

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

RAIANNE VITORINO DO NASCIMENTO

MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

MANAUS

2019

RAIANNE VITORINO DO NASCIMENTO

MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel, Curso de Direito, Escola Superior de Ciências Sociais, Universidade do Estado do Amazonas.

Prof. MSc. Ricardo Tavares de Albuquerque

MANAUS

2019

Autoriza-se a reprodução do todo ou de partes desse trabalho desde que a fonte seja citada.

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade do Estado do Amazonas.

R149m DO NASCIMENTO, RAIANNE VITORINO
MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA / RAIANNE VITORINO DO
NASCIMENTO. Manaus : [s.n], 2019.

39 f. : ; 7,5cm cm.

TCC - Graduação em Direito - Bacharelado -
Universidade do Estado do Amazonas, Manaus, 2019.

Inclui bibliografia

Orientador: Ricardo Tavares de Albuquerque

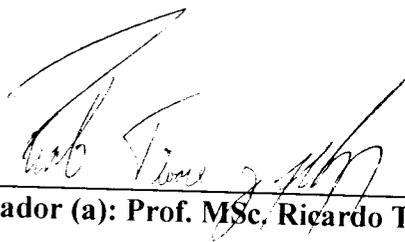
1. Direito Tributário. 2. Interpretação da Norma. 3.
Isenção. I. Ricardo Tavares de Albuquerque (Orient.). II.
Universidade do Estado do Amazonas. III. MÉTODO DE
INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO
TRIBUTÁRIA

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO
TERMO DE APROVAÇÃO**

RAIANNE VITORINO DO NASCIMENTO

MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO FISCAL

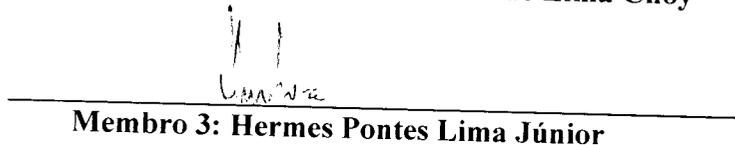
Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Graduação em Direito, Escola Superior de Ciências Sociais, Universidade do Estado do Amazonas, pela seguinte banca examinadora:



Orientador (a): Prof. MSc. Ricardo Tavares de Albuquerque



Membro 2: Prof. MSc. Marco Aurélio de Lima Choy



Membro 3: Hermes Pontes Lima Júnior

Manaus, 28 de janeiro de 2019

*Ao meu eu sonhador
Que nem sempre pode contar com meu eu concretizador*

AGRADECIMENTOS

Devo os meus agradecimentos primeiramente à força maior que nos conduz diariamente às nossas experiências cotidianas, sejam elas boas ou más, agonizantes ou satisfatórias, estamos todos aqui porque deveríamos estar fazendo exatamente o que estamos fazendo e tendo as felicidades e sofrimentos que deveríamos ter. Obrigada à todas as agonias e prazeres que a feitura deste trabalho de conclusão de curso me trouxe.

Os meus mais calorosos agradecimentos aos meus pais, que fizeram e fazem de tudo tendo como fim a minha felicidade. Eu sou extremamente grata pelos poucos carões que levei na vida, foram eles que me levaram aos momentos de reflexão necessários para minha evolução.

Por fim, meus agradecimentos aos meus professores e amigos de faculdade. De algum modo, o nosso propósito convergiu para que vivêssemos cinco anos de experiências juntos e eu sou grata por conseguir enxergar aprendizado em todas as alegrias e mazelas que compartilhamos. Serei uma pessoa melhor porque estive um dia junto a vocês.

Agradecimentos especiais àqueles que estiveram ao meu lado no último ano de faculdade, mingando as minhas mesmas pitangas, Paulo e Caio. Descobrimos apoio um nos outros no momento de maior agonia que vivemos até aqui na nossa vida acadêmica, e por isso eu sou extremamente agradecida. E ainda aos que me ajudaram de maneira indescritivelmente solícita a finalizar este trabalho, Davi, Bruna e Danielle. Foi pelo carinho em forma de ajuda que vocês me proporcionaram uma das maiores vitórias da minha vida, vocês ocupam um lugar especial no meu coração. À todos o meu mais sincero obrigado.

“People love you for three things: wisdom, commitment and consistency.
If you think anybody loves you without these qualities you are the biggest idiot ever born in a
human body”

Yoghi Bhajan

RESUMO

NASCIMENTO, Raianne Vitorino do. Método de Interpretação da Norma de isenção Tributária. 2019. 39 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel) – Direito. Universidade do Estado do Amazonas. Ricardo Tavares de Almeida, 2019.

A presente pesquisa tem como objetivo identificar a melhor forma de interpretação da norma tributária diante da literalidade que impõe a lei, em contraponto as diversas situações em que o contribuinte tem ido ao poder judiciário questionar tal regra de hermenêutica positivista, a qual, em alguns casos, acaba gerando tratamento desigual e injusto no caso concreto. Para tanto, lançou-se mão do método lógico-dedutivo, com abordagem qualitativa, baseando-se na construção doutrinária, pesquisa por meio de artigos jurídicos, revistas jurídicas, jurisprudência e normas infraconstitucionais. Verificou-se a possibilidade de interpretação mais ampla da norma, com fins de equidade, pois a literalidade da norma não deve ser interpretada como sinônimo de restrição ou de diminuição do seu alcance.

Palavras-chave: Direito Tributário; Interpretação da Norma; Isenção; Direito/UEA.

ABSTRACT

NASCIMENTO, Raianne Vitorino do. Tax exemption law interpretation method. 2019. 39 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel) – Direito. Universidade do Estado do Amazonas. Ricardo Tavares de Almeida, 2019.

The following research aims to identify the best method to interpret legal tax law in face of the literalism imposed by the legal text, in counterpoint there are many situations in which the taxpayer has been seeking legal decisions to question such a hermeneutic positivist judge-made law, which, in some cases, turns out to reproduce unequal and unfair treatment in the concrete case. For such, the logical-deductive method has been used, with a qualitative approach, based on doctrinal construction, legal articles research, legal periodical, judge-made law and infraconstitutional text. It has been verified the possibility of a broader method of interpretation of the law, to achieve fairness, due to the fact that the literalism of the law must not be interpreted as a synonymous for restriction.

Keywords: Tax Law; Law Interpretation; Tax Exemption; Law/UEA.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 DA ISENÇÃO FISCAL.....	12
1.1 A Problemática Conceitual	12
1.2 Natureza da Norma de Isenção e suas Diferentes Correntes Doutrinárias	13
1.3 A Importância do Conceito de Isenção.....	18
2 INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO FISCAL	21
2.1 Correntes Teóricas a Respeito da Interpretação da Norma	22
2.2 Breves Considerações Doutrinárias Sobre a Interpretação.....	23
2.3 A Interpretação da Norma de Isenção Fiscal	24
2.4 Isenções Técnicas e Próprias	26
3 INTERPRETAÇÃO NÃO LITERAL DA NORMA ISENCIONAL.....	27
3.1 A Função Fiscal e Extrafiscal da Norma Tributária	27
3.2 Decisões Judiciais Acerca Da Questão.....	30
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS	36
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	38

INTRODUÇÃO

Reputa-se a importância da isenção fiscal como sendo um instrumento de enorme relevância para a consecução de certos objetivos estatais, tais como, a redução das desigualdades regionais, o desenvolvimento econômico e a distribuição de renda. Para a presente pesquisa, utilizou-se o método dedutivo, através do raciocínio lógico se faz uma dedução obtendo assim a conclusão sobre as premissas do tema abordado. Trata-se ainda, de uma pesquisa teórica, através da análise de conteúdo de textos doutrinários, periódicos, artigos científicos, decisões jurisprudenciais e normas jurídicas.

Inicialmente, debruçou-se sobre os aspectos mais importantes da isenção fiscal, as divergências quanto a sua conceituação, sua importância e natureza jurídica. A maioria dos doutrinadores entendem que a isenção não impede o nascimento da obrigação tributária, mas, tão somente, impede o aparecimento do crédito tributário, que corresponderia à obrigação surgida. Na isenção a obrigação tributária surge, mas a lei dispensa o pagamento do tributo. Ou seja, a isenção é algo excepcional, que se localiza no campo da incidência tributária. Houve o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária.

Denota-se apenas a ciência de que (i) isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário; e (ii) sendo hipótese de exclusão, tem como efeito apenas a dispensa da obrigação principal. Inúmeros juristas se depararam ao longo dos anos com esta definição e sopesaram, com os modestos elementos que a lei fornecia, qual seria a essência da isenção. Pois bem, é justamente a análise e contemplação das teorias dos juristas que se debruçaram sobre o assunto que merecem guarida neste Trabalho.

Em seguida, analisou-se a interpretação da norma de isenção tributária, buscando nas principais correntes teóricas, qual seria o melhor método de aplicação diante de um caso concreto. Neste sentido, analisando os tipos e métodos de interpretação no Direito Tributário, tornou-se latente a predominância de uma interpretação literal tida como gramatical, mostrando-se necessária à sua expansão para outras metodologias, afim de ser supridas a deficiência do texto legislativo, proporcionando assim, isenção para os casos não descritos expressamente na lei.

O Direito, como ciência normativa, exige que para a interpretação de suas normas, não se estude apenas utilmente o menor problema que decorre da aplicação de uma lei de imposto,

por exemplo, sem o conhecimento da ciência do Direito Tributário, pelo menos nos seus dados elementares.

Por fim, buscou-se alcançar o objetivo da pesquisa na análise de diferentes decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça em casos concretos que versavam sobre a aplicação da isenção extensiva. Em ambos os casos concretos, notou-se uma evolução interpretativa da corte, com claro objetivo de repartir os encargos tributários de maneira mais isonômica e justa.

1 DA ISENÇÃO FISCAL

1.1 A Problemática Conceitual

A fim de discutir método de interpretação da norma de isenção fiscal faz-se mister discutir primeiramente os núcleos individuais que compõe a temática, como o conceito primário, que é o da isenção fiscal.

Definir isenção fiscal, à priori, pode não parecer tão complicado. Aos olhos do contribuinte se tem isenção fiscal como uma hipótese onde o mesmo não precisaria pagar um imposto que se subtendia como devido. Ou seja, há uma situação – conhecida no estudo do Direito Tributário como “fato gerador” - que no primeiro momento iria impor a quitação de um débito, mas que por alguma razão, não impõe.

Ocorre que não perpassa no intelecto do contribuinte no que difere a não incidência da isenção, apesar de que em ambos os casos se tem a hipótese onde não há a obrigação de quitação de débito pelo mesmo. Afinal, qual a distinção entre um fato que o legislador conscientemente determinou como “gerador” – ou seja a hipótese de incidência- mas que resolveu isentar, tornar, a princípio, uma obrigação sem efeito pecuniário ao contribuinte, e a hipótese que o legislador nem ao menos contemplou, ou seja, restou silente, ignorou?

Conceituar isenção fiscal é adentrar a questão de sua natureza e sopesar todos os efeitos que a mesma tem a fim de que se possa afirmar como dois mais dois são quatro, o que a isenção fiscal é. Foi justamente meditando sobre o tema que diversas correntes doutrinárias eclodiram tentando sustentar diversas teses do que seria a isenção fiscal.

A problemática se iniciou justamente pela omissão do legislador. Por isso, é no silêncio do legislador que reside o espaço onde as dúvidas e as respostas emergem. No qual, as teses doutrinárias tentam compreender o contexto legal -os poucos elementos fornecidos- e laboram para que com essas ferramentas se complete o que o legislador não completou, estruturando ideias que fazem o maior sentido para a questão, sempre tendo como norte os efeitos práticos que se sentem para guiar uma teoria que não seja divergente da realidade.

É com esse sentimento que Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2016, p. 450) ao contemplar o limbo a respeito da isenção afirma:

Quando submetemos a relação jurídica à análise, no item 2 do Capítulo IX, citamos a lição magistral do justifilósofo Lourival Vilanova, ao afirmar que fica ao talante da autoridade legislativa imputar efeitos jurídico aos fatos que livremente escolha, no plano da realidade social. No entanto, o domínio que exerce no campo da associação

imputativa não se transporta para o seio da relação jurídica, regido por imposições lógicas que escapam à vontade do político investido de competência legiferante, E chegou a hora de aplicarmos o ensinamento censurando a redação verbal dos dispositivos da lei, mas procurando identificar o fenômeno jurídico que se processa, efetivamente com ou sem a participação volitiva de que editou o texto legal.

Como o texto afirma, é justamente na ausência de determinação legal que vai residir a interpretação doutrinária. Superando por um momento as lacunas, e contemplando o que é efetivamente fornecido, verifica-se que Código Tributário Nacional em seu art. 175, dispôs sobre a questão de tal modo, *in verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia

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

Como se pode ver o delineamento pelo legislador do que seria a isenção é mínimo. No texto denota-se apenas a ciência de que (i) isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário; e (ii) sendo hipótese de exclusão, tem como efeito apenas a dispensa da obrigação principal.

Foi com essa redação que inúmeros juristas se depararam ao longo dos anos e sopesaram, com os modestos elementos que a lei fornecia, qual seria a essência da isenção. Pois bem, é justamente a análise e contemplação das teorias dos juristas que se debruçaram sobre o assunto que merecem guarida neste Trabalho.

1.2 Natureza da Norma de Isenção e suas Diferentes Correntes Doutrinárias

Há diversas teorias que tentam explicar a isenção fiscal. Há a que identifica isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária; como tutela jurídica do interesse do contribuinte; como delimitação ao poder de tributar; como renúncia ao exercício da competência tributária etc. Contudo há três teorias específicas que merecem especial atenção.

A primeira, a teoria clássica, tem como patrono Rubens Gomes de Sousa o principal coautor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional. Sustenta que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido (Schoueri, 2012, p. 451).

Cita ainda o autor, ao discorrer sobre a doutrina tradicional que haveria dois momentos cronologicamente não coincidentes: incidência da norma tributária num primeiro momento e

incidência da norma isentiva num segundo (Schoueri, 2012, p. 245). Corroborando seu entendimento, Luís Eduardo Schoueri cita trecho de Rubens Gomes de Sousa, o qual dispõe: “a isenção pressupõe a incidência [da norma tributária], porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”.

Da mesma maneira, Bernardo Ribeiro de Moraes e Amílcar de Araújo Falcão aderiram a teoria. Traz a ilustre doutrina (Moraes, 1984 *apud* Schoueri, 2012): “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 devido, mas a lei dispensa o seu pagamento”.

No mesmo sentido acerca da isenção:

“(...) há a incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário.” (Falcão, 1993 *apud* Schoueri, 2012, pg. 245)

Já segundo (Carvalho, 2016) esta teoria teria impregnado toda a disciplina jurídica da matéria naquele Estatuto, embora a teoria tradicional tenha sido combatida pela grande maioria dos autores. A ideia de que a lógica isentiva era operada no espaço-tempo por duas normas, uma que vinha primeiro (incidência), e outra posteriormente (isenção), soa estranho à maioria dos juristas.

Critica-se como a teoria não explica, por exemplo, como se extinguiria uma obrigação, uma vez que a isenção surgiria após o nascimento da obrigação tributária e antes que houvesse o lançamento, “excluindo” o crédito (Carvalho, 2016, p. 707).

Completando a crítica supracitada:

A tese tradicional, inspiradora dos textos de direito positivo brasileiro, não resistiu aos primeiros ataques que lhe foram dirigidos, desde a obra de Becker, passando pela de Souto Maior Borges, até hoje, os pontos vulnerados não encontraram justificção e ficaram sem resposta. Seus prógonos não chegaram a esboçar qualquer reação dotada de solidez necessária para impedir ou atenuar as fulminantes críticas de que foi alvo. E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. (Carvalho, 2016, p. 453)

A crítica não reside apenas na ideia de duas normas atuarem numa cronologia “programada”, mas também na ideia de isenção como favor legal. Defende-se que a decretação

de uma isenção se dá em prol do interesse público (Carvalho, 2016, p. 453). O fato de ter efeitos extrafiscais negativos ou positivos não altera a estrutura ou o efeito jurídico do instituto.

Por sua vez, a segunda teoria sobre isenção fiscal sustenta que o preceito da isenção tem a finalidade de justamente negar a existência da relação jurídica tributária. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker citado por Luís Eduardo Schoueri (2016, pg. 452): “A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”. Ou seja, para a Teoria de Becker, a ideia doutrinária tradicional apenas funcionaria no plano pré-jurídico da política fiscal.

Ao prosseguir no comentário da posição, o autor elucida que é apenas o legislador que raciocina na criação da regra jurídica de isenção (Schoueri, 2012, p. 243). Dispõe ainda, como tal teoria também foi aprofundada pelos estudos de Souto Maior Borges, que enxergava nas isenções tributárias hipóteses de não incidência legalmente qualificadas.

Se na primeira teoria abordada há uma clara distinção entre a não incidência e a isenção, de modo que a isenção pressupõe a incidência; nesta os limites não são verificados tão claramente. Na mesma ordem, discorre-se a respeito ao afirmar que tal visão resultaria necessariamente no desaparecimento no que diferencia a isenção da não incidência: “(...) aquela nada mais é que uma forma como a última se exprime: incidência e não incidência formam o todo do campo da competência tributária”.

Sendo assim, a não incidência se exprimiria em diversas formas. O legislador poderia tornar expressa uma situação para então determiná-la como isenta, ao que se denomina como caso de incidência *lato sensu*; ou ainda, haveria a hipótese em que o legislador nem ao menos considerou uma situação, ou seja, restou omissivo quanto a ela, a esta situação se denominou não incidência *strictu sensu*.

Em seguida, Luís Eduardo Schoueri tece críticas à teoria ao discorrer sobre como o ordenamento jurídico, por vezes, exige a identificação de ocorrência de uma isenção, impondo-lhe consequências jurídicas. Cita como exemplo as hipóteses das isenções heterônomas. (Schoueri, 2012). Explica-se.

Na Constituição Federal, art. 151, inciso III, a União está proibida de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, frente a isso, o art. 146 da mesma Carta determina que cabe à Lei Complementar definir os campos de competência de cada um dos entes tributantes ao estabelecer seus respectivos fatos geradores. Considerando que as isenções, se dão no limite da competência (quem detém competência para instituir tem competência para isentar), verifica-se patente conflito na perspectiva de que a Lei Complementar ao definir o campo dentro do qual se institui um tributo estadual ou municipal, deixa de contemplar outras situações – hipótese de não incidência *strictu sensu*.

Concluindo o raciocínio, o autor considera o Código Tributário Nacional preocupou-se com a isenção, dando-lhe um tratamento jurídico próprio, denotando assim que o regime de isenção é excepcional. Neste diapasão, afirma:

Já por este motivo, pode-se afirmar que no Código Tributário Nacional a isenção ocorre em situações especiais, consideradas e ponderadas pelo legislador. Genericamente, a não incidência *stricto sensu* não pode ser taxada de excepcional já que abrange a larguíssima faixa das situações não contempladas pela incidência. Não faria sentido, daí, que o legislador complementar tivesse tanto cuidado com a não incidência *stricto sensu*. Ao contrário, o zelo do Código tributário Nacional revela que a isenção a que ele se refere aponta para situações que exigem extremo controle e parcimônia.

No mesmo sentido, apresenta-se críticas à posição adotada por Souto Maior Borges:

Achamos que a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser juridicizante. Não sendo, também não incide. 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. (Coelho, 2012, p. 455)

A terceira tese é a da Mutilação da Regra Matriz de Incidência da norma, sustentada por Paulo de Barros Carvalho. No desenvolvimento da ideia, inicia-se ressaltando uma diferença no que ele afirma ser regras de comportamento e regras de estrutura:

Iniciemos por observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento, Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, firmando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação). (Carvalho, 2016, p. 458)

Afirma-se ainda, como a distinção é de extrema importância. A despeito de possuírem a mesma constituição de norma: hipótese descritora de um fato e consequência (mandamento normativo), as regras de conduta influem, como o nome denota, diretamente no comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto as regras de

estrutura influenciam, em seu mandamento, outras normas, e não a conduta. Para melhor elucidar, observe-se o exemplo que trazido pela doutrina supracitada:

(...) a norma jurídica “S” estatui certo dever jurídico. Pretendendo expulsá-la do sistema positivo, o legislador emite a norma “R”, que tem como suposto o fato da existência de S no ordenamento em vigor, e como conseqüente o comando abrogatório. A edição da norma R não atinge, diretamente, a conduta tipificada em S é algo que se passa, exclusivamente, no plano normativo, embora a revogação de S venha a repercutir na conduta, uma vez que, ocorrido o mesmo fato que outrora fazia nascer um dever jurídico, agora não desencadeia mais esse efeito. