

# ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E ALÍQUOTA ZERO: ABORDAGEM A PARTIR DA TEORIA DO FATO JURÍDICO

## TAX EXEMPTION AND ZERO RATE: APPROACH FROM THE THEORY OF JURIDICAL FACT

SÉRGIO DE ABREU BRITO\*

### RESUMO

O presente estudo tem por objetivo examinar, à luz da teoria do fato jurídico, os fenômenos da isenção e da alíquota zero. Para cumprir tal desiderato, busca-se, inicialmente, traçar os conceitos essenciais da teoria ponteana. Em seguida, estuda-se a estrutura lógico-formal da norma tributária, identificando os critérios de sua hipótese e de seu conseqüente. Por fim, com base nos apontamentos supramencionados, chega-se à conclusão de que, na isenção, não há a incidência da norma de tributação, em decorrência de prévia incidência da norma isentiva que torna insuficiente o suporte fático da norma de tributação, obstando o surgimento do fato jurídico tributário; e na situação de alíquota zero, há incompletude da norma de tributação em virtude da nulificação do critério quantitativo do seu conseqüente, não tendo, assim, condições de incidir sobre o suporte fático nela previsto.

**PALAVRAS-CHAVES:** Direito tributário. Isenção. Alíquota zero.

### ABSTRACT

*The present study aims to examine, in the light of the theory of juridical fact, the phenomena of exemption and zero percent rate. To meet this goal, we seek to initially outline the essential concepts of the theory ponteana. Then we study the structure of formal logic-tax rule, identifying the criteria for their hypothesis and its consequent. Finally, based on the notes above, arrives at the conclusion that the exemption will no incidence of taxation standard, due to previous incidence of the standard exemption that becomes insufficient factual support the standard tax, hindering the emergence of tax legal fact, and in the situation of zero rate, there incompleteness of the standard tax because of the nullification quantitative criterion of its consequent, not having thus able to focus on the factual support therein.*

**KEYWORDS:** Tax law. Exemption. Zero rate.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Breves apontamentos sobre a teoria do fato jurídico; Mundo fático e mundo jurídico; 2.2. Conceito de norma jurídica;

---

\* Mestre em Direito Público na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas;  
Juiz Federal; E-mail: sergioabrito@yahoo.com.br

2.3. Estrutura lógico-formal da norma jurídica; 2.4. O suporte fático; 2.5. A incidência da norma jurídica: conceito, características e consequências; 2.6. A eficácia jurídica; 3. A estrutura lógico-formal da norma tributária: os critérios da sua hipótese e de seu preceito; 3.1. Noções Preliminares; 3.2. A crítica à “Escola da Glorificação do Fato Gerador”; 3.3. Os critérios da hipótese de incidência e da consequência da norma tributária; 4. A incidência da norma tributária e a análise das situações de isenção e alíquota zero; 4.1. Aspectos preliminares da incidência da norma tributária; 4.2. Da isenção; 4.3. Da alíquota zero; 5. Conclusões; Referências.

## 1 INTRODUÇÃO

É cediço que o instituto da isenção tributária e alíquota zero produzem o mesmo resultado econômico para o contribuinte, qual seja: a não exigência do tributo pelo Estado. Contudo, mister investigar se, no plano jurídico, essas situações são idênticas ou não.

Na doutrina, muito se debateu a respeito do tema, principalmente sobre o fenômeno da isenção. Apesar de já inteiramente superada a concepção da isenção como mera dispensa do pagamento do tributo, predominando, na atualidade, o entendimento de não-incidência da norma de tributação, ainda persiste controvérsia quanto ao motivo que leva à não-incidência da norma tributária impositiva.

No que toca à alíquota zero, a questão é ainda mais tormentosa, pois alguns a igualam à isenção como hipótese de não-incidência, enquanto outros defendem que há incidência da norma impositiva, contudo o dever tributário é nulificado pelo legislador.

No presente trabalho, pretende-se, sob a óptica da teoria ponteana do fato jurídico, analisar a natureza jurídica da isenção tributária, bem como apontar o que, de fato, se dá na situação de fixação, pelo legislador, de “alíquota zero” para determinado tributo.

## **2 BREVES APONTAMENTOS SOBRE A TEORIA DO FATO JURÍDICO**

### **2.1 MUNDO FÁTICO E MUNDO JURÍDICO**

Nem todos os fatos têm para a vida humana em sociedade o mesmo valor, a mesma importância. Há fatos relevantes, para os quais a norma jurídica imputa efeitos no plano do relacionamento inter-humano, e existem fatos que, considerados irrelevantes, permanecem sem normatização, de modo que é possível distinguir dentro do universo dos fatos, que é o mundo em geral (mundo fático), um conjunto formado apenas pelos fatos jurídicos (mundo jurídico) (cf. MELLO, 2010, p. 8-10).

O mundo jurídico é formado pelos fatos jurídicos, e estes, por sua vez, nas palavras de Marcos Bernardes de Mello, “são o resultado da incidência da norma jurídica sobre o seu suporte fático quando concretizado no mundo dos fatos” (MELLO, 2010, p. 20). Ademais, do surgimento do fato jurídico decorrerá a eficácia jurídica, que nada mais é do que os efeitos que se irradiam dos fatos jurídicos. Nesse sentido, impossível compreender o fenômeno jurídico sem a análise desses três elementos: norma jurídica, incidência normativa (= eficácia normativa) e eficácia jurídica.

### **2.2 CONCEITO DE NORMA JURÍDICA**

Segundo Norberto Bobbio, “as normas jurídicas pertencem à categoria geral das proposições prescritivas”

(BOBBIO, 2001, p. 16). São proposições prescritivas porque se prestam à determinação de certo comportamento, quer dizer, possuem o fito de dirigir a conduta humana.

De acordo com Pontes de Miranda:

A regra jurídica é norma com que o homem, ao querer subordinar os fatos a certa ordem e certa previsibilidade, procurou distribuir os bens da vida. Para ele, há o fato de legislar, que é editar a regra jurídica, há o fato de existir, despregada do legislador, a regra jurídica, há o fato de incidir, sempre que ocorre o que ela prevê e regula (PONTES DE MIRANDA, 1972, p. 3).

