo nosso).

³⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1109-1124.

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a permissão do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais que reduzam o desequilíbrio sócio-econômico entre regiões do País.

Ou

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a permissão do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais que estimulem a proteção do desporto nacional, a pesquisa e a tecnologia, a absoluta prioridade da criança e do adolescente, a produção de bens e valores culturais.

Também se cria(m), a partir dos enunciados da Constituição Federal de 1988, norma(s) de estrutura com modal deôntico de proibição:

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a proibição do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais para pessoa jurídica inadimplente com o sistema de seguridade social.

Da mesma forma, constrói-se norma de estrutura com modal deôntico obrigatório:

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a obrigação do exercício da competência de tal órgão por meio do instrumento introdutor lei complementar para criar normas gerais para os benefícios fiscais estaduais referentes ao ICMS.

Essa diferenciação entre normas de conduta e normas de estrutura deve ser observada pelos que adentram no estudo dos benefícios fiscais, principalmente quando se busca desvendar sua justificativa constitucional.

1.4. A regra matriz de incidência tributária

Fixada que foi, no item anterior, a estrutura lógica inerente a toda norma (de conduta e de competência), grifado o binômio “dada uma hipótese deve ser uma tese”, assim formalizado:

$$\text{Se } “p \rightarrow q”^{38}$$

Passa-se, nesse momento, à construção da regra-matriz de incidência, norma-padrão dos tributos, para, em seguida, compreender-se a função desempenhada pelos benefícios fiscais a partir desse modelo.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que disciplina relação jurídica entre o contribuinte e o Estado³⁹. É composta de uma hipótese na qual se descrevem notas típicas um fato social que apresente presunção de riqueza e de um conseqüente em que está imputada a obrigação de pagar alguma quantia ao Erário.

Se há pretensão de estudar os benefícios fiscais considerando-os como normas de desvio do tratamento tributário padrão, deve-se conhecer primeiro a regra para depois apreender a exceção.

Na obra de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰, os componentes da regra-matriz de incidência tributária são destrinchados, tanto na hipótese como no conseqüente, o que facilita o entendimento não só da norma do tributo, mas, também, daquelas que fogem à estrutura padrão, como é o caso dos benefícios fiscais.

Nesse diapasão, o professor em destaque averba que na hipótese da regra-matriz de incidência tributária serão estabelecidos pelo legislador três critérios para descrever o fato passível de ser capturado pela norma: *a)* material, *b)* espacial e *c)* temporal⁴¹. O conseqüente, por sua vez, é composto pelos critérios *d)* pessoal e *e)* quantitativo.

Pelo critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o legislador escolhe um verbo que, forçosamente, será pessoal e de predicação incompleta, “o que importa a obrigatória presença de um *complemento*”⁴². Já o critério espacial, delimita os locais físicos nos quais pode a regra-matriz de incidência tributária desencadear a relação jurídico-tributária. O

³⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 106. “P” é um fato (hipótese), “q” a conduta (conseqüência) e \rightarrow o modal deôntico.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 261.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 255 e ss.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 267.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 269, grifos nossos.

critério temporal constitui-se de elementos que definem a ocasião em que se inicia o vínculo jurídico formado a partir da incidência da norma tributária⁴³.

Pronta a hipótese da regra-matriz de incidência tributária, passa-se à organização do conseqüente. No critério pessoal, têm-se os sujeitos ativo e passivo, sendo o primeiro titular do direito de exigir valores pecuniários e o segundo obrigado a satisfazer tal prestação⁴⁴. Base de cálculo e alíquota são os componentes do critério quantitativo, servindo, respectivamente, para medir a intensidade do comportamento do sujeito passivo e para indicar a quantia que será objeto do dever tributário.

Conclui-se que, para haver fato jurídico capaz de suscitar o pagamento de prestação pelo contribuinte, a norma tributária terá que conter, em sua hipótese, a descrição de um fato composto por verbo carente de complemento, a delimitação física do espaço no qual possa acontecer o fato, a indicação do momento a partir do qual poderá haver a incidência da norma e, em sua tese, os sujeitos que deverão travar a relação jurídica respectiva e a grandeza pecuniária que medirá a intensidade do objeto de tal relação.

1.5. Os benefícios fiscais e a regra-matriz de incidência tributária

Se, para incidir, a norma jurídica tributária necessita dos três critérios do antecedente (material, espacial e temporal) para, em seu conseqüente, prescrever uma relação jurídica com os outros dois critérios a que se fez referência (pessoal e quantitativo), alguns benefícios fiscais, como exceção ao regime geral dos tributos que são, mexem com a configuração da regra-matriz de incidência tributária.

Por outra via, mesmo sendo a regra-matriz norma de comportamento (fisco e contribuinte), a norma de benefício fiscal, que lhe diminui a atuação, surge da incidência de uma norma de produção jurídica⁴⁵, que cria uma terceira norma.

Para facilitar a exposição, denominem-se:

NA1: Norma de produção jurídica

NA2: Norma jurídica resultado do fato jurídico de produção normativa
--

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 275.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 311 e ss.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 502.

NA3: Norma de conduta – regra matriz de incidência tributária

O sistema de benefício fiscal é formado pelas seguintes normas:

NB1: Norma de produção jurídica

NB2: Norma jurídica resultado do fato jurídico de produção normativa
--

NB3: Norma de conduta que prescreve tratamento tributário diferenciado
--

Ao regular a produção do direito, o que inclui a criação, a modificação e a extinção de normas, nas normas de estrutura, acontecido o fato relatado em seu antecedente, do conseqüente deverá surgir nova realidade tão-somente no plano normativo⁴⁶.

Como asseverado, a regra-matriz NA3, sim, atinge a conduta, obrigando o contribuinte a retirar de seu patrimônio certa quantia em favor do Estado.

A norma que veicula a isenção NB3 (benefício fiscal utilizado no exemplo de Paulo de Barros Carvalho, mas que se aplica aos demais que atingem a regra-matriz), para se concretizar, ou seja, para diminuir ou extinguir a prestação tributária, necessita da incidência prévia de uma norma constitucional de estrutura NB1, que, por meio de NB2, lance textos no sistema jurídico, que, interpretados, vão de encontro a um ou mais critérios daquela norma-padrão, apenas atingindo o comportamento do particular indiretamente⁴⁷.

De imediato, porém, surge a perplexidade: se a regra-matriz de incidência tributária NA3 é modificada em um ou mais de seus critérios pela norma de estrutura NB1 que veicula textos mediante a NB2, como é regulado o comportamento do sujeito passivo contemplado pelo alívio tributário?

A rigor, a conduta do contribuinte que usufrui de algum tratamento tributário mais ameno é regulada pela norma NB3 criada a partir da significação dos textos introduzidos pela norma concreta e geral NB2, que decorre do fato jurídico produtor de norma, resultado da incidência da norma de estrutura NB1.

A fenomenologia acima descrita poderia ser assim representada:

⁴⁶QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. Regra Matriz de Incidência Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (p. 223-260).

⁴⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 504.

(HIPÓTESE) Dado o exercício da competência do órgão legislativo, no tempo e no espaço, mediante o procedimento estabelecido, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a relação jurídica na qual os destinatários da norma NB2 têm o dever de acatá-la como documento constitucionalmente designado para inserir textos no ordenamento.

Inovou-se, tão-só, o mundo normativo, de sorte a introduzirem-se na ordem jurídica enunciados prescritivos que possibilitem a criação de normas de conduta (contribuinte e fisco) divergentes da norma-padrão.

Após essa mudança no plano normativo, que faz ingressar no mundo do direito critérios diferenciados aos originalmente estabelecidos na regra-matriz de incidência, é que se pode falar em regulação distinta da conduta daqueles contribuintes agraciados pelo benefício fiscal.

Dessa maneira, ter-se-ia ao lado dos textos que permitem a concepção da regra-matriz de incidência tributária NA3 (norma de comportamento), enunciados carreados pela norma NB2, que documenta o fato jurídico resultado da incidência da norma de estrutura NB1, fazendo adentrar no ordenamento jurídico mudanças em algum(ns) critério(s) daquela primeira, de modo a possibilitar a criação de uma nova norma de conduta entre Fisco e contribuinte, caracterizada pela suavização da prestação tributária NB3.

A ofensiva da norma que faz incluir textos NB2 concorrentes aos critérios da regra-matriz NA3, no entanto, é parcial, porque suprime apenas um pedaço daqueles. Ou seja, coartado da incidência da regra-matriz o sujeito passivo SP', a norma-padrão permanece intacta em relação aos sujeitos passivos SP'', SP''', SP''''', etc. Assim também se dá com os demais critérios.

Cite-se o exemplo dos arts. 2º e 4º da Lei n.º 11.484, de 31 de maio de 2007⁴⁸, que, alterando os critérios pessoal (sujeito passivo), material (complemento) e quantitativo (alíquota) da regra-matriz do imposto sobre produtos industrializados – IPI, reduz a zero a alíquota das

⁴⁸ BRASIL. Lei n.º 11.484, de 31 de maio de 2007: "Art. 2º É beneficiária do Padi a pessoa jurídica que realize investimento em pesquisa e desenvolvimento – P&D na forma do art. 6º desta Lei e que exerça isoladamente ou em conjunto, em relação a dispositivos: I – eletrônicos semicondutores classificados nas posições 85.41 e 85.42 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, as atividades de: a) concepção, desenvolvimento e projeto (design); b) difusão ou processamento físico-químico; ou c) encapsulamento e teste; II – mostradores de informação (displays) de que trata o § 2º deste artigo, as atividades de: a) concepção, desenvolvimento e projeto (design); b) fabricação dos elementos fotossensíveis, foto ou eletroluminescentes e emissores de luz; ou c) montagem final do mostrador e testes elétricos e ópticos. (...) Art. 4º Nas vendas dos dispositivos referidos nos incisos I e II do *caput* do art. 2º desta Lei, efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padi, ficam reduzidas: (...) II – a 0 (zero) as alíquotas do IPI incidentes sobre a saída do estabelecimento industrial;(...)"

vendas de mostradores de informação (*display*) fabricados por empresas beneficiárias do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS.

Assim:

a) os outros contribuintes (sujeitos passivos – critério pessoal) que vendam mostradores de informação (*display*), mas que não optem por ingressar no PADIS, continuarão a sofrer a incidência da regra-matriz do IPI;

b) os sujeitos passivos aderentes do PADIS vendedores de outros produtos industrializados que não os incluídos nos incisos I e II do *caput do art. 2º* da Lei n.º 11.484/2007 (critério material) pagarão o IPI estatuído pela regra-matriz;e

c) a alíquota para os demais sujeitos passivos que não estejam no PADIS ou mesmo aqueles que estejam e não industrializem os mostradores de informação (*display*), continuará a mesma.

Do exemplo citado, apreende-se que a norma de conduta que beneficia o contribuinte NB3 é formada por critérios da regra-matriz de incidência NA3 (no exemplo, o verbo do critério material, o tempo, o espaço e a base de cálculo) e da norma NB2, que, mediante a aplicação de estrutura modificadora NB1, insere novos textos no ordenamento jurídico.

Entre os benefícios fiscais que alteram a regra-matriz de incidência tributária, podem ser mencionadas a isenção, a redução e/ou eliminação da alíquota ou base de cálculo e a dedução de despesas presumidas. Não modificam, porém, a regra-padrão de incidência, a remissão, a anistia, a simplificação das obrigações acessórias e o maior prazo para adimplemento da prestação⁴⁹.

1.6. Os benefícios fiscais e suas funções constitucionais

Como já explanado, o próprio Texto Constitucional indica as finalidades da instituição de benefícios fiscais, que são, acentuadamente, as de: *a)* reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b)* colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolver atividade social e economicamente relevante. Essas funções merecem destaque na formulação do raciocínio ora proposto.

⁴⁹ CORREIA NETO, Celso Barros. **Definição e Limites dos Incentivos Fiscais: Um Estudo do Caso do “Acordo dos Usineiros” e das Leis Alagoanas n.ºs 6.004/98 e 6.445/03.** Maceió: Universidade Federal de Alagoas (Trabalho de Conclusão de Curso), 2007, p. 17.

1.6.1. Redução da desigualdade sócio-econômica entre regiões

Os benefícios fiscais se configuram em políticas públicas de direito tributário destinadas a estimular a cooperação do particular com o Estado para diminuir as desigualdades entre as regiões brasileiras e a realizar valores e metas constitucionalmente prestigiados.

O gozo de benefícios fiscais criados para minorar as desigualdades regionais não vincula o particular a qualquer tipo de contraprestação. Ou seja, se após decisão política de conveniência e oportunidade, fincada na proporcionalidade da medida, a União entende que para desenvolver uma de suas regiões deve prescrever tratamento tributário mais suavizado para o contribuinte que lá esteja domiciliado, não há necessidade de exigir daquele qualquer conduta especial.

Isto porque o interesse público concernente aos benefícios fiscais regionais é atendido tão-somente pelo fato de o contribuinte praticar suas atividades econômicas na região contemplada com a política pública tributária diferenciadora. Para realização dos outros valores constitucionais, que não seja a redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, é que se deve prescrever contraprestação do particular.

Em sentido contrário, Roberto Ferraz afirma que, mesmo nos benefícios fiscais concedidos para encurtar a desproporção entre regiões, a União deve condicionar o gozo daqueles à realização de condutas, pelos contribuintes, afinadas com o que o referido autor chama de *bem comum* (preservação do meio ambiente, educação, lazer, esporte, etc.)⁵⁰.

Compreensível é a preocupação desse pesquisador com a eficiência da política pública tributária, o que não pode ser olvidado pela União, mas, para ser válida, a lei que estabelece o benefício fiscal com fulcro na Constituição Federal, art. 151, I, não necessariamente deve obrigar o contribuinte a uma contraprestação.

Ao contribuinte que, p.ex., monte indústria no Nordeste, motivado por incentivos fiscais cuja finalidade seja a redução de desigualdades econômicas, a União não está obrigada a exigir-lhe a construção de escolas, o patrocínio de atividades desportivas e culturais etc.

Para o Supremo Tribunal Federal, em decisão acerca da constitucionalidade do art. 2º da Lei n.º 8.393/91, "a localização em si, enquanto critério de discriminação tributária guarda

⁵⁰ FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais - Um Enfoque Constitucional. **Revista de Estudos Tributários n.º 28**, Porto Alegre: Síntese, nov-dez/2002, p.101-107.

correlação com a necessidade de tratamento legislativo distinto, tendente a estimular produção de açúcar de cana nas regiões beneficiadas”⁵¹.

Nesse contorno, a alteração procedida pela norma de estrutura de benefício fiscal na regramatriz de incidência tributária, no concernente aos incentivos criados pela União Federal a partir do texto da Constituição, art. 151, I, justifica-se apenas pelo critério espacial, vez que, nos demais locais físicos, continuará a vigor a norma tributária padrão.

1.6.2 Colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais

A presença marcante de enunciados na Constituição que permitem ao Estado legislar para estabelecer benefícios fiscais aos contribuintes que colaboram consigo na realização de valores e metas prescritas naquele documento normativo não suscitou o debate que o tema merece.

Somente em 2006, quando se discutia no Congresso Nacional a implantação de benefícios fiscais para os sujeitos passivos que fomentassem atividades desportivas é que, pela reação da classe artística, que alegava prejuízo ao incentivo à cultura com a edição daquela legislação, se tomou conta da importância jurídica e financeira dessas normas tributárias⁵².

Os fatos acima reportados descrevem bem a disputa por recursos oriundos da riqueza particular cuja destinação se vincula à promoção de valores constitucionalmente protegidos, típica de um Estado Social onde pululam as obrigações que devem ser atendidas pelo poder público.

É que os benefícios fiscais se configuram em despesas públicas, pois se apresentam como sacrifícios de recursos que, em regra, ingressariam no Erário por meio da tributação de fatos presuntivos de riqueza⁵³. Incluem-se, sem maiores questionamentos, no conceito de prestações positivas do Estado Social.

⁵¹ BRASIL. STF. AI N.º 515.168 – AgR-ED, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 22/10/2005. “TRIBUTO. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991”.

⁵² **Artistas Protestam Contra a Lei de Incentivo ao Esporte.** Disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Rio/0,,AA1396578-5606,00.html>, acesso em 21/12/2006.

⁵³ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português.** Coimbra: Almedina, 2004, p. 24.

Num primeiro olhar, o cientista do direito capta que, no ordenamento jurídico pátrio, primordialmente, a concretização de valores e metas da Constituição cabe ao Estado, sendo a ajuda particular subsidiária.

Embora se caracterizem como exceção ao regime tributário geral, os benefícios fiscais não podem ser considerados algo de sobremaneira excepcional, pois são políticas públicas de uso corriqueiro no estado social⁵⁴.

Acontece que, conforme exposto acima, o direito é um *dever ser*, no qual há sempre possibilidade de descumprimento das prescrições veiculadas pelas normas jurídicas. Esse desrespeito não se dá unicamente na violação da conduta humana, mas, também, no exercício da competência do legislador.

Com os benefícios fiscais de auxílio dos particulares ao Estado na concreção de valores e metas constitucionais, o jurista enxerga um incremento substancial desses instrumentos tributários, não sendo exagero, nem ideológico, afirmar que a cultura e o esporte brasileiros, p.ex, não teriam como sobreviver sem a iniciativa privada⁵⁵, responsável por metade do dinheiro gasto com essas atividades.

O aumento das finalidades do Estado leva a uma natural ampliação da arrecadação de tributos⁵⁶, mas a máquina administrativa, mesmo dispendo de maiores somas, não consegue, por si só, colocar em prática todas as obrigações que lhe são prescritas.

Entre as dificuldades para implantação de direitos sociais, há que se fazer menção aos custos econômico-financeiros e administrativos elevados das prestações⁵⁷. Ainda que correta a assertiva de Luigi Ferrajoli, hoje, pode ser considerada incompleta.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 409.

⁵⁵ No ano de 2006, os “gastos tributários” com cultura, expressão utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, advindos de benefícios fiscais para essa atividade foi de aproximadamente R\$ 575.000.000,00 (quinhentos e setenta e cinco milhões de reais), informação disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf>, acesso em 22/02/2008. O orçamento executado do Ministério da Cultura foi de R\$ 661.165.000,74 (seiscentos e sessenta e um milhões, cento e sessenta e cinco mil reais e setenta e quatro centavos) http://www.cultura.gov.br/politicas/dados_da_cultura/index. Parece-nos que, diante do caráter subsidiário dos benefícios fiscais em comento, a diminuição gradual da participação do Estado na materialização desses valores, é passível de questionamento.

⁵⁶ MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 212.

⁵⁷ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal**. Trad. de Fauzi Hassan Choukr. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 796.

Isto porque, além do elevado gasto orçamentário que os direitos sociais exigem das pessoas políticas de direito público, direitos de abstenção (=negativos, de defesa, de liberdade, primeira dimensão) vêm, a cada dia, necessitando de mais verbas do Estado para serem efetivados.

O Professor J.J. Gomes Canotilho, no final da década de 1980, em ensaio recentemente republicado, argumentava que um dos problemas mais sérios para a garantia dos direitos de liberdade, que, classicamente, tinham como pressuposto uma omissão do Estado, era justamente a organização da Administração Pública em sentido amplo, no qual estariam incluídos Executivo e Judiciário⁵⁸, o que implicava (e implica) custos financeiros.

Atualmente, pois, não há como sustentar que os direitos de liberdade possam ser assegurados sem a presença de um Estado minimamente estruturado para proteger a vida, a propriedade privada, as liberdades religiosa e de pensamento, entre tantos outros. Mais uma vez observa-se que o texto básico (“todos têm direito à liberdade”) mantém-se, mas o sentido é modificado pelo contexto.

Conseqüência disso é um Estado que, ao tempo em que se sofisticava na arrecadação de tributos provenientes dos particulares, por outro lado, em face do agigantamento de suas tarefas e despesas, também concede mais benefícios, mormente os fiscais, para que cidadãos e empresas lhe socorram nas funções que dantes eram exclusivas do Poder Público.

Exemplifique-se com o caso do Estado de São Paulo, o que mais produz riquezas na federação brasileira, que, há pouco, por iniciativa do Poder Executivo, enviou à Assembléia Legislativa projeto de lei que beneficiava os contribuintes do imposto de propriedade de veículo automotores – IPVA que tivessem perdido, por furto ou roubo, seus veículos⁵⁹.

No caso do parágrafo acima, parece haver mais uma compensação pela má prestação de um serviço público (segurança) do que a proteção de um valor constitucional, indicando o descompasso da medida com as funções dos benefícios fiscais.

Assim, além dos benefícios fiscais aos contribuintes que empregam esforços na concretização de direitos sociais à cultura (CF/88, art. 216, §3º), ao desporto (CF/88, art. 217, §4º), à proteção das crianças e adolescentes (CF/88, art. 227, §3º, VI), às micro e pequenas

⁵⁸ GOMES CANOTILHO, J.J. Constituição e Défice Procedimental. *In Estudos sobre Direitos Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 69-84.

⁵⁹ **Veículo roubado pode ter isenção de IPVA em SP**, disponível em <http://economia.uol.com.br/ultnot/2007/12/06/ult4294u883.jhtm>, acesso em 06 de dezembro de 2007.

empresas (CF/88, art. 146, III, “d”) outras despesas de competência do Estado vêm sendo cobertas com amparo dos particulares que usufruem de benefícios fiscais.

Da arquitetura constitucional dos benefícios fiscais que promovem valores e metas prescritas ao Poder Público, descreva-se, ainda, que a criação de tais normas é permitida a todos os entes federativos, por tratar-se de competência comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios⁶⁰.

1.6.3. Desenvolver atividade social e economicamente relevante

Por derradeiro, parece haver na Constituição Federal de 1988 normas de produção jurídica que permitem o exercício da competência legislativa no intuito de criar benefícios fiscais como meios de desenvolver atividades sociais e econômicas relevantes.

A importância desses benefícios fiscais, denominados pela doutrina de benefícios *setoriais*, é tanta que José Souto Maior Borges afirma existirem benefícios *setoriais* e *não-setoriais*⁶¹.

Conforme exposto acima, podem classificar-se os benefícios fiscais pelas funções exercidas no ordenamento constitucional, como sendo instrumentos de *a*) redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, *b*) colaboração com o Estado na realização de valores e metas constitucionais e *c*) desenvolvimento de atividades sociais e econômicas de relevo.

Os benefícios *setoriais*, na síntese de José Souto Maior Borges, são aqueles que alteram a regra-matriz de incidência tributária nos critérios material e pessoal⁶².

No critério material, há suavização da prestação tributária de uma atividade econômica, mexendo-se tanto no verbo quanto no complemento. *Setorial* é o benefício que estimula condutas mais genéricas como industrializar ou exportar, como também aquele que especifica a conduta, como industrializar *computadores* ou exportar *automóveis*, p.ex.

Já quando se muda o critério pessoal para instituir benefício fiscal *setorial*, contemplam-se alguns sujeitos passivos com a redução do gravame em detrimento de outros, mesmo que estes pratiquem a ação ou a omissão prevista no critério material da regra estimuladora.

⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal, arts. 23; 216, §3º; 217, §4º; 227, §3º.

⁶¹ BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

⁶² BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

A diferenciação se dá no contribuinte, incentivando o industrial e não o comerciante que exporta, p.ex.⁶³. Percebe-se que o critério material, *exportar*, é idêntico para ambos os sujeitos passivos, mas o legislador, nesse tipo de benefício, distorce a regra-matriz de incidência tributária com base no critério pessoal.

Tal como os benefícios fiscais que se destinam à promoção das regiões menos avançadas econômica e socialmente, os benefícios *setoriais*, para serem válidos, não necessitam impor conduta ao sujeito passivo, de modo que a justificativa para a regulação diferenciada reside na própria atividade econômica do contribuinte⁶⁴.

Igualmente aos benefícios fiscais manejados para cooperar na eficácia social dos valores e metas constitucionais, os *setoriais* também têm sua criação permitida para todos os entes federativos, nos termos da norma de produção jurídica construída a partir da leitura da Constituição Federal, art. 23, §1^o⁶⁵.

1.7. A proporcionalidade da norma de benefício fiscal como exceção ao princípio da capacidade contributiva

A doutrina do direito tributário brasileiro, mormente aquela desenvolvida após a Constituição de 1988, não mais admite uma distinção forte entre tributos fiscais e extrafiscais, com base na premissa de que os primeiros teriam como única função abastecer os cofres públicos para o custeio de despesas gerais e os segundos seriam mais um instrumento para intervenção do Estado na economia, na busca de uma realidade distinta⁶⁶.

Hoje, quando se descrevem as funções fiscal e extrafiscal dos tributos, não mais se fala em *exclusividade*, mas em *prevalência* de uma sobre a outra, a depender das características de cada imposto⁶⁷.

⁶³ BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

⁶⁴ A título de exemplo, cf. a Lei n.º 9.493/99, que concede isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos(...); e a Lei n.º 11.196/2005, que institui o Regime Especial de Tributação para Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação(...).

⁶⁵ BRASIL. Constituição Federal: “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (...) Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 245.

⁶⁷ Recentemente, com o final da vigência a contribuição sobre movimentação financeira (CPMF), viu-se o quanto o imposto sobre operações financeiras (IOF) também pode ter função fiscal, dantes relevada. *In Governo adota*

No mais, com a publicação da Lei Complementar n.º 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu art. 14⁶⁸, prescreve a necessidade de compensarem-se as perdas de receitas decorrentes da instituição de benefícios fiscais, há um reforço argumentativo substancial para o entendimento ora descrito.

Ou seja, no Brasil, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, toda norma de benefício tributário (função extrafiscal) deverá prever a compensação de receitas (função fiscal), certamente pela arrecadação de outros tributos, sendo analiticamente acertada a conclusão de inexistência baseada não-somente na extrafiscalidade.

Segundo o magistério de Humberto Ávila, a proporcionalidade é um postulado que orienta o intérprete na construção de normas jurídicas que veiculam condutas-*meios* para realização de *fins específicos*, mediante a aferição da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito da medida prescrita⁶⁹.

Para o autor do Rio Grande do Sul, somente poderá haver aplicabilidade do postulado da proporcionalidade se estiver presente alguma relação de causalidade específica entre meio e fim, entendendo-se este último como um estado desejado de coisas, ou, como quer Paulo de Barros Carvalho, uma realidade distinta.

Os fins podem ser internos ou externos ao direito. São internos quando o resultado da medida é alcançado na própria pessoa ou situação a que se dirige aquela conduta-meio; externos quando, na vida prática, consegue-se apreender a causalidade da medida⁷⁰, verificando se, de fato, tal meio é capaz de concretizar o fim específico para o qual fora utilizado.

Examina-se a proporcionalidade da medida, primeiramente, pela sua *adequação*, averiguando-se se há correspondência quantitativa, qualitativa e probalística da conduta-meio para alcançar a finalidade projetada pela Administração Pública.

medidas para recompor a perda da CPMF, Disponível em <http://www.andima.com.br/sinopse/arqs/sinopse.pdf>, acesso em 24/01/2008.

⁶⁸ BRASIL. Lei Complementar n.º 101/2000: “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”.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I.** São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I.** São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

Pesquisar a *necessidade* da conduta-meio significa analisar se há instrumentos alternativos que cheguem da mesma ou de melhor forma (=menor sacrifício de direitos fundamentais) ao objetivo traçado, em comparação com a escolha do Estado.

Já o controle da *proporcionalidade em sentido estrito* leva o intérprete a observar se as vantagens advindas da consecução dos fins são superiores à privação de direitos fundamentais de terceiros.

Em regra, quando há intervenção na esfera econômica do particular para carrear recursos voltados à manutenção dos afazeres ordinários do Estado (função fiscal), os tributos são instituídos com base no princípio da capacidade contributiva na tentativa de distribuir igualmente a carga tributária⁷¹, consistindo aquela em fim interno, porque “é tanto medida, pois consiste em critério para a tributação justa, quanto fim, pois estabelece algo cuja existência fundamenta a própria realização da igualdade”⁷².

Cuida-se, o mecanismo da capacidade contributiva, de fundamento racional do tributo, uma vez que, por esse instrumento, o legislador deve limitar-se a escolher atos e fatos econômicos que se relacionem direta e coerentemente com a prestação (pagamento do tributo) imposta pela norma⁷³. Em suma, a dinâmica usual da tributação prescreve que fatos e atos de riqueza devem ser objetos de prestações pecuniárias, de acordo com a potencialidade de cada contribuinte para suportar a exação fiscal.

Se a imposição estatal pretende atingir fins específicos, previstos na Carta Política (extrafiscalidade), tais como a diminuição da desigualdade regional (art. 151, I), a regulação da atividade econômica (art. 174), a difusão da cultura (art. 216,§3º), o desenvolvimento científico (art. 218) e a proteção do meio ambiente (art. 225), o tratamento dado aos contribuintes com base no princípio da capacidade contributiva cede face à *proporcionalidade* da medida adotada para a consecução das finalidades anunciadas⁷⁴.

Tem-se, então, que na tributação *predominantemente* extrafiscal, o meio eleito pelo legislador para atingir as metas constitucionais segue o postulado da proporcionalidade, devendo

⁷¹ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 415, p. 407-464.

⁷² ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

⁷³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 496.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 418, p. 407-464.

ser *adequado* para a realização da finalidade prescrita; *necessário*, no sentido de restringir o menos possível a capacidade contributiva; e *proporcional em sentido strito*, uma vez que a vantagem do tratamento favorável supere o princípio da capacidade contributiva⁷⁵.

⁷⁵ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 419, p. 407-464.

2. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL: DO TEXTO À NORMA

Mesmo sendo indene de dúvidas que o ordenamento jurídico apresenta normas contraditórias e incoerentes, por tentar regular a conduta dos homens, buscando alterá-la pela atuação dos modais deônticos proibido, permitido e obrigatório, o “direito positivo se não é, tende a ser um sistema”⁷⁶.

A concessão de benefício fiscal, como visto, em sede constitucional, está apenas permitida, proibida ou obrigada, cabendo à lei específica de cada ente federativo a regulação da matéria⁷⁷.

Em verdade, poucos são os indícios, no texto constitucional do que seja “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I) ou “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” (art. 146, III, *d*), de sorte que é a atividade do legislador infraconstitucional que definirá, discricionariamente, o significado dessas e tantas outras expressões⁷⁸ vagas, ambíguas e genéricas.

Por respeito à coerência e alicerçados na doutrina de Hans Kelsen, é de ter-se em conta que, de uma distante norma hipotética fundamental, deriva, de *cima para baixo* e internamente, o fundamento de validade de todos os integrantes do sistema jurídico, começando na Constituição, passando pelas leis e findando nos atos concretos (sentenças, negócios jurídicos etc).

Não cabendo, neste momento, a pesquisa pelo significado da norma hipotética kelseniana, fixadas são as premissas de que a Constituição ocupa o *topo* da pirâmide do sistema jurídico, sendo, além de superior a qualquer diploma normativo, padrão de validade de toda ordem jurídica.

Assim, tendo em vista a necessária contextualização de toda norma com a Constituição para que aquela seja considerada válida, eventual incompatibilidade nesta relação, quando reconhecida pelo órgão competente, implicará a insubsistência da regra de menor hierarquia.

⁷⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 78.

⁷⁷ BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 150, §6º: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

⁷⁸ KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Trad. de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 168.

Ainda que se caracterizem, no texto constitucional, como normas de estrutura a permitir o exercício da competência do legislador, os benefícios fiscais são seguros parâmetros de controle de constitucionalidade, pois, na lição de Clèmerson Merlin Clève⁷⁹, toda norma da CF/88, por ter supremacia hierárquica sobre as demais, pode invalidar as de menor posição.

Neste ponto específico do debate, no qual se põe na hierarquia do ordenamento jurídico o fundamento do controle de constitucionalidade, assevera Marcelo Neves que

a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico, da qual é corolário a supremacia da Constituição, conduz ao problema da lei inconstitucional de sorte que define-se inconstitucional uma lei cujo conteúdo ou cuja forma contrapõe-se, expressa ou implicitamente, ao conteúdo de dispositivos da Constituição.⁸⁰

O controle de constitucionalidade, pois, é o instrumento pelo qual o Poder Judiciário garante a hierarquia formal e material da Carta Magna, que, historicamente, como expõe Mauro Cappelletti, tornou-se verdadeira ânsia de garantir a permanência de valores positivados nas Constituições⁸¹.

Em face do controle formal, atribuí-se ao Judiciário o dever de fiscalizar a incidência das normas de estrutura construídas a partir dos enunciados prescritivos da Constituição sobre os fatos políticos (suportes fáticos), que formará fatos jurídicos cujos produtos serão instrumentos introdutores de textos normativos no ordenamento jurídico (emendas constitucionais, leis complementares, ordinárias e delegadas, decretos etc.).

Já a sindicância material se volta para o controle dos sentidos criados a partir da leitura dos textos lançados na ordem jurídica pelos instrumentos introdutores (emendas constitucionais, leis complementares, ordinárias e delegadas, decretos etc.) em comparação com os sentidos construídos do entendimento dos enunciados grafados na Carta Política.

O controle de constitucionalidade, classicamente, tinha como efeito de suas decisões *a*) a rejeição da alegação de inconstitucionalidade da norma ou *b*) o acolhimento da ilegitimidade, com a expulsão do texto do mundo normativo, por meio da decretação de nulidade.

Forte era a sindicância que mirava o processo legislativo e os enunciados prescritivos pois, quando certificado vício formal ou material, somente o texto era atingido pelo pronunciamento de jurisdição constitucional.

⁷⁹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 40.

⁸⁰ NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 73.

⁸¹ CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. Trad. de Aroldo Plínio Gonçalves. 2ª ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 11.

Refinou-se a fiscalização e, hoje, encontra-se positivado no Brasil, em virtude dos comandos da Lei n.º 9.868/99, art. 28, parágrafo único, a permissão para o Judiciário superar a dicotomia acima, que, em muitas oportunidades, o deixava em situação desconfortável, pois a decretação de inconstitucionalidade desconstituía uma norma e, no caso dos benefícios fiscais, gerava um vázio na regulação da conduta.

Atualmente, controlam-se, também, dentro do possível, os sentidos originados da leitura dos textos jurídicos pela autoridade competente, respeitando-se a possibilidade de o aplicador sempre produzir significações.

As decisões interpretativas da decretação de nulidade parcial sem redução do texto e interpretação conforme, por outra mão, representam um ponto final na criação do sentido quando emanam do Supremo Tribunal Federal, no intuito de oferecer segurança jurídica aos destinatários das normas.

2.1. Preliminares ao texto: normas de produção jurídica

Com segurança, foi dito não haver benefícios fiscais na Constituição de 1988, mas autorização para que o exercício de competência normativa possa criar essas políticas públicas de direito tributário, voltadas para as funções de *a)* reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b)* colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolver atividade social e economicamente relevante.

Essas normas de estrutura, porém, não regulam suficientemente a conduta do legislador de instituir benefícios fiscais, pois se resumem a disciplinar permissão para que a matéria seja posta no ordenamento, sem definir, no entanto, o procedimento, a autoridade, o tempo e o local da produção normativa.

O controle de constitucionalidade formal emite juízo sobre o processo legislativo consistente na incidência das normas de estrutura sobre os suportes fáticos necessários para que fatos políticos se convertam em emendas constitucionais, leis complementares e ordinárias, decretos etc.

Em estudo detalhado acerca das normas de produção jurídica, Riccardo Guastini assera que, no mínimo, cinco são as espécies dessas normas: *a)* as que conferem competência, *b)* as que

regulam o exercício da competência, *c*) as que reservam a competência, *d*) as que delimitam o objeto de uma competência e *e*) as que limitam o conteúdo de uma competência⁸².

Já para Gabriel Ivo, as funções das normas de produção jurídica podem ser resumidas em *a*) conferir competência, *b*) estabelecer o procedimento e *c*) delimitar a matéria⁸³.

Qualquer que seja a concepção adotada, a norma de produção jurídica citada terá a forma de:

(HIPÓTESE) Dado o fato do exercício da competência pela autoridade legitimada mediante o processo legislativo estabelecido, no tempo e local determinados, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a permissão de o sujeito ativo produzir, em conformidade com as regras do sistema, norma que cria, revoga ou modifica outra norma e o dever de os sujeitos passivos cumprirem as determinações contidas nas normas produzidas.

Do texto constitucional, constroem-se apenas normas de produção gerais e abstratas, de maneira que, em sua hipótese, há apenas descrições de sinais próprios de um fato de possível ocorrência e, em seu conseqüente, também estão fincados critérios que identificarão “um futuro fato relacional”⁸⁴.

Até esse momento, inexistente regulação sobre a conduta do legislador de criar normas, que somente se dará com a incidência da norma de produção jurídica sobre fatos sociais que, provados pela linguagem do direito positivo, farão nascer fatos jurídicos capazes de enxertar no ordenamento jurídico novos textos prescritivos.

O direito positivo regula a conduta humana por meio de prescrições contidas em normas jurídicas que, por serem condicionadas no tempo e no espaço, necessitam da *dinâmica* da produção normativa para desempenhar aquela função, uma vez que “tão-só em aparência o ordenamento é algo já feito e conclusivo; é, porém, algo se fazendo”⁸⁵.

Nesse ambiente, no qual o caráter dinâmico do direito o faz carente do processo de positivação, que, invariavelmente, se dá pelo exercício de competência normativa por uma

⁸² GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudos de Teoría y Metateoría del Derecho**. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999, p. 324.

⁸³ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 15 e ss.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 126.

⁸⁵ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas do Direito**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 219.

autoridade, nos termos do procedimento estabelecido⁸⁶, é que se realça a importância da incidência.

Com efeito, é a incidência a responsável pela diferença entre os mundos fático e jurídico: acontecendo determinado fato na realidade social, cujas notas típicas que o identifiquem estejam previstas no antecedente de alguma norma jurídica geral e abstrata, pela incidência desta, aquele passa a conviver no menor dos referidos mundos⁸⁷.

O fenômeno fundamenta-se em conceito básico: o de relevância. Ou seja, não são todos os fatos, mas tão-só os valorados como importantes que adentram no mundo jurídico, de sorte que se denomina suporte fático o conjunto de fatos que interessa ao direito positivo e que, por conseguinte, pode sofrer a incidência de uma regra jurídica⁸⁸. Para ser relevante, o fato social deverá, sempre, ter os traços que levem o intérprete a lhe reconhecer grafados na hipótese de uma norma jurídica geral e abstrata.

O ingresso do fato social no mundo do direito, como se vê, depende de uma série de efeitos: inicialmente o da norma, que é a incidência e, posteriormente, o da incidência, que resulta no fato jurídico⁸⁹.

Quando se registra na realidade social o suporte fático que venha a sofrer a incidência de regra de direito positivo têm-se fatos jurídicos⁹⁰, dos quais podem surgir normas ou relações jurídicas⁹¹.

Assim, na produção jurídica, as normas de estrutura irradiam seus efeitos, que nada mais são que a incidência, que, por sua vez, propaga eficácia da qual resulta o fato jurídico transportador do suporte fático do mundo social (=político) para o ordenamento jurídico.

Nesse sentido, Gabriel Ivo afirma que “procedimento, ou seja, a série de atos necessários para a postura de uma norma jurídica, também significa fato jurídico”⁹². É o processo (fato jurídico) gerando o produto (norma)⁹³.

⁸⁶ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 219.

⁸⁷ Pontes de Miranda, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p.6. (Tomo I).

⁸⁸ Pontes de Miranda, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. 4ª. ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1974. p.75 (Tomo I).

⁸⁹ Ivo, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 43.

⁹⁰ Pontes de Miranda, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p.77. (Tomo I).

⁹¹ Neves, Marcelo. A incidência da norma jurídica e o fato jurídico. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 84, p.267-284, 1984.

⁹² Ivo, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 45.

Denominar de processo o fato jurídico advindo da incidência das normas de produção jurídica é identificá-lo como enunciação, no sentido atribuído a esta como todo ato que anteceda a um produto (o enunciado)⁹⁴.

Como qualquer processo antecessor de um produto, a enunciação, por si só, se perde no passado, mas, como diz José Luiz Fiorin, não é correto dizer que ela inexistiu, não aconteceu, uma vez que o produto, com o perdão da expressão, não se produz sozinho⁹⁵.

A importância de ter o fato jurídico da produção normativa como enunciação está na possibilidade de, por meio das marcas que esta deixa, (re)construir a incidência para controlar a dinâmica do ordenamento, utilizando, para tanto, as provas que o ordenamento disponibiliza.

Igualmente a toda norma, a de produção jurídica, para incidir de forma perfeita, sendo impassível de invalidade no futuro, deverá certificar a ocorrência de todos os elementos que formam seu antecedente, pelos meios de prova em direito admitidos. Nesse momento, aparece a figura do intérprete, sem a qual não há enunciação.

Incidência capaz de transformar o fato social em jurídico é aquela que se submete aos meios de provas que o direito positivo elege para demonstrar a ocorrência daquele, de maneira que “o direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constitui-lo, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais relevantes que sejam”⁹⁶, não causando estranhamento que a maior parte do processo judicial de conhecimento seja destinada à verificação formal das alegações das partes⁹⁷.

E qual o papel do aplicador (=intérprete) na incidência?

Acima foi mencionado que, no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata, sempre haverá o desenho de traços típicos de fatos sociais. Estar presente na hipótese da norma jurídica é

⁹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.59.

⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (p. 1-36).

⁹⁵ FIORIN, José Luiz. **Elementos de Análise do Discurso**. 14ª ed., São Paulo: Contexto, 2006, p. 55.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 102.

⁹⁷ MARINONI, Luís Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 275.

o atestado de relevância desses fatos sociais. Inexiste, ainda, nessa descrição geral e abstrata, fato jurídico⁹⁸.

Em verdade, as normas gerais e abstratas não chegam a tocar na conduta humana, de modo que reclamam a ação do aplicador do direito, para, mediante a construção de normas individuais e concretas (processo de positivação), disciplinar a sociedade.

Se, no seu trabalho de interpretar a realidade, o aplicador do direito consegue apanhar o fato social cujas notas que lhe são próprias estão descritas na hipótese de uma norma geral e abstrata, com o manejo da linguagem apropriada (a linguagem das provas), fará ele (o homem), na condição de “senhor da incidência”, que tal norma seja incidida⁹⁹, gerando um fato jurídico que conduzirá uma norma ou uma relação jurídica ao ordenamento.

Rápidas palavras sintetizam o processo de positivação:

1º - a norma geral e abstrata, em sua hipótese, descreve traços de acontecimentos sociais que podem vir a sofrer a incidência daquela;

2º - a autoridade competente, interpretando a realidade na qual está inserida, apanha o fato social e, incidindo a norma, constrói o fato jurídico;

3º - construído o fato jurídico este passa a integrar a hipótese de uma norma individual e concreta; e, finalmente;

4º - infalível e automaticamente, em face do agir do homem que criou o fato jurídico, incidirá o conseqüente da norma individual e concreta, regulando a conduta, proibindo-a, permitindo-a ou obrigando-a.

2.2. O fato jurídico de produção normativa: enunciação

O fato social que, por ser relevante para o direito positivo, poderá sofrer a incidência da norma de produção terá suas notas características descritas na hipótese de tais normas. Consistem, as notas componentes da hipótese da norma de estrutura, na existência de (i) uma autoridade no exercício de sua competência, por meio do (ii) procedimento estabelecido, que se desenvolverá em determinado (iii) local e (iv) tempo¹⁰⁰.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 136.

⁹⁹ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 53.

¹⁰⁰ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 27.

Tais elementos compõem o que o Professor Marcos Bernardes de Mello designa de suporte fático abstrato, “previsão, por norma jurídica, da hipótese fática condicionante da existência do fato jurídico”¹⁰¹.

Na lição do civilista, os suportes fáticos, quando concretizados, serão suficientes ou insuficientes e eficientes ou deficientes. A suficiência do suporte fático é condição para que haja incidência, não sendo relevante para ingressar no mundo jurídico aquele que for insuficiente¹⁰². A deficiência, por seu turno, indica que o suporte fático possui as marcas sociais para adentrar nas paragens do direito, conseguindo ser transformado em fato jurídico pela incidência da norma, mas de modo imperfeito, o que poderá, no futuro, acarretar sua retirada do ordenamento¹⁰³.

Ao estudo da produção normativa importa tais noções, uma vez que a validade da norma (produto) depende do fato jurídico (processo) que a carregou ao ordenamento jurídico¹⁰⁴. Diante desse quadro, é vital que o aplicador do direito mire suas atenções ao suporte fático do fato jurídico que produz normas.

A (i) autoridade competente é aquele sujeito a quem o ordenamento jurídico confere permissão para inová-lo¹⁰⁵, sendo, no Brasil, as pessoas políticas de direito público, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por seus respectivos órgãos legislativos, as legitimadas constitucionalmente para imprimir a dinâmica do direito positivo, recriando-o a cada exercício de competência.

O (ii) procedimento estabelecido é o conjunto de atos (iniciativa, discussão, votação, promulgação e publicação) a que a autoridade competente deve submeter-se para que sua atividade produza direito positivo¹⁰⁶.

Local (iii) e (iv) tempo fazem parte do antecedente da norma de produção jurídica porque a enunciação não ocorre sem o condicionamento espaço-temporal¹⁰⁷, devendo obedecer às prescrições do ordenamento que regem tal aspecto da enunciação, como, p.ex., a legislação

¹⁰¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.41.

¹⁰² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 89.

¹⁰³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 91.

¹⁰⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.66.

¹⁰⁵ GANUZAS, Francisco Javier Ezquiaga. **La Producción Jurídica y su Control por el Tribunal Constitucional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 18.

¹⁰⁶ GANUZAS, Francisco Javier Ezquiaga. **La Producción Jurídica y su Control por el Tribunal Constitucional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 18.

¹⁰⁷ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 28.

federal ser produzida em Brasília/DF e a do Estado Alagoas no Município de Maceió, sedes do Poder Legislativo.

A suficiência ou insuficiência e a eficiência ou deficiência do suporte fático se refletem no fato jurídico produtor de norma, o que, segundo Eurico Marcos Diniz de Santi, constrói as seguintes variações: (i) insuficiente o fato jurídico, inexistente norma; (ii) suficiente o fato jurídico, cria-se norma jurídica; (iii) da suficiência e eficiência do fato jurídico decorre norma jurídica que escapa à invalidação; (iv) suficiente, mas deficiente o fato jurídico, a norma poderá ser invalidada¹⁰⁸.

