

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RODRIGO LEAL GRIZ

**A REDUÇÃO PARCIAL DA BASE DE CÁLCULO COMO NÃO-ISENÇÃO E O
DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS**

São Paulo

2011

RODRIGO LEAL GRIZ

**A REDUÇÃO PARCIAL DA BASE DE CÁLCULO COMO NÃO-ISENÇÃO E O
DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS**

Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Fernando Gomes Favacho.

São Paulo

2011

Dedico esta monografia a Luiz e Fátima Griz, meus pais, Adriana Griz e Flávio Leal, meus irmãos, pela amizade inexorável e incontestável. Além de, obviamente, Joanna Simões, por tudo que ela representa, pelo seu amor e carinho, sem o que nada teria sentido.

Agradeço a todos os colegas de todas as três turmas que tive o prazer de passar e especialmente aos meus novos e grandes amigos, minha família paulista, como diríamos: Enrico, Fernando, Lucas, Michel e Thiago.

Agradeço também a todos os professores que tanto me ensinaram: Fernando Favacho, Íris Vânia, Jean Simei, Maurício Fortes e, especialmente, à Prof.^a Daniela de Andrade Braghetta, pela amizade e pelas lições ao longo destes dois anos.

“Embora soe paradoxal, esse poder de dominação da estrutura jurídica é justamente o instrumento da liberdade do homem, pois lhe confere a *certeza* naquelas suas relações sociais porventura disciplinadas por regra jurídica, permitindo-lhe construir sua vida dentro da violenta competição de interesses dos outros indivíduos.”

Alfredo Augusto Becker, “Carnaval Tributário”.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por objeto de estudo verificar a possibilidade de haver direito ao creditamento do ICMS na saída de mercadorias sujeitas à redução parcial da base de cálculo. Estabelecemos definições para os conceitos de não-cumulatividade, de direito ao creditamento de ICMS e de isenção tributária. Buscamos analisar a relação existente entre redução da base de cálculo e isenção tributária, observando a utilidade da distinção das isenções em totais e parciais. Ainda, é realizada uma breve análise da jurisprudência do STF e do STJ. Concluimos que a redução de base de cálculo é uma pseudoisenção ao exigir a constituição de uma obrigação tributária, não obstante com um *quantum* menor. Por esta razão, não se enquadra em qualquer um dos casos de exceção constitucional ao princípio da não-cumulatividade, devendo haver, conseqüentemente, o creditamento do ICMS.

Palavras-chave: Não-cumulatividade, direito ao crédito, ICMS, isenção, isenção parcial, RMIT.

ABSTRACT

The present project has as its object of study the verification of whether there is a right to the ICMS credit in the circulation of goods subject to the partial deduction in the calculation basis. The definitions for the concepts of non-cumulativity and of the right to the ICMS credit and tax exemption shall be ascertained. The establishment of a relationship between the reductions of the calculation basis with the tax exemption will be sought, highlighting the distinction amongst the total and partial tax exemptions. Moreover, a brief analysis of the STF and STJ jurisprudence is made. It concludes that the deduction of the calculation basis is a pseudoexemption whilst demanding the constitution of a tax obligation, notwithstanding its diminished *quantum*. Thus, since it does not fit any of the exceptions permitted to the constitutionally mandated principle of non-cumulativity, the ICMS should consequently be credited.

Keywords: Non-cumulativity, right to credit, ICMS, tax exemption, partial tax exemption, RMIT.

SUMÁRIO

	Página
INTRODUÇÃO.....	01
1. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	02
1.1. O princípio da não-cumulatividade.....	02
1.2. O direito ao creditamento do ICMS.....	03
1.3. Exceções constitucionais: isenção e não-incidência.....	04
2. UMA TEORIA DA NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	06
2.1. Competência e exercício de competência tributária.....	06
2.2. Isenção e o exercício da competência tributária.....	08
3. A ISENÇÃO NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	10
3.1. Isenção no critério material.....	15
3.1.1. <i>No sujeito</i>	15
3.1.2. <i>No verbo</i>	18
3.1.3. <i>No complemento</i>	19
3.2. Isenção no critério espacial.....	20
3.3. Isenção no critério temporal.....	20
4. A REDUÇÃO PARCIAL DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: PSEUDOISENÇÕES.....	22
4.1. Isenção no critério quantitativo.....	22
4.1.1. <i>Base de cálculo</i>	22
4.1.2. <i>Alíquota</i>	23
4.2. A redução parcial: uma pseudoisenção.....	24
4.3. O direito ao creditamento de ICMS e a jurisprudência do STF e do STJ.....	25
CONCLUSÕES.....	29
REFRÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

INTRODUÇÃO

O presente estudo, conforme sobressai do próprio título, tem por objeto observar o ordenamento positivo para determinar sobre a possibilidade de haver creditamento do ICMS na hipótese de redução parcial da base de cálculo, vista como hipótese de isenção parcial, na entrada de mercadorias. A problemática encontra razão na confusão resultante da classificação das isenções em parciais, na qual se encontraria a redução parcial da base de cálculo, e totais.

No primeiro capítulo buscamos estabelecer noções acerca do princípio da não-cumulatividade aplicável ao ICMS, estabelecendo como se dá o direito ao creditamento para compensação nas operações futuras e elencando suas exceções constitucionais.

No segundo capítulo, busca-se elaborar uma teoria sobre a norma isencional, expondo sua fenomenologia no direito tributário e sua decorrência como exercício da competência tributária. Atribuímos um sentido ao vocábulo “isenção”, delimitando-o no direito e, conseqüentemente, oferecendo destaque ao conceito de norma jurídica para determinar que tipo de norma é a isenção.

O terceiro capítulo lapida concisamente a teoria normativa da isenção proposta, fundindo-a com a regra-matriz de incidência tributária. Nesta última, realizamos alguns cortes metodológicos diversos daquele adotado pelo seu idealizador, o Professor Paulo de Barros Carvalho, sem os quais não encontraríamos supedâneos de Lógica Deontica para a manutenção da teoria, expondo como é conformada pela isenção tributária que, uma vez identificada, afasta o creditamento do ICMS.

Enfim, no quarto capítulo, partiremos para a análise específica da redução parcial do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária com fins a estabelecer se se trata de uma isenção tributária ou de uma pseudoisenção – termo utilizado como analogia às pseudoimunidades elaboradas por Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto. Ainda, nos voltamos para a jurisprudência do STF e do STJ com fins a comprovar a utilidade da teoria elaborada.

1. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

1.1. O princípio da não-cumulatividade

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é de competência dos Estados-membro e do Distrito Federal¹. Neste sentido, de acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho², podemos falar em três hipóteses de incidência: 1) realizar operação relativas à circulação de mercadorias; 2) prestar serviço de transporte interestadual e intermunicipal; 3) prestar serviços de comunicação.³

A delimitação da estrutura competencial do ICMS, contudo, não se extingue no inciso II do art. 155, da Constituição Federal, devendo, sempre, ser lido em consonância com o parágrafo 2º, inciso I, do mesmo artigo, segundo o qual deverá ser “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Qualquer que seja a hipótese de incidência tratada do ICMS, deverá haver, sempre, outra norma que atue em conjunto, permitindo aos sujeitos passivos que pagaram o ICMS nas operações anteriores possam deduzir seu valor nas operações subsequentes. O ICMS é um tributo multifásico e, com fins a evitar efeitos economicamente nefastos, o Constituinte previu sua não-cumulatividade.

Por tributo multifásico entende-se aquele que incide em cascata e implica uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os contribuintes a cada nova operação, o que o torna cada vez mais elevado pela adição de novas margens de lucro, despesas acessórias e pelo

¹ Lembramos a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, na iminência ou no caso de guerra externa, conforme prescrição do art. 154, II, da CF.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 726/727.