Não se deve, porém, confundir leis com normas jurídicas. As leis são fontes de cognição do direito, são, na verdade, um meio de transporte que carregam consigo as normas jurídicas (cf. LIMA, 2003, p.18). Portanto, a lei nada mais é do que o instrumento que veicula as normas jurídicas, sendo que a sua produção deve obedecer a um determinado processo. Por sua vez, as normas são proposições, ou seja, são enunciados – conjunto de sinais que têm um significado quando se integram – que visam à determinação de comportamentos no meio social.

Finalmente, convém ressaltar que norma jurídica é o gênero do qual são espécies: as regras e os princípios. Por fugir ao escopo deste trabalho, não será feita abordagem sobre os elementos diferenciadores dessas duas espécies normativas.

### **2.3 ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA JURÍDICA**

Nas palavras de Hans Kelsen:

Se o Direito é concebido como ordem coercitiva, uma conduta apenas pode ser considerada objetivamente prescrita pelo Direito, e, portanto, como conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo como sanção (KELSEN, 2006, p. 129).

Destarte, para o aludido jurista nascido em Praga, inexistente norma jurídica sem sanção. Logo, sob a perspectiva kelseniana,

a sanção integra a estrutura da norma jurídica, ou seja, a sanção é necessária para toda e qualquer norma jurídica, de modo que a norma sem sanção seria norma incompleta.

Ademais, na doutrina sancionista<sup>1</sup> kelseniana, a estrutura da norma jurídica seria dúplice, composta por uma norma primária e uma norma secundária. Esta última prevê certa conduta para determinada situação de fato. A norma primária prescreve uma sanção, operando quando a norma secundária for descumprida. Enfim, a norma teria a forma de um juízo hipotético que seria, em linguagem lógico-formal, assim formulado:

Norma secundária: “*Se F (situação fática) então deve ser P (conduta ordenada)*”

Norma primária: “*Se não-P (conduta contrária ao preceito) então deve ser S (sanção)*”

O jus-filósofo argentino Carlos Cossio, em sua teoria egológica do Direito, também adota a posição sancionista. Entretanto, defende o autor em apreço que a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos, ou seja, a norma jurídica é vista como proposição proposicional que reúne, na mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva “ou”, duas proposições de “dever ser”. A primeira, designada “endonorma”, fixa determinado comportamento desejado e estabelecido pela ordem jurídica, equiparando-se à norma secundária de Kelsen. A segunda, chamada “perinorma”, estipula uma sanção para a hipótese de descumprimento do dever contido na endonorma, possuindo, assim, a mesma função da norma primária kelseniana (COSSIO, 1964, p. 661).

Pontes de Miranda, por sua vez, adota a posição não-sancionista, sustentando que, na caracterização da norma jurídica completa, basta tão somente a descrição de um fato (chamado por ele de suporte fático) e a prescrição de efeitos jurídicos a ele

---

1 As expressões sancionista e não-sancionista devem-se a Norberto Bobbio em sua Teoria da Norma Jurídica (cf. MELLO, 2010, p. 32).

especificamente imputados, independentemente de serem esses efeitos uma sanção. Deste modo, aduz que tanto a norma primária como a secundária podem ser, ambas, uma proposição jurídica completa. Em síntese, a menção a um fato (suporte fático) e a um preceito é bastante para caracterizar a norma jurídica (PONTES DE MIRANDA, 1972, p. 25-6).

Paulo de Barros Carvalho também se filia à doutrina não-sancionista, ao asseverar que:

“afastamos a possibilidade de juntar a esses dois elementos – hipótese ou suposto e conseqüência – um terceiro, que seria a sanção, posto que adotamos a aludida dicotomia das regras jurídicas e, com isso, a norma sancionadora seria precisamente outra regra, com hipótese e conseqüências próprias (BARROS CARVALHO, 2009, p. 52).

Logo, na visão não-sancionista, a norma jurídica teria uma estrutura lógica completa quando composta por: (a) descrição de um suporte fático, constituindo pela previsão de ocorrência de um fato ou conjunto de fatos tido com relevantes para a convivência social harmônica; e (b) previsão de um preceito, em que são definidas as conseqüências imputadas ao fato jurídico em que se transforma, pela incidência, o suporte fático (= eficácia jurídica).

A doutrina não-sancionista é a que melhor explica a estrutura lógico-formal da norma jurídica, não colocando a sanção como elemento necessário em sua composição. A coercibilidade diz respeito, na verdade, ao ordenamento jurídico como um todo, em razão do que toda e qualquer norma jurídica tem sua valência assegurada, independentemente de que contenha uma sanção específica prevista na estrutura proposicional de cada uma. Isso porque existem ínsitas, nos sistemas jurídicos, sanções inespecíficas que se destinam a garantir impositividade de cada norma em particular, em especial daquelas cujos enunciados não prevêm sanções próprias para punir as condutas que as violem. Na relevante lição de Marcos Bernardes de Mello, “todas as normas que integram um dado sistema jurídico tem sua

obrigatoriedade protegida pela coercibilidade (=são coercitivas), ainda quando não contenham punição específica para o caso de virem a ser infringidas” (MELLO, 2008, p. 101-2).

A idéia central a ser extraída deste item é que a estrutura lógica da norma jurídica é composta de uma hipótese, à qual se associa uma consequência, sendo que os termos “hipótese” e “consequência” representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético, segundo os ensinamentos da Lógica. Portanto, a “prótase” é designada de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na “apódose”. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na “prótase” (cf. CARVALHO, 2009, p. 51).

## 2.4 O SUPORTE FÁTICO

Como visto, quando o fato (evento ou conduta) tem relevância para a convivência humana, torna-se objeto de normatividade jurídica, ou seja, passa a ser previsto como hipótese de incidência da norma jurídica. Porém, impende destacar que o suporte fático é um conceito do mundo dos fatos e não do mundo do direito. Somente depois de materializado o suporte fático é que, pela incidência da norma jurídica, surge o fato jurídico (= juridicização do suporte fático) e, pois, se pode falar em conceito do mundo jurídico.

Tanto o evento (onde não entra o ato humano) como o fato-conduta (que é o próprio ato humano) podem ser elementos do suporte fático da norma jurídica.