2.3. Enunciação-enunciada como relato do fato jurídico de produção normativa que possibilita o controle de constitucionalidade da enunciação e a questão dos convênios na veiculação de benefícios fiscais do ICMS

Fosse o controle do processo de positivação do direito depender da fugacidade da enunciação, nada poderia fazer a autoridade fiscalizadora designada pelo ordenamento jurídico, pois o ato enunciativo se perde no passado.

Porém, é da natureza da enunciação gravar o produto de notas que possibilitam sua reconstrução. Assim, têm-se os dêiticos de forma e conteúdo, de publicidade, de espaço, de autoridade e de tempo¹⁰⁹.

O dêitico da forma e do conteúdo demonstra qual o instrumento introdutor (lei, medida provisória, decreto, etc.) que originou o documento, anunciando que a enunciação se deu pelo procedimento concernente ao instrumento. O dêitico de publicidade comunica que a enunciação que resultou na enunciação-enunciada foi divulgada à comunidade. O dêitico do espaço aponta o local onde se passou a enunciação. O dêitico da autoridade informa o sujeito da competência que gerou a enunciação-enunciada. O dêitico do tempo define o momento em que a enunciação findou¹¹⁰.

Exemplifique-se a enunciação-enunciada com a Lei n.º 11.438/2006, que cria benefícios fiscais para o fomento de atividades desportivas:

¹⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.69.

¹⁰⁹ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 68 e ss.

¹¹⁰ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 68 e ss.

- a) dêitico de forma e conteúdo: Lei, n.º 11.438/2006, que dispõe sobre incentivos e benefícios fiscais para fomentar as atividades de caráter desportivo e dá outras providências;
- b) dêitico de publicidade: Diário Oficial da União de 29/12/2006, edição extra;
- c) dêitico de espaço: Brasília;
- d) dêitico de autoridade: Presidente da República
- e) dêitico de tempo: 29 de dezembro de 2006.

Voltando à estrutura da norma jurídica a que se fez tanta referência neste trabalho, ter-se-ia uma norma jurídica concreta e geral:

(HIPÓTESE) Dada a incidência das normas de produção jurídica sobre o exercício de competência pelo Presidente da República, em Brasília, em 29/12/2006, publicado no Diário Oficial da União, por meio da sanção ao instrumento introdutor lei, registrado sob o n.º 11.438, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) o dever da comunidade de obedecer ao instrumento introdutor como documento normativo constitucionalmente legítimo.

A enunciação, como processo legislativo, para ser controlada, depende da enunciação-enunciada, como no exemplo acima, para que o órgão sindicante tenha conhecimento se a matéria foi veiculada por instrumento introdutor designado, se a autoridade era competente para iniciar o processo, dentre outros aspectos que são analisados na fiscalização de constitucionalidade.

No particular dos benefícios fiscais que estabeleçam tratamento diferenciado para os contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), a Constituição, art. 155, §2º, XII, g¹¹¹, prediz caber à lei complementar regular a forma de como, por deliberação dos Estados Distrito Federal, aqueles serão instituídos.

Vê-se, de logo, que o dispositivo constitucional grafado no art. 155, §2º, XII, g, é uma norma de estrutura que remete para outra norma de estrutura, que deverá ter forma de lei complementar.

Essa lei complementar é a LC n.º 24/75, recepcionada pela Constituição Federal, que disciplina a conduta dos Estados e do Distrito Federal, permitindo que sejam criados benefícios fiscais referentes ao ICMS após deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária –

¹¹¹ BRASIL. Constituição Federal, art. 155, §2º, XII, g: “(...) XII - cabe à lei complementar: (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados(...)”.

CONFAZ, formado por representantes do Ministério da Fazenda, da Receita Federal e Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

Ou seja, nos benefícios fiscais do ICMS a autoridade competente para criá-los é o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o que impede a atuação das Assembleias Legislativas estaduais, sem a prévia deliberação do mencionado órgão.

Deveras, a obrigatoriedade de convênio que autorize a criação de benefícios fiscais do ICMS é um dos aspectos da enunciação que mais gera atritos entre os Estados membros, em que pese a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal admitir a necessidade de convênio para instituição de prestação tributária mais amena do citado tributo estadual.

Sem dúvida, o exemplo dos convênios demonstra o quanto o exame da incidência da norma de produção normativa sobre o suporte fático depende da enunciação-enunciada.

Imagine-se que o Procurador-Geral da República, um dos legitimados para a propositura de ação em controle de constitucionalidade concentrado, alegue inconstitucionalidade formal de uma lei estadual que criou, sem autorização prévia de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, benefício fiscal de ICMS.

O Supremo Tribunal Federal somente poderá acolher ou rejeitar a pretensão se aferir os débitos do documento normativo impugnado. Assim, se não houve autorização para o Estado-membro, por meio de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o benefício fiscal de ICMS, veiculado na lei estadual controlada, padecerá de inconstitucionalidade formal¹¹², porque a matéria fora regulada por autoridade incompetente.

¹¹² BRASIL, STF, ADI 3.809 / ES, Rel. Min. EROS GRAU, DJ de 14/09/2007, p.30: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 8.366, DE 7 DE JULHO DE 2006, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. LEI QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL PARA AS EMPRESAS QUE CONTRATAREM APENADOS E EGRESSOS. MATÉRIA DE ÍNDOLE TRIBUTÁRIA E NÃO ORÇAMENTÁRIA. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. A lei instituidora de incentivo fiscal para as empresas que contratarem apenados e egressos no Estado do Espírito Santo não consubstancia matéria orçamentária. Assim, não subsiste a alegação, do requerente, de que a iniciativa seria reservada ao Chefe do Poder Executivo. 2. O texto normativo capixaba efetivamente viola o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", Constituição do Brasil, ao conceder isenções fiscais às empresas que contratarem apenados e egressos no Estado do Espírito Santo. A lei atacada admite a concessão de incentivos mediante desconto percentual na alíquota do ICMS, que será proporcional ao número de empregados admitidos. 3. Pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional a Lei n. 8.366, de 7 de julho de 2006, do Estado do Espírito Santo”.

Registre-se que, em algumas ocasiões, o Estado-membro, na mesma lei, insere textos referentes a benefícios fiscais tanto de ICMS como de outros tributos de sua competência, a exemplo do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA.

Ainda que não haja autorização de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ para instituição do ICMS pelo Estado-membro, as normas que regulam benefícios fiscais do IPVA, p.ex., não são decretadas inválidas e permanecem no ordenamento¹¹³.

Dessa feita, no controle formal de constitucionalidade, o STF revisita a enunciação (processo legislativo) por meio da enunciação-enunciada, averiguando se o suporte fático sobre o qual incidiu a norma de produção jurídica é suficiente e eficiente ou suficiente e deficiente, quando será a norma fiscalizada expulsa do ordenamento.

Nos casos práticos estudados, percebe-se que, em matéria de benefício fiscal de impostos estaduais, quando se trata da ausência de convênio autorizativo do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o mesmo suporte fático pode ser suficiente e eficiente (IPVA) e suficiente e deficiente (ICMS).

2. 4. O controle de constitucionalidade da norma

2.4.1. A significação dos textos

Textos, e não normas, são transportados para a ordem normativa pelos veículos introdutórios (leis, emendas constitucionais, decretos, portarias)¹¹⁴ que, antes da interpretação, não são capazes de regular a conduta dos homens. Artigos, parágrafos, alíneas, são o que Gregório Robles chama de “matéria bruta”, carente do trabalho (re)construtor do intérprete¹¹⁵.

Sobressai a relevância dos enunciados prescritivos na construção e controle do sentido quando se tem em conta que o texto é o “*único e exclusivo dado objetivo* para os integrantes da comunidade comunicacional”¹¹⁶. Posto o texto no ordenamento, inicia-se a fase dominada pela subjetividade do aplicador.

Mesmo quando os textos são redigidos com clareza, precisão e ordem lógica, como prediz o art. 11 da Lei Complementar n.º 95/98 (que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a

¹¹³ BRASIL. STF, ADIN 3.246/PA, Re. Min. Carlos A. Britto, DJ de 01/09/2006, p. 16.

¹¹⁴ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 75.

¹¹⁵ ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p.11.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 112 (grifos no original).

consolidação das leis), não há ainda regulação de conduta, mas um ordenamento em estado de potência¹¹⁷, à espera dos homens.

Muitos textos, espalhados por inúmeros documentos normativos, referem-se a benefícios fiscais, com destaque para aqueles escritos na Constituição Federal de 1988, arts. 146, III, “d”; 151, I e III; 155, XII, “g”; 170, IX; 179; 215 e 218.

Vê-se, nos citados textos, apenas palavras como “incentivos fiscais” (CF/88, art. 151, I), “isenção” (CF/88, art. 151, III), “benefícios fiscais” (CF/88, art. 155, XII, “g”) e “tratamento favorecido” (CF/88, art. 170, IX), acompanhadas de verbos que, no indicativo, proíbem, permitem e obrigam alguma conduta.

Com efeito, as palavras são signos, suportes físicos grafados nas folhas dos Diários Oficiais, por isso que se faz referência à objetividade do texto jurídico, uma vez que, por meio destes, tem-se acesso ao teor da mensagem normativa.

Após a inclusão dos textos prescritivos no ordenamento jurídico, instância única de objetividade no processo de construção do sentido, o aplicador entra em contato com os signos (suportes físicos) neles esparramados, valorando-os, para atribuir-lhes significados¹¹⁸.

Entende-se signo como “algo que está no lugar de outra coisa”¹¹⁹, razão pela qual cabe ao jurista ir além da letra¹²⁰, indicando o sentido de termos como “igualdade”, “tratamento favorecido” e “redução da desigualdade regional” para que se possa regular a conduta entre Fisco e o contribuinte que usufrui de tratamento tributário suavizado.

Superada a análise do controle da incidência das normas de estrutura, ao julgador cabe construir as significações a partir do texto fiscalizado, confrontado-as com as significações advindas do texto constitucional.

¹¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 118.

¹¹⁹ ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. Trad. de Antônio de Pádua Danesi e Gilson César Cardoso de Souza. 4ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2005, p. 11. Com o mesmo entendimento, ROBLES, Gregorio. **O Direito como Texto**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 48: “os textos jurídicos são palavras que têm relação com coisas que não são palavras (interesses, planos, reivindicações, etc.)”.

¹²⁰ CASTRO JR., Torquato da Silva. **Interpretação e Metáfora no Direito**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) **Segurança Jurídica na Tributação e no Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 663-671.

2.4.2. Das limitações à significação nos benefícios fiscais

A premissa básica acerca do ato interpretativo é a de que os textos jurídicos possuem vários e não só um único e correto sentido¹²¹. O que o intérprete *conhece* são os múltiplos conteúdos surgidos a partir dos enunciados prescritivos, mas a essência da interpretação está na *escolha* (ato de vontade) de qual desses significados¹²² regulará o caso concreto.

A isenção¹²³ e os demais benefícios fiscais vêm sendo objeto de textos jurídicos dos quais um dos sentidos possíveis de sua leitura é que a interpretação de enunciados prescritivos que se refiram a tratamento exacional suavizado deve ser literal, restritiva.

Com Riccardo Guastini, tem-se como literal a interpretação que não cria sentido diferente do signo, não se admitindo exceção ao que está disposto no texto, uma vez que o suporte físico grafado por obra do legislador deve coincidir com o aplicado pelas autoridades judiciais e administrativas¹²⁴.

Trafega pelo fio da navalha a utilidade de enunciados com esse teor.

Destaque-se, de primeira que não se afigura correto, ao menos do ponto de vista analítico, falar-se em interpretações “literal” ou “gramatical”, “sistemática”, “histórica”, “teleológica”, “conservadora”, “progressista” ou, como querem alguns, “pós-positivista”, como se estivesse a referir-se a espécies de um gênero.

O ato de interpretar é uno, plural e incindível¹²⁵. O que acontece, e com assiduidade, é a prevalência, determinada *soberanamente* pelo aplicador do direito positivo, de alguma(s) da(s) técnica(s) interpretativa(s) sobre as outras, mas o ato de interpretar, em si, não se divide.

Em segundo, mesmo o texto do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, bem como os demais que cuidam da interpretação em direito tributário, têm o sentido construído pelo

¹²¹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 389.

¹²² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 394.

¹²³ BRASIL, Código Tributário Nacional: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...)II - outorga de isenção (...)”.

¹²⁴ GUASTINI, Riccardo. **Lezioni di Teoria Costituzionale**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2001, p. 155.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 153.

intérprete¹²⁶, o que confirma a assertiva supramencionada acerca da pouca utilidade de enunciados dessa natureza.

É que, se há intento de estabelecer o sentido de textos que se reportem a benefícios fiscais, a redação do Código Tributário Nacional, art. 111, II não atinge sua finalidade, vez que, como enunciado (suporte físico) que é, deve passar pelo crivo do homem para adquirir significação.

A terceira razão para não levar em conta dispositivos “interpretativos” toca especificamente aos textos prescritivos de benefícios fiscais.

Explica José Souto Maior Borges que a redação do Código Tributário Nacional, art. 111, II, parte da concepção doutrinária, deveras equivocada, de que os benefícios fiscais são privilégios ou favores legais que, em razão de sua excepcionalidade, não poderiam generalizar-se¹²⁷.

Face ao exposto no primeiro capítulo, no qual se destacou que os benefícios fiscais são normas, contemporaneamente denominadas de políticas públicas, que regulam a conduta do particular com o Estado quando este resolve suavizar a prestação tributária em nome de valores sociais guardados na Constituição Federal, não se sustenta o entendimento de que benefício fiscal é favor.

São os benefícios fiscais normas jurídicas que o Poder Público, em virtude das obrigações que o constroem, lança mão para tentar cumprir as prescrições edificadas da leitura do texto constitucional em busca de uma nova realidade.

Decisão do Superior Tribunal de Justiça, em caso de política pública de saúde – queira ou não, também um benefício ao particular – entendeu que a finalidade perseguida pela norma superaria a literalidade de uma lista de medicamentos¹²⁸.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 21.

¹²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 119.

¹²⁸ BRASIL. STJ, AGRST 83/ MG, Processo: 200400632711, Órgão Julgador: CORTE ESPECIAL, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 06/12/2004, p.172: “PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DE TUTELA ANTECIPADA. SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE. FORNECIMENTO DE MEDICAÇÃO GRATUITA. DEVER DO ESTADO. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Consoante expressa determinação constitucional, é dever do Estado garantir, mediante a implantação de políticas sociais e econômicas, o acesso universal e igualitário à saúde, bem como os serviços e medidas necessários à sua promoção, proteção e recuperação (CF/88, art. 196). 2. O não preenchimento de mera formalidade – no caso, inclusão de medicamento em lista prévia – não pode, por si só, obstaculizar o fornecimento gratuito de medicação a portador de moléstia gravíssima, se comprovada a respectiva necessidade e receitada, aquela, por médico para tanto capacitado. Precedentes desta Corte. 3. Concedida tutela antecipada no sentido de, considerando a gravidade da doença enfocada, impor, ao Estado, apenas o cumprimento de obrigação que a própria Constituição Federal lhe reserva, não se evidencia plausível a alegação de que o cumprimento da decisão poderia inviabilizar a execução dos serviços públicos. 4. Agravo Regimental não provido (grifos nossos)”.

A técnica legislativa de eleger os enunciados prescritivos, em sua literalidade, como solução dos problemas interpretativos recebe crítica de Paulo de Barros Carvalho que, com forte teor analítico, afirma ser “vã a tentativa de prestigiar o texto em detrimento do sistema; de ler, para não refletir; de simplesmente enunciar, para não compor”¹²⁹.

Registre-se, por fim, que o ataque desferido contra a interpretação literal não significa a defesa de que existe técnica interpretativa ideal ou única para a construção do sentido das normas de benefício fiscal.

2.4.3. Da interpretação conforme e da declaração de nulidade parcial sem redução do texto: funções semânticas e pragmáticas

Quando o Supremo Tribunal Federal e os demais órgãos competentes se valem das técnicas de interpretação conforme e da declaração de nulidade parcial sem redução diz-se, apenas por questão metodológica¹³⁰, que proferiram decisões interpretativas, pois, como ficou consignado pela concepção aqui exposta, qualquer ato, seja judicial, executivo ou legislativo deriva de processo hermenêutico.

A pronúncia de nulidade, que retira o texto do ordenamento jurídico, também é uma decisão fundada na significação. Distingue-se das “decisões interpretativas” porque conclui pela incompatibilidade de todos sentidos possíveis do enunciado prescritivo infraconstitucional com a Carta Magna, enquanto a interpretação conforme e a decretação de nulidade sem redução do texto aproveitam ao menos uma das significações.

Duas principais razões fundamentam o manejo das decisões interpretativas sob os pontos de vista: *a)* da semântica, face à polissemia que os enunciados prescritivos, quando interpretados, suscitam; e *b)* da pragmática, para impedir o engessamento da regulação da conduta.

No terreno da semântica, as técnicas da interpretação conforme e da declaração de nulidade parcial sem redução do texto atestam a plurivocidade de significações que podem surgir de um texto prescritivo¹³¹.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 482.

¹³⁰ STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 614.

¹³¹ GRAU, Eros Roberto. BRASIL.STF, Adin3.324-7/DF (fl. 162), Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ de 05/08/2005, p. 05: “Curiosamente, desse texto podem-se extrair três normas diferentes. Então, é preciso escolher uma entre elas. Porque, se nós simplesmente declararmos inconstitucional, a situação vai ficar, como se acabou de ver, sem nenhuma regulação”.

Traduz-se a interpretação conforme a Constituição em técnica de julgamento pela qual o órgão sindicante, em contato com determinado texto jurídico, constrói mais de uma norma e, mesmo em face da inconstitucionalidade de um ou mais sentidos, escolhe aquele(s) que respeita(m) a Carta Magna, preservando o enunciado, com validade, no ordenamento¹³².

Pela interpretação conforme, da leitura de um texto prescritivo, em face da multiplicidade de sentidos dos signos, o Supremo Tribunal Federal produz variadas significações, inclusive inconstitucionais, mas, em razão daquele(s) que pode(em) ser conformado(s) com a Constituição, o enunciado prossegue na ordem jurídica.

Já a declaração parcial de nulidade sem redução de texto, consiste na técnica decisória em que, examinando a incidência de um texto sobre suportes fáticos diversos, o órgão julgador declara a inconstitucionalidade de norma incidida a algumas daquelas hipóteses e salva o enunciado de ser expulso do mundo do direito positivo em outras situações¹³³.

Na declaração de nulidade sem redução do texto, tem-se a segurança que, mesmo intocado o enunciado prescritivo, um dos sentidos possíveis de sua leitura é expelido do ordenamento.

Quanto ao campo pragmático, as decisões interpretativas têm como função a conservação da operacionalidade do ordenamento jurídico por meio do princípio da presunção de constitucionalidade das leis.

O palpável agigantamento das relações sociais ocorrido no século XX e em marcha contínua no XXI, não perdoa a costumeira lentidão com que a maioria dos sistemas jurídicos tem-se dedicado à solução dos problemas que enfrenta.

Nesse contexto de complexidade e de *velocidade*, não poderia a lei, por mais óbvio que parecesse, ser considerada inconstitucional quando ingressasse no ordenamento jurídico. É por isso que, na maioria deles, aquelas são presumidamente legítimas, até que se prove o contrário.

Olhar rápido para a Carta Magna de 1988 detecta que poucos não são os dispositivos a reforçar o princípio da presunção de constitucionalidade da lei. O art. 97, por exemplo, prescreve

¹³² LINS, Robson Maia. **Controle Constitucionalidade da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146; GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho**. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999, p. 164; MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 346 e ss; STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 623.

¹³³ GANUZAS, Francisco Javier Ezquiaga. **La Producción Jurídica y su Control por el Tribunal Constitucional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 259; LINS, Robson Maia. **Controle Constitucionalidade da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146; MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 346 e ss; STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 615.

que somente por voto da maioria absoluta de seus membros os tribunais poderão declarar a inconstitucionalidade da norma. O art. 103, por sua vez, restringe os legitimados para propor ação direta de inconstitucionalidade.

Na lição de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes, a presunção de constitucionalidade ao tempo em que impede o esvaziamento (pela presunção de inconstitucionalidade) da função legislativa, ressalva a importância do papel de Guardião da Constituição exercido pelo Poder Judiciário¹³⁴, que sempre poderá desconstituir a validade do texto.

Marcelo Neves resume, com precisão merecedora de transcrição, a problemática destacada:

(...) a explicação semiótica desta situação - pertinência ao ordenamento de normas inválidas - encontra-se nas características semânticas e pragmáticas do discurso jurídico. A plurivocidade significativa da linguagem jurídica (problema semântico), utilizada pelos diversos órgãos que exercem o poder e também pelos destinatários do poder (problema pragmático), implica a exigência prática de que a norma permaneça no sistema enquanto não seja desconstituída por órgão competente, caracterizando-se a presunção *juris tantum* de validade das normas emanadas de órgãos do sistema (pertinentes ao ordenamento), pois a hipótese contrária (presunção de invalidez) conduziria ao não-funcionamento do sistema, por haver interpretações as mais divergentes entre os utentes das normas¹³⁵.

2.4.4. Alcance e limites dos efeitos das decisões interpretativas

Questão que agita a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diz respeito ao alcance e aos limites dos efeitos das decisões interpretativas.

Com efeito, tanto o julgamento que pratique a interpretação conforme como aquele que se valha da declaração parcial de nulidade sem redução do texto, mantêm o enunciado prescritivo no ordenamento jurídico, com efeitos *erga omnes* e vinculantes aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública nos três níveis federativos.

De início, vê-se que a decisão, em controle de constitucionalidade, que adote a interpretação conforme ou a declaração parcial de nulidade sem redução do texto nada prescreve acerca do enunciado, mas sobre os sentidos produzidos pelo aplicador a partir da leitura daqueles suportes físicos¹³⁶.

¹³⁴ GRECO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição de Indébito**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

¹³⁵ NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 45-6.

¹³⁶ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 162.

Na interpretação conforme, o Supremo Tribunal Federal analisa um texto e, diante da multivocidade de sentidos que este gera, escolhe, por ato de vontade (votação), qual(is) a(s) significação(ões) que se amolda(m) à Constituição.

Parece não haver prova maior da separação entre texto e norma do que a possibilidade, positivada no ordenamento jurídico pátrio mediante o art. 28, parágrafo único, da Lei n.º 9.868/99, de que o julgador, diante de um enunciado, preserve, no mundo do direito, apenas o(s) sentido(s) que seja(m) constitucional(ais). A(s) outra(s) norma(s), surgida(s) do mesmo texto, considerada(s) inconstitucional(ais), é (são) expulsa(s) do sistema de direito positivo.

Exemplo do Supremo Tribunal Federal, em matéria de benefícios fiscais, ilustra com precisão a utilização da técnica da interpretação conforme.

Cuida-se da ADIN 3.246/PA, Rel. Min. Carlos A. Britto¹³⁷, em que o STF aferiu a constitucionalidade da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, que concedera incentivos fiscais para contribuintes de ICMS sem que tivesse havido, em obediência à norma constitucional gerada a partir do art. 155, §2º, XII, g, do Texto Magno, prévia deliberação dos Estados membros da Federação.

Para a Corte, o art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, somente poderia ser aplicado constitucionalmente para concessão de benefícios fiscais que tivessem sido autorizados por meio de convênio firmado entre os Estados membros. A outra interpretação (=norma), que não fazia tal ressalva, beneficiando contribuintes de ICMS, sem prévio convênio era inconstitucional.