³ Roque Antonio Carrazza fala em duas outras hipóteses de incidência (com fundamento no art. 155, §2º, X, b³, e 155, §3º, todos da CF³): 1) produzir, importar, circular, distribuir ou consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; 2) extrair, circular, distribuir ou consumir minerais. O professor paulista considera ainda ser possível elencar mais de vinte impostos diferentes. (*ICMS*. 15ª ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37). Parece-nos mais coerente, contudo, manter o posicionamento de apenas existirem três hipóteses de incidência por um motivo deveras simples: combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais foram considerados mercadorias pela Carta Magna.

próprio tributo que incide nas operações anteriores. A não-cumulatividade é um instrumento legislativo que evita a incidência em cascata dos tributos multifásico⁴.

Várias, contudo, são as formas possíveis de se impedir a cumulatividade⁵. Segundo Luciano Amaro, “A não-cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.”⁶.

É relevante ressaltar o argumento de que nosso Constituinte não tratou da não-cumulatividade mediante a apuração do valor agregado em cada uma das operações, mas, de outra forma, determinou a compensação do tributo que incidiu em uma operação com o que vier a ser cobrado nas seguintes. Afastemos qualquer pré-conceito do que é “não-cumulatividade” para nos atermos ao direito positivo.

Assim, a não-cumulatividade é um princípio ‘limite objetivo’ que se volta à realização do respeito à capacidade contributiva, à justiça da tributação, à uniformidade na distribuição da carga tributária. É uma técnica que opera sobre as operações econômicas evitando o impacto da percussão tributária com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária.⁷ E para realizar este objetivo, impende a edição de norma que instaure o direito ao crédito (moeda escritural) daquele que adquire mercadorias a compensá-los com os débitos nascidos quando das futuras operações de circulação de mercadoria realizada pela mesma pessoa física ou jurídica.

1.2. O direito ao creditamento do ICMS

O direito ao crédito tributário é a técnica imposta para evitar a cumulatividade mediante obrigatoriedade de compensar, ao amparo de determinação constitucional, o montante do imposto inerente à operação anterior. A não-cumulatividade é um princípio limite objetivo voltado contra o Ente Público, prescrevendo que em cada incidência do imposto surgirá uma relação de crédito em favor do sujeito passivo.

⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. RDT, São Paulo, nº 48, p. 19, 1989.

⁵ Neste sentido, cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. No capítulo IV deste clássico, há a elaboração de um excelente compêndio de várias possibilidades de aplicação da não-cumulatividade.

⁶ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 148.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 319.

No caso do ICMS podemos observar a presença de duas normas jurídicas, com dois antecedentes e dois consequentes. Faz-se a distinção entre regra matriz de incidência do ICMS e a norma jurídica que impõe o direito ao crédito: independentes, não obstante intimamente relacionadas.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

Ocorrido o fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS, praticada a ação, núcleo do critério material da hipótese, isto é, realizada a operação relativa à circulação de mercadoria ou importação, passa-se a vincular dois sujeitos no seio de uma outra relação, de direito privado, distinta da relação jurídica tributária. Portanto, se a realização da operação faz nascer vínculo jurídico tributário entre o contribuinte e o Estado, relativo ao ICMS, importa concluir que tal relação (do ICMS) dar-se-á tão somente com a configuração de outra relação, também jurídica, mas de cunho mercantil. É o fato-relação necessário e imprescindível para o estabelecimento do vínculo obrigacional tributário.⁸

Este raciocínio, inclusive, implica a não exigência de pagamento efetivo, mas a mera incidência do ICMS, cujo valor calculado deverá ser repassado na cadeia econômica para o próximo contribuinte do ICMS. Este, por sua vez, abaterá o valor relativo às operações anteriores nas seguintes. Isto posto, o creditamento do ICMS, para efetivar o princípio da não cumulatividade não está condicionado ao *pagamento efetivo* do imposto na operação anterior e *sim que ele seja devido*.⁹

1.3. Exceções constitucionais: isenção e não-incidência

Há, contudo, duas exceções constitucionais à não-cumulatividade. Esta é inaplicável nos casos de não-incidência ou de isenção do ICMS, quando “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, §2º, II, *a e b*).

Tércio Sampaio Ferraz Júnior leciona que estes dispositivos devem ter entendimento mais estreito, pois “quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subsequentes, sob pena de se

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 731/732.

⁹ Roque Antonio Carrazza ensina que “o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de *isenção* ou *não incidência*. Basta que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.” (*ICMS*. 15ª ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 385).

provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos.”¹⁰. Se assim não fosse, as isenções e não-incidências implicariam em aumento de tributação, tornando-se o oposto daquilo a que se destinam, uma vez que, quanto mais fossem concedidas, mais cumulativo seria o ICMS. Neste sentido, os Estados-membros e o Distrito Federal viriam a ter a competência de afastar o princípio da não-cumulatividade ao conceder isenção em um determinado ponto da cadeia econômica, exigindo-o integralmente nos seguintes.

A não incidência pode se dar por uma de quatro situações: ausência do fato jurídico tributário; inexistência de regra-matriz de incidência tributária pela vontade do legislador ordinário, não obstante haja competência para tanto; falta de previsão constitucional para determinados acontecimentos; haja incompetência para a tributação de situações específicas, como as imunidades.¹¹ Em qualquer um destes casos, não nascerá a relação jurídica de direito ao crédito. Contudo, esta hipótese não nos interessa ao presente estudo.

A segunda hipótese é a isenção tributária, esta sim objeto direto e principal de nossa análise. Partamos, então, para a definição desta figura jurídica, quando será possível estabelecer as hipóteses em que não se dará a não-cumulatividade do ICMS, inclusive aquelas concernentes à redução parcial da base de cálculo.

¹⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. RDT, São Paulo, nº 48, p. 21, 1989.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 736.

2. UMA TEORIA DA NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

De início façamos uma ressalva. Não pretendemos estudar criticamente as mais diversas e interessantes teorias da norma de isenção tributária. Ao contrário, pretendemos expor nosso posicionamento particular sobre esta figura jurídica. Ademais, não olvidando a lição de Guibourg segundo a qual não existem teorias certas ou erradas, mas mais aceitas ou menos aceitas, úteis ou inúteis¹², pretendemos expor apenas “uma” das várias teorias que servem para explicar o instituto, cabendo ao leitor decidir por sua utilidade.

Não conseguiríamos, contudo, definir o conceito isenção tributária sem antes tratarmos, mesmo que sucintamente, da competência tributária e do exercício da competência tributária. A relação entre estes conceitos é muito íntima e sem elas não poderíamos prosseguir em nosso estudo.

2.1. Competência e exercício de competência tributária

O direito é um conjunto de enunciados prescritivos que tem por escopo regular condutas intersubjetivas. Esta regulação é atingida mediante a estipulação de ações e omissões obrigatórias, proibitórias ou permissivas. Seu descumprimento, e aqui se diferencia o direito dos demais sistemas normativos, necessariamente implica uma sanção imposta por um terceiro predeterminado – jurisdição – que estabelece formas de efetivar a conduta anterior prevista ou de uma nova conduta que assegure resultado equivalente, inclusive contra a vontade do infrator.¹³

Se formos um pouco mais adiante, vemos que o direito, de um lado, é um conjunto de enunciados conotativos que preveem a criação de outros enunciados ao estipular critérios sobre sujeitos (de quem para quem), tempo (quando), espaço (onde), procedimento (como) e matéria (sobre o que), enquanto, do outro, é a própria introdução destes enunciados, ou seja, é a denotação dos critérios previstos: o exercício da competência.

Destarte, a competência tributária pode ser definida como a aptidão prevista pelo direito, modalizada como permitida ou obrigatória, que um sujeito possui em face de outro sujeito para alterar o direito positivo mediante a introdução de novas normas jurídicas que disponham sobre

¹² GUIBOURG, Ricardo A.; GIGLIANI, ALEJANDRO M.; GUARINONI, RICARDO V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000. p. 39.

¹³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 29.

a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹⁴. A introdução concreta destas normas, por sua vez, é o que chamamos de exercício da competência tributária.