Cumprе salientar que fatos jurídicos e efeitos jurídicos, embora façam parte do mundo jurídico, também podem constituir elemento de suporte fático. Isso porque o mundo jurídico é apenas parte do mundo geral, portanto compõe o todo. O fato jurídico,

como os efeitos jurídicos, quando entram na composição de um suporte fático, são tomados como fato jurídico ou como efeito jurídico, tal qual são. Não voltam a ser fático desqualificado de jurídico, mas continuam a ser fático adjetivado de jurídico. A distinção entre mundo dos fatos (geral) e mundo do direito é puramente lógica, nunca fática (cf. MELLO, 2010, p. 49-50).

O que importa é a existência do fato jurídico ou de efeito jurídico, pois só esta existência tem relevância na composição do suporte fático do outro fato jurídico, ou seja, se determinada norma jurídica “B” tem como suporte fático (pressuposto de incidência) fato já juridicizado (fato jurídico) por outra norma jurídica “A”, somente haverá concretização do suporte fático da norma “B” se aquele fato já existir juridicizado, com a incidência da norma “A”. No campo do direito tributário, pode-se citar como exemplo a situação jurídica de proprietário que é suporte fático (hipótese de incidência) do IPTU, quando se tratar o objeto de bem imóvel situado em área urbana.

Além disso, o suporte fático pode ser simples ou complexo, quer seja formado, respectivamente, por um só fato ou mais de um fato. No que toca ao fato simples, a única indagação a ser feita é verificar se este existe ou não. Já com relação suporte fático complexo, para sua formação, deve haver a realização de todos os fatos previstos na hipótese da norma jurídica que o integram.

Mesmo no suporte fático complexo, há sempre um fato que determina a sua configuração final e, ao tempo, o faz existir, isto é, este fato é que fixa temporalmente a condição suficiente do suporte fático. Nessa situação, a data da formação do suporte fático é a data da concreção desse fato, não obstante os demais fatos já tenham sido realizados anteriormente, ou venha a se realizar depois. Esse fato é denominado, segundo Marcos Bernardes de Mello, “cerne do suporte fático” (MELLO, 2010, p. 13). Por exemplo, o encontro da declaração de vontade nos contratos consensuais.

Apenas sobre o suporte fático em que estão representados todos os seus elementos necessários (suporte fático suficiente) é

que se dará a incidência. Se for insuficiente, isto é, se faltar algum elemento necessário, incidência nenhuma se dará.

Um suporte fático pode, como leciona Marcos Bernardes de Mello, “em virtude de incidência de norma jurídica, tornar-se insuficiente pela eliminação de algum ou alguns de seus elementos em face de certas circunstâncias” (MELLO, 1977, p. 15). Nessa situação, o suporte fático que era suficiente à incidência da norma A, não pode mais sofrer a sua incidência porque, por efeito da eliminação resultante da norma B, deixou de ser suficiente. Na concepção do jurista alagoano, este é caso das “normas pré-excludentes de jurisdicização”. Sua atuação não é jurígena, mas, pelo contrário, conforme salienta o mestre alagoano, “incidem para impedir a entrada no mundo jurídico do suporte fático que seria juridicizado se não fosse a sua função eliminadora” (MELLO, 1977, p. 16).

## **2.5 A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA: CONCEITO, CARACTERÍSTICAS E CONSEQUÊNCIAS**

Na teoria do fato jurídico, elaborada por Pontes de Miranda, a idéia de incidência da norma jurídica possui papel central para a compreensão do fenômeno jurídico, bem como para a aplicação prática das normas. Segundo essa doutrina, como observa Marcos Bernardes de Mello, “a incidência constitui na eficácia da norma jurídica de criar o fato jurídico e, a partir daí tornar obrigatória as suas disposições” (MELLO, 2008, p. 94). Esse fenômeno é conhecido como juridicização (norma incide sobre o seu suporte fático concretizado, gerando o fato jurídico, do qual decorrerá a eficácia jurídica, que são os efeitos que se irradiam dos fatos jurídicos).

A incidência, portanto, para a teoria ponteana, nada mais é do que o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático. Frise-se que não produz qualquer efeito no mundo jurídico o fato sozinho se não previsto no

suporte fático da norma jurídica, nem só a edição da norma antes de concreção do seu suporte fático. Isso porque somente com a cópula deontica (incidência da norma sobre o suporte fático) é que o consequente (preceito) da norma jurídica deverá ocorrer.

Marcos de Mello aponta três características da incidência: a logicidade, a incondicionalidade e a inesgotabilidade. No que toca à logicidade, tem-se que a incidência se dá no plano lógico, de validez, não no plano da faticidade. Assim, concretizado no mundo dos fatos seu suporte fático suficiente, a norma incide e o juridiciza, transportando-o para o mundo do direito. A incondicionalidade, também chamada de infalibilidade por Pontes de Miranda, decorre de que uma vez concretizado o suporte fático, independente de interferência de qualquer ato humano, tem-se a incidência, salvo quando essa intervenção seja pressuposto de suficiência do próprio suporte fático. Essa característica é importante para distinguir incidência (= eficácia normativa) de aplicação da norma, que é ato humano de constatação da incidência normativa. Por fim, a inesgotabilidade significa que a norma enquanto estiver vigente, ela incide todas e quantas vezes que ocorrer a concretização de seu suporte fático (MELLO, 2008, p. 96-8).

Além da consequência de juridicização do suporte fático, fazendo nascer o fato jurídico, a incidência da norma jurídica poderá provocar a ocorrência de dois outros fenômenos: a desjuridicização e a pré-exclusão da juridicidade (cf. MELLO, 1977, p. 22-4). A desjuridicização ocorre quando a incidência de certa espécie de norma jurídica tem por consequência retirar do mundo jurídico o fato jurídico, trazendo-o para o mundo dos fatos novamente. Assim, essas normas, ao invés de juridicizar, desjuridicizam porque eliminam a juridicidade que outra norma já atribuíra ao fato. Exemplo destas são as normas jurídicas sobre revogação de negócios jurídicos, pois a sua incidência tem por consequência o desfazimento da juridicidade. Por sua vez, a pré-exclusão de juridicidade dá-se na incidência de determinadas

normas estruturadas com a finalidade de evitar que certo fato ou conjunto de fatos venha a se tornar jurídico. Destarte, a incidência de tais normas tem a função de não permitir a entrada no mundo jurídico de fatos que, sem ela, se tornariam jurídicos, por constituírem suporte fático de outra norma. Em suma, nessa espécie de norma pré-excludente de juridicização, o suporte fático de determinada norma jurídica passa a ser considerado insuficiente se ocorrem as circunstâncias nela previstas (norma pré-excludente de juridicização). Como exemplo, pode-se citar a norma do art. 319, I, do revogado CC/1916, que estabelecia que “o adultério deixará de ser causa para o desquite se, para ele, concorreu o cônjuge que se diz ofendido”, impedindo a entrada no mundo jurídico do adultério, previsto como uma das causas para o desquite (art. 317, I, CC/1916).