¹³⁷ BRASIL. STF, ADIN 3.246/PA, Re. Min. Carlos A. Britto, DJ de 01/09/2006, p. 16: " CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DO INCISO I DO ART. 5º DA LEI Nº 6.489/02, DO ESTADO DO PARÁ. O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto na letra "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o qual exige a prévia celebração, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal. As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo constitucional de nº 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição. Ação direta de inconstitucionalidade que se julga procedente para emprestar interpretação conforme ao inciso I do art. 5º da Lei nº 6.489/02, do Estado do Pará, de modo que se excluam da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de anterior convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal". Parte dispositiva: "Decisão O Tribunal, à unanimidade, julgou procedente a ação para declarar ainconstitucionalidade do inciso I do artigo 5º da Lei nº 6.489, de 27de setembro de 2002, do Estado do Pará, para aplicar-lhe interpretação conforme à Constituição Federal, no sentido de que sejam excluídos do âmbito da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de convênio entre os Estados da Federação, tudo nos termos do voto do Relator".

Da sentença constitucional supramencionada, percebe-se que o STF, por ter competência para tal, criou um sentido vinculante (obrigatório) para todos (*erga omnes*) que construam norma do art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, que poderia ser assim formalizada (norma primária):

(HIPÓTESE) Dada a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN 3.246/PA, Rel. Min. Carlos A. Britto, DJ de 01/09/2006, p.16, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a obrigação de aplicar o art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, excluindo do âmbito de sua incidência os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de convênio entre os Estados da Federação.

Em face de a decisão do STF sobre o art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, proibir o aproveitamento de créditos referentes ao ICMS que não tenham sido objeto de convênio entre os Estados da Federação, o sujeito ativo da norma primária será o Fisco paraense, que terá o direito subjetivo de ver obstada a tentativa da utilização de créditos por parte dos contribuintes. O sujeito passivo ou será uma autoridade administrativa ou algum órgão do Poder Judiciário, que terão o dever jurídico de seguir a decisão do Supremo.

Trata-se de norma concreta e geral. *Concreta*, porque em seu antecedente se relata fato jurídico da enunciação, qual seja, a ponência de enunciados, no ordenamento, por meio da publicação do acórdão da ADIN. *Geral*, pois o conseqüente determina relação jurídica entre o aplicador judicial ou administrativo (sujeito passivo) da norma construída a partir do art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, e o destinatário dessa norma (sujeito ativo).

A norma secundária tem a seguinte estrutura:

(HIPÓTESE) Dado o não-conseqüente da norma primária, com a aplicação do art. 5º, I, da Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, aos créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de convênio entre os Estados da Federação, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a permissão para que se ajuíze reclamação constitucional no STF¹³⁸.

¹³⁸ LINS, Robson Maia. **Controle Constitucionalidade da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 154.

A respeito da declaração parcial de nulidade sem redução do texto, quando o STF decreta a inconstitucionalidade da aplicação de um texto a determinado(s) suporte(s) fático(s) e preserva o mesmo texto para ser incidido sobre outra(s) hipótese(s), duas eficácias convivem na mesma decisão.

Com a técnica da declaração parcial de nulidade sem redução de texto, pode observar-se a eficácia constitutiva negativa do pronunciamento jurisdicional, que retira, do ordenamento jurídico, o sentido(=norma) definido como inconstitucional.

O sentido, como diz Raimundo Bezerra Falcão, é inesgotável¹³⁹, de sorte que o intérprete poderá edificar significação idêntica àquela decretada inconstitucional de outro enunciado prescritivo.

Acontece que o confronto entre a liberdade do aplicador de produzir sentidos e a estabilidade almejada pelo direito positivo tem solução quando o próprio ordenamento prescreve o término das possibilidades de interpretar, indicando que a significação gerada pelo órgão credenciado é definitiva¹⁴⁰. No Brasil, em matéria constitucional, cabe ao Supremo Tribunal Federal dizer, com autoridade, a significação dos textos grafados na Carta Magna.

Nesse caminho é o entendimento de Robson Maia Lins, para quem a decisão do STF que decreta a nulidade parcial sem redução do texto, quando da aferição da constitucionalidade do enunciado prescritivo “A”, ejetando do ordenamento a norma jurídica “N”, impede a construção de tal norma a partir da leitura do enunciado “B”, mesmo que este não tenha sido mencionado na petição inicial ou na parte dispositiva do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade¹⁴¹.

Em contraposição, Lênio Luiz Streck, com argumentos filosóficos, averba que o sentido criado pelo Tribunal, quando este opera com as técnicas de decisões interpretativas, não poderia ser imposto, de cima para baixo, aos órgãos hierarquicamente inferiores, pois não estariam “amarrados” à significação escolhida pelo Supremo¹⁴².

Para o autor gaúcho, nessa concepção, que prega os efeitos vinculantes e *erga omnes*, reconhecer-se-ia uma espécie de cognitivismo, no qual o STF revelaria o sentido correto de cada texto posto sob julgamento.

¹³⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 1ª ed., 3ª tir., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 31.

¹⁴⁰ FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 73.

¹⁴¹ LINS, Robson Maia. **Controle Constitucionalidade da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 150.

¹⁴² STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 625.

A título de ilustração, tem-se o julgado da ADIN 3.324-7/DF, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello. Estava em questão, nesses autos, a Lei n.º 9.536/97, art. 1º¹⁴³, que determina a transferência de matrícula de servidor público federal civil ou militar estudante para universidade pública ou privada quando aquele tenha sido removido ou transferido de ofício.

Entendia-se, do texto comentado, que, p.ex., o servidor público estudante de instituição de ensino superior privada que fosse transferido ou removido de ofício poderia escolher no novo local de trabalho uma instituição pública para continuar seus estudos.

O STF, no entanto, declarou a nulidade parcial sem redução de texto desse sentido no qual imperava a vontade do servidor público estudante de escolher instituição vinculada a qualquer sistema de ensino (público ou privado).

Para o Tribunal, permanece válida a aplicação do art. 1º da Lei n.º 9.536/97, quando ao servidor transferido ou removido de ofício é garantida a matrícula em instituição congênere, ou seja, de faculdade privada para outra privada e de pública para outra igualmente pública¹⁴⁴.

No mesmo julgamento, o Ministro Carlos A. Britto acompanhou o relator, acolhendo a declaração de nulidade parcial sem redução de texto, mas perguntou se aquela interpretação ali escolhida para o art. 1º da Lei n.º 9.536/97 teria efeito para o caso de um servidor público

¹⁴³ BRASIL. Lei n.º 9.536/97: “Art. 1º A transferência *ex officio* a que se refere o parágrafo único do art. 49 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, será efetivada, entre instituições vinculadas a qualquer sistema de ensino, em qualquer época do ano e independente da existência de vaga, quando se tratar de servidor público federal civil ou militar estudante, ou seu dependente estudante, se requerida em razão de comprovada remoção ou transferência de ofício, que acarrete mudança de domicílio para o município onde se situe a instituição recebedora, ou para localidade mais próxima desta”.

¹⁴⁴BRASIL. STF. ADIN 3.324-7/DF, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ de 05/08/2005, p.0005: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO - POSSIBILIDADE JURÍDICA. É possível, juridicamente, formular-se, em inicial de ação direta de inconstitucionalidade, pedido de interpretação conforme, ante enfoque diverso que se mostre conflitante com a Carta Federal. Envolvimento, no caso, de reconhecimento de inconstitucionalidade. UNIVERSIDADE - TRANSFERÊNCIA OBRIGATÓRIA DE ALUNO - LEI Nº 9.536/97. A constitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 9.536/97, viabilizador da transferência de alunos, pressupõe a observância da natureza jurídica do estabelecimento educacional de origem, a congeneridade das instituições envolvidas - de privada para privada, de pública para pública -, mostrando-se inconstitucional interpretação que resulte na mesclagem - de privada para pública”. Veja-se a parte dispositiva: “O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente, em parte, a ação, para, sem redução do texto do artigo 1º da Lei nº 9.536, de 11 de dezembro de 1997, assentar a inconstitucionalidade no que se lhe empreste o alcance de permitir a mudança, nele disciplinada, de instituição particular para pública, encerrando a cláusula "entre instituições vinculadas a qualquer sistema de ensino" a observância da natureza privada ou pública daquela de origem, viabilizada a matrícula na congênere. Em síntese, dar-se-á a matrícula, segundo o artigo 1º da Lei nº 9.536/97, em instituição privada se assim o for a de origem e em pública se o servidor ou o dependente for egresso de instituição pública, tudo nos termos do voto do Relator”.(...)

estudante matriculado em faculdade *particular*, mas transferido ou removido de ofício para local onde o curso superior que ele freqüentava só fosse oferecido por instituição *pública*¹⁴⁵.

Os Ministros Cezar Peluso e Nelson Jobim retorquiram afirmando que a resolução de tal problema caberia às vias do processo individual, no caso, mandado de segurança. Irresignado, o Ministro Carlos A. Britto afirmou que, mesmo no processo individual, o juiz singular, em face da vinculação da decisão ali tomada, não poderia ir de encontro ao pronunciamento do STF. Rebateu o Ministro Cezar Peluso declarando que, no caso onde não houver faculdade congênere, a decisão proferida na ADIN 3.324-7/DF, não se aplicaria. Por fim, com a ironia fina que lhe é característica, o Ministro Marco Aurélio de Mello diz que “eles (os juízes de primeira instância) não acompanham de forma tão ortodoxa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”¹⁴⁶.

No compasso das premissas do conhecimento analítico, que permeiam o estudo, forte é a impressão que, lendo o acórdão da ADIN 3.324-7/DF, tanto Robson Maia Lins como Lênio Luiz Streck têm razão em suas conclusões.

Nota-se o acerto do pensamento de Robson M. Lins, quando descreve que deve ser proibida a criação da norma tida por ilegítima mediante a leitura de outros textos prescritivos (que não o do 1º da Lei n.º 9.536/97) cuja formalização seria:

(HIPÓTESE) *Dada* a remoção ou transferência de ofício de um servidor público estudante inscrito em faculdade privada, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a aceitação de sua matrícula em instituição pública ou privada no novo local de trabalho.

Essa norma, de fato, foi lançada fora do ordenamento pela decisão do STF consignada na ADIN 3.324-7/DF, sendo desafiadora da autoridade do acórdão supramencionado a interpretação que a crie a partir de outros enunciados prescritivos.

Quanto à doutrina de Lênio L. Streck, tem o mérito de defender que cada caso concreto deverá ser submetido ao crivo do juiz ou do administrador para que se decida se a norma veiculada pela ADIN 3.324-7/DF será aplicada. Prova disso é o questionamento do Ministro

¹⁴⁵ BRITO, Carlos A. BRASIL. STF. ADIN 3.324-7/DF (fl.192 dos autos), Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ de 05/08/2005, p.0005.

¹⁴⁶ BRASIL. STF. ADIN 3.324-7/DF (fl.192 dos autos), Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ de 05/08/2005, p.0005.

Carlos A. Britto acerca da compatibilização dos efeitos vinculantes e *erga omnes* com os casos individuais.

2.4.5 Da vagueza e da ambigüidade da tese do legislador positivo e sua aplicação aos benefícios fiscais: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Mesmo nos dias de hoje, quando são admitidas as decisões interpretativas acima descritas, a chamada tese do legislador positivo vem sendo utilizada pelo Supremo Tribunal Federal como técnica de proibição de outorga de benefícios fiscais para contribuintes que não estejam *literalmente* grafados nos textos que regulam a matéria.

Longa é a história da tese do legislador positivo, que teve seu desenvolvimento jurisprudencial relacionado com o indeferimento, pelo STF, da pretensão de servidores públicos de terem seus vencimentos elevados com fundamento na isonomia¹⁴⁷.

Consiste o argumento do legislador positivo na impossibilidade de o Poder Judiciário, controlando a constitucionalidade de enunciados prescritivos, inovar a ordem jurídica. Inovar significaria ampliar, por meio de critérios que não tenham sido postos pelo Legislativo, o âmbito de incidência das normas.

Segundo Gilmar F. Mendes, constitucionalista e integrante da Corte Suprema brasileira, ainda que se valha da interpretação conforme ou da declaração parcial de nulidade sem redução de texto, o STF entende que, por essas técnicas, não pode mudar drasticamente o sentido posto pelo Legislativo¹⁴⁸.

Julgado recentemente publicado indica que, se acaso agisse como legislador positivo, o STF estaria a exercer função “anômala”, vedada pela eficácia do princípio da separação dos poderes¹⁴⁹.

Análise da jurisprudência da Suprema Corte embaralha o pensamento de qualquer estudioso que busque compreender o sentido da tese do legislador positivo. De fato, não há uniformidade de critérios para saber o alcance de tais palavras.

¹⁴⁷ BRASIL. STF. Súmula n.º 339, DJ de 13/12/1963: “Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia”.

¹⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 349.

¹⁴⁹ BRASIL. STF. AI-AgR 360461 / MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 27/03/2008, p. 1.077.

A vagueza é característica da linguagem do direito positivo – não só desta, mas de toda linguagem natural, categoria na qual está inserida – pois não se podem antever todas as hipóteses em que será aplicado o texto¹⁵⁰.

Com Luiz Alberto Warat, esclarece-se que

A linguagem natural pode ser caracterizada como processo de enunciação efetuado na comunicação humana, através de componentes sógnicos que apresentem imprecisões significativas multiplicidade de regras de formação e carência, na maioria dos casos, de uma transmissão economicamente organizada, onde a produção de seus sentidos possui um alto grau de dependência do contexto comunicacional que os produz¹⁵¹.

Os textos legais, com efeito, da forma que são publicados no Diário Oficial, impossibilitam os destinatários de saberem a extensão dos casos nos quais há regulação por determinada prescrição, a ponto de se afirmar que os juristas precisam recriar o ordenamento jurídico para que este alcance sua finalidade de organizar a conduta humana intersubjetiva¹⁵².

A matéria bruta dos textos, expressão ao gosto de Gregorio Robles, disposta em termos denotativos de linguagem natural, segundo Luiz Alberto Warat, normalmente se mostra em três graus: 1) o de “luminosidade positiva”, onde inexistente questionamento quanto à sua aplicação; 2) “luminosidade negativa”, certeza de inaplicação do termo e 3) o da “incerteza”, quando se levantam sérias e factíveis dúvidas quanto à inclusão do termo ao caso prático. Neste último, está a vagueza¹⁵³.

Desnecessário ir longe para se constatar que, em nosso ordenamento, textos que fazem referência à “lascívia” (Código Penal, art.227), à “absoluta prioridade” (Constituição Federal, art. 227), a “notável saber jurídico” (Constituição Federal, art. 101) e tantos outros termos que, em face de sua vagueza, provocam controvérsia acerca de sua ocorrência no caso prático.

No controle de constitucionalidade, é nítido que a vagueza da linguagem influencia na cisão entre os que acatam a legitimidade de um texto (como de uma norma resultante da interpretação deste) e aqueles que se manifestam pela inconstitucionalidade do enunciado e/ou da norma¹⁵⁴.

¹⁵⁰ GUASTINI, Riccardo. Teoria e Ideologia da Interpretação Constitucional. Trad. de Henrique Moreira Leites. **Revista de Interesse Público n.º 40**. Porto Alegre: Notadez, novembro/dezembro 2006, p. 220.

¹⁵¹ WARAT, Luis Alberto. **O Direito e Sua Linguagem**. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.52.

¹⁵² ROBLES, Gregorio. **O Direito como Texto**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 8.

¹⁵³ WARAT, Luis Alberto. **O Direito e Sua Linguagem**. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.77.

¹⁵⁴ NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.138.

Advirta-se que, até para chegar às “zonas da linguagem natural” de luminosidade positiva e luminosidade negativa, citadas por L. A. Warat, nas quais já existe prognóstico da aplicação ou não do signo, há carência do trabalho interpretativo.

Lúcida é, nesse rumo, a assertiva de Raimundo Falcão Bezerra, para quem, “como saber-se se a lei é ‘clara’ sem que ela seja previamente entendida? Ora, mas no exato momento em que alguém entende uma lei e, ao lado disso, chega inclusive a ajuizá-la de estar encerrando clareza, é porque já lhe captou o sentido. Interpretou-a, pois”¹⁵⁵.

A ambigüidade é, também na lição de L. A. Warat¹⁵⁶, o traço pelo qual os signos conseguem designar mais de um significado, sendo, cada um dos significados, possuidor de características que permitem diferenciá-los entre si com alto grau de certeza.

Exemplos de conceitos ambíguos seriam os de “tributo” (obrigação tributária, prestação, norma jurídica etc.), “fato gerador” (fato jurídico tributário, critério temporal) e “obrigação tributária” (relação jurídica, prestação tributária).

Como quaisquer outros textos jurídicos, os que tratam de benefícios fiscais também são marcados pelas características lingüísticas da vagueza e da ambigüidade, causando dúvidas ao intérprete sobre as zonas de luminosidade de L. A. Warat.

Natural, assim, que o julgador, diante dos enunciados gramaticais que se refiram a benefícios fiscais, não tenha certeza se o tratamento mais ameno seja positiva ou negativamente aplicado a determinado contribuinte.

Acontece, porém, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite que o intérprete, em dúvida, conclua pela luminosidade positiva em matéria de benefícios fiscais, pois estaria a pronunciar-se como um verdadeiro legislador, conduta que não se permitiria ao Poder Judiciário.

Do contato com os acórdãos pesquisados, percebe-se, porém, que a própria expressão “legislador positivo” é uma daquelas expressões carregadas de vagueza e ambigüidade, pois, ao tempo que não se consegue apreender todas as hipóteses em que será aplicada (vagueza), vê-se que tais signos podem ser empregados para designar mais de um significado (ambigüidade).

Sabe-se que forte é o posicionamento do STF acerca do argumento de que a isonomia não tem eficácia para fazer o Judiciário “estender” benefício fiscal a contribuintes que não estejam

¹⁵⁵ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 1ª ed., 3ª tir., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 262.

¹⁵⁶ WARAT, Luis Alberto. **O Direito e Sua Linguagem**. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p.78

literalmente previstos no texto da lei que tenha instituído prestação tributária de menor intensidade¹⁵⁷.

No entanto, cita, o Ministro Gilmar F. Mendes, uma série de precedentes em que o Supremo vai de encontro à literalidade dos dispositivos fiscalizados em controle abstrato¹⁵⁸, mas que, ao mesmo tempo, não se considera “legislador positivo”.

A título de exemplo, a Corte Suprema, quando do julgamento da ADI n.º 2.652/DF, que desafiava a constitucionalidade do art. 14 do Código de Processo Civil¹⁵⁹, assentou que violava a isonomia a distinção que se fazia entre advogados inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil e aqueles submetidos a outros regimes, como os Procuradores de Estado¹⁶⁰. Decidiu, o STF, pelo

¹⁵⁷ BRASIL. STF. AI-AgR 360461 / MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 27/03/2008, p. 1.077: “AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. (...). ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse “favor legis”. A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes (grifos nossos)”.

¹⁵⁸ Entre outras, ADI 3.324, ADI 3046, ADI 2652, ADI 1946, ADI 2209, ADI 2596, ADI 2084 e ADI 2405MENDES, Gilmar Ferreira. Voto Proferido na ADI 3510, Rel. Min. Carlos A. Britto, julgamento em 29/05/2008 (pendente de publicação). Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=89917>, acesso em 20 de junho de 2008.

¹⁵⁹ BRASIL. Lei n.º 5.869/73: “Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: (...)Parágrafo único. Ressalvados os advogados que se sujeitam exclusivamente aos estatutos da OAB, a violação do disposto no inciso V deste artigo constitui ato atentatório ao exercício da jurisdição, podendo o juiz, sem prejuízo das sanções criminais, civis e processuais cabíveis, aplicar ao responsável multa em montante a ser fixado de acordo com a gravidade da conduta e não superior a vinte por cento do valor da causa; não sendo paga no prazo estabelecido, contado do trânsito em julgado da decisão final da causa, a multa será inscrita sempre como dívida ativa da União ou do Estado” (grifos nossos).

¹⁶⁰ BRASIL. STF. ADI 2.652/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ de 14/11/2003, p. 12: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 14 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 10358/2001. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. Impugnação ao parágrafo único do artigo 14 do Código de Processo Civil, na parte em que ressalva “os advogados que se sujeitam exclusivamente aos estatutos da OAB” da imposição de multa por obstrução à Justiça. Discriminação em relação aos advogados vinculados a entes estatais, que estão submetidos a regime estatutário próprio da entidade. Violação ao princípio da isonomia e ao da inviolabilidade no exercício da profissão. Interpretação adequada, para

afastamento de qualquer interpretação que levasse a aplicação da referida norma a uma classe *exclusiva* de advogados, o que diferia, substancialmente, do texto, da literalidade do dispositivo.

Em outra ocasião, ainda que por meio da interpretação conforme, a Corte Constitucional brasileira tenha determinado a inclusão do signo “chefia” para que fosse salvaguardada a constitucionalidade das normas construídas do texto da Resolução n.º 07/2005, do Conselho Nacional de Justiça, a citada decisão não fora considerada ofensiva ao trabalho do Legislador¹⁶¹.

Não pode titubear o cientista do direito ao descrever a realidade que lhe é posta para estudar. No caso do argumento do legislador positivo, resta patente que o Judiciário vem escolhendo negar, em face da impossibilidade jurídica do pedido (Código de Processo Civil, art. 267, VI), a “extensão” de benefícios fiscais, mesmo que a pretensão do contribuinte se funde na isonomia.

D’outro lado, espera-se do jurista, não obstante a utilização do método analítico na pesquisa do direito positivo, que não seja mero repetidor ou comentarista das posições adotadas pelos órgãos judiciais, ou como diz Lênio L. Streck, não seja a doutrina doutrinada pela jurisprudência¹⁶².

De frente ao argumento do legislador positivo, percebendo a vagueza e a ambigüidade com que o Supremo vem manobrando-o, se não é dado ao pesquisador corrigir as decisões, impõe-se, no mínimo, a crítica.

afastar o injustificado discrimen. 2. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente para, sem redução de texto, dar interpretação ao parágrafo único do artigo 14 do Código de Processo Civil conforme a Constituição Federal e declarar que a ressalva contida na parte inicial desse artigo alcança todos os advogados, com esse título atuando em juízo, independentemente de estarem sujeitos também a outros regimes jurídicos”.

¹⁶¹ BRASIL. STF. ADC-MC -12/DF, Rel. Min. Carlos A. Britto, DJ de 01/09/2006, p. 15: “AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE, AJUIZADA EM PROL DA RESOLUÇÃO Nº 07, de 18/10/2005, DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. MEDIDA CAUTELAR. (...). O modelo normativo em exame não é suscetível de ofender a pureza do princípio da separação dos Poderes e até mesmo do princípio federativo. Primeiro, pela consideração de que o CNJ não é órgão estranho ao Poder Judiciário (art. 92, CF) e não está a submeter esse Poder à autoridade de nenhum dos outros dois; segundo, porque ele, Poder Judiciário, tem uma singular compostura de âmbito nacional, perfeitamente compatibilizada com o caráter estadualizado de uma parte dele. Ademais, o art. 125 da Lei Magna defere aos Estados a competência de organizar a sua própria Justiça, mas não é menos certo que esse mesmo art. 125, caput, junte essa organização aos princípios “estabelecidos” por ela, Carta Maior, neles incluídos os constantes do art. 37, cabeça. Medida liminar deferida para, com efeito vinculante: a) emprestar interpretação conforme para incluir o termo ‘chefia’ nos incisos II, III, IV, V do artigo 2º do ato normativo em foco b) suspender, até o exame de mérito desta ADC, o julgamento dos processos que tenham por objeto questionar a constitucionalidade da Resolução nº 07/2005, do Conselho Nacional de Justiça; c) obstar que juízes e Tribunais venham a proferir decisões que impeçam ou afastem a aplicabilidade da mesma Resolução nº 07/2005, do CNJ e d) suspender, com eficácia ex tunc, os efeitos daquelas decisões que, já proferidas, determinaram o afastamento da sobredita aplicação (grifos nossos)”.