Relevante salientamos que há diferentes usos para a expressão “competência tributária” em razão das várias classificações. A mais comum e certamente uma das mais úteis está fundada na tripartição dos Poderes com o estabelecimento de uma divisão originada a partir das funções do Estado: a legislativa, a administrativa e a jurisdicional. Conforme salienta Paulo de Barros Carvalho, o agente da administração tem competência tributária (administrativa) ao lavrar o ato de lançamento, assim como têm competência tributária (jurisdicional) o magistrado e o tribunal que vão julgar o conflito que nasça deste lançamento, não se cingindo a competência tributária à legislativa¹⁵.

Pode-se dizer, neste sentido, que o direito pode atribuir competências para a concessão de competências mediante o exercício da competência. Exemplificamos: a União, em razão de sua competência legislativa, pode exercê-la – produzindo novos enunciados – para conceder competência administrativa aos seus agentes fiscais para exarar autos de infração; estes agentes exercem a competência concedida pela União quando da confecção do auto de infração.

Não podemos esquecer, contudo, que o particular, pessoa física ou jurídica posta em posição antagônica à do Estado, também possui competências, fazendo costumeiramente a incidência da norma tributária ao caso concreto, v.g. a produção da norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária prevista no art. 150 do CTN – o “lançamento por homologação”.

Para evitar confusões, no curso do presente estudo tomaremos doravante a expressão “competência tributária” no sentido de competência legislativa para a inovação do sistema de direito positivo no que concerne à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, que pode vir expressa na Constituição Federal ou infraconstitucionalmente, se assim for autorizado pela Carta Maior, como a previsão de lei complementar do art. 146 para dispor sobre conflitos de competência, para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária¹⁶. A utilização dessa locução em outro sentido será expressamente informada.

¹⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 218.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 235.

¹⁶ Tácio Lacerda Gama enfatiza que “Em todas as prescrições constitucionais é patente a determinação para que a lei complementar introduza, de forma subordinada e complementar, enunciados relativos à competência tributária” e, adiante, “esses enunciados se aglutinam na conformação da norma de competência tributária”. (*Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 246 e 249.)

Podemos ainda classificar os enunciados que conformam a competência tributária em *positivos*, quando conotativos de condutas relativas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, modalizadas em permitidas ou obrigatórias, e *negativos*, conotativos de proibição de condutas sobre de tributos. Os enunciados negativos constitucionais que vedam a instituição de tributos são chamados de imunidades tributárias. Isto posto, a norma de competência tributária é o resultado da interpretação confrontada de todos estes enunciados.

2.2. Isenção e o exercício da competência tributária

Aplicando a teoria das classes ao direito, poderíamos dizer que a competência tributária, resultado de enunciados positivos e negativos, cria a classe das aptidões para instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. O exercício da competência tributária na instituição de tributos, por sua vez, cria uma subclasse de enunciados prescritivos, também positivos e negativos. Os enunciados negativos correspondem à isenção tributária; o resultado da interpretação de ambos, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

Em outras palavras, a isenção tributária nada mais é do que o exercício da competência tributária estipulando condutas sobre as quais não deve recair, isto é, está proibida, a exação do tributo: é o exercício negativo da competência tributária. O ente detentor de certa competência para instituir tributo a exerce apenas para determinar que, em determinado caso conotativamente regulado, não incidirá a norma tributária.

É interessante, neste ponto, lembrarmos a diferença existente entre normas jurídicas em sentido estrito e normas jurídicas em sentido amplo.

As normas jurídicas são entendidas como produto da construção interpretativa e existem no intelecto do exegeta: perfazem o papel da mensagem, ou seja, são o conteúdo da comunicação. Ora, é o contato do intérprete com os enunciados prescritivos que, depois de interpretados, permitem a identificação da conduta regulada. A norma jurídica, pois, é a significação que vincula o enunciado à conduta prevista. Porém, esta significação não pode ser construída a partir de um único enunciado do direito positivo, dificuldade amenizada pelo uso do termo “norma jurídica” em duas acepções: ampla e estrita.

A norma em sentido amplo é a significação que o intérprete constrói de qualquer enunciado prescritivo individualmente, seja um artigo, parágrafos, alíneas ou incisos isolados de uma legislação. Não há aqui ainda uma estrutura lógica pré-determinada e é um momento inevitável e inicial da interpretação. Assim, reconhecer que um tributo incidirá com certa

alíquota ou que a hipótese de incidência abrange determinada situação são construções caracterizadoras de norma jurídica em sentido amplo.

Em um segundo momento, após travar contato com vários enunciados prescritivos é possível atribuir sentido mediante uma estrutura lógica hipotético-condicional que interliga este plexo de normas em sentido amplo, o que autoriza regular uma conduta de maneira efetiva e uniforme. É a homogeneidade sintática das regras do direito positivo: todas possuem a mesma estrutura formal¹⁷. Toda construção normativa com um mínimo deôntico deve inevitavelmente desembocar na estrutura $H \rightarrow C$, que se lê: dada a hipótese, então deve ser o consequente.

É assim que a isenção jurídica apenas pode ser entendida como norma jurídica em sentido amplo, pois limitada à construção de sentido firmada a partir dos enunciados negativos: não forma, pois, a estrutura lógica do condicional.

A isenção tributária, neste sentido, é também uma norma limitadora da competência tributária administrativa e do particular – e não legislativa, ressaltamos – impedindo a juridicização de acontecimentos, ou seja, da produção de direito, conformando a introdução de mais enunciados prescritivos no sistema. Isto porque, em razão dos enunciados isencionais, a matéria que autoriza a constituição da obrigação tributária é menor e não existem, pois, agentes competentes para realizarem o lançamento tributário sobre a matéria especificamente tratada na isenção.

A conseqüência da produção equivocada de norma individual e concreta que constitua fato jurídico e a este impute uma obrigação tributária sobre matéria afeta à isenção implica violação ao princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, I, da CF/88, ao exigir-se tributo sem lei prévia que o estabeleça. A nulidade é grande a ponto de não poder ser convalidada, devendo o particular, quando autorizado em lei, a Administração, de ofício, ou o Poder Judiciário, após provocação, retirar o ato do ordenamento para evitar sua exação e, se já houver ocorrido o pagamento, determinar a repetição do indébito tributário.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 658.

3. A ISENÇÃO NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária (RMIT) ou norma-padrão de incidência apresenta uma ambiguidade semântica que deve, desde já, ser elucidada. Segundo Aurora Tomazini de Carvalho¹⁸, a RMIT pode ser vista tanto como um (i) *método* de construção da norma jurídica tributária em sentido estrito, (ii) quanto como o resultado da aplicação deste método aos textos do direito tributário, ou seja, a própria norma jurídica tributária em sentido estrito. Em outras palavras, a regra-matriz de incidência tributária determina um caminho para o intérprete atingir a “*expressão mínima e irredutível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico*”¹⁹ além de ser também a própria expressão mínima do deôntico.

Por “expressão mínima e irredutível do deôntico” temos exatamente a norma jurídica em sentido estrito: a interpretação de enunciados jurídicos que consubstanciam a estrutura lógica do condicional para que, na ocorrência de uma hipótese, tenha-se predeterminado um conseqüente e, assim, regular condutas inter-humanas.

Em direito tributário, falamos em norma jurídica tributária em sentido estrito²⁰ como sinônimo de regra-matriz de incidência tributária: é uma norma em sentido estrito que disciplina relações entre dois sujeitos-de-direito em torno de uma obrigação tributária resultante da instituição de um tributo. Ou seja, afasta-se aqui a aceção de obrigação tributária para os casos de sanções, porquanto o Código Tributário Nacional estende ao conceito de obrigação tributária o pagamento de penalidade pecuniária, razão pela qual transborda o conceito de tributo não lhe sendo coextensivo²¹.

Destarte, é a partir da construção da regra-matriz de incidência tributária (método para chegarmos à norma) que teremos a norma geral e abstrata que permite identificar os eventos passíveis de serem expressos em linguagem competente tributária para tornarem-se fatos jurídicos tributários. Sem a regra-matriz de incidência tributária como norma não há expedição de outra norma, a concreta e individual e, em decorrência, não se instaura qualquer relação jurídica; não haverá contribuinte e o Fisco não cobrará qualquer tributo.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 364.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009. p. 603.