## 2.6 A EFICÁCIA JURÍDICA

Eficácia jurídica refere-se aos efeitos que se irradiam dos fatos jurídicos (cf. MELLO, 1977, p. 25). Somente os fatos jurídicos produzem efeitos jurídicos.

Por ser a norma jurídica uma proposição através da qual se estabelece que, ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos (= suporte fático), a ela devem ser atribuídas certas consequências no plano do relacionamento intersubjetivo (= efeitos jurídicos), pode-se concluir que é a norma jurídica (mais precisamente o seu preceito) que define a eficácia que terá o fato jurídico.

Entretanto, nem a norma nem os fatos contidos em sua hipótese de incidência podem, por si só, produzir eficácia jurídica, pois, como dito, o fato sozinho, enquanto não juridicizado pela incidência da norma jurídica, não terá qualquer consequência no mundo jurídico. Da mesma forma, a norma jurídica sem a concreção do seu suporte fático não incide, não gerando fato jurídico.

Em síntese, tem-se que: (i) a norma jurídica tem o efeito de incidir sobre o seu suporte fático (eficácia normativa); (ii) pela incidência, o suporte fático, ou parte dele, ingressa no mundo jurídico, transformando-se em fato jurídico (fenômeno da juridicização); e (iii) com o surgimento do fato jurídico, há a produção de efeitos jurídicos, ou seja, há o nascimento de relações jurídicas com a produção de toda a sua eficácia, constituída por direitos e deveres, pretensões e obrigações, ações, exceções, bem assim de sanções, ônus, prêmio e outras categorias eficácias (cf. MELLO, 2010, p. 20).

### **3 A ESTRUTURA LÓGICO-FORMAL DA NORMA TRIBUTÁRIA: OS CRITÉRIOS DA SUA HIPÓTESE E DE SEU PRECEITO**

#### **3.1 NOÇÕES PRELIMINARES**

A norma jurídica, como visto, é a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

O discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente (CARVALHO, 2012, p. 42-3).

No campo do Direito Tributário, uma vez concretizado o fato previsto na hipótese de incidência da norma de tributação, instaura-se uma relação jurídica entre o Estado (sujeito ativo), e alguma pessoa (física ou jurídica), como sujeito passivo, e mediante a qual pode o sujeito ativo exigir do sujeito passivo o cumprimento de dever jurídico específico (pagar certa importância em dinheiro). Esse será o preceito (consequência) que o legislador imputa a determinado suporte fático.

Registre-se ainda que tanto a hipótese quanto a consequência que compõem as normas jurídicas, inclusive as tributárias, não passam de meros conjuntos de critérios que nos instrumentalizam para identificar os fatos jurídicos e as relações que a eles se imputam (cf. CARVALHO, 2009, p. 92). Contudo, a questão é identificar quais são os conjuntos de critérios que o legislador associa à previsão daquela específica classe de relações jurídicas, segundo a qual o Estado tem o direito de exigir quantias em dinheiro de certas pessoas que a lei designa, ou seja, o tributo.

Nesse sentido, quando se está diante de uma norma instituidora de determinado tributo (norma de tributação<sup>2</sup>), pode-se ver que o legislador nada mais faz do que prever o acontecimento de um fato, fornecendo critérios para identificá-lo e associando a esse suporte fático a instauração de um vínculo jurídico, mediante o qual nasce para o sujeito ativo, por via de regra o Estado, o direito subjetivo público de exigir de alguma pessoa o cumprimento do dever jurídico de pagar determinada importância em dinheiro.

Na hipótese, encontram-se critérios para identificação de um fato acontecido no mundo da realidade fática. Por sua vez, na consequência, estão os critérios para identificação da relação jurídica que se instala com o acontecimento do suporte fático.

Neste momento, importante estabelecer os parâmetros para identificação dos critérios da hipótese e da consequência da norma tributária impositiva.

---

2 Paulo de Barros Carvalho, utilizando-se a terminologia de Carlos Cossio, assevera que, aqui se está no campo das disposições de natureza endonormativa, que são aquelas que estabelecem relações que criam deveres jurídicos e correlativos direitos subjetivos. Portanto, nessa situação, não cabe falar em supostos que façam previsão de ilícitos, visto que tais são as hipóteses das perinormas (CARVALHO, 2009, p. 92).

### 3.2 A CRÍTICA À “ESCOLA DA GLORIFICAÇÃO DO FATO GERADOR”

De início, cabe ressaltar que Marcos Bernardes de Mello faz dura crítica ao termo “*fato gerador*”, utilizado tanto pelo Código Tributário Nacional quanto pela doutrina majoritária. De acordo com o jurista da Faculdade de Direito da UFAL, “o suporte fático apenas serve de base à incidência da norma jurídica, portanto não é gerador de coisa alguma” (MELLO, 1977, p. 34). Cumpre ressaltar que o termo “hipótese de incidência” é utilizado por Geraldo Ataliba, mas tão somente quando se está diante da norma *in abstracto*, pois, uma vez ocorrido o fato no mundo fenomênico, o tributarista paulista passa a denominá-lo também de “fato gerador”, não se livrando do equívoco terminológico supramencionado.

A chamada “Escola da Glorificação do Fato Gerador”, que tem no italiano Dino Jarach<sup>3</sup> o seu mais conhecido arauto, para a compreensão do fenômeno jurídico-fiscal, concentra-se tão somente no exame do suposto das endonormas tributárias. No Brasil, na mesma senda, cabe citar as obras de Amílcar de Araújo Falcão<sup>4</sup> e Geraldo Ataliba<sup>5</sup>, que se dedicaram à minuciosa análise do suposto fático das endonormas tributárias, concentrando-se no estudo dos elementos ou aspectos da hipótese tributária. É assim que, no aspecto material do antecedente tributário, encontra-se a descrição objetiva do fato; no aspecto espacial, as condições territoriais; no aspecto temporal, as circunstâncias que definem o momento em que se deve considerar ocorrido o evento; no aspecto pessoal, os sujeitos da relação jurídica tributária. Vislumbram ainda, no exame do suposto das normas de natureza

---

3 JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2ª edição. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

4 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, 1973.