¹⁶² STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 609, nota de rodapé 67.

Esses sentidos não têm a marca da verdade ou da falsidade, mas da validade ou da invalidade, portanto, a ampliação do âmbito de incidência do critério pessoal da norma de benefício fiscal não se configura como interpretação equivocada. Aceitar ou não a “extensão” do benefício fiscal é escolha do julgador, ato de vontade, que, permeado de subjetivismo, pode variar de aplicador para aplicador.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, p.ex., admitiu que “casas lotéricas” e “agências de viagem” têm natureza jurídica de representante comercial, o que as faria beneficiárias do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES¹⁶³, a despeito de não estarem lá gravados os respectivos signos.

O próprio Supremo Tribunal Federal alargou, *além texto*, o sentido construído da Constituição, art. 150, VI, b em combinação com o § 4º do art. 150, para entender que o patrimônio, a renda e os serviços protegidos pela imunidade tributária são aqueles que se destinam às finalidades essenciais para o desenvolvimento à profissão de fé e não só o imóvel em que se realiza o culto¹⁶⁴.

Do Superior Tribunal de Justiça vem julgado que demonstra que o agir do intérprete não desrespeita o Legislador. Trata-se da extinção do Instituto de Previdência dos Parlamentares, por meio da Lei n.º 9.506/97, art. 1º, § 5º, que apenas previa o ressarcimento das contribuições adimplidas pelos deputados que estivessem no exercício do mandato, nada mencionando sobre os que, mesmo pagando o tributo, não estavam, à época da publicação da lei, investidos no cargo de parlamentar.

A Corte do direito infraconstitucional, com fulcro na isonomia, decidiu que o ressarcimento deveria ser aplicado a todos os contribuintes, estivesse ou não exercendo o mandato, pois este

¹⁶³ BRASIL. STJ, Rel. Min. LUIZ FUX, RESP 553.343/MG, DJ de 31/05/2004, p. 202 e STJ, Rel. Min. Luiz Fux, RESP 500.477/SC, DJ de 09/02/2004, p. 129.

¹⁶⁴ BRASIL. STF. RE 325.822/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 14/05/2004, p. 33: “1. Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (grifos nossos)”.

critério seria arbitrário por distinguir quem se encontrava em situação idêntica (a de ter pago as contribuições)¹⁶⁵.

Muitos outros julgamentos podiam ser trazidos à discussão, pois é freqüente que a interpretação dos textos prescritivos feita pelos órgãos do Poder Judiciário vá “além da letra”, como quer Torquato da S. Castro Jr.

Passeio pela doutrina, mesmo naquela baseada nos cânones do pensamento analítico, demonstra que a interpretação “extensiva” não se constitui em invasão ao domicílio do Poder Legislativo.

Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas, em obra sobre o controle de constitucionalidade da produção jurídica, denomina de sentenças aditivas os pronunciamentos nos quais o Tribunal Constitucional inclui antecedente que, mesmo não previsto no texto legal, é uma determinação advinda da Constituição. Para o referido autor, a declaração parcial de nulidade sem redução de texto é o meio mais eficaz para resolver omissões legislativas contrárias à Constituição¹⁶⁶.

Riccardo Guastini anota que a interpretação extensiva é aquela que “dilata” o significado literal de uma disposição, incluindo, em seu campo de aplicação, suportes fáticos que, interpretados gramaticalmente, não sofreriam incidência da norma. Para o italiano, deve ser identificada a finalidade protegida para que se estenda o âmbito de aplicação do texto¹⁶⁷.

A Professora Cristina M. M. Queiroz, calcada na criatividade do ato de interpretar, expõe que, nas sentenças aditivas, o Tribunal Constitucional “não se limita unicamente a suprimir o

¹⁶⁵ BRASIL.STJ, RESP 783.427/DF, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18/12/2006:” PREVIDENCIÁRIO. INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS PARLAMENTARES – IPC. EXTINÇÃO. RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. DIREITO DOS ANTIGOS E ATUAIS CONGRESSISTAS 1. O Direito Tributário contém regras de hermenêutica para as hipóteses de lacunas legais, determinando em seu art. 108, *verbis*: *Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. §§ 1º e 2º(...)*. 2. A Lei nº 9.506/97, ao extinguir o IPC e disciplinar o ressarcimento das verbas a ele recolhidas a título de contribuição dos segurados, omitiu-se quanto à situação do ex-segurados não detentores do direito à pensão. 3. É princípio basilar de direito público a isonomia, mercê cláusula pétreia, admitindo-se na omissão da lei a analogia e a equidade. 4. À luz desses cânones, revela-se injusta a interpretação literal dada à norma indigitada do art. 1º, § 5º, da Lei n. 9.506/97, porquanto discrimina ex-congressistas em situações idênticas. 5. O direito dos contribuintes ao ressarcimento das contribuições recolhidas ao IPC visou precipuamente o princípio básico do direito previdenciário da contra-prestação, evitando o enriquecimento sem causa do fundo. Precedente: (Resp. nº 638514/DF. Rel. Min. José Delgado. DJU: 16.08.2004; Resp. nº 427223/DF. Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJU. 20.10.2003). 6. Recurso Especial provido (grifos nossos)”.

¹⁶⁶ GANUZAS, Francisco Javier Ezquiaga. **La Producción Jurídica y su Control por el Tribunal Constitucional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 267 e ss.

¹⁶⁷ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho**. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999, p. 222.

preceito legal contrário à Constituição, antes incorpora uma ‘nova’ norma”¹⁶⁸. Não se caracteriza, esse ativismo, em ingerência do Judiciário sobre o Legislativo, mas uma conseqüência da polissemia dos enunciados sobre os quais o aplicador se debruça na construção do sentido.

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres ensina que o legislador tributário, falível que é, não alcança todos os fatos possíveis, de maneira que tal omissão, em princípio, não ofende a igualdade, pois está na esfera de discricionariedade daquele. Se, no entanto, a omissão se mostrar injustificada, mormente na seara dos benefícios fiscais, será legítima atividade do Poder Judiciário de colmatar esse vazio¹⁶⁹.

Escreve Lourival Vilanova que, deparando-se com “casos não previstos” expressamente, duas opções nascem para os juízes: *a)* incluí-los no âmbito de validade de normas existentes, em virtude da semelhança com os “casos regulados” ou *b)* excluí-los por considerar que o sistema os regra distintamente. Em ambos os casos, exige-se uma posição axiológica, de preferência, de vontade do intérprete¹⁷⁰.

Todo o acervo teórico mencionado, em que pese a diversidade de origem doutrinária dos autores citados, pode ser resumido nas palavras de João Maurício Adeodato, quando palestra sobre a diferença entre texto e norma:

Uma tese básica neste artigo é, então, a de que o texto normativo genérico previamente dado, elaborado pelo poder legiferante, não constitui a norma jurídica mas apenas fornece um ponto de partida para a sua construção diante do caso. Isso, como se verá, não é uma pregação missionária por um aumento de importância do poder judiciário, mormente sua cúpula, nem uma tentativa de combate a esse fenômeno, mas sim uma simples verificação¹⁷¹.

Distinguir texto de norma não é fazer uma pregação missionária pelo Judiciário, na feliz expressão de João M. Adeodato, mas apenas descrever o cotidiano das lides judiciais e administrativas, quando o aplicador do direito positivo expande, ou mesmo restringe, o sentido que a literalidade do texto pode proporcionar.

¹⁶⁸ QUEIROZ, Cristina M. M. **Direitos Fundamentais (Teoria Geral)**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 177 e 238.

¹⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 354-5, Volume III.

¹⁷⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 237.

¹⁷¹ ADEODATO, João Maurício. Jurisdição Constitucional Brasileira: Situação e Limites. In SCAFF, Fernando Facury (org.) **Constitucionalizando Direitos: 15 Anos da Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 75-96.

A tese do legislador positivo não deve ser atacada nem como se fosse uma opção interpretativa danosa à igualdade, nem como uma norma que não pudesse ser produzida a partir dos textos prescritivos. Constitui-se, sim, em preferência interpretativa, mas não é a única.

O que não se aparenta justificável, porém, é a falta de critérios na aplicação do argumento, pois, como se viu, ora o STF manda incluir um signo no texto de documento normativo sem agir como legislador positivo, ora entende, com a aludida tese, que a isonomia não tem eficácia suficiente para fazer determinado contribuinte, em situação fática semelhante, gozar de benefício fiscal.

Essa crítica também foi exposta pelo Ministro Gilmar F. Mendes, no julgamento da Lei n.º 11.105/2005 (Lei de Biossegurança), art. 5º, para quem é improvável que o “dogma do legislador negativo” estrangule a criatividade do intérprete:

Ao se analisar detidamente a jurisprudência do Tribunal, no entanto, é possível verificar que, em muitos casos, a Corte não se atenta para os limites, sempre imprecisos, entre a interpretação conforme delimitada negativamente pelos sentidos literais do texto e a decisão interpretativa modificativa desses sentidos originais postos pelo legislador.

No recente julgamento conjunto das ADIn 1.105 e 1.127, ambas de relatoria do Min. Marco Aurélio, o Tribunal, ao conferir interpretação conforme a Constituição a vários dispositivos do Estatuto da Advocacia (Lei n.º 8.906/94), acabou adicionando-lhes novo conteúdo normativo, convolvando a decisão em verdadeira interpretação corretiva da lei.

(...)

Portanto, é possível antever que o Supremo Tribunal Federal acabe por se livrar do vetusto dogma do legislador negativo e se alie à mais progressiva linha jurisprudencial das decisões interpretativas com eficácia aditiva, já adotadas pelas principais Cortes Constitucionais européias. A assunção de uma atuação criativa pelo Tribunal poderá ser determinante para a solução de antigos problemas relacionados à inconstitucionalidade por omissão, que muitas vezes causa entraves para a efetivação de direitos e garantias fundamentais assegurados pelo texto constitucional¹⁷².

O controle de constitucionalidade da norma de benefício fiscal, mormente pelas técnicas da interpretação conforme e da declaração de nulidade sem redução do texto, demonstra que o órgão sindicante, procedendo à distinção entre enunciado e norma, pode, muitas vezes, construir um sentido que conclua pela ampliação dos sujeitos passivos agraciados pelo tratamento fiscal menos intenso.

As referidas técnicas de julgamento, quando utilizadas na solução de outras matérias apreciadas pelo STF, STJ e demais tribunais, têm como uma de suas conseqüências o

¹⁷² MENDES, Gilmar Ferreira. Voto Proferido na ADI 3510, Rel. Min. Carlos A. Britto, julgamento em 29/05/2008 (pendente de publicação). Disponível em: <http://www.stf.gov.br/porta1/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=89917>, acesso em 20 de junho de 2008.

alargamento ou a redução do âmbito de incidência das normas, pois diferenciar texto de norma é a prática mais corriqueira dos órgãos judicantes.

No caso dos benefícios fiscais, no entanto, é vedado que o pronunciamento acerca da constitucionalidade da norma seja conduzido pelas decisões interpretativas, mormente se essas tenham como efeito a expansão dos sujeitos passivos do tratamento tributário mais suave.

O mesmo Supremo que, nos idos de 1963, por meio da Súmula n.º 339, proclamara a proibição do controle de constitucionalidade que o fizesse agir tal um legislador positivo, em 2003, publicou a Súmula 672¹⁷³, que permite a extensão de um benefício (reajuste salarial) a uma categoria que, no plano dos textos jurídicos, não estava abarcada pelo tratamento mais favorável.

Dessa feita, as decisões interpretativas, adentradas no ordenamento brasileiro pela publicação da Lei n.º 9.868/99, não encontram limites na tese do legislador positivo, porque aquelas se fundamentam na constatação analítica de que texto não é norma.

E se a norma produzida pelo intérprete judicial tem um grupo maior de beneficiados do que o previsto, por simples interpretação literal, no texto, o problema não é de invasão de competência de um Poder sobre o outro, mas consequência de um ato de vontade do aplicador credenciado pelo ordenamento.

Consigna-se, assim, que, em face da ambigüidade e da vagueza que marcam os textos jurídicos, inclusive o signo “legislador positivo”, a aplicação desses enunciados prescritivos (a norma jurídica) poderá acarretar a “extensão” do campo de incidência, mesmo em sede de benefícios fiscais.

O intérprete não estará a criar novel espécie legislativa, porque esta já existe. Ocorrerá, contudo, mediante a “seleção, teleologia, análise e interpretação da totalidade do sistema jurídico”¹⁷⁴ uma ampliação das hipóteses de incidência das normas de benefício fiscal.

Com a “extensão” do tratamento tributário mais ameno, a autoridade judicial competente não criará uma nova regra-matriz de incidência (geral e abstrata), mas construirá significação (norma) que não coincidirá com o isolamento das frases soltas na lei que tenha introduzido textos no ordenamento.

¹⁷³ BRASIL. STF. Súmula 672, DJ de 09/10/2003, p.4: “O reajuste de 28,86%, concedido aos servidores militares pelas Leis 8.622/93 e 8.627/93, estende-se aos servidores civis do Poder Executivo, observadas as eventuais compensações decorrentes dos reajustes diferenciados concedidos pelos mesmos diplomas legais”.

¹⁷⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 236.

Esse posicionamento jurisprudencial (do legislador positivo) conduz a uma situação esdrúxula: a relação jurídica entre o contribuinte postulante da “extensão” de um benefício fiscal e o Estado é regulada tão-só pelo texto da lei benéfica que não contemplou a todos os sujeitos passivos. Desconsideram-se os inúmeros dispositivos constitucionais e legais que disciplinam a atividade fazendária e equipara-se enunciado à norma.

As características da linguagem jurídica da ambigüidade e da vagueza, bem como a interpretação dos textos prescritivos com os métodos teleológico e sistemático, são, pois, legitimadoras da “extensão” de benefícios fiscais, sem que haja ingerência do Poder Judiciário sobre o mister das Casas Legislativas.

Com as razões apontadas no próximo capítulo, que bebem sua fundamentação tanto na semântica, como na pragmática, perceber-se-á que, ao lado do argumento do legislador positivo, a “extensão” de benefícios fiscais, com apoio no direito à igualdade de tratamento, também encontra motivação nos sentidos gerados da leitura do texto da Constituição.

3. DO DIREITO FUNDAMENTAL DOS CONTRIBUINTES À IGUALDADE DE TRATAMENTO E SUA APLICAÇÃO NOS BENEFÍCIOS FISCAIS

3.1. As diversas fundamentações dos direitos fundamentais

À primeira vista parece carregado de pleonasma o título do presente capítulo, mas da leitura do trabalho do professor Eusébio Fernández¹⁷⁵ compreende-se a necessidade do estudioso dos “direitos fundamentais do homem” (expressão adotada pelo jurista espanhol) de fundamentá-los.

Face às constantes agressões aos direitos fundamentais, tanto no plano abstrato – por meio de promulgação de leis e de outros veículos introdutórios de normas que amesquinham o conteúdo destes, quanto no concreto, onde se verifica que a efetividade social das prescrições contidas nesses direitos ainda dista dos padrões desejados, a busca de elemento que os racionalize se torna imperial para reafirmação de sua defesa, seja qual for o entendimento que se tenha acerca da essência desses direitos.

São apresentadas, pelo citado autor, três principais teorias que buscam justificar os direitos fundamentais (opta-se pela retirada dos signos “do homem” tendo em vista o caráter humano de todo direito): a jusnaturalista, a ética e a historicista, sucintamente, apresentadas em suas linhas mestras.

3.1.1. Da teoria jusnaturalista dos direitos fundamentais

Segundo o acadêmico da Espanha, a doutrina jusnaturalista se apóia sobre duas vigas: uma que deixa claro não haver mistura entre os direitos natural e positivo e a outra que considera o primeiro superior ao segundo¹⁷⁶.

Partem, geralmente, os autores jusnaturalistas, da idéia de que os direitos fundamentais advêm da natureza humana, sendo, pois, reflexos da condição existencial do homem, de modo

¹⁷⁵ FERNÁNDEZ, Eusébio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense, 1982, p.73-112.

¹⁷⁶ FERNÁNDEZ, Eusébio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense, 1982, p.73-112.

que tratados, leis, constituições, declarações, convenções e afins, que institucionalizam os referidos direitos, apenas revelam o que é inerente àquele¹⁷⁷.

Somadas a estas considerações, pode referir-se, ainda, a três caracteres que se manifestam na teoria jusnaturalista dos direitos fundamentais: 1. os direitos naturais não se originam de um ordenamento jurídico de algum Estado, mas nascem de uma “ordem natural”; 2. sendo inerentes à natureza humana, os direitos naturais gozam de validade universal; e 3. não precisam os direitos naturais de reconhecimento estatal para serem incorporados à esfera jurídica do sujeito¹⁷⁸.

3.1.2. Da teoria ética ou axiológica dos direitos fundamentais

Informa Luis M. Cruz¹⁷⁹ que a expressão “Constituição como ordem de valores” foi cunhada a partir de decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha no caso *Liith*, de 1958, na qual se definiu que a Carta Magna se sustenta sobre valores como a autodeterminação dos povos, a democracia, a liberdade e a igualdade.

Historicamente, é após a 2ª Guerra Mundial que se desenvolve com fulgor a doutrina axiológica dos direitos fundamentais, que, segundo esse entendimento, passam a derivar do valor material da dignidade da pessoa humana, que, por sua vez, rege a vida do indivíduo em qualquer sociedade, independentemente da coloração econômica e política desta¹⁸⁰.

Em que pese estar a cargo do direito positivo a tarefa de transformá-los em normas jurídicas para garanti-los, este não cria os direitos fundamentais. Desta premissa parte o professor Eusébio Fernández para considerar que a justificação ética de tais direitos se encrava no dever de realização e de proteção da dignidade humana¹⁸¹.

Para a teoria ética dos direitos fundamentais, “tudo que consta no texto constitucional pode – ao menos de forma indireta – ser reconduzido ao valor da dignidade da pessoa humana”,

¹⁷⁷ VIGO, Rodolfo. Presente de los Derechos Humanos y Algunos Desafíos – com Motivo de la Reforma de la Constitución Nacional de 1994. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 211-238.

¹⁷⁸ FERNÁNDEZ, Eusébio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense, 1982. p.73-112.

¹⁷⁹ CRUZ, Luis M. **La Constitución como Orden de Valores**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 94.

¹⁸⁰ SEGADO, Francisco Fernández. La Dignidade de la Persona como Valor Supremo del Ordenamiento Jurídico Español y como Fuente de Todos los Derechos. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 99-129.

¹⁸¹ FERNÁNDEZ, Eusébio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense. 1982, p.73-112.

também podendo ser tingido da marca “fundamental” o direito que, mesmo não constando no catálogo da Constituição, refira-se ao consagrado valor¹⁸².

Em suma, para a teoria em discussão, a importância do direito positivo se resume a declarar, por meio de normas jurídicas, valores baseados na dignidade da pessoa humana, de modo que, invertendo o postulado positivista de que todo direito provém da incidência de uma regra jurídica, proclama que é a ordem jurídica que se alicerça sobre os direitos do homem¹⁸³.

3.1.3. Da teoria historicista ou positivista dos direitos fundamentais

A linha historicista pretende demonstrar que os direitos fundamentais se configuram pela variação e pela relativização no tempo e no espaço, acompanhando o desenvolvimento de cada sociedade específica¹⁸⁴, de sorte que não são dotados dos predicados de absolutismo e superioridade que permeiam o ideal jusnaturalista.

Mesmo que assim não seja referido pelo professor Eusebio Fernández, tem-se que, face à definição de direito positivo como sendo aquele “posto numa sociedade historicamente considerada”¹⁸⁵, a fundamentação historicista, por basear-se na relativização espaço-temporal dos direitos fundamentais, se equipara à justificação positivista destes.

Isto porque, ao negar os principais caracteres distintivos do jusnaturalismo (superioridade, absolutismo e universalidade), a fundamentação historicista faz dos textos positivos verdadeiros termômetros do reconhecimento de direitos fundamentais.

Ou seja, rechaçando a “eternidade” dos direitos fundamentais, a teoria historicista indica que é no reconhecimento pelos enunciados jurídicos vigentes, mormente os constitucionais, que se encontra a razão dos direitos ora estudados. Por esse motivo, há identificação entre as duas mencionadas formas de justificar os direitos fundamentais.

Para essa orientação teórica, por direitos fundamentais devem ser entendidos aqueles que, antes reputados como *naturais* ou *inalienáveis*, são positivados pela ordem jurídica vigente,

¹⁸² SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 125.

¹⁸³ BARZOTTO, Luiz Fernando. Os Direitos Humanos como Direitos Subjetivos – da Dogmática Jurídica à Ética. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 239-280, Volume I, Tomo I.

¹⁸⁴ FERNÁNDEZ, Eusebio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense, 1982, p.73-112.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 2.

tornando-se, necessariamente, normas constitucionais, pois, caso contrário, consistiriam em reivindicações políticas, ambições sociais ou aspirações desprovidas de qualquer proteção¹⁸⁶ que, sem o manto da positividade, ao Estado não surgiria a obrigação de garanti-los.

Daí que, assevera José Souto Maior Borges, a fundamentalidade dos direitos em questão é enunciada pela própria Constituição Federal de 1988 quando não admite supressão desses, nem por meio de emenda constitucional, conforme norma construída a partir da redação do art. 60, §4º, V¹⁸⁷.

Esse também é o pensamento de Hans Kelsen, para quem os direitos e liberdades fundamentais necessitam, para adquirir tal *status*, de previsão constitucional de bloqueio a leis futuras que tenham como objetivo alterá-los ou suprimi-los¹⁸⁸.

Para referir-se a direitos fundamentais, no olhar positivista, não de estar presentes três elementos indispensáveis: Estado, indivíduos e texto normativo que, interpretado, regule a relação entre os dois primeiros.¹⁸⁹

Segundo tal pensamento, sem *Estado*, em sua configuração tríplice de Executivo, Legislativo e Judiciário, não há possibilidade de concretizar os direitos fundamentais de modo a, primeiro, fazê-los uma realidade palpável e, depois, mantê-los como tal. *Indivíduos*, porque, para existir direitos, devem ter sujeitos para serem seus titulares. *Texto normativo para regular o vínculo entre Estado e indivíduos*, pois é a Constituição escrita que tanto estabelece os direitos dos indivíduos como a atuação estatal e suas limitações que se relacionem aos direitos em apreço¹⁹⁰.