²⁰ “Chega-se, enfim, à *norma-padrão de incidência*, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica de *norma tributária em sentido estrito*. Todas as demais regras que compõem a disciplina do mesmo tributo, por não cuidarem, propriamente, do fenômeno da incidência, e também por motivo de acentuada superioridade numérica, ficarão sob a rubrica de normas tributárias em aceção ampla” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 264.).

²¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 73.

A regra-matriz de incidência tributária é o método epistemológico firme segundo o qual, a partir da análise de certos critérios lógicos e predeterminados, estar-se-á, sem dúvidas, diante de uma norma jurídica com completa mensagem deontica. É o mínimo manifestável daquilo que é tributariamente obrigatório: descreve abstratamente o fato e prescreve suficientemente as notas que permitem imputar a relação jurídica.

A importância da regra-matriz de incidência tributária, conforme já restou implícito, é a clareza com que a norma jurídica tributária em sentido estrito pode ser construída pelo intérprete, apresentando seu mínimo. A Dogmática Jurídica deve sempre buscar cortes metodológicos para possibilitar e facilitar uma aproximação cognoscitiva de seu objeto, ou seja, da norma jurídica. Desta forma, a RMIT, como norma resultante do percurso gerador de sentido, facilita destrinchar de forma lógica e simples os enunciados prescritivos contidos no direito positivo.

Como vimos, toda norma em sentido estrito apresenta um antecedente e um conseqüente aproximados por um functor deontico neutro. Apliquemos estes conceitos à regra-matriz de incidência tributária.

O antecedente tem a função de descrever um evento possível de ocorrer na realidade social. É por meio do antecedente da norma jurídica que um evento é juridicizado e assim o “*fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese*”²². O suposto normativo, contudo, não tem o condão de alterar a realidade social; apenas prevê as diretrizes para a identificação de eventos portadores de características jurídicas: é descritor em sua forma, mas também tem a função de prescrever.

O functor deontico se impõe entre o descritor e o prescritor e implica a relação interproposicional: é o dever ser como síntese do querer humano que, não obstante oculto nos enunciados jurídicos, apresenta-se quando da formalização lógica da linguagem prescritiva²³. É um operador lógico denotativo da sintática destas duas proposições. Não é modalizado e apenas provoca a relação obrigacional. É o *dever ser*.

O conseqüente, por sua vez, funciona como a prescrição da conduta intersubjetiva em conseqüência de ocorrer, no contexto social, aquela situação prevista no antecedente²⁴. Inseto no prescritor vem outro operador deontico, porém modalizado em uma de suas três formas,

²² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 85.

²³ VILANOVA, Lourival. “Analítica do Dever-ser” in *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003. p. 66.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 30.

quais sejam o obrigatório, o proibido ou o permitido. Isto é, estipula a regulação da conduta, prescreve direitos e obrigações.

Na norma jurídica tributária em sentido estrito o prescritor prevê o evento passível de ocorrência no mundo social e o juridiciza: auferir renda, prestar serviço, obter lucro *etc.* Sempre indica uma ação (verbo e complemento) a ser realizada por alguém (sujeito) em algum lugar e espaço definidos; indissociáveis, estes critérios são exigências para uma mínima e efetiva descrição do evento jurídico tributário.

O conseqüente que permeia a regra-matriz de incidência tributária prescreve a conduta que deve ser realizada uma vez ocorrido o fato previsto no descritor: se auferir renda *deve ser obrigado a pagar um valor ao erário respectivo*. É incondicionalmente construído a partir de dois critérios: o pessoal, que inclui o sujeito ativo e o sujeito passivo, e o quantitativo, composto por ambas a base de cálculo e a alíquota.

Na regra-matriz de incidência tributária, ecoe-se, devem estar presentes, na hipótese, um enunciado conotativo que indique a classe de notas que um fato jurídico tributário deve possuir e, no seu conseqüente, outro enunciado conotativo que prescreva a classe de notas que deve ter um fato relacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e o sujeito passivo, e o *quantum* que permeia a prestação. É o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa tributária.

Já reconhecemos que a norma isencional não apresenta a estrutura lógica do condicional, circunstância que lhe retira a qualidade de norma jurídica em sentido estrito. Entretanto, também enfatizamos que as normas, para serem jurídicas, devem desembocar nesta forma lógica, em razão da homogeneidade sintática do sistema jurídico. Como conciliar estas afirmações?

A regra-matriz de incidência tributária, tomada em uso normativo, é o resultado interpretativo de vários enunciados jurídicos que permitem a construção de sentido que vem a determinar as formas que um determinado fato jurídico tributário deve possuir para desencadear uma relação obrigacional jurídica.

Esses enunciados prescritivos que autorizam a construção da regra-matriz de incidência tributária são aqueles produzidos pelo Poder Legislativo em decorrência do *exercício da competência tributária*. A competência é exercida e vários enunciados, positivos e negativos, são produzidos. É aqui que tem gênese e relevância a isenção tributária.

A regra-matriz de incidência tributária como norma jurídica em sentido estrito é resultado do confronto de duas classes de enunciados, cuja interpretação determina os casos em

que estão obrigados os agente competentes a introduzir no sistema o fato jurídico e a obrigação tributária.

É, pois, o conjunto de enunciados prescritivos não constantes da Constituição Federal que conforma os critérios do antecedente na construção da RMIT para afastar a incidência da norma tributária relativamente a certas atividades, coisas ou pessoas que venha instaurar a obrigação tributária.

Grande relevância no posicionamento de que a norma isencional não apresenta estrutura lógica do condicional e, portanto, não é norma jurídica em sentido estrito, está na condição de que, mesmo sendo possível a construção de um antecedente, com todos os elementos que um fato jurídico deve possuir, não existe na isenção um conseqüente, uma previsão de relação jurídica.

Não é admissível, em lógica formal, falarmos de um antecedente sem um conseqüente, e não é possível, em lógica jurídica, haver um fato jurídico sem uma relação jurídica correspondente. O fato jurídico da isenção não é difícil de ser construído: é a ocorrência, em certo tempo e lugar, prevista pelo direito. Tratar a isenção como norma jurídica em sentido estrito, contudo, exigiria um vínculo relacional entre dois sujeitos de direito em torno de uma prestação que determinasse certa conduta como obrigatória, proibida ou permitida. Pedro Lunardelli investe no tema e propõe um fato relacional:

Na primeira [relação], de crédito, encontraremos o contribuinte vinculado ao fisco por uma relação que lhe confere o direito de abster-se a determinada conduta; está permitido omitir certa conduta. Na de débito, a relação entre fisco e contribuinte, conferindo àquele (ao fisco) o dever de não exigir a prestação; está proibido exigir.²⁵

Todavia, esse posicionamento não pode ser adotado dentro da teoria comunicacional do direito, em razão da exigência, *sempre*, de haver linguagem competente que relate o fato jurídico para que o evento seja juridicizado. Há, contudo, isenção sem incidência e, conseqüentemente, isenção sem relato de linguagem. É por este motivo que a norma isencional não exige uma relação jurídica e não prescinde de uma estrutura lógica hipotético-condicional. Atua para impedir que haja um fato jurídico.

Ademais, ao se conjugarem os enunciados positivos e negativos do exercício da competência tributária, a regra-matriz de incidência tributária já comporta em sua hipótese a previsão da norma isencional, sendo irrelevante construir uma norma sem sentido estrito

²⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 84.

quando o princípio da legalidade tributária já exige previsão em lei para a instituição de tributo e a norma isencional já impede esta previsão.

Ora, não há vínculo relacional entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas sem linguagem competente. A norma isencional atua exatamente neste sentido: impedindo a constituição em linguagem competente da norma tributária em sentido estrito, ou seja, a isenção impede a incidência da regra-matriz de incidência tributária ao conformar sua construção.