5 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, 1973.

fiscal, a base imponível ou base de cálculo, que conjugada com alíquota perfaz o “quantum” devido.

Contudo, Paulo de Barros Carvalho não concorda com tal doutrina, por “esvaziar de substância o conseqüente da norma jurídica tributária, deslocando os elementos que a definem como relação jurídica, para a hipótese da mesma regra” (CARVALHO, 2009, p. 112). De fato, nos termos em que essa chamada “Escola da Glorificação do Fato Gerador” analisa a matéria, há verdadeira negação tácita da norma jurídica como juízo hipotético, no qual se enlaça uma consequência (preceito) a um antecedente (suporte fático). Isso porque examina os elementos da norma tributária como se eles estivessem todos na hipótese de incidência.

Se existe, no suposto, a descrição de um fato, obviamente que lá só se encontram critérios para o reconhecimento desse evento. Da mesma forma, como na consequência, tem-se a previsão do vínculo jurídico que se instalará quando ocorrer o fato descrito na hipótese, e lá que haverá de colher todos os dados que nos permitam caracterizá-lo. Destarte, só haverá análise correta e completa do fenômeno jurídico tributário com a identificação dos critérios presentes nesses dois elementos (hipótese e consequência).

### **3.3 OS CRITÉRIOS<sup>6</sup> DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E DA CONSEQUÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA**

Os critérios encontrados na hipótese das normas tributárias impositivas são aqueles que fornecem elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no mundo fático (plano concreto da realidade). Por sua vez, os critérios que se encontram na consequência (preceito) serão referentes, única e

---

6 O termo “critério” é adotado por Paulo de Barros Carvalho em sua obra *Teoria da Norma Tributária*. Contudo, Geraldo Ataliba adotava o termo “aspecto” (cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, 1973). Nesse trabalho, adota-se o primeiro termo.

exclusivamente, à relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, tudo por força da incidência da norma no seu suporte fático concretizado.

Paulo de Barros Carvalho identifica três critérios na hipótese de incidência (suporte fático) das endonormas tributárias: o material, o espacial e o temporal, e dois critérios no seu consequente: o pessoal e o quantitativo (CARVALHO, 2009, p. 117-180).

O critério material da hipótese tributária resume-se no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente, num ser, dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, ou seja, sem se considerar os condicionantes do tempo e de lugar (critério temporal e espacial). Trata-se do núcleo da hipótese de incidência tributária, por ser o dado central que o legislador passa condicionar, quando faz menção aos demais critérios. Esse núcleo será formado sempre por um verbo seguido de seu complemento. Por exemplo: “vender mercadorias” (ICMS), “ser proprietário de bem imóvel urbano” (IPTU), “auferir rendas” (imposto de renda), etc.

Cumpra afirmar que, ao individualizar o critério material, não se pode abarcar elementos estranhos que teriam o condão de emprestar-lhe feição definitiva como previsão de um evento. Em outros termos, as circunstâncias de tempo e lugar não ingressam no critério material.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “no critério espacial, estão os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico” (CARVALHO, 2009, p. 131). Há situações em que pequena modificação no elemento espacial, poderá levar a sensível alteração não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada. Essa última situação ocorre, por exemplo, no caso do IPI (imposto sobre produtos industrializados), quando a lei dá tratamento distinto em relação à localização do estabelecimento industrial, v.g., na zona franca de Manaus ou em áreas da Sudene.

O critério temporal da hipótese tributária configura-se o conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo. Esse critério temporal define o momento em que nasce o vínculo jurídico, ou seja, determina, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém a prestação pecuniária, por força do acontecimento de um fato lícito, que não um concerto de vontades (cf. CARVALHO, 2009, p. 135). Por via de regra, o legislador deixa implícita a indicação desse critério. Em algumas situações, a lei fixa o momento exato em que se considera ocorrido o fato gerador.

O critério pessoal é o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual se podem identificar os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.

O critério quantitativo constitui os elementos que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que, em seu conjunto, nos permite precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo. Via de regra, são dois os elementos: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da endonorma tributária que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa. Por sua vez, a alíquota é o fator a ser aplicado à base de cálculo, para obtenção da quantia a ser exigida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária surgida com a concretização do suporte fático. Destarte, o valor de tributo devido pode ser obtido pela simples operação de multiplicação:  $\text{Tributo Devido} = (\text{base de cálculo}) \times (\text{alíquota})$ .

Quanto aos critérios do preceito da norma tributária (pessoal e quantitativo), concorda-se com a proposta de Barros

Carvalho. Entretanto, sustenta-se que, no suporte fático (hipótese de incidência), além dos critérios material, espacial e temporal, também há o critério pessoal, com a descrição da pessoa com “capacidade” para realização do núcleo (verbo) do suporte fático (critério material), já que, em inúmeras situações, o suporte fático da norma tributária leva em conta as características da pessoa que realiza o critério material para definir se há ou não incidência da norma impositiva.

Ora, no fato jurídico tributário, a presença do elemento subjetivo em seu suporte fático é evidente, considerando-se a qualificação de quem seja contribuinte. Somente aquele que for definido como contribuinte pode praticar ato que integra a hipótese de incidência do fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, no ICMS, somente constitui hipótese de sua incidência a circulação de mercadoria realizada por quem exerça mercancia, legalmente (comerciante, industrial, agricultor, devidamente inscritos como tal) ou com habitualidade (pessoa não inscrita naquelas categorias, mas que prática, habitualmente, a atividade). Logo, a eventual circulação de mercadorias decorrente de atuação de quem não seja definido como contribuinte não sofre a incidência do ICMS (cf. MELLO, 2010, p. 53).

## **4 A INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA E A ANÁLISE DAS SITUAÇÕES DE ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**

### **4.1 ASPECTOS PRELIMINARES DA INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA**

A incidência da norma tributária impositiva, como qualquer outra norma jurídica, só ocorre quando há concretização de todos os critérios da sua hipótese de incidência. Por isso, não se deve falar em relevância de um critério (material, espacial, temporal ou pessoal) sobre o outro, já que todos são imprescindíveis para a juridicização do suporte fático.

Assim, uma vez ocorrido o suporte fático, produz-se um fato jurídico-tributário, decorrendo daí, com a eficácia jurídica desse fato jurídico, a relação jurídica tributária, com todo o plexo de direitos e deveres, pretensões e obrigações, ação e exceção. A obrigação tributária surgida com a concretização do suporte fático será devidamente quantificada com os elementos contidos no critério quantitativo do preceito da norma, e, pelo critério pessoal, identificam-se os sujeitos ativo e passivo desse vínculo obrigacional.

O objetivo central deste trabalho, porém, é verificar se nas situações de isenção e alíquota zero há ou não incidência da norma de tributação.

## 4.2 DA ISENÇÃO

A isenção ocorre quando o legislador ordinário exclui pessoas, coisas ou atividades do campo da tributação, em situações em que poderia instituir, normalmente, certo tributo no exercício de sua competência constitucional. Por exemplo, o imposto de renda incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, contudo, há previsão de isenção para os rendimentos auferidos nas aplicações em caderneta de poupança (Lei nº 8.981, de 1995, art. 68, inciso III).

Significativa corrente doutrinária<sup>7</sup> considera a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Para essa corrente, num primeiro momento, com a ocorrência do suposto fático, a norma jurídica de tributação incidiria, gerando o fato jurídico-tributário, surgindo, por conseguinte, a obrigação tributária, mas, num segundo momento, haveria a incidência da norma jurídica de isenção, dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo devido. Bernardo Ribeiro de Moraes defende essa tese asseverando que:

---

7 Bernardo de Ribeiro de Moraes, Rubens Gomes de Sousa, José Washington Coelho e Fábio Fanucchi, dentre outros.

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento. (MORAES, 1964, p. 673).

Portanto, segundo essa corrente, que parece ter sido adotada (de forma equivocada, como se verá adiante) pelo Direito Positivo brasileiro (Código Tributário Nacional - art. 175), a isenção tem como natureza jurídica a dispensa legal do pagamento do tributo. Para os seguidores dessa teoria, deverá, necessariamente, haver a incidência da norma de tributação para, em seguida, ocorrer a isenção. Essa orientação foi seguida pelo Supremo Tribunal Federal em diversos acórdãos (vg, RE 101.936-SP), que deram origem à Súmula 615 daquela Corte, que concebeu a isenção como um benefício fiscal consistente na “dispensa legal do pagamento do tributo devido”.

Entretanto, outra parte da doutrina<sup>8</sup> sustenta que, no caso de isenção, não há que falar em dispensa de pagamento, pois sequer ocorre a incidência da norma de tributação sobre o seu suporte fático. Nesse sentido, José Souto Maior Borges defende, em linhas gerais, que somente poderia ser qualificada a isenção como dispensa de pagamento se fosse admitida a incidência anterior da norma tributária e uma posterior incidência da norma de isenção, em face da qual os efeitos jurídicos antes produzidos (relação jurídica tributária e seu respectivo conteúdo) seriam desfeitos. Se assim fosse, a isenção teria a mesma atuação das leis de remissão em que se perdoa a obrigação de pagamento do tributo (BORGES, 1969, p. 200 e ss).

De fato, escorreita é a doutrina que defende que, na isenção, não há incidência da norma de tributação, ou seja, o suporte fático (hipótese de incidência) não se concretiza, logo a norma não incide. Do contrário, seria tornar equivalentes dois institutos completamente distintos: isenção e remissão.

---

8 José Souto Borges, Alfredo Augusto Becker, Sacha Calmon e Misabel Derzi, dentre outros.

Contudo, no que respeita à razão da não ocorrência do fato jurídico tributário, esta segunda doutrina se divide.

Marcos Bernardes de Mello sustenta que “a norma jurídica da isenção é do tipo pré-excludente de juridicização vez que sua incidência tem efeito de negar entrada no mundo jurídico ao suporte fático. Da sua incidência, não resulta fato jurídico, mas sim impede que um fato jurídico se forme.” (MELLO, 1977, p. 41). Em função disso, na visão do mencionado jurista, inexato falar de dispensa de pagamento do tributo, porque pré-excluída a incidência da norma da tributação, inexistente o surgimento do fato jurídico de que decorre a relação jurídica tributária. Sob essa perspectiva, portanto, nas palavras do Professor da UFAL, “o suporte fático da norma de tributação é tornado insuficiente por efeito da eliminação conseqüente da incidência da norma de isenção” (MELLO, 1977, p. 42). Enfim, como o suporte fático da norma de tributação torna-se insuficiente, por incidência da norma isentiva (norma pré-excludente de juridicização), fica afastada a incidência da norma de tributação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho contesta essa posição, ao gizar que a isenção é “fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação” (COÊLHO, 2003a, p. 163). De acordo com o renomado tributarista, “os dispositivos isencionais, assim como os imunizantes, entram na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador” (COÊLHO, 2003b, p. 206). Desta feita, na sua visão, inexistente norma isentiva autônoma, pois as previsões isencionais se juntam às previsões imunizantes, para comporem uma única hipótese de incidência da norma tributária. Nas insubstituíveis palavras do autor,

As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais

para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurídicos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses ‘fatos jurídicos’ são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção. [...]

Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é ‘desjuridicizante’ ou ‘distributante’). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico. (COELHO, 2003b, p. 209-10).

Na concepção de Sacha Calmon, portanto, não há coexistência de duas normas, individualmente consideradas (a norma de isenção e a de tributação), pois, para ele, o efeito exonerativo é decorrência, apenas, da exclusão de certos fatos não tributáveis (previsto na lei isentante) da hipótese de incidência da norma de tributação, única que incidirá. Enfim, a isenção é compreendida pelo tributarista em apreço como mero enunciado prescritivo, contido em lei, e não como norma jurídica autônoma, com antecedente e conseqüente próprios.