A fundamentação positivista tem base no modelo propagado por Jellinek, no qual o indivíduo, como membro de um Estado, trava uma série de relações jurídicas com o Poder Público. Inicialmente, no *status libertatis*, o homem adquire a condição de sujeito de direitos face ao Estado, que *não* interfere na esfera da liberdade daquele. No *status civitatis*, além da garantia de sua liberdade, o indivíduo passa a ter direito a bens e serviços do Estado. E, finalmente, no

¹⁸⁶ GOMES CANOTILHO, J. J. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. 2ª reimp. Coimbra: Almedina, 2005, p.377.

¹⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. Relação entre Tributos e Direitos Fundamentais. **Tributos e Direitos Fundamentais**. FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226.

¹⁸⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 249.

¹⁸⁹ DIMOULIS, Dimitri e MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 24.

¹⁹⁰ DIMOULIS, Dimitri e MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 26.

status activae civitatis, ao homem é permitido participar, direta ou indiretamente, na formação da vontade do Estado¹⁹¹.

Em resumo, na concepção positivista dos direitos fundamentais: *a*) rotula como aspirações políticas e ideais os direitos naturais; *b*) entende que os direitos fundamentais são direitos subjetivos nos quais os cidadãos podem exigir do Estado condutas negativas, positivas e de participação; *c*) necessitam de positivação em normas jurídicas (Constituições) que gozem de supremacia em face das demais; *d*) apregoa como inexorável a proteção, garantia e realização daqueles pelo Estado.

3.1.4. Da opção pelo modelo positivista

A linha de pensamento positivista entende que os direitos fundamentais apresentam a estruturação lógica dos demais direitos subjetivos constantes no ordenamento jurídico, ou seja, conferindo a seus titulares uma posição de vantagem sobre outrem (Estado e/ou particulares), que se consubstancia em pretensões de abstenção, revogação, anulação, consideração e proteção¹⁹².

A opção pelo modelo positivista é a que mais se coaduna com a regulação dos direitos fundamentais dos contribuintes, ainda mais se o passado for brevemente examinado.

Do contato com os textos constitucionais brasileiros de 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 (período republicano), comparando-os ao de 1988, percebe-se variação nos direitos dos contribuintes que gozavam de fundamentalidade, não se podendo concluir que há relação necessária entre o passar dos anos e a expansão dos direitos estudados.

Não se observa, também, imanência entre *os direitos fundamentais dos contribuintes de 1988* e a relação jurídico-tributária, de sorte que se afasta qualquer argumento de que esses direitos sejam naturais, sendo deveras condicionados pelo modelo de Estado adotado em cada período histórico.

É bem de ver que em 1891, o constituinte elegeu como direitos fundamentais do contribuinte a uniformidade territorial dos tributos da União, a irretroatividade da lei, a igualdade de tratamento e a legalidade¹⁹³.

¹⁹¹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, p. 85, (Tomo IV).

¹⁹² MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 2.

¹⁹³ Constituição Federal de 1891, arts. 7º, § 2º; 11, 3º; 72, § 1º § 2º, § 30.

Na Carta Magna de 1934, aos contribuintes eram garantidos os direitos fundamentais ao tratamento sem distinção de origem e destino do produto, à proibição de bitributação, à irretroatividade da lei, à legalidade e à igualdade¹⁹⁴.

Mesmo positivada na forma *clássica* de proibição de discriminação em razão de sexo, raça, profissões, classe social, crenças religiosas ou idéias políticas, a igualdade de tratamento era relativizada na Constituição de 1934, tendo em vista que o art. 113, 36), prescrevia a imunidade tributária das profissões de escritor, jornalista ou professor¹⁹⁵.

Já a Constituição de 1937 repetia os citados direitos fundamentais do contribuinte à uniformidade da tributação independentemente da procedência e do destino do produto, à proibição de bitributação e ao tratamento isonômico¹⁹⁶.

O texto da Constituição de 1946 garantia os direitos fundamentais à indiferença tributária quanto à procedência do bem, à legalidade e à anualidade¹⁹⁷.

Em 1967, a Constituição estabeleceu como direitos fundamentais dos contribuintes a legalidade, a uniformidade no território nacional dos tributos da União, a proibição de distinção em razão da procedência e do destino dos bens e a anualidade¹⁹⁸.

Agora, debruçando-se sobre a Constituição de 1988¹⁹⁹, encontramos um catálogo de direitos fundamentais de muito relevo (legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, uniformidade territorial do tributo federal e proibição de distinção por razão de destino e origem de bens e serviços) o que não impede que, em futura Assembléia Constituinte, sejam suprimidos parcial ou totalmente.

Vê-se que, por exemplo, em 1967, o constituinte elevou à categoria de fundamental o direito do contribuinte de somente ser tributado se a lei fiscal fosse publicada antes da norma orçamentária, uma vez que a anualidade se fazia presente naquele texto (art. 150,29). Sacha Calmon Navarro Coelho retrata o “saudosismo” da anualidade, sentenciando que “houve tempo nesta República – bons tempos – em que o princípio da anualidade teve guarida na Constituição Federal”²⁰⁰.

¹⁹⁴ Constituição Federal de 1934: arts. 8º, § 1º; 11; 17, VII; 18; 113, 1.

¹⁹⁵ CF/1934, “Art 113 (...) 36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor”.

¹⁹⁶ Constituição Federal de 1937: arts. 23, § 1º; 24; 122, 1º.

¹⁹⁷ Constituição Federal de 1946: arts. 32; 141, § 34.

¹⁹⁸ Constituição Federal de 1967: arts. 20,I; 21, I, III; Art 150, 29.

¹⁹⁹ Constituição Federal de 1988: arts.150, I, II, III, IV, V; 151, I; 152.

²⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273.

Dessa maneira, parece deveras adequada a posição de Norberto Bobbio que, quando da análise da mutação histórica dos direitos fundamentais, diz que “não há por que ter medo do relativismo”²⁰¹, vez que tal conceito é inerente a esta categoria de direitos, demonstrando a relação entre a teoria historicista e o positivismo.

3.2. Dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes

A cláusula de abertura contida na Constituição, art. 5º, §2º, expressa que outros direitos e garantias não enunciados em seu texto, mas que mantenham relação com o regime e os princípios por ela adotados, ou decorram de tratados internacionais subscritos pela República Federativa do Brasil, podem ser incorporados pelo ordenamento jurídico, gozando de idêntica fundamentalidade.

Nesse passo, proclama-se existência de direitos fundamentais dispersos tanto em tratados internacionais como no próprio texto constitucional, ou seja, naqueles dispositivos que não os do art. 5º da Carta Magna. Os direitos dos contribuintes, localizados principalmente nos arts. 150 a 152, estão incluídos nessa categoria²⁰².

Os direitos dos contribuintes são fundamentais porque: *primeiro*, estão positivados na Constituição; *segundo*, não podem ser extintos nem por emenda constitucional; *terceiro*, são direitos subjetivos que conferem aos titulares pretensões de abstenção, revogação, anulação, consideração e proteção; *quarto*, possuem as características de relevância e substância análogas às presentes nos direitos do art. 5º da CF/88²⁰³ e *quinto*, são direitos do *status libertatis*, de defesa.

Com efeito, a Carta Política, em seus arts. 150 a 152, positivou os direitos dos contribuintes, não restando maiores dúvidas ou controvérsias acerca da presença de tal atributo.

²⁰¹ BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 19.

²⁰² SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 133.

²⁰³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 128.

Quanto à impossibilidade de supressão dos direitos dos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal, reconhecendo-os como fundamentais, decidiu que nem o veículo introdutor de normas emenda constitucional poderia fazê-lo²⁰⁴.

No concernente à titularidade de pretensões de abstenção, revogação, anulação, consideração e proteção, além da mencionada decisão da Corte Suprema, na qual fora decretada a inconstitucionalidade de emenda contrária a direitos fundamentais dos contribuintes, a prática daquele Tribunal é no sentido de concretizar tais pretensões frente ao Estado²⁰⁵.

São direitos de defesa, vez que representam limitações ao poder do Estado de intervir na esfera jurídica do contribuinte, principalmente na propriedade, para retirar parte da riqueza particular²⁰⁶.

Esclareça-se, ainda, que direitos fundamentais constantes no art. 5º da Constituição Federal podem, também, ser considerados como direitos fundamentais dos contribuintes, na medida em

²⁰⁴“Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. IPMF- Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F Artigos 5º, par. 2º, 60, par. 4º, incisos I e IV. 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de constituinte derivada, incidindo e violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da CF). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993 que, no art 2., autorizou a União a instituir I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade ao dispor, no parágrafo 2, desse dispositivo, que quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, "b" e VI, da Constituição porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis como bem veio violar a C P M F : 1. o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2, art. 60, par. 4, inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de imposto sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.) 3. - a norma que, estabelecendo outras impunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b): templos de qualquer culto: "c): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei,- "d): Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C F (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (STF, ADIN 939/DF, Rel. Min. Sidney Sanches)".

²⁰⁵ Exemplo da jurisprudência é o voto do Ministro Celso de Mello (STF, RE 346.084-6/PR, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio de Mello, Tribunal Pleno, DJ de 01/09/2006, p. 00019) no qual deixa assentado: “É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excesso (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigência irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais”.

²⁰⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 135.

que, naquele dispositivo, se encontram direitos aplicados a todos que mantenham vínculo com o Estado, a destacar: acesso à justiça (XXXV), sigilo (XII), ampla defesa e contraditório (LV) e o direito de petição e certidão (XXXIV, *a e b*).

3.3. Do Direito Fundamental dos Contribuintes à Igualdade

A importância e a frequência do direito fundamental à igualdade nos ordenamentos jurídicos é notada, com sutileza, por Pontes de Miranda, quando averba que “‘todos’ passou a ser palavra vulgar nas leis, decretos, regulamentos, avisos, indicações de entrada e saída”²⁰⁷.

A despeito da relevância da isonomia, é de comentar-se a difícil tarefa de precisar-lhe o significado²⁰⁸ no campo dos direitos dos contribuintes. É que, na Carta Política de 1988, tanto se fala em igual tratamento *perante* a lei²⁰⁹, como da obrigação de instituir-se tratamento favorecido para determinados setores com a finalidade de corrigir imperfeições fáticas no exercício de atividades econômicas²¹⁰.

No primeiro dos significados referenciados, está-se diante do lado *formal do direito à igualdade*, que determina ao legislador a proibição de criar tributo que diferencie contribuintes que se encontrem em similar posição, com base em critérios que não guardem afetação com atividades presuntivas de riqueza.

Já na segunda acepção, trata-se da igualdade material em direito tributário, marca do Estado Social²¹¹, caracterizada pela obrigação dirigida ao legislador no sentido de implementar

²⁰⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 687 (Tomo IV).

²⁰⁸ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 166.

²⁰⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

²¹⁰ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

²¹¹ NOVOA, Cesar Garcia. El Principio de no Discriminación em Materia Tributaria. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 339-370.

tratamento diferenciado e favorecido, como quer a Constituição de 1988, arts. 146 e 146-A, que planifique os efeitos da tributação sobre todos os sujeitos passivos.

Convém, agora, ir mais fundo na pormenorização da igualdade como direito fundamental dos contribuintes.

3.3.1 O problema semântico

A igualdade está entre os signos mais ambíguos do direito positivo. Conhecidas são as significações que entendem a igualdade como “dá a cada um o que é seu por seus méritos”, “dá a cada um o que é seu por suas necessidades” ou “tratar os iguais igualmente, os desiguais desigualmente”.

Além das significações possíveis do suporte físico “igualdade”, este pode, a depender das circunstâncias, configurar-se em princípio, postulado ou regra, na lição de Humberto Ávila²¹².

3.3.2. Igualdade-princípio (igualdade material)

Caracterizada como princípio, a igualdade força o jurista a, primeiro, declarar sua posição acerca do também deveras ambíguo signo “princípio”. Inclina-se, aqui, pelos entendimentos de Paulo de Barros Carvalho e Luís Cesar Souza de Queiroz.

Diz o primeiro jurista que os princípios ora atuam como limites objetivos, ora como valores²¹³. Quando se apresentam como valores, os princípios teriam como marcas características a bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade, inexauribilidade e atributividade.

Apoiado em Miguel Reale, Paulo de Barros Carvalho indica os significados desses traços dos valores: *a) bipolaridade*, pois um valor implica, necessariamente, um desvalor; *b) implicação*, um valor positivo implica sempre um valor negativo; *c) referibilidade*, vez que, pelo valor, se toma posição sobre um objeto referido; *d) preferibilidade*, tendo em vista que leva à escolha de um dentre outros caminhos; *e) incomensurabilidade*, porque os valores não são passíveis de quantificação; *f) tendência à graduação hierárquica*, em virtude de o sujeito

²¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151.

axiológico elevar como mais importante um valor em relação a outro(s); *g) objetividade*, já que são sobre objetos reais e ideais que se manifestam; *h) historicidade*, na medida em que se criam, extinguem e modificam em determinado tempo; *i) inexauribilidade*, em razão da impossibilidade de o objeto encerrar, em si, o valor, que sempre poderá estimar outro(s) objeto(s); e *j) atributividade*, pois a relação entre o sujeito axiológico e o objeto valorado não se coaduna com a indiferença, mas de atribuição de qualidades positivas ou negativas²¹⁴.

Em face da presença dessas marcas, os princípios, na condição de valores, não poderiam ser apreendidos pelos intérpretes de maneira uniforme, dada a subjetividade que lhes é imanente.

Como limites objetivos, os princípios, no dizer do tributarista, estão no ordenamento jurídico a servir de instrumento para consecução dos valores positivados e têm sua existência comprovada sem a necessidade de ideologia entre os diferentes intérpretes²¹⁵.

Pondo-se de um lado a igualdade e, de outro, a anterioridade tributária, a teoria que se resumiu torna-se palpável.

A igualdade, só para mencionar algumas das notas típicas dos valores, tem como contraponto a desigualdade (*bipolaridade*), realiza-se pela escolha de uma medida em detrimento de outra (*preferibilidade*) e vem, no correr dos séculos, mudando de significação (*historicidade*).

Já a anterioridade é apreendida, objetivamente, pela confrontação de datas. Se o tributo passa a ser cobrado no ano de 2008, para se ver obedecido o limite objetivo destacado, mister que tenha sido publicada a lei fiscal até 31 de dezembro de 2007.

Nítida a dicotomia, pois a igualdade necessita da ideologia do intérprete para que este apresente sua significação, mediante juízos de preferência, graduação hierárquica etc. Já a anterioridade, por decorrer da análise de números (datas), escapa a qualquer dúvida e, além do mais, está a serviço de valores como a segurança jurídica, a boa-fé e a confiança.

Luís Cesar Souza de Queiroz, por sua vez, complementa o pensamento exposto procedendo à diferenciação entre princípio e norma. Segundo o autor, “princípio(s) constitucional(is) é(são) aspecto(s) do conteúdo (parcial ou total) do antecedente ou do conseqüente de normas constitucionais, portador(es) de elevada carga axiológica”²¹⁶.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 152 e ss.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 155.

²¹⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 140 (grifos no original).

Da definição do professor carioca, depreende-se que os princípios não são normas, mas valores que estão no interior das normas, influenciando a produção normativa²¹⁷. Com efeito, os princípios não possuem a estrutura normativa do mínimo deontico irreduzível: *dado o fato F dever ser a realização da conduta C pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo*.

Mesmo sendo considerado como valor constante no antecedente ou no conseqüente de normas, os princípios têm, sim, eficácia jurídica para anular ou levar o órgão judicial a interpretar conforme ou decretar a nulidade parcial sem redução do texto, quando se verificar afronta a seu conteúdo (anulação) ou a proteção deficiente (decisões interpretativas)²¹⁸, não vingando, nos tempos atuais, a doutrina do “princípio-conselho”.

Assim, o princípio da igualdade estará presente nas normas de benefícios fiscais se estes forem “concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica”²¹⁹.

Quando institui norma de contribuição de melhoria, p.ex., o Município está a prestigiar a igualdade, pois todos pagaram os impostos, mas somente alguns tiveram seus imóveis valorizados pela realização de obra pública. A incidência da contribuição de melhoria sobre a mais-valia do imóvel visa proibir o privilégio e restaurar a igualdade na distribuição das receitas públicas.

Configurada como valor, a igualdade depende de uma atuação legislativa, pois comporá normas jurídicas de estrutura e de comportamento a partir dos enunciados prescritivos colocados no ordenamento pelo Legislador.

A significação igualdade-princípio é a que mais se aproxima da “igualdade material”, que apesar de gerar as mais variadas expectativas aos particulares, não tem o condão de ser praticada sem a intervenção legislativa.

Somente os textos jurídicos infraconstitucionais podem, depois da interpretação das autoridades competentes, demonstrar que a igualdade-princípio fora levada em consideração.

Essa constatação, a de que as normas fabricadas da compreensão dos enunciados prescritivos estão ou não em consonância com a igualdade-princípio, depende da tomada de posição do intérprete final da Constituição que, no Brasil, é o Supremo Tribunal Federal.

²¹⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 141.

²¹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 155.

²¹⁹ BRASIL. STF, RE 344331 / PR, Rel.^a Min.^a Ellen Gracie, DJ de 14/03/2003, p. 40.

A igualdade-princípio, que se espalha por tantos dispositivos constitucionais, por si, é, como diz Ricardo Lobo Torres, conceito vazio, a depender sempre de uma ação dos poderes constituídos para ser analisada.

Do texto constitucional, com toda criatividade e preparo intelectual do aplicador, não há possibilidade de construírem-se normas concretas e individuais como a que favorece os estudantes de baixa renda ou os afrodescendentes ou a que estabelece benefícios fiscais para redução da desigualdade regional.

3.3.3. Igualdade-postulado

O postulado, para Humberto Ávila, é categoria autônoma, que não se confunde nem com os princípios nem com as regras. Descreve o aludido cientista que os postulados são metanormas, ou seja, normas sobre normas²²⁰, podendo ser classificadas como tais, além da igualdade, a razoabilidade, a proporcionalidade e a unidade da Constituição.

Têm como função, os postulados, a orientação prescritiva na aplicação das normas criadas a partir dos textos, também sendo passíveis de anulação e interpretação conforme ou decretação de nulidade parcial do texto, as significações que violarem a igualdade, a proporcionalidade, a razoabilidade, a unidade da Constituição e outros postulados.

São os postulados normas de estrutura, que não regulam a conduta humana de imediato, mas o ato de interpretar, de criar norma, situando-se, do ponto de vista analítico, em posição hierárquica superior que a norma edificada pelo aplicador²²¹.

Nesse passo, como averba o Professor Geilson Salomão Leite, “o postulado de igualdade procura dar concretude à máxima aristotélica de ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades’”²²².

3.3.4 Igualdade-regra

Outra significação possível sobre o suporte físico “igualdade”, para Humberto Ávila, é a de regra, que colore o direito fundamental de igualdade de tratamento na dupla função de defesa (eficácia negativa) e de proteção (eficácia positiva)²²³.

²²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

²²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 135.

²²² LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 34

O direito fundamental, como qualquer outro direito subjetivo, decorre da posição de vantagem que o sujeito ativo da relação jurídica mantém sobre o sujeito passivo, podendo o primeiro, em caso de descumprimento da conduta pelo segundo, bater nas portas do Judiciário para satisfazer sua pretensão.

A igualdade, como direito subjetivo, tem o significado de igualdade perante a lei ou qualquer outro documento normativo, ou seja, dada a regulação da conduta humana, esta deve ser igual para todos os que se encontrem na mesma situação de fato.

Em geral, a conduta humana é disciplinada por normas que se aplicam a todos os destinatários de modo idêntico, de sorte que, nesses casos, percebe-se ou não a igualdade-princípio e a igualdade-postulado.

Porém, já se disse, várias normas de estrutura da Constituição permitem o tratamento diferenciado entre contribuintes com as finalidades de *a)* reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b)* colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolver atividade social e economicamente relevante.

Procedendo com tais finalidades em direito tributário, o legislador preserva a igualdade de tratamento se a medida diferencial mantiver compatibilidade lógica com os efeitos produzidos²²⁴. Se, p.ex., o objetivo da diferenciação é criar empregos e a potencializar a liberdade de concorrência, não se deve aumentar os tributos, mas reduzi-los para os que menos ostentam riqueza.

Da consulta à doutrina e à jurisprudência, podem-se construir alguns aspectos que devem nortear a conduta do Poder Público ao promover diferenciações:

a) proibição de arbítrio: excluindo do tratamento excepcional quem deve nele estar incluído, criando um “privilégio odioso” para os beneficiados²²⁵;

b) o ônus de justificar a diferenciação é do Estado: se se desvia do tratamento único mediante distinções, cabe ao Poder Público demonstrar porque não incluiu determinado sujeito na regulação diferenciada²²⁶;

²²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 136.

²²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., 12ª tir., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 39.

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357, Volume III.

²²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 418.

c) impessoalidade, abstração e generalidade: o ato normativo que promova a distinção tributária não pode fazê-la a contribuinte(s) determinado(s) ou individualizado(s), de sorte que sobressaia mais benefício ao sujeito passivo que a satisfação do interesse público²²⁷.

Correto, então, afirmar que: se o objetivo da diferenciação é criar empregos e potencializar a liberdade de concorrência, não se deve aumentar os tributos, mas reduzi-los para os que menos ostentam riqueza, desde que tal medida não seja arbitrária, o ônus da diferenciação fique com o Poder Público e o tratamento normativo seja impessoal, abstrato e geral.

A igualdade-regra, como norma que carrega o direito fundamental de idêntico tratamento, tem, em seu conseqüente, a *proibição* de arbítrio e a *obrigação* de justificar a diferenciação e de regular de forma impessoal, abstrata e geral.

Com efeito, se a igualdade-princípio influencia na confecção das normas de estrutura e de conduta e a igualdade-postulado orienta o aplicador do direito positivo, a igualdade-direito subjetivo nasce da relação jurídica, nos foros tributários, entre Estado e contribuinte.

Diretamente no que toca aos benefícios fiscais, a igualdade-princípio pressiona o legislador a deixar de lado a tributação retilínea, com base na capacidade tributária, para buscar uma nova realidade (Paulo de Barros Carvalho) ou um estado de coisas (Humberto Ávila) e estabelecer tratamento suavizado para os que menos demonstram riqueza, nos termos da Constituição de 1988, art. 146, III, *d*.

Então, ali, nas dobras dos textos da Lei Complementar n.º 123/2006, o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – SUPERSIMPLES, a igualdade *material* estará a compor o conseqüente da regra-matriz que determina, no caso em comento, o menor pagamento dos tributos pelos que se enquadrarem na definição normativa de micro ou pequeno empresário.

Na igualdade-postulado, impõe-se que o Poder Público, ao utilizar-se de benefício fiscal para incentivar a criação de empregos, a livre iniciativa e a liberdade de concorrência, deve fazê-lo de modo igual.

Encerrados os trabalhos legislativos, caberá à autoridade competente, a partir dos textos da Lei Complementar n.º 123/2006, incidir as normas jurídicas individuais e concretas para estabelecer a relação jurídica tributária entre micro e pequenos empresários e a Fazenda Pública.

Nesse ponto, o intérprete poderá concluir pela: *a)* constitucionalidade total da diferenciação feita pela LC n.º 123/2006, sem a utilização das chamadas decisões interpretativas; *b)*

²²⁷ BRASIL. STF, ADIN 1655 / AP, Rel. Min. Maurício Correia, DJ de 02/04/2004, p.8.

inconstitucionalidade da distinção, determinando a expulsão do texto do ordenamento; ou *c*) constitucionalidade da regulação diferenciada mediante interpretação conforme ou decretação de nulidade sem redução de texto.

A igualdade-regra atua nas duas últimas conclusões, ejetando do sistema os textos que, interpretados, significam a instituição de um tratamento arbitrário e pessoal, concreto e individual; ou, mediante as decisões interpretativas, ajustando o sentido com a Constituição de 1988.

3.3.5 Os efeitos da igualdade-regra: superação da tese do legislador positivo

Tudo que fora arrazado nas linhas que se passaram deságua na questão do efeito das decisões interpretativas que, examinando normas de benefício fiscal, poderiam conformar ou não o sentido daquelas com a igualdade de tratamento.

A maioria das lides que são postas em julgamento tem como situação de fato a existência de um benefício fiscal legítimo, apto para consecução dos objetivos constitucionais de *a*) reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b*) colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c*) desenvolver atividade social e economicamente relevante, mas que, por força da elevada complexidade da realidade e das limitações do Legislador, não consegue regular, ao menos no plano dos enunciados, todas as condutas.

Outros casos se referem à imposição de restrições ao gozo de benefícios fiscais por determinados contribuintes que, inconformados, levam à Justiça a pretensão de afastamento da exclusão e a constituição de relação jurídica que tenha como consequência o aproveitamento da prestação tributária mais suave.

Em ambas hipóteses, o Supremo Tribunal Federal, nos ombros da tese do legislador positivo, vem decidindo que não cabe ao Judiciário examinar se a medida de comparação utilizada pelo Poder Público para diferenciar os contribuintes fere ou não a igualdade²²⁸.

No que tange à “extensão” de benefícios fiscais aos contribuintes que não estão grafados nos textos de direito positivo, muito maior é a barreira posta pela Corte Constitucional, que nem

²²⁸ BRASIL. STF. AI-AgR 360461 / MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 27/03/2008, p. 1.077 e STF, 1ª Turma, RE 344.331/PR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ 14-03-2003, p. 00040).

conhece das alegações, jogando tal pretensão no rol dos pedidos juridicamente impossíveis do Código de Processo Civil, art. 267, VI.

Para salvar a coerência do pensamento exposto, não há erro (até porque se refere à linguagem prescritiva do direito positivo) na interpretação do Supremo, nem mesmo invalidade, pois ocupa, este Tribunal, o topo da hierarquia dos órgãos competentes para aplicar a Constituição, até porque ao Judiciário cabe “dizer o direito autoritativamente”²²⁹, sem foros de cientificidade e, muito menos, de verdade.

O norte que se segue é o exarado por Hans Kelsen, em sua *Teoria Pura do Direito*, no criticado, mas deveras valioso, capítulo sobre a interpretação, quando afirma que o cientista, os advogados, estudantes, professores não produzem normas, mas propostas de normas.

Parte-se, fazendo um corte metodológico, do pressuposto de que o benefício fiscal é legítimo, tendo sido enunciado de acordo com as normas de produção jurídica e, sob o aspecto material, respeita a proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), mas, por qualquer razão, veicula exclusão ou omissão a determinados contribuintes, repita-se, no plano dos textos jurídicos.

No caso da exclusão expressa, textual, ao órgão julgador cabe dizer se a norma construída a partir desse enunciado está de acordo com a igualdade ou não.

Se a exclusão ferir a isonomia a ponto de tornar o benefício fiscal mais um favor do Estado que um instrumento normativo voltado para a consecução das supramencionadas finalidades, não há como sobreviver no mundo jurídico, devendo ser anulado pelo Judiciário, sob pena de constituir-se *privilégio odioso*.

No caso do julgamento pelo STF da ADIN 1.655/AP, Rel. Min. Maurício Côrreia, DJ de 02/04/2004, p. 8, no qual o art. 1º da Lei n.º 351/97, do Estado do Amapá, concedera isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tão-só aos associados de uma específica cooperativa de transportadores escolares, houve pronunciamento de nulidade desse dispositivo, pois se tratava de flagrante medida de preferência, que, como anotado pelo ministro relator, ofendia até a regra da liberdade de associação.

Das normas produzidas do texto do art. 1º da Lei n.º 351/97, do Estado do Amapá, percebia-se a supressão do interesse público e da proporcionalidade em sentido estrito (o benefício fiscal concedido violava mais a capacidade contributiva que trazia vantagens advindas

²²⁹ DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Jurisdição, Ação (Defesa) e Processo**. São Paulo: Dialética, 1999, p.35.

da consecução da finalidade), razão esta que levou a Corte a decretar a inconstitucionalidade de tal dispositivo.

Outros benefícios fiscais, no entanto, impõem exclusão de sua fruição a alguns contribuintes, mas, ainda sim, são constitucionais, desde que haja interpretação conforme ou decretação parcial de nulidade sem redução de texto, que, levando a sério a igualdade de tratamento, inclua os arbitrariamente afastados, pelo texto, do regime tributário mais vantajoso.

Se ao Legislativo e ao Executivo é dada a *permissão* para criar benefícios fiscais, por outra mão, frente ao direito fundamental da igualdade de tratamento aos que se encontrem na mesma situação fática, exige-se a *obrigação* de conceder a medida diferenciada sem exclusões arbitrárias ou omissões injustificadas.

O controle da igualdade de tratamento entre os contribuintes de mesma situação fática é, sem receios, o mais importante do direito tributário infraconstitucional, seja quando predomine a função fiscal ou a extrafiscal.

Resultando o controle do sentido da igualdade, em sede de interpretação conforme ou decretação parcial de nulidade sem redução do texto, na inclusão de dado contribuinte que, literalmente, esteja de fora da regulação diferenciada, não haverá intromissão nenhuma no espaço político do Legislativo, pois não ocorrerá alimentação do ordenamento jurídico com novos enunciados do subsistema.

A construção da norma da igualdade, com o manejo dos critérios da proibição de arbítrio, da atribuição do ônus de justificar a diferenciação ao Estado e da impessoalidade, abstração e generalidade, em algumas oportunidades, certamente, leva à “extensão” do benefício fiscal, sem que o órgão julgado aja, de forma alguma, como legislador positivo.

Julgando conforme a Constituição, mediante anulação de exclusão incompatível com a igualdade, não poderia o contribuinte, antes preterido, passar a gozar do tratamento tributário mais ameno? Um juízo negativo, muitas vezes, provoca uma eficácia positiva²³⁰.

Dessa maneira, no caso da decretação parcial de nulidade sem redução do texto, o STF indicará que a exclusão, aplicada a dado suporte fático, é inconstitucional, mantendo-se legítima a outras hipóteses de incidência.

²³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 181.

Com decretação parcial de nulidade sem redução do texto, aqueles contribuintes que, face à igualdade de tratamento, antes excluídos, certamente poderão aproveitar os benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público.

No concernente à interpretação conforme, mais incisiva é a decisão do Tribunal que, diante dos múltiplos sentidos produzidos da leitura dos textos prescritivos, pode, na parte dispositiva do acórdão, decidir que, em virtude do direito fundamental de igualdade de tratamento, o benefício fiscal instituído somente será constitucional se a restrição ao contribuinte “X” for afastada.

Implica, a interpretação conforme, mesmo com juízo negativo sobre exclusão que viola a igualdade, efeito positivo, vez que a norma apenas terá *status* constitucional se aplicada aos que, em nível gramatical, estavam impedidos de gozar o benefício fiscal.

A anulação de uma exclusão arbitrária, que produza efeito positivo, vem sendo levada a cabo pelos órgãos judiciais nas mais diversas lides.

Ou não será positiva a consequência, p.ex., da anulação de cláusula de contrato de plano de saúde que limita a internação hospitalar do consumidor a certo número de dias por ano, conforme apregoa a Súmula n.º 302 do Superior Tribunal de Justiça²³¹? Evidente que sim, pois o consumidor usufruirá um direito que, na literalidade do contrato, inexistia.

Com essas premissas, concluí-se que é *possível*, mediante as técnicas da interpretação conforme e da decretação de nulidade parcial sem redução do texto, a produção de sentido que, forte na igualdade de tratamento aos que se encontram na mesma situação de fato, afaste exclusão que viole o proclamado direito do contribuinte.

No tocante à omissão do legislador, mais restritiva é a posição do Supremo Tribunal Federal, que não admite qualquer eficácia da isonomia que leve ao aproveitamento de contribuinte “olvidado” da regulação diferenciada das normas de benefício fiscal.

Ocorre omissão quando os textos de benefício fiscal enumeram os contribuintes que podem valer-se da sistemática da prestação tributária mais suavizada. Assim, os sujeitos passivos que não tenham sido *expressamente* mencionados, não poderiam ser contemplados pela regulação mais favorável.

Dois posições são adotadas pelos órgãos judiciais quando se deparam com a situação referida: *a*) a declaração de constitucionalidade da diferenciação e *b*) o não conhecimento das

²³¹ BRASIL. STJ Súmula n.º 302, DJ de 22/11/2004: “É abusiva a cláusula contratual de plano de saúde que limita no tempo a internação hospitalar do segurado”.

alegações, pois, mesmo havendo violação à igualdade de tratamento, veda-se ao Judiciário ingressar nessa seara, exclusiva do Legislativo. Bem de ver que o segundo entendimento é de veras íntimo da tese do legislador positivo.

Incensurável a primeira decisão que, concluindo pela legitimidade constitucional da distinção tributária procedida pelo Poder Público, indefere a “extensão” àquele contribuinte insatisfeito.

A discriminação, naturalmente, tem que afastar alguns de seu âmbito de incidência, o que não a torna inconstitucional por ferir a igualdade de tratamento. É o caso dos benefícios fiscais que sobrevivem ao exame da proporcionalidade.

A segunda postura, no entanto, amesquinha, ou mesmo aniquila, o controle de constitucionalidade da norma tributária com parâmetro no direito à igualdade de tratamento entre os contribuintes em situação de fato idêntica.

Diante de uma constatada omissão, provocadora de desigualdade, a doutrina do direito tributário, mormente aquela que estuda os benefícios fiscais, defende que o Judiciário aplique o direito à igualdade de tratamento para suprir o vazio deixado na legislação.

Para José Souto Maior Borges, ainda que não se refira diretamente aos benefícios fiscais, “não lhe é (ao STF) então lícito alegar que, na ausência de disciplina legal *expressa*, ser-lhe-ia impossível restaurar a igualdade (...) Restaurando a igualdade, o Judiciário não edita nenhum ato legislativo”²³².

Em outro artigo, o professor de Pernambuco oferece claro exemplo de como o direito à igualdade de tratamento, aplicado pelo Judiciário, pode solucionar conflitos de maneira legítima.

Narra Souto Maior a hipótese de, havendo uma enchente no bairro “A” de um Município, que diminui intensamente a capacidade contributiva dos proprietários dos imóveis. De pronto, o Poder Público aprova lei L’ isentando tão-só os moradores do bairro “A”.

Se, no entanto, dias após, o mesmo fenômeno natural se repete, até com mais força, no bairro “B”, o problema seria resolvido com a decretação de inconstitucionalidade, por omissão, da lei L’ ou com sua interpretação extensiva aos moradores do bairro “B”?

O professor em destaque, de imediato, aponta o direito ao tratamento igualitário como resposta à situação de fato vivida pelos moradores do bairro “B”, idêntica à dos munícipes do

²³² BORGES, José Souto Maior. Princípio da Isonomia e Sua Significação na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**, n.º 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/mar de 1990, p. 34-40.

bairro “A”²³³, de maneira que os benefícios fiscais veiculados pela lei L’ devem ser aproveitados aos habitantes do bairro “B”.

Riccardo Guastini, expoente da teoria analítica, admite que, para proceder-se a uma interpretação extensiva, deve ser identificada a finalidade da norma²³⁴, o que se enquadra aos casos de benefícios fiscais que, no plano dos enunciados, são omissos a alguns contribuintes.

Instituídos para reduzir a desigualdade regional, incentivar os particulares na perseguição de metas e valores constitucionais e estimular determinadas atividades econômicas, os benefícios fiscais não podem, em face de uma omissão, piorar a realidade pela qual foram criados para alterá-la²³⁵, pois “o incentivo, de modo algum, pode se converter em privilégio das oligarquias das regiões pobres”²³⁶

Como resume Alfredo A. Becker, “por mais justo que seja o preceito consagrado e imposto pela regra jurídica, esta deixa de servir quando, balanceados, em seu conjunto, os seus efeitos favoráveis e seus resultados prejudiciais, verifica-se que produziu mais dano que bem”²³⁷.

O raciocínio do jurista se aplica, com facilidade, aos casos em que os benefícios fiscais, “por mais justos que sejam”, reservam tal “justiça” a um pedaço de contribuintes, o que os faz “produzir mais dano que bem”, na medida que o Poder Público fomenta um privilégio.

Noticie-se que, como fora atrás averbado, os benefícios fiscais, quando proporcionais, afastam a capacidade contributiva como valor a influenciar a tributação da riqueza particular, motivo esse que faz a Professora Mizabel A. M. Derzi declarar que “as atividades idênticamente situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento no imposto, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções”²³⁸.

Continua sua exposição, a tributarista de Minas Gerais, tecendo críticas ao posicionamento do Supremo no concernente à aplicação da tese do legislador positivo aos casos de “extensão” benefícios fiscais legítimos, apontando que a solução adotada pela Corte, ao não declarar a

²³³ BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, n.º 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 8-19.

²³⁴ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudos de Teoría y Metateoría del Derecho**. Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999, p. 221.

²³⁵ ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: a Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In MARTINS, Ives Gandra Silva *et ali* (coords.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.

²³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, 378.

²³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 627.

²³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, 548.

inconstitucionalidade por omissão da norma tributária de incentivo e, simultaneamente, vedando o alargamento desta a contribuintes que estejam em idêntica situação fática, fere o direito à igualdade de tratamento²³⁹.

Escreve José Casalta Nabais que, apesar da ampla liberdade de conformação atribuída ao Legislador, a igualdade nos benefícios fiscais comporta, além da proibição de arbítrio, o direito ao tratamento isonômico aos contribuintes que pretendam ser contemplados com a suavização da prestação tributária em caso de omissão textual²⁴⁰.

O que não se coaduna com as funções constitucionais dos benefícios fiscais é “‘fingir’ que é a constitucional a norma discriminatória para não se ter de enfrentar o problema, mas declarar-se o Tribunal ‘impotente’, ou cassar a isenção ou outro benefício, interferindo em plano de governo”²⁴¹.

Atualmente, seja em suas obras doutrinárias, seja em seus votos, o Ministro Gilmar F. Mendes vem fazendo uma verdadeira cruzada contra a tese do legislador positivo em casos que a omissão/exclusão de benefício é incompatível com o princípio da igualdade²⁴².

Para o Ministro do STF, no ordenamento jurídico brasileiro há um direito subjetivo público à ação positiva do legislador. Com o passar do tempo, certamente, o Legislativo, em cumprimento às normas constitucionais, terá disposto sobre boa parte das matérias que lhe foram impostas. O problema passará a ser “a execução insatisfatória ou imperfeita do dever constitucional de legislar” causadora de omissões parciais²⁴³.

Constatada a violação ao dever constitucional de legislar, ao estudioso só resta concluir que o legislador praticou um ilícito contra as normas de estrutura da Constituição Federal, o que, no caso dos benefícios fiscais, não é raro, uma vez que se tem utilizado a técnica legislativa de

²³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, 551.

²⁴⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 669.

²⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, 553.

²⁴² MENDES, Gilmar Ferreira. **A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade e a Declaração de Inconstitucionalidade de Caráter Restritivo ou Limitativo no Direito Brasileiro**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º 13, janeiro/março 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>. Acesso em 29 de junho de 2008.

²⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. **A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade e a Declaração de Inconstitucionalidade de Caráter Restritivo ou Limitativo no Direito Brasileiro**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º 13, janeiro/março 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>. Acesso em 29 de junho de 2008.

enumerar e/ou listar os contribuintes que são agraciados com o tratamento diferenciado, provocando, inevitavelmente, omissões parciais descompassadas com a igualdade.

Se tal omissão parcial ferir a igualdade de tratamento, mormente quando se tratar da concessão de benefícios (fiscais, trabalhistas, previdenciários etc.), o Judiciário, ao invés de decretar a inconstitucionalidade parcial da norma, em virtude das possibilidades abertas pelas decisões interpretativas aqui estudadas, poderá determinar a aplicação daquela aos destinatários que não estejam presentes no texto.

Em síntese conclusiva, dentro de uma ordem constitucional que impõe a igualdade de tratamento aos contribuintes em mesma situação fática (CF/88, arts. 5º *caput* e 150, II), esta *também* tem força jurídica suficiente para, em correção à omissão parcial do Legislador, “estender” um benefício fiscal concedido em respeito às prescrições da Carta Magna.

3.4. O problema pragmático

3.4.1 O direito à igualdade de tratamento e os benefícios fiscais

A igualdade, no presente momento histórico, quando a informatização e a complexidade dominam as relações sociais, não pode ficar à espera do legislador se já existe uma minuciosa regulação da matéria.

Gilmar F. Mendes descreve que, na Alemanha, há a figura do “apelo ao legislador”, expressão de sentido que beira à dramaticidade da omissão do Poder Legislativo em seu dever de prover o ordenamento de textos jurídicos²⁴⁴.

O problema pragmático tem considerável ênfase no controle de constitucionalidade, como fora averbado em item anterior, revelando-se pelo princípio da presunção de legitimidade das leis, sem o qual o ordenamento jurídico ficaria em maior desvantagem temporal com as transformações sociais que busca regular.

No concernente ao direito de igualdade de tratamento nas normas de benefícios fiscais, se sempre houver decretação de inconstitucionalidade, por omissão parcial a determinados contribuinte, não é retórico afirmar que inexistiria gozo da prestação tributária mais suavizada.

A esperança na correção do trabalho perfeito e completo do Legislativo no plano dos textos, de modo a abarcar todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato, é vã.

²⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 268.

Cite-se, sem pretensões de exaustão da matéria, os obstáculos que desacreditam a perfeição do legislador: *a)* a ambigüidade e a vagueza que caracterizam a linguagem do direito positivo; *b)* a complexidade e as incertezas do mundo atual; *c)* a pluralidade de formação intelectual dos parlamentares no Estados Democráticos de Direito, etc.

A espera pelo “milagre do Legislativo” para tampar as omissões que se constatam no plano dos textos, sem ironias, é demorada e pode ter efeitos irreversíveis na sistemática dos benefícios fiscais.

Bem de ver a Lei 8.010/90, art. 1º, §2º²⁴⁵, que, em sua redação original, isentava do pagamento de impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de aparelhos científicos feitas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq e entidades sem fins lucrativos cadastradas neste órgão.

Foram 14 (quatorze) anos para, mediante alteração na redação do dispositivo mencionada, incluírem-se os cientistas e pesquisadores “pessoas físicas” para usufruir a isenção de tributos na importação de equipamentos essenciais para o desenvolvimento de pesquisas e experimentos.

Difícil calcular o quanto o progresso brasileiro perdeu com a omissão desses novos beneficiados (cientistas e pesquisadores “pessoas físicas”), que se encontravam na mesma situação de fato dos contribuintes primeiramente contemplados (CNPq e entidades sem fins lucrativos cadastradas): fazendo ciência.

Tudo isso em razão de que, até a edição da Lei n.º 10.964/2004, os signos “cientistas” e “pesquisadores” não estavam grafados no texto da Lei n.º 8.010/90. Se, desde a vigência do mais antigo dos diplomas legais, o Judiciário tivesse distinguido enunciado de norma, procedendo a

²⁴⁵ Lei n.º 8.010/90, art. 1º, §2º (redação anterior): “Art. 1º São isentas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica (...) § 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, e por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciados pelo CNPq”. Lei n.º 8.010/90, art. 1º, §2º (redação atual, introduzida pela Lei n.º 10.964/2004): “§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, por *cientistas, pesquisadores* e entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciados pelo CNPq”.

“extensão”²⁴⁶ de tão relevante direito não haveria de ser desrespeitado e as metas constitucionais mais facilmente atingidas.

Outro exemplo vem das constantes alterações sofridas pela Lei n.º 9.317/96, que instituiu o SIMPLES (que, em 2006, fora substituído pelo SUPERMSIMPLES). Em 2002, por meio do art. 24 da Lei n.º 10.684, alguns contribuintes deixaram de ser excluídos do benefício fiscal aos micro e pequenos empresários²⁴⁷.

Vê-se que, quando da ocorrência de tratamento desigual em sede de benefícios legítimos, voltados para consecução de fins constitucionalmente previstos, a tradicional técnica de decretação de inconstitucionalidade em face de violação da isonomia não funciona²⁴⁸. Pelo contrário, agrava a situação.

Se o legislador, no intento de densificar os comandos da Constituição, cria benefícios fiscais que, em consonância com o princípio da proporcionalidade, servem de meios para concretizar metas constitucionais, não se deve desconstituir o ato normativo que introduziu o tratamento favorecido, mesmo que, contribuintes em situações equivalentes não sejam considerados pela lei.

No ordenamento jurídico brasileiro, a despeito da inexistência de dispositivo legal que discipline de modo geral a aplicação de benefícios fiscais, o direito fundamental à igualdade perante a lei é suficiente para, mediante provocação do Poder Judiciário, o contribuinte preterido tenha o mesmo tratamento daqueles inicialmente providos com o abrandamento da exação fiscal.

Não se deve perder de vista que a realização dos direitos fundamentais impele o Poder Judiciário a exercer sua atividade primordial que é a de organizar os textos jurídicos mediante à criação de um sistema hierárquico no qual a normas de posição superior não só prevaleçam, mas também sejam garantidas, consideradas e protegidas pela legislação infraconstitucional.

²⁴⁶ BRASIL. Lei 10.964/2004, em sua própria ementa fala em extensão do benefício: “Dá nova redação a dispositivos das Leis de nºs 8.010, de 29 de março de 1990, e 8.032, de 12 de abril de 1990, para estender a cientistas e pesquisadores a isenção tributária relativa a bens destinados à pesquisa científica e tecnológica”(grifos nossos).

²⁴⁷ BRASIL. Lei n.º 10.684/2002, art. 24: “Art. 24. Os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.034, de 24 de outubro de 2000, passam a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 1º Ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, as pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às seguintes atividades: I – creches e pré-escolas; II – estabelecimentos de ensino fundamental; III – centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; IV – agências lotéricas; V – agências terceirizadas de correios; (grifos no original)”.

²⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 272.

3.4.2 Das restrições à legitimidade processual e a falta de controle dos benefícios fiscais que violam o direito de igualdade de tratamento

Outro aspecto a ser considerado como problema pragmático da tese do legislador positivo são as restrições legais e jurisprudenciais à legitimidade processual para o controle dos benefícios fiscais que violam o direito de igualdade de tratamento.

Vige em nosso ordenamento a regra proibitória de que se postule, por conta própria, direito alheio, exceto quando permitido em lei²⁴⁹. Dessa maneira, o contribuinte que, ao pleitear a “extensão” do benefício fiscal que no plano dos textos prescritivo (e não no terreno das normas) contemple sujeito passivo em igual situação, e, diante do postulado do legislador positivo, tenha indeferido tal pedido, não poderá, por falta de legitimidade, requerer a anulação do tratamento mais ameno.

Ou seja, em sede de benefícios fiscais, não há possibilidade de o contribuinte preterido da prestação suavizada pedir, alternativa e sucessivamente, a nulidade da regulação que criou a norma de incentivo por violação ao direito de igualdade perante a lei. Carece de legitimidade.

Para agravar a situação relatada do ponto de vista pragmático, no Brasil, não pode titubear o cientista do direito ao descrever a realidade que lhe é posta para estudar, sendo patente que o Judiciário vem escolhendo negar a possibilidade de postulação coletiva em matéria de direito tributário²⁵⁰.

²⁴⁹ BRASIL. Lei n.º 5.869/73 (Código de Processo Civil): “Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei”.

²⁵⁰ Por todos, BRASIL. STJ, REsp 808111 / PE, Rel. Min. José Delgado, DJ de 14.05.2007 p. 257: “RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PEDIDO DE DECLARAÇÃO INCIDENTER TANTUM DE NORMA TRIBUTÁRIA QUE ESTABELECE LIMITES AS DEDUÇÕES DO IRPF RELATIVAS A DESPESAS COM EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO. ILEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. NÃO-PROVIMENTO.

1. O Ministério Público Federal interpõe recurso especial pela alínea 'a' da permissão constitucional para contestar acórdãos que julgando ação civil pública, ficaram assim sumariados: (...) 3. O cerne da lide gravita em se estabelecer se o Ministério Público Federal está ou não legitimado para propor ação civil pública na qual se pretende, sob o pálio da proteção de direitos dos contribuintes, a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária. Sobre o tema, a Primeira Seção deste Sodalício encontra-se alinhada com o acórdão reprochado, ou seja, da ilegitimidade do Ministério Público para, em sede de ação civil pública, discutir a inconstitucionalidade de norma tributária. Tal conclusão encontra-se escudada no disposto no artigo 1º da Lei nº 7.347/85 que em seu parágrafo único estabelece: Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados. (Redação dada pela Mpv nº 2.180-35, de 24.8.2001)". 4. A inconstitucionalidade de norma tributária apenas pode ser reconhecida em favor do sujeito passivo que a alegar em iniciativa individual, perante órgão judicial, para que este exerça o controle de constitucionalidade pela via de exceção, sob pena de usurpação da competência do STF a quem compete o controle concentrado de constitucionalidade. 5. Recurso especial não provido”.

Dos acórdãos pesquisados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que a posição dos componentes desses dois tribunais superiores é contrária ao manejo da ação civil pública em matéria tributária, sob os fundamentos: 1º) no texto da Lei n.º 7.347/85, art. 1º, parágrafo único, que, literalmente, veda o uso do mencionado instrumento processual para questionar tributos; 2º) contribuinte não se equipara a consumidor; 3º) os direitos dos sujeitos passivos das exações fiscais somente podem ser defendidos individualmente; 4º) a ação civil pública em sede de direito tributário, por necessitar de juízo acerca de (in)constitucionalidade da lei fazendária, usurparia a competência do Supremo Tribunal Federal²⁵¹.

Ainda que se admita que matéria tributária possa ser discutida por iniciativa do Ministério Público (e/ou qualquer cidadão) pela via da ação popular, o Superior Tribunal de Justiça negou proteção coletiva a contribuintes afastados de tratamento fiscal mais abrandado²⁵².

É que, também já se posicionou o STJ, o objeto da ação popular é a lesividade de ato administrativo aos cofres públicos. Se o benefício fiscal não causar dano ao Erário, mesmo que deixe à margem da regulação amenizada contribuintes na mesma situação de fato, não há fundamento para anulação da política pública tributária²⁵³.

²⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira. Ação Civil Pública e Controle de Constitucionalidade. In MILARÉ, Édís. **A Ação Civil Pública Após 20 Anos: Efetividade e Desafios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, 195-205.

²⁵² BRASIL. STJ, RESP n.º 691.574/ DF, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 17/04/2006: PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL (TARE). ILEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO. NATUREZA TRIBUTÁRIA. 1. Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios em face do distrito Federal e da empresa Fast & Food Importação, Logística e Distribuição Ltda., objetivando a suspensão da execução do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE - assinado entre os ora recorrentes, do qual resultou isenção de ICMS, porquanto referido ato estaria causando prejuízo à livre concorrência e ao patrimônio público. 2. Alforria fiscal indevida é objeto de ação popular, que não se confunde com ação civil pública, interditando a *legitimatío ad causam* ativa originária ao Ministério Público, que, *in casu*, atua como *custos legis*, assumindo a demanda, apenas, na hipótese de desistência. 3. Deveras, é cediço na Corte que o Ministério Público não tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivos tributários, escopo visado na demanda com pedido pressuposto de nulificação do TARE. Precedentes: AgRg no REsp 710.847/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 29.08.2005; AgRg no REsp 495.915/MG, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 04/04/2005; RESP 419.298/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 06/12/2004. 4. Deveras, a premissa do pedido do Ministério Público de que a estratégia fiscal, por via oblíqua, atinge os demais contribuintes, revelando interesses transindividuais violados, é exatamente a que inspirou o legislador a vetar a *legitimatío* do *Parquet* com alteração do parágrafo único do art. 1º da Lei da Ação Civil Pública, que o deslegitima a veicular "pretensões que envolvam tributos". (Art. 1º § único da Lei 7.347/85, com a redação dada pela Medida Provisória 2.180/2001) 5. Consectariamente, qualquer ação, ainda que não ostente tipicidade estrita tributária, mas que envolva "pretensão tributária", consoante dicção legal, torna interdita a *legitimatío ad causam* do Ministério Público. 6. Outrossim, restando *sub judice* ação declaratória de inconstitucionalidade perante a Corte Maior, revela-se precipitado pretender submetê-la ao crivo incidental e difuso de órgão jurisdicional hierarquicamente subordinado, revelando notória ausência de interesse recursal. 7. Recursos especiais providos".

²⁵³ BRASIL. STJ, RESP n.º 479803 / SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 22.09.2006, p. 247: ADMINISTRATIVO. LESIVIDADE AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO.

Dessa sorte, também não há possibilidade de que a proteção coletiva leve à anulação de benefício fiscal que desrespeite, por omissão parcial, o direito à igualdade de tratamento, pois a medida preservou o patrimônio público de qualquer prejuízo.

NECESSIDADE.1. A ação popular visa proteger, entre outros, o patrimônio público material, e, para ser proposta, há de ser demonstrado o binômio “ilegalidade/lesividade”. Todavia, a falta de um ou outro desses requisitos não tem o condão de levar, por si só, à improcedência da ação. Pode ocorrer de a lesividade ser presumida, em razão da ilegalidade do ato; ou que seja inexistente, tais como nas hipóteses em que apenas tenha ocorrido ferimento à moral administrativa. 2. Não se pode presumir que o erário público tenha sido lesado por decreto concessivo de descontos substanciais para pagamento antecipado de impostos e que, embora declarado nulo, conte com o beneplácito do Poder Legislativo local, que editou lei posterior, concedendo remissão da dívida aos contribuintes que optaram pelo pagamento de tributos com os descontos previstos no decreto nulo. 3. Na hipótese em que não cabe a presunção de lesividade apenas pela ilegalidade do ato anulado, não cabe condenação a perdas e danos, como previsto no art. 11 da Lei n. 4.717/65. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido”.

CONCLUSÕES

O controle de constitucionalidade da norma de benefício fiscal e os efeitos do direito de igualdade de tratamento foram os pontos centrais do estudo ora concluído.

Para tanto, os benefícios fiscais foram classificados como normas de estrutura que, a partir do texto da Constituição, regula apenas a conduta do legislador de inserir textos por meio de instrumentos introdutórios (emendas, leis complementares e ordinárias, medidas provisórias etc.).

É que, poucos são os indícios, no texto constitucional do que seja “equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I) ou “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” (art. 146, III, *d*), sendo patente a carência de atividade do legislador infraconstitucional para disciplinar o comportamento dos sujeitos passivos beneficiados e a Fazenda Pública.

Optou-se pela descrição apenas do controle de constitucionalidade da norma exercido pelas chamadas, didaticamente, “decisões interpretativas”: a interpretação conforme e a decretação de nulidade sem redução do texto.

Ao proceder à separação conceitual de texto e norma, os limites da interpretação conforme e da decretação de nulidade sem redução de texto foram contrapostos à tese do “legislador positivo”, invocada pelo Supremo Tribunal Federal para negar a pretensão dos contribuintes que não estejam literalmente grafados nos enunciados prescritivos que dispõem sobre o tratamento tributário mais suave.

Para demonstrar a relevância dos argumentos mencionados no parágrafo anterior, a jurisprudência do Supremo foi analisada detalhadamente para indicar que a própria Corte não determinou, se é que isso será possível, o sentido da expressão “legislador positivo”.

Outro fundamento do trabalho foi o direito de igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato, que, segundo o exposto, também teria o condão de promover a “extensão” do benefício fiscal para os sujeitos passivos preteridos pelo legislador.

Do ponto de vista semântico, a *proibição de arbítrio*, o *ônus de justificação da diferenciação ao Estado* e a *impessoalidade, abstração e generalidade* compuseram os sentidos possíveis do direito de igualdade de tratamento.

Sob os aspectos pragmáticos, viu-se que a espera por um legislador sábio e livre de injustiças, bem como as restrições à legitimidade processual, impedem qualquer eficácia do

direito de igualdade de tratamento que tenha como conseqüência o aproveitamento de benefício fiscal por contribuinte que, mesmo em idêntica situação fática, não tenha sido mencionado nos textos legais.

Em suma, a pesquisa desenvolvida de acordo com a linha metodológica escolhida, leva-nos às seguintes conclusões:

1. A utilização de benefícios fiscais se insere na necessidade de equipar o Estado inaugurado em 1988 com meios alternativos aos consagrados institutos de direito administrativo que, por vezes, não respondem à exigência de cumprimento de prestações positivas que visam à promoção do desenvolvimento regional;

2. A atenuação da prestação fiscal, mesmo que voltada para consecução de objetivos caros ao ordenamento constitucional de estado social, promove regramento distinto que deve ser compatível com as demais normas de idêntica hierarquia, pois está inserida numa república federativa;

3. O incentivo, o encorajamento, o benefício etc., são comportamentos permitidos ao Estado para *premiar* o contribuinte. Antes de tal expediente, porém, há a *obrigação* do Poder Público de cumprir as prescrições constitucionais: redução de desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, a efetivação de direitos de prestação positiva e o desenvolvimento de atividades econômica e socialmente relevantes;

4. Na Constituição Federal não há normas de conduta de benefício fiscal, mas normas de estrutura que regulam tão-só a conduta do legislador, permitindo-lhe a criação desses instrumentos normativos;

5. Os benefícios fiscais podem ser classificados pelas funções exercidas no ordenamento constitucional, como sendo instrumentos de *a)* redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, *b)* colaboração com o Estado na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolvimento de atividades sociais e econômicas de relevo;

6. Na tributação *predominantemente* extrafiscal, o meio eleito pelo legislador para atingir as metas constitucionais segue o postulado da proporcionalidade, devendo ser *adequado* para realização da finalidade prescrita; *necessário*, no sentido de restringir o menos possível a capacidade contributiva; e *proporcional em sentido strito*, uma vez que a vantagem do tratamento favorável supere o princípio da capacidade contributiva;

7. O controle de constitucionalidade formal emite juízo sobre o processo legislativo consistente na incidência das normas de estrutura sobre os suportes fáticos necessários para que fatos políticos se convertam em emendas constitucionais, leis complementares e ordinárias, decretos, etc;

8. O controle formal de constitucionalidade, a STF revisita a enunciação (processo legislativo) por meio da enunciação-enunciada, averiguando se o suporte fático sobre o qual incidiu a norma de produção jurídica é suficiente e eficiente ou suficiente e deficiente, quando será a norma fiscalizada expulsa do ordenamento;

9. Tanto o julgamento que pratique a interpretação conforme como aquele que se valha da declaração parcial de nulidade sem redução do texto, mantêm o enunciado prescritivo no ordenamento jurídico;

10. No terreno da semântica, as técnicas da interpretação conforme e declaração de nulidade parcial sem redução do texto atestam a plurivocidade de significações que podem surgir de um texto prescritivo;

11. Pela interpretação conforme, da leitura de um texto prescritivo, em face da multiplicidade de sentidos dos signos, o Supremo Tribunal Federal produz variadas significações, inclusive inconstitucionais, mas, em razão daquele(s) que pode(em) ser conformado(s) com a Constituição, o enunciado prossegue na ordem jurídica;

12. Na declaração de nulidade sem redução do texto, tem-se a segurança que, mesmo intocado o enunciado prescritivo, um dos sentidos possíveis de sua leitura é expelido do ordenamento;

13. Quanto ao campo pragmático, as decisões interpretativas têm como função a conservação da operacionalidade do ordenamento jurídico por meio do princípio da presunção de constitucionalidade das leis;

14. Do contato com os acórdãos do STF pesquisados, percebe-se que a expressão “legislador positivo” é uma daquelas carregada de vagueza e ambigüidade, pois, ao tempo que não se consegue apreender todas as hipóteses em que será aplicada (vagueza), vê-se que tais signos podem ser empregados para designar mais de um significado (ambigüidade);

15. Falta critérios na aplicação do argumento do legislador positivo, pois, como se viu, ora o STF manda incluir um signo no texto de documento normativo sem agir como legislador

positivo, ora entende, com a aludida tese, que a isonomia não tem eficácia suficiente para fazer determinado contribuinte, em situação fática semelhante, gozar de benefício fiscal;

16. A opção pelo modelo positivista de justificação dos direitos fundamentais é a que mais se aproxima de um juízo analítico;

17. Na concepção positivista dos direitos fundamentais: *a)* rotula como aspirações políticas e ideais os direitos naturais; *b)* entende que os direitos fundamentais são direitos subjetivos nos quais os cidadãos podem exigir do Estado condutas negativas, positivas e de participação; *c)* necessitam de positivação em normas jurídicas (Constituições) que gozem de supremacia em face das demais; *d)* apregoa como inexorável a proteção, garantia e realização daqueles pelo Estado;

18. Os direitos dos contribuintes são fundamentais porque: *primeiro*, estão positivados na Constituição; *segundo*, não podem ser extintos nem por emenda constitucional; *terceiro*, são direitos subjetivos que conferem aos titulares pretensões de abstenção, revogação, anulação, consideração e proteção; *quarto*, possuem as características de relevância e substância análogas às presentes nos direitos do art. 5º da CF/88 e *quinto*, são direitos do *status libertatis*, de defesa;

19. A significação igualdade-princípio é a que mais se aproxima da “igualdade material”, que apesar de gerar as mais variadas expectativas aos particulares, não tem o condão de ser praticada sem a intervenção legislativa;

20. Têm como função, os postulados, a orientação prescritiva na aplicação das normas criadas a partir dos textos, de maneira que a igualdade-postulado direciona a autoridade competente na aplicação de todas as normas do ordenamento jurídico;

21. Da consulta à doutrina e à jurisprudência, pode construir-se alguns aspectos que devem nortear a conduta do Poder Público ao promover diferenciações: *a) proibição de arbítrio*: excluindo do tratamento excepcional quem deve nele estar incluído, criando um “privilégio odioso” para os beneficiados; *b) o ônus de justificar a diferenciação é do Estado*: se se desvia do tratamento único mediante distinções, cabe ao Poder Público demonstrar porque não incluiu determinado sujeito na regulação diferenciada; *c) impessoalidade, abstração e generalidade*: o ato normativo que promova a distinção tributária não pode fazê-la a contribuinte(s) determinado(s) ou individualizado(s), de sorte que se sobressaia mais benefício ao sujeito passivo que a satisfação do interesse público;

22. Nos casos de decretação parcial de nulidade sem redução do texto, o STF indicará que a exclusão, aplicada a dado suporte fático, é inconstitucional, mantendo-se legítima a outras

hipóteses de incidência, de sorte que aqueles contribuintes, antes excluídos, face à igualdade de tratamento, certamente, poderão aproveitar os benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público;

23. no concernente à interpretação conforme, mais incisiva é a decisão do Tribunal que, diante dos múltiplos sentidos produzidos da leitura dos textos prescritivos, pode, na parte dispositiva do acórdão, decidir que, em virtude do direito fundamental à igualdade de tratamento, o benefício fiscal instituído somente será constitucional se a restrição ao contribuinte “X” for afastada;

24. Instituídos para reduzir a desigualdade regional, incentivar os particulares na perseguição de metas e valores constitucionais e estimular determinadas atividades econômicas, os benefícios fiscais não podem, em face de uma omissão, piorar a realidade pela qual foram criados, razão pela qual é possível a “extensão” do tratamento mais ameno;

25. Quando da ocorrência de tratamento desigual em sede de benefícios legítimos, voltados para consecução de fins constitucionalmente previstos, a tradicional técnica de decretação de inconstitucionalidade em face de violação da isonomia não funciona. Pelo contrário, agrava a situação;

26. No ordenamento jurídico brasileiro, a despeito da inexistência de dispositivo legal que discipline de modo geral a aplicação de benefícios fiscais, o direito fundamental à igualdade perante a lei é suficiente para, mediante provocação do Poder Judiciário, o contribuinte preterido tenha o mesmo tratamento daqueles inicialmente providos com o abrandamento da exação fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADEODATO, João Maurício. Jurisdição Constitucional Brasileira: Situação e Limites. *In* SCAFF, Fernando Facury (org.) **Constitucionalizando Direitos: 15 Anos da Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 75-96.
- ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-464.
- _____. Proporcionalidade e Direito Tributário. *In* SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Teoria dos Princípios**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BARZOTTO, Luiz Fernando. Os Direitos Humanos como Direitos Subjetivos – da Dogmática Jurídica à Ética. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 239-280, Volume I, Tomo I.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____. **Da Estrutura à Função**. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- _____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, n.º 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 8-19.

_____. Princípio da Isonomia e Sua Significação na Constituição de 1988. **Revista de Direito Público**, n.º 93. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/mar de 1990, p. 34-40.

_____. Relação entre Tributos e Direitos Fundamentais. In FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226.

_____. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. Trad. de Aroldo Plínio Gonçalves. 2ª ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO JR., Torquato da Silva. Interpretação e Metáfora no Direito. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) **Segurança Jurídica na Tributação e no Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 663-671.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORREIA NETO, Celso Barros. **Definição e Limites dos Incentivos Fiscais: Um Estudo do Caso do “Acordo dos Usineiros” e das Leis Alagoanas n.ºs 6.004/98 e 6.445/03**. Maceió: Universidade Federal de Alagoas (Trabalho de Conclusão de Curso), 2007.

CRUZ, Luis M. **La Constitución como Orden de Valores**. Granada: Editorial Comares, 2005.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Jurisdição, Ação (Defesa) e Processo**. São Paulo: Dialética, 1999.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- _____. Notas de Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DIMOULIS, Dimitri e MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. Trad. de Antônio de Pádua Danesi e Gilson César Cardoso de Souza. 4ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2005.
- ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: a Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In MARTINS, Ives Gandra Silva *et alii* (coords.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. 1ª ed., 3ª tir., São Paulo: Malheiros, 2004.
- FARIA, José Eduardo. A Definição do Interesse Público. In SALLES, Carlos Alberto (org.). **Processo Civil e Interesse Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Associação Paulista do Ministério Público, 2003.
- FERNÁNDEZ, Eusébio. El Problema del Fundamento de los Derechos Humanos. **Anuario de Derechos Humanos**. N.º 01. Madrid: Universidad Complutense, 1982, p.73-112.
- FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal**. Trad. de Fauzi Hassan Choukr. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais - Um Enfoque Constitucional. **Revista de Estudos Tributários n.º 28**, Porto Alegre: Síntese, nov-dez/2002, p.101-107.
- FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- _____. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.
- FIOIRIN, José Luiz. **Elementos de Análise do Discurso**. 14ª ed., São Paulo: Contexto, 2006.
- GANUZAS, Francisco Javier Ezquiaga. **La Producción Jurídica y su Control por el Tribunal Constitucional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.
- GOMES CANOTILHO, J. J. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed., 2ª reimp. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **Constituição e Déficit Procedimental. In Estudos sobre Direitos Fundamentais.** Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 69-84.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil.** 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983.

GRAU, Eros Roberto. STF, Adin3.324-7/DF (fl. 162), Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ de 05/08/2005, p. 05.

_____. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.** 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição de Indébito.** São Paulo: Dialética, 2002.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo. Estudos de Teoría y Metateoría del Derecho.** Trad. de Jordi Ferrer i Beltrán, Barcelona: Gedisa, 1999.

_____. **Il Diritto come Linguaggio.** Torino: G. Giappichelli Editore, 2006.

_____. **Lezioni di Teoria Costituzionale.** Torino: G. Giappichelli Editore, 2001.

_____. **L'interpretazione dei Documenti Normativi.** Milano: Giuffrè, 2004.

_____. Teoria e Ideologia da Interpretação Constitucional. Trad. de Henrique Moreira Leites. **Revista de Interesse Público n.º 40.** Porto Alegre: Notadez, novembro/dezembro 2006.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle.** São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional.** Trad. de Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Teoria Pura do Direito.** Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural.** São Paulo: Max Limonad, 1996.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes.** Recife: Nossa Livraria, 2005.

LINS, Robson Maia. **Controle Constitucionalidade da Norma Tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARINONI, Luis Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português**. Coimbra: Almedina, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Ação Civil Pública e Controle de Constitucionalidade*. In MILARÉ, Édis. *A Ação Civil Pública Após 20 Anos: Efetividade e Desafios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 195-205.

_____. **A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia da Nulidade e a Declaração de Inconstitucionalidade de Caráter Restritivo ou Limitativo no Direito Brasileiro**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º 13, janeiro/março 2008. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em 29 de junho de 2008.

_____. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Jurisdição Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Voto Proferido na ADI 3.510, Rel. Min. Carlos A. Britto, julgamento em 29/05/2008 (pendente de publicação). Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=89917>, acesso em 20 de junho de 2008.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, (Tomo IV).

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

- NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. Guarulhos: Acadêmica, 1994.
- _____. A incidência da norma jurídica e o fato jurídico. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 84, p.267-284, 1984.
- _____. Crédito-Prêmio de IPI: Vigência Normativa. **Revista de Direito do Estado**. Ano 2, n.º 5, Rio de Janeiro: Renovar, jan/mar 2007, p. 397-424.
- _____. **Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006
- _____. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.138.
- NOVOA, Cesar Garcia. El Principio de no Discriminación em Materia Tributaria. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 339-370, p. 343
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967 (Tomo IV).
- _____. **Tratado de Direito Privado**. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, (Tomo I).
- QUEIROZ, Cristina M. M. **Direitos Fundamentais (Teoria Geral)**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. Regra Matriz de Incidência Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (p. 223-260).
- _____. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- ROBLES, Gregorio. **O Direito como Texto**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.
- _____. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (p. 1-36).
- _____. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SEGADO, Francisco Fernández. La Dignidade de la Persona como Valor Supremo del Ordenamiento Jurídico Español y como Fonte de Todos los Derechos. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 99-129.

SHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o Papel das Cláusulas de *Tax Sparing* *Et Matching Credit*. In MARTINS, Ives Gandra Silva *et ali* (coords.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253-263.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, Volume III.

VIGO, Rodolfo. Presente de los Derechos Humanos y Alguns Desafios – com Motivo de la Reforma de la Constitución Nacional de 1994. **Anuário 2004/2005 da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul – Ajuris**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2005, p. 211-238.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e Sua Linguagem**. 2ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.