É assim que Paulo de Barros Carvalho trabalha a isenção como uma forma de mutilação da RMIT ao extirpar parcialmente um ou mais de seus critérios.²⁶ Contudo, esta é uma abordagem normativa dinâmica e leva em consideração a RMIT produzida em dois momentos distintos: antes e depois da norma de isenção. É verdade que a norma-padrão tributária será menor quando considerados os enunciados negativos isencionais, mas o direito positivo deve ser estudado estaticamente, deve ser visto pelo jurista como uma foto. A regra-matriz, portanto, não sofre redução pela norma isentiva, exatamente porque é construída a partir dela: leva-a em consideração para ser. Ainda, a teoria do Professor Emérito da PUC/SP e da USP monta-se em uma estrutura normativa da isenção como norma de estrutura, diversa, portanto, da RMIT, norma de comportamento que é. Destarte, com a devida vênia, ousamos discordar deste posicionamento ao entendermos a isenção como parte integrante da regra-padrão tributária.

Enfim, a norma de isenção permite identificar ocorrências que não são abrangidas pela regra-matriz de incidência tributária e que, portanto, não obrigam sujeitos. Impedem que fatos sejam relatados e, por conseguinte, que haja causalidade jurídica. A norma de isenção, direta ou indiretamente, conforma o *antecedente* da RMIT, seja por alterar a construção do critério material, do critério espacial ou do critério temporal. Nos dizeres de Lourival Vilanova, “o fato é jurídico porque alguma norma sobre ele incidiu, ligando-lhe efeitos (pela *relação de causalidade normativa*). Suprimam-se normativamente efeitos e o fato jurídico fica tão só como fato”²⁷.

E, neste sentido, qualquer situação especificada na isenção implica a inexistência de norma jurídica que tenha esta situação como nota de um fato jurídico. Impede-se, portanto, a incidência da regra-matriz de incidência tributária, para falarmos com José Souto Borges Maior²⁸.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 528.

²⁷ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 144/145.

²⁸ Cf. Isenção como não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária: BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 201.

A isto acrescentamos: não pode haver relação jurídica sem fato jurídico, pois sem a relação de imputação que une estas duas proposições mediante functor deôntico modal não há que se falar em fato jurídico. É por este motivo que a isenção não pode fazer apenas parte do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, sob pena de haver um fato jurídico, porquanto intocado o antecedente, sem relação que o corresponda, investindo contra a lógica.

Todos os casos doravante indicados implicam isenção tributária e, por conseguinte, afastam a aplicação do princípio da não-cumulatividade. Por esta razão, esmiuçaremos individualmente os critérios do antecedente da regra-matriz de incidência tributária em que podem ocorrer os casos de isenção tributária: cada caracteriza a exceção constitucional ao direito ao crédito do ICMS.

3.1. Isenção no critério material

O critério material tem a função de discernir um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas. Nele se estipula conotativamente a ação que deve ser realizada para que nasça uma obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho leciona ser “forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”²⁹. Isto se dá porque a utilização de verbos impessoais ou sem sujeitos impossibilitariam ou comprometeriam o alcance da norma.

A este ensinamento acrescentamos a exigência de determinar o sujeito que realiza o verbo. Como é cediço, o direito regula condutas humanas que podem ser identificadas pelo verbo escolhido pelo legislador, razão pela qual não há como se referir àquele sem identificar o sujeito que deve praticá-lo.

3.1.1. No sujeito

É certo que, se o verbo do critério material é sempre um verbo pessoal, ele o é por ser praticado ou recebido por um sujeito. Em outras palavras, independentemente do sujeito ser o agente, pois pratica a ação, ou ser o paciente, por receber a ação, há sempre um sujeito.

A dúvida, portanto, não está na existência de um sujeito que realize a ação, mas na relevância de se ressaltá-lo quando da construção da norma jurídica tributária em sentido estrito. Robson Maia Lins, analisando a Regra-Matriz, expõe interessante ressalva:

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 290.

A estrutura proposta pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO quando desenhou a Regra-Matriz de incidência tributária é minimal. Aqueles critérios são suficientes para a existência da relação jurídica tributária. Entretanto, muitos outros critérios podem ser aglutinados em torno dos já conhecidos, visto que, conforme o legislador e o Cientista descreve e sistematiza o produto legislador, muitas outras informações são necessárias para que o tributo nasça, tenha sua exigibilidade suspensa e, finalmente, seja extinto.³⁰

Sem um sujeito no antecedente não é possível, assim vemos, construir logicamente a regra-matriz de incidência tributária, porquanto haveria casos em que teríamos fatos tributários sem obrigações jurídicas correspondentes, *v.g.* a isenção do imposto sobre a renda do trabalho assalariado para os servidores diplomáticos de governos estrangeiros. Ainda, é possível haver isenção que não atinja o sujeito passivo determinado na regra-matriz e ainda assim não nascer a obrigação tributária, porque o sujeito que realiza o fato é diferente do sujeito para quem nasce o dever de pagar, como nos casos de substituição tributária, o que explica de forma contundente a aplicação do regime tributário do substituto e não do substituído.

Já tivemos a oportunidade de expor os motivos pelos quais não nos parece possível que os enunciados negativos da isenção tributária conjuguem-se com enunciados positivos para construir qualquer um dos critérios do consequente. Há, contudo, menções expressas na legislação que levam a crer que a isenção se conjugaria desta forma, quando, em verdade, é uma mera técnica legislativa que se volta indiretamente para algum dos critérios do antecedente. Vejamos.

O *critério pessoal* estabelece conotativamente os sujeitos que compõem a relação jurídica. O direito, por normatizar condutas humanas, sempre estabelece relações entre, pelo menos, dois sujeitos em posições necessariamente antagônicas, isto é, em polos diversos. A um cabe o direito de exigir uma determinada conduta, enquanto ao outro cabe o dever de cumpri-la.

Toda relação, portanto, é formada por sujeitos em polos diversos. Na regra-matriz de incidência tributária temos, invariavelmente, um sujeito ativo e um sujeito passivo que mantêm entre si uma relação de obrigação decorrente de um fato jurídico tributário, determinado pelo antecedente.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público interno, ou quem lhe faça as vezes, conforme escolhido pelo ente detentor da competência tributária. Há aqui a diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa: enquanto àquele existe o direito de produzir

³⁰ LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese de doutoramento em direito. PUC/SP. 05.12.2008. p. 124.

enunciados prescritivos que tratem da instituição, da arrecadação ou da fiscalização de produtos, a este cabe apenas o direito de se pôr no polo ativo de uma relação jurídica para exigir e receber o valor em razão de um fato jurídico tributário.

Ao sujeito ativo, pois, cabe o direito de receber e exigir a quantia decorrente da verificação de um fato jurídico tributário. É possível que o legislador determine que não haverá pessoa que tenha a capacidade tributária ativa relativamente a determinado fato. A técnica não é usual nem é das mais recomendadas, porém atingirá, certamente, um ou mais critérios do antecedente, porquanto, ao prescrever que não há quem detenha o direito de receber e exigir a quantia, deverá também determinar as situações específicas em que há a citada proibição.

Trata-se de isenção, sem dúvidas. Isto porque o ente público que legislou no sentido de determinar a ausência de sujeito ativo para receber e cobrar determinado tributo é o ente detentor da competência tributária. E, neste sentido, terá expedido enunciados prescritivos negativos de exercício da competência, preenchendo os requisitos da isenção. Isentam-se, assim, as pessoas, físicas e jurídicas, do tributo em comento.

Imaginemos o seguinte caso: em um primeiro momento, a União Federal institui contribuição social das empresas incidentes sobre o faturamento e determina que o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS será o detentor da capacidade tributária ativa destes tributos; posteriormente, no entanto, expede uma lei determinando que o INSS não é mais o sujeito ativo para cobrá-las e recebe-las, sem atribuir tal competência a outro ente. Neste caso, as próprias contribuições sociais não mais existiriam. O próprio evento não pode mais ser relatado em linguagem jurídica. No caso, ceifa-se o verbo, por tratar da conduta humana em si, não havendo mais que se falar em contribuição social quando a empresa “faturar”.

Já quanto ao sujeito passivo, este será sempre aquele quem a lei apontar, seja outro ente político – exceto em impostos, pela imunidade recíproca constante do art. 150, VI, *a*, da CF – seja uma pessoa física ou jurídica de direito privado. Ao sujeito passivo cabe o dever de realizar uma conduta que, na norma jurídica tributária em sentido estrito, será sempre uma obrigação, isto é, uma obrigação de pagar.

Não vemos condições lógicas de o legislador isentar mediante a redução dos possíveis sujeitos passivos. Aqui podemos apenas ter o reflexo da isenção concedida ao sujeito que realiza o verbo do antecedente e somente quando houver coincidência entre estes dois sujeitos.

A razão é simples. Se houver substituição ou responsabilidade tributárias, por exemplo, o sujeito passivo, na regra-matriz de incidência tributária, está obrigado a pagar por um dever instrumental e não por realizar a conduta-fato. O imposto sobre a renda apenas retido na fonte é bastante ilustrativo: o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é a empresa-

fonte, mas quem aufer a renda é outro sujeito. Havendo isenção da empresa-fonte, ou até mesmo imunidade, está não alcançará quem exerceu a ação prevista no antecedente da norma; porém, ainda assim, a fonte isenta, ou imune, restará obrigada a pagar, mantendo, por óbvio, o direito de reter o valor pago. Há, pois, duas normas: a jurídica tributária em sentido estrito e a de repercussão jurídica³¹, com sujeitos ativos e passivos diversos.

Possível, no entanto, não haver sujeito passivo previsto sobre quem recaia a obrigação de realizar o pagamento, o que atingirá um ou mais critérios do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nos mesmos moldes daquele relatado no item imediatamente anterior.

3.1.2. *No verbo*

Há casos em que o legislador investe contra a semântica de certos verbos, determinando que uma ocorrência não se enquadra mais em determinado verbo. Como exemplo, podemos citar o art. 5º, IX, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que determina não ser industrialização a montagem de óculos, mediante receita médica. Diz-se, então, que montagem de óculos é industrialização, contudo não o é a montagem mediante receita médica. Não entendemos possível.

Se o legislador possuir competências para alterar a semântica verbal desta forma, ele não criaria isenções, mas redefiniria sua própria competência, alterando, ao seu prazer, os verbos. Inclusive para dizer, *v.g.*, renda é faturamento. Não o pode. Pode, no entanto, investir contra o complemento do verbo para, no exercício de sua competência, resolver que não incide imposto quando a montagem de óculos, industrialização que é, for realizada mediante receita médica. Atingir o verbo desta forma, pois, é delimitar a própria estrutura competencial do ente tributante, o que apenas é autorizado a quem concede a competência e não a quem compete seu mero exercício.

O argumento tem relevância por evitar que o legislador infraconstitucional, ao alterar a semântica do núcleo do critério material, acabe por alargar sua própria competência tributária. Esta conduta é inaceitável: ignora completamente os comandos impostos pela Carta Magna. Foi o que se deu, por exemplo, na instituição de contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS) incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas mediante o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, quando o legislador prescreveu que O faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica. Isto porque a Constituição Federal, antes da

³¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 43.

Emenda à Constituição nº 20, de 15 de dezembro de 1998, atribuía competência à União apenas para exigir contribuição social “dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro” (art. 195, I). A equiparação da receita bruta ao faturamento foi um alargamento inconstitucional do critério material.

É possível, por outro lado, atingir indiretamente o verbo para impedir a exação tributária. Trata-se de hipótese em que o legislador, por mera (ou má) técnica legislativa, ao afastar determinado complemento do verbo, concede uma isenção extensiva a todos os possíveis sujeitos passivos de um determinado tributo. Dizer que “a montagem de óculos, mediante receita médica” não é industrializar, significa tão-somente que a industrialização de óculos mediante receita médica não sofrerá a incidência do IPI: a diferença é sutil, mas de relevância elementar na interpretação da Lei e, conseqüentemente, das possíveis medidas adotáveis pelo Poder Legislativo infraconstitucional.

3.1.3. *No complemento*

O complemento é tudo aquilo que completa o sentido do verbo e é condição sem a qual, nos verbos de predicação incompleta, não há formação frástica: sem o complemento para estes verbos, temos um sem-sentido. São verbos de predicação incompleta: auferir, prestar, industrializar. Sem seus respectivos complementos, quais sejam, no direito tributário, (auferir) renda, (prestar) serviço de qualquer natureza, (industrializar) produtos, não temos como construir uma frase completa e com sentido.

Aqui também pode haver isenção, bastando o ente que detenha a competência tributária determinar que não haverá incidência da norma tributária em sentido estrito em determinado complemento verbal. A já citada isenção de montagem de óculos mediante prescrição médica volta-se exatamente para o complemento de verbo: industrializar (montagem) óculos *mediante prescrição médica*.

3.2. **Isenção no critério espacial**

O *critério espacial* traz expressa ou implicitamente os locais em que a ação prevista no critério material pode ocorrer para, assim, considerar-se o fato. A mera opção do legislador, neste caso, dá margem a três elementos indicadores da condição de espaço, isto é, da definição de *locus facti*, conforme observado por Paulo de Barros Carvalho. Estas indicações podem ser estabelecidas pela (i) menção específica do espaço, mencionando o local determinado para a

ocorrência do fato típico, caso do Imposto de Importação que apenas tem incidência nas chamadas repartições alfandegárias; (ii) elaboração menos específica, o indicador apenas alude a limites geográficos em que será considerado o fato jurídico tributário, a exemplo do ITR que atinge apenas os bens imóveis situados fora dos limites do perímetro urbano dos Municípios; (iii) e, por último, o mais genérico, determinação do fato jurídico tributário aquele sucedido em área coincidente com a vigência territorial da lei instituidora, aplicável ao IPI e ICMS entre outros.³²

Pelo que se observa, o critério espacial difere da vigência espacial da norma. Qualquer que seja a forma escolhida pelo legislador, sempre haverá vigência espacial apenas no território do ente político que a editou, coincidindo sua abrangência quando o critério espacial é genérico.

Temos a isenção atingindo o critério espacial quando o legislador exerce sua competência tributária para prescrever que em determinada área não haverá a exação de determinado tributo. Na Cidade do Recife, por exemplo, havia isenção de IPTU para os proprietários dos imóveis localizados na Zona Especial Turística do Bairro do Recife, a chamada ZET 1, conforme art. 5º da Lei Municipal n. 15.840/93.

3.3. Isenção no critério temporal

O *critério temporal* é o grupo de indicações que autorizam perceber o preciso instante do acontecimento do fato descrito no critério material. A partir do critério temporal temos a gênese do evento jurídico tributário, ou seja, a ocorrência que deve ser vertida em linguagem competente. É alusivo a um dado momento, podendo ser determinado por um dia específico, v.g. o dia 1º de janeiro no caso do IPTU, ou por uma ação específica, como a saída da mercadoria no caso do ICMS, que deverá indicar, quando de sua formalização, dados temporais (dia e hora) pelo agente competente.

A isenção pode atingir esse critério se o legislador exercer negativamente sua competência para prescrever a não exação de certos tributos durante um período de tempo. É comumente utilizada pelos Estados-membros mediante concessão de benefícios fiscais por vários anos com a finalidade de atrair empresas, a exemplo do Mato Grosso do Sul, no art. 8, II, da LC n. 93/2001 que estabelecia prazo de quinze anos para as isenções de ICMS.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 292/293.

4. A REDUÇÃO PARCIAL DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: ISENÇÃO PARCIAL?

Observada a isenção tributária como uma norma em sentido amplo que se conjuga aos demais enunciados jurídicos que se voltam à instituição do tributo para formar, pela soma do conjunto, a própria regra-matriz de incidência tributária em sua integralidade, podemos nos voltar especificamente à redução parcial do critério quantitativo. E assim, ao fim e ao cabo, reconheceremos se estes são efetivamente casos de isenção tributária ou não para, destarte, apontar se há impedimento de utilização do crédito decorrente de ICMS.

4.1. Isenção no critério quantitativo do consequente

O critério quantitativo discrimina a pecúnia a ser paga ao Erário e se caracteriza pela base de cálculo e pela alíquota. Mediante este critério obtém-se a determinação exata do *quantum* que de ser retirado do patrimônio do sujeito passivo a título de tributo e acrescido ao do sujeito ativo. A quantia, assim, é obtida pelo cálculo do produto destes fatores.

Conforme já nos posicionamos, imaginamos logicamente impossível a existência de isenção tributária que atinja qualquer um dos critérios do consequente da regra-matriz de incidência, porquanto não há hipótese sem consequente. Por outro lado, o legislador utiliza-se de certas técnicas que são enunciadas diretamente a estes critérios, razão pela qual não podemos deixar de analisa-los e determinar qual a influência destas disposições na sistemática da isenção tributária.

4.1.1. Base de cálculo

A base de cálculo é um enunciado prescritivo conotativo que indica a forma de medição da proporção pecuniária do fato jurídico. De certo, aqui também há uma caracterização da ação prevista no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Conjugam-se, pois, para determinar o fato jurídico, o critério material e a base de cálculo.

Ademais, por ser mais específica e objetiva, se houver inconsistências entre o critério material da hipótese de incidência e a base de cálculo, é esta última que deve predominar e

orientar a autoridade quando da aplicação do direito ao caso concreto. A base de cálculo realça o critério material mediante suas funções mensuradora, objetiva e comparativa.³³

Se o legislador, portanto, reduzir a base de cálculo a zero, indicará um caso de isenção. Porém, não pelo simples desaparecimento do critério quantitativo. Ora, sempre que se reduz a base de cálculo, há que se indicar cuidadosamente os casos em que esta se aplica, pois, como visto, há uma existência intrínseca entre estes dois fatores. Alfredo Augusto Becker, em sua inigualável perspicácia, já percebia esta relação a ponto de identificar a base de cálculo como o verdadeiro *núcleo* da hipótese de incidência³⁴.

A isenção, neste caso, existe pelo afastamento da exação tributária ao anular o critério material, relativa ao verbo, ao complemento do verbo ou ao sujeito que pratica a ação conjugada ou não aos critérios temporal e espacial.

4.1.2. Alíquota

A alíquota é um fator que deve ser conjugado à base de cálculo, numa operação matemática, para se definir o valor exato da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Pode ser fixa ou progressiva ou regressiva se, respectivamente, aumentar ou diminuir à medida que cresce a base de cálculo. Ainda, podem ser específicas, tendo um valor determinado para certas quantidades, ou *ad valorem*, quando forem um percentual sobre o valor da base de cálculo.

A alíquota zero é um dos casos mais discutidos sobre a isenção tributária, principalmente pelo Constituinte, no art. 153, §1º, da Carta Magna, ter facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Nestes casos, se a alíquota for alterada para zero e tratar-se de isenção, teriam-na concedida pelo Poder Executivo.

Não obstante ser estranha uma isenção concedida pelo Poder Executivo, o Constituinte autorizou esta possibilidade. Ademais, trata-se efetivamente de enunciados prescritivos negativos do exercício da competência. No mesmo sentido dos demais critérios do consequente da regra-matriz de incidência tributária, aqui a técnica é ruim, mas atingirá um ou mais dos

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 203.

³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 279.

critérios do antecedente, uma vez que, sempre que determinada uma alíquota zero, explicita-se, também, sobre quais bens ou serviços (complementos do verbo), por exemplo, é aplicada. É o caso dos tubos e seus acessórios de polímeros de etileno, item 3917.21.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, conforme Decreto nº 6.006/06, Seção VII: a alíquota é sempre especificada em relação a um item determinado.

A isenção, portanto, conformará, direta ou indiretamente, o antecedente da regra-padrão de incidência tributária, o que impedirá, sempre, a previsão de uma obrigação tributária.

4.2. A redução parcial: uma pseudoisenção

O termo “redução parcial” é equívoco. Trata-se de observação cronológica do ordenamento e que não se sustenta em uma análise mais rigorosa. Busca-se com essa expressão indicar que a base de cálculo ou a alíquota de uma determinada hipótese jurídica sofreu diminuição pelo legislador, sem, contudo, tê-la por anulada. O erro está em comparar duas regras-matrizes completamente diversas e que não coexistem: uma estabelece em um determinado tempo um critério para o cálculo do objeto da obrigação tributária e, ao sofrer alteração legislativa, em momento posterior, tal critério é numericamente reduzido. Há, sempre, uma construção normativa diversa.

Assim, se o enunciado prescritivo conformar a regra-matriz de incidência tributária para não permitir o nascimento de uma obrigação tributária ao impedir o relato do fato jurídico, fala-se em isenção total. Se, por outro lado, o enunciado prescritivo indicar uma redução do critério quantitativo, relata-se o fato jurídico e nasce a obrigação tributária, cujo objeto da prestação será menor. Esta é uma classificação elaborada por José Souto Maior Borges:

As isenções podem, ainda, classificar-se em totais e parciais. As isenções *totais* excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas isenções *parciais*, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido o preceito isentivo.³⁵

Na isenção parcial, portanto, o *quantum* do débito é inferior ao que normalmente seria devido se não houve o estabelecimento da redução. Este, contudo, é um argumento econômico e não jurídico. Inexiste diferença em falar-se na alíquota de cinco por cento ou na alíquota de dez por cento reduzida pela metade; o raciocínio é idêntico à base de cálculo.

³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 279.

Uma ressalva se faz pertinente. Como já visto, a base de cálculo exerce uma função mensuradora do critério material da hipótese tributária. Neste sentido, não há rigor em falar que a base de cálculo do Imposto sobre a propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU) é a metade do valor venal do imóvel, sendo mais correto reduzir a alíquota: não se mede o caráter pecuniário da propriedade pela metade do valor venal do imóvel. Por outro lado, não podemos esquecer que o legislador é um técnico em matéria jurídica, utilizando-se de técnicas impróprias que, contudo, nem sempre incorrem em inconstitucionalidades ou ilegalidades.

Acreditamos, assim, inexistir a figura da isenção parcial, uma vez que esta se caracteriza exatamente pela impossibilidade de editar-se o lançamento tributário: pela isenção não há fato jurídico a ser relatado ou obrigação tributária a ser constituída. Ao contrário, na impropriamente chamada isenção parcial – mera alteração do critério quantitativo – relata-se o fato jurídico e imputa-se a obrigação tributária. Não é, portanto, isenção. O próprio José Souto Borges Maior reconhece o raciocínio ao afirmar que “Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, por que *o fato gerador de obrigação tributária se produz.*”³⁶.

É neste sentido que chamamos a isenção parcial de uma pseudoisenção³⁷. Trata-se de exagero que não encontra respaldo científico se referir a uma norma isentiva quando nasce obrigação tributária.

4.3. O direito ao creditamento de ICMS e a jurisprudência do STF e do STJ

A isenção parcial, repisemos, não é isenção. Isto porque não apenas admite, mas exige a incidência da norma tributária. As reduções são diminuições monetárias do *quantum* da obrigação imputada, rebaixando-se a base de cálculo ou a alíquota.³⁸ Se não é isenção, então não é possível aplicar, no caso, a exceção à não-cumulatividade prevista no já estudado art. art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal.

Não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores apenas as

³⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 280.

³⁷ O termo (“pseudoisenção”) é utilizado em analogia às pseudoimunidades tratadas por Aires F. Barreto e Paulo Aires Barreto ao se referir ao exagero de tratar certos casos, como a não-incidência de ICMS quando o ouro for ativo financeiro, por incidir exclusivamente o IOF (art. 153, §5º, da CF): “Como é cediço, toda atribuição, toda outorga de competência envolve uma limitação. Chamar essa limitação de imunidade é que se constitui em exagero.” (*Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 55).

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 161.

isenções e os casos de não-incidência – lembrando que a isenção implica a não incidência da regra-matriz de incidência tributária e, portanto, as duas hipóteses constitucionais se confundem.

Deve-se, conseqüentemente, compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal em estrita obediência às exigências constitucionais da não-cumulatividade.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem repetidas vezes se referindo à redução da base de cálculo parcial como uma hipótese de “isenção parcial”. A consequência jurídica desta redução é relevantíssima: permite-se o estorno do crédito do ICMS, numa espécie de “não-cumulatividade parcial”. Vejamos uma decisão recente:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. CESTA BÁSICA. LEI 8.820/89 DO RS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 174.478/SP, rel. p/ o acórdão o Min. Cezar Peluso, DJ 30.09.2005), ao apreciar questão similar à destes autos, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, e que tal compensação não afronta o princípio da não-cumulatividade. 2. Agravo regimental improvido. STF, AI 565666 AgR / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, Julgado em 31/08/2010, Publicado em 24/09/2010.³⁹

O posicionamento é idêntico ao adotado no Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. 1. É firme a orientação no sentido de que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, §2º, II, "b", da CF, não se havendo falar em violação do princípio da não cumulatividade. 2. Precedentes: AgRg no Ag 1.337.167/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4.2.2011; RMS 29.366/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 22.2.2011; RMS 31.044/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1º.7.2010; REsp 762.754/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 2.10.2007. Agravo regimental improvido.

³⁹ No mesmo sentido: STF, RE 459490 AgR / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgado em 06/04/2010, Publicado em 17/05/2010; STF, AI 669557 AgR / MG, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 06/04/2010, Publicado em 07/05/2010; STF, RE 465236 AgR / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 06/04/2010, Publicado em 23/04/2010; STF, RE 434624 ED-AgR / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, Julgado em 20/10/2009, Publicado em 27/11/2009.

STJ, AgRg no RMS 35124 / RJ, Segunda Turma, Min. Rel. Humberto Martins, Julgado em 06/10/2011, Publicado em 14/10/2011.⁴⁰

Entendemos que, no assunto, os Colendo STF, ao partir de premissas equivocadas, alcança uma conclusão duvidável. A interpretação deste posicionamento não exige grande esforço, uma vez já definidos os conceitos relevantes.

No caso, trata-se de crédito presumido de ICMS. Utiliza-se o contribuinte do crédito de ICMS adquirido em razão da entrada da mercadoria para a compensação do valor devido a título de ICMS pela saída de mercadorias, que, no entanto, estão submetidas a base de cálculo inferior.

Lembremos que há uma diferença entre isenção, redução de base de cálculo e benefício fiscal, conforme previsão, respectivamente, do art. 1º, *caput*, e parágrafo único, incisos I e III, da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975⁴¹, que estabelece as prescrições sobre a forma como os Estados e o Distrito Federal devem deliberar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais.⁴² Partimos, portanto, do pressuposto de que os créditos presumidos devem ser concedidos mediante deliberação unânime do CONFAZ. Este ponto não é sequer tratado nos julgados em análise.

O STF e o STJ, contudo, ao não estabelecer uma diferença essencial entre a regra-matriz de incidência tributária e a norma jurídica que impõe o direito ao crédito, bem como por confundir isenção com isenção parcial, crédito presumido e redução da base de cálculo, termina por minar o princípio da não-cumulatividade.

A redução da base de cálculo não é isenção e, conseqüentemente, afasta a aplicação da ressalva constitucional presente no art. 155, § 2º, II, “b”. Ainda, a norma que determina o *quantum* a ser pago em razão da circulação de mercadoria – a entrada da mercadoria – é completamente diversa daquela que autoriza a compensação do crédito na operação

⁴⁰ No mesmo sentido: STJ, RMS 29366 / RJ, Primeira Turma, Min. Rel. Luiz Fux, Julgado em 03/02/2011, Publicado em 22/02/2011; STJ, AgRg no Ag 1337167 / MG, Segunda Turma, Min. Rel. Herman Benjamin, Julgado em 02/02/2010, Publicado em 04/02/2011.

⁴¹ Esta Lei Complementar encontra fundamento no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 34, §8º, ao estabelecer que “Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

⁴² Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

subsequente – a saída de mercadorias – e calcula o valor a ser compensado. As hipóteses de exceção ao princípio da não-cumulatividade aplicam-se tão-somente às situações em que a regra-matriz de incidência tributária é afastada. Se a redução da base de cálculo é uma pseudoisenção, caracteriza-se como manifesta infringência ao princípio da não-cumulatividade impedir o aproveitamento integral do crédito do ICMS, sob pena de se tornar inútil a própria concessão de crédito presumida, efetivamente autorizada na legislação pátria.

CONCLUSÕES

As ideias que pretendemos objetivar no presente estudo permitem as seguintes conclusões a respeito da influência da redução parcial da base de cálculo no direito ao creditamento de ICMS:

1. A não-cumulatividade é um princípio “limite objetivo” que prescreve a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. E admite apenas duas exceções: isenção e não-incidência, casos que não implicam crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

2. Na não-cumulatividade, duas normas devem ser construídas: a regra-matriz de incidência do ICMS e a norma jurídica de direito ao crédito. A primeira estabelece a relação jurídica tributária do sujeito ativo do ICMS, na entrada de mercadorias, com o contribuinte (sujeito passivo), enquanto a segunda estabelece uma relação jurídica de direito privado em que o contribuinte do ICMS torna-se credor de um valor que deverá ser compensado nas operações sucessivas (saída de mercadorias).

3. A norma isencional é o resultado do exercício da competência tributária que estipula condutas sobre as quais não deve recair, isto é, está proibida, a exação do tributo: é, pois, o exercício negativo da competência tributária. Pode ser entendida como norma jurídica em sentido amplo, pois limitada à construção de sentido firmada a partir dos enunciados negativos: não forma, pois, a estrutura lógica do condicional.

4. Os enunciados prescritivos que autorizam a construção da regra-matriz de incidência tributária são aqueles produzidos pelo Poder Legislativo em decorrência do *exercício da competência tributária*. Quando a competência é exercida, vários enunciados, positivos e negativos, são produzidos. É nestes últimos que tem gênese e relevância a isenção tributária ao conformar, direta ou indiretamente, a regra-matriz de incidência tributária.

5. Entendida como uma norma jurídica em sentido estrito, a isenção tributária conforma, direta ou indiretamente, algum dos critérios do antecedente da regra matriz de incidência tributária. A norma de isenção permite identificar ocorrências que não são abrangidas pela regra-matriz de incidência tributária e que, portanto, não obrigam sujeitos. Impedem que fatos sejam relatados e, por conseguinte, que haja causalidade jurídica.

6. A redução parcial do critério quantitativo é mero caso de alteração legislativa dos valores determinados para a base de cálculo ou para a alíquota que, não obstante, prescrevem o relato de uma norma individual e concreta que dá gênese à obrigação tributária e, portanto, não se trata de uma verdadeira isenção – é uma pseudoisenção.

7. Ao não se enquadrar na definição do conceito de isenção tributária, a redução parcial da base de cálculo não se subsume às exceções constitucionais da não-cumulatividade, quais sejam a isenção e a não-incidência.

8. A jurisprudência do STF e do STJ, ao confundir crédito presumido com isenção tributária, bem como por não estabelecer uma distinção entre a regra-matriz de incidência do ICMS e a norma jurídica de direito ao crédito, infringe o princípio da não-cumulatividade e, conseqüentemente, fere o direito do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 148.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 161.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. RDT, São Paulo, nº 48/19, 1989.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GIGLIANI, ALEJANDRO M.; GUARINONI, RICARDO V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese de doutoramento em direito. PUC/SP. 05.12.2008.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. “Análítica do Dever-ser” in *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.