Vê-se, assim que o cerne da divergência resume-se no seguinte:

a) Segundo Sacha Calmon, não existe a incidência da norma de isenção previamente à incidência da norma de tributação, mas há uma norma de tributação única cuja hipótese de incidência é composta pela combinação dos diversos dispositivos legais que tratam de fatos tributáveis, imunes e isentos. Assim, nega o autor em apreço a existência autônoma da norma de isenção. Nesse sentido, a norma tributária impositiva, teria a seguinte estrutura-formal:

“Ocorrendo ‘H’, ‘T’ deve ser”.

onde:

H = hipótese de incidência da norma de tributação;

T = dever tributário decorrente.

A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição:

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

onde:

H = hipótese de incidência;

A = fatos tributáveis;

B = fatos imunes;

C = fatos isentos.

b) Para José Souto Maior Borges e Marcos Bernardes de Mello, a norma de isenção incide previamente, tornando insuficiente o suporte fático da norma de tributação, impedindo assim a incidência desta última. Enfim, sob essa perspectiva, a norma de isenção é eliminadora de elemento do suporte fático da norma de tributação, devendo aquela incidir previamente a esta. Em termos de proposição lógica, pode-se representar o fenômeno da seguinte forma:

Norma de isenção: pré-excludente de juridicização:

“Ocorrendo ‘SF<sub>i</sub>’, ‘Não-SF<sub>t</sub>’ deve ser”

onde:

‘SF<sub>i</sub>’ = suporte fático da norma de isenção;

‘Não-SF<sub>t</sub>’ = suporte fático da norma de tributação torna-se insuficiente .

Norma de tributação:

“Ocorrendo ‘SF<sub>t</sub>’, ‘T’ deve ser”

onde:

SF<sub>t</sub> = suporte fático da norma de tributação;

T = dever tributário decorrente.

Sustenta-se que a norma de isenção, por ter suporte fático e preceitos próprios, há de ser considerada norma jurídica autônoma. Nesse sentido, a norma de isenção difere da mera

situação de não-incidência em que o fato ou evento não se amolda à hipótese de incidência da norma de tributação. Nesta última situação, não há que se falar em incidência de norma isentiva, pois o fato por si só (*i.e.*, sem necessidade de incidência prévia de qualquer norma isentiva) é insuficiente para concretização do suporte fático da norma de tributação. Por exemplo, embora a Constituição autorize a instituição do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), como o legislador ainda não o instituiu, em razão desse silêncio legislativo, não há incidência alguma de tal tributo.

A norma de isenção se qualifica, a rigor, como norma permissiva (que exclui a obrigação geral imposta pela norma de tributação), não se confundindo com o mero silêncio do legislador em não tributar determinados fatos. Nesse sentido, a lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr:

Distinguimos, assim, a norma permissiva do mero silêncio do editor normativo, como manifestação expressa da autoridade. O silêncio do editor não permite, mas indetermina. Já a permissão determina de modo específico. E aqui é preciso de novo distinguir os casos em que a permissão é usada para abrir exceção em norma anterior de proibição ou obrigação e os casos de permissão com conteúdo próprio. No primeiro caso, incluem-se as normas com a que abre exceção de legítima defesa, tendo em vista proibição geral a respeito ou normas que estabelecem isenções de impostos, tendo em vista obrigações gerais. (FERRAZ JR, 2006, p. 64).

Destarte, na isenção, há exclusão da tributação de pessoas, coisas ou atividades para as quais poderia haver, normalmente, o exercício da competência constitucional tributária, mas o legislador decidiu isentar, por meio do estabelecimento de norma permissiva específica.

A proposta de Sacha Calmon é engenhosa e sedutora, ao tentar criar um “suporte fático conglobante” para a norma de tributação. Porém, tal modelo descaracteriza a norma isentiva como norma autônoma, diferentemente do tratamento dado pelo próprio legislador que, no art. 176 do Código Tributário

Nacional, dispõe que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.” Ora, esses requisitos e condições são as circunstâncias que integram a hipótese de incidência da norma jurídica isentiva. Assim, se há suporte fático e consequente identificados para a proposição isentiva, inexistente razão para não qualificá-la como norma autônoma.

Acrescente-se ainda que a norma de isenção possui caráter de norma permissiva (exceção à norma geral de tributação). Logo, sob o ponto de vista lógico-formal, a sua incidência afasta a incidência da norma geral de tributação. Sob a ótica da teoria do fato jurídico, significa dizer que o suporte fático da norma de tributação tornar-se insuficiente com a incidência prévia da norma isentiva, afastando, portanto, a incidência da norma de tributação.

Por fim, discorda-se de Paulo de Barros Carvalho, que assevera que “a norma de isenção pode atuar tanto na hipótese quanto no consequente da norma de tributação” (CARVALHO, 2010, p. 484). Sustenta-se que a isenção só ocorre quando atua na hipótese de incidência da norma de tributação, atingindo-lhe o critério material (pela desqualificação do verbo ou pela subtração do complemento), o critério espacial, o critério temporal ou o critério pessoal, este último também situado no antecedente. Enfim, quando o legislador reduz a base de cálculo ou a alíquota, não há que se falar propriamente em isenção, mas de mera redução da obrigação tributária. Nessa última situação, salvo se a redução chegar a zero (porque aí será caso de norma incompleta, conforme se explica adiante), haverá incidência da norma de tributação, mas a obrigação será quantificada a menor.

### 4.3 DA ALÍQUOTA ZERO

Essa situação ocorre quando o legislador<sup>9</sup> institui norma tributária, na qual estabelece todos os critérios (material, espacial, territorial e pessoal) da hipótese de incidência, bem como o critério pessoal do preceito, mas, no critério quantitativo do consequente, embora fixe a base de cálculo, dispõe que alíquota é igual a zero. Desta feita, inexistente tributo devido, pois qualquer coisa multiplicada por zero será igual a nada.

Muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da “alíquota zero”. Em termos de efeitos econômicos, é certo que há identidade com a isenção. Mas, qual seria a natureza jurídica da alíquota zero? Haveria ou não incidência da norma de tributação?

Com fulcro na teoria da norma jurídica tributária, Sacha Calmon Coêlho leciona que:

A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica da hipótese de incidência) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade. (COÊLHO, 2003b, p. 230).

O insigne mestre conclui que “para haver a alíquota zero nulificando o dever, é necessária a incidência da hipótese de tributação” (COÊLHO, 2003b, p. 230). Em outra obra, Sacha Calmon fundamenta sua posição com os seguintes argumentos:

[...] se nos detivermos em sadia reflexão, veremos que o fenômeno da alíquota zero não é isolado em termos jurídicos. No Direito Penal, há crime sem punibilidade, tanto quanto no Direito Tributário existe fato gerador sem tributação. Ora, é da lógica jurídica que a ‘descrição hipotética de fato delituoso’ só exista para possibilitar a sanção caso venha a dar-se o delito no mundo fático. Não obstante, hipóteses existem em que nuances situadas no

---

9 Há casos em que a fixação da alíquota zero é feita pelo Poder Executivo, por faculdade lhe concedida pelo próprio legislador, com base no art. 153, § 1º, da CF/88. Isso ocorre para o IE, IEF, IOF e IPI.

preceito, não ‘discriminantes’, evitam a punibilidade. É o caso do casamento do ofensor com a ofendida na sedução. É ainda o caso da reposição do desfalque no peculato culposo. Em ambos os casos, existe a ‘hipótese de incidência’, a descrição do crime, e há o crime apropriador da sanção. Esta, todavia, não ocorre se se realizam os nódulos da impunibilidade previstos no plano da consequência da norma penal. *Mutatis mutandis* é o que ocorre com a alíquota zero. Existe a hipótese de incidência (descrição do fato gerador) apropriadora da tributação. Só não há tributo porque no plano da consequência da norma tributária existe ressalva expressa de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário. No Direito Tributário é possível a técnica de alíquota zero porque o tributo possui natureza pecuniária. No Direito Penal equivaleria a dizer que há crime mas não há a pena (impunibilidade). (COELHO, 2003a, p. 173).

Todavia, discorda-se desta conclusão, pois, na situação de alíquota zero, inexistente incidência da norma de tributação. Na espécie, o suporte fático previsto na “norma jurídica de tributação” (se é que se pode falar em norma jurídica que não possui preceito completo) uma vez concretizado não leva à consequência jurídica alguma, ou seja, o suporte fático não se transforma em fato jurídico-tributário, não ocorrendo, assim, o fenômeno da juridicização. Não se pode dizer que com a ocorrência de um fato “X”, há incidência de uma norma que prevê um nada jurídico. A única afirmação que se pode fazer é que o fato “X” ocorreu no mundo dos fatos, mas ele não ingressa no mundo jurídico, por não se transformar em fato jurídico.

Enfim, trata-se de fato que pertence tão só ao mundo dos fatos, sendo irrelevante para o Direito. Em última análise, ao nulificar o dever tributário, para determinado fato, através do critério quantitativo da consequência da norma de tributação, o legislador, automaticamente, retirou aquele fato da hipótese de incidência, uma vez que a norma, agora, incompleta, não terá a possibilidade de incidir. Frise-se: não existe meia incidência, ou a norma incide ou não incide.

Na verdade, a norma de tributação se torna incompleta quando o legislador nulifica a alíquota, uma vez que o seu preceito determinará um nada. Assim, não haverá eficácia normativa (= incidência). Ora, norma incompleta é o mesmo que falta de norma. Ademais, como leciona Marcos Bernardes de Mello, “norma que não tem a possibilidade de incidir não é norma jurídica” (MELLO, 2008, p. 95).

Por derradeiro, cumpre salientar que os exemplos de Direito Penal, fornecidos por Sacha Calmon (casamento do ofensor com a ofendida na sedução e a reposição do desfalque no peculato culposos), não servem para explicar o fenômeno da alíquota zero, porque os fatos mencionados pelo ex-Professor Titular da UFMG são fatos subsequentes ao crime. Estes fatos afastam, na realidade, a punibilidade e não, propriamente, o crime. Pode-se dizer que seria similar ao fenômeno da alíquota zero a situação de o legislador penal tipificar certo fato como crime, mas deixar de estabelecer a pena correspondente.

## CONCLUSÕES

Pelos apontamentos anteriores, conclui-se que, na isenção tributária, não há a incidência da norma de tributação, em virtude da prévia incidência de norma isentiva, de natureza autônoma, que torna insuficiente o suporte fático da norma de tributação, evitando, portanto, o surgimento do fato jurídico tributário.

A norma de isenção, por ter suporte fático e preceitos próprios, dever ser considerada norma jurídica autônoma. Tal norma possui caráter de norma permissiva (exceção à norma geral de tributação). Assim, sob o ponto de vista lógico-formal, a sua incidência afasta a incidência da norma geral de tributação. Sob a ótica da teoria do fato jurídico, significa dizer que o suporte fático da norma de tributação tornar-se insuficiente com a incidência prévia da norma isentiva, afastando, deste modo, a incidência da norma de tributação.

Por sua vez, na situação de alíquota zero, há incompletude da própria norma de tributação em decorrência da nulificação do critério quantitativo do seu consequente, não tendo, assim, condições de incidir sobre o suporte fático nela previsto. Assim, não há incidência da norma de tributação, porque esta, por ser incompleta, jamais terá a possibilidade de incidir (= eficácia normativa).

Destarte, quando o legislador nulifica a alíquota, a norma de tributação se torna incompleta, uma vez que o seu preceito determinará um nada. Por conseguinte, ainda que o fato “X”, descrito na hipótese normativa, ocorra no mundo dos fatos, ele não ingressa no mundo jurídico, por não se transformar em fato jurídico. Ademais, como visto, a norma incompleta é o mesmo que falta de norma.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

COSSIO, Carlos. **La teoria egologica del derecho y el concepto juridico de libertad**. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária.** 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária,** Editora Revista dos Tribunais, 1973.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

HART . H. L. A. **The concept of law.** 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994.

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

LIMA, Alberto Jorge Correia de Barros, “Imprecisões quanto à Norma Jurídica”, **Revista da ESMAL**, Maceió, n. 2:11-26, jan/jun. 2003.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência** – 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. “Notas sobre o caráter normativos dos princípios e das normas programáticas”. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas**, Maceió, ano 2, n. 03, p. 79-114, 2º Semestre 2008.

\_\_\_\_\_. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária, *in* **Direito Tributário Moderno.** São Paulo, Bushatky, 1977.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto das indústrias e profissões.** São Paulo: Max Limonad, 1964.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**, tomo I, 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1974.

Recebido em 19/12/2012.

Aprovado em 28/02/2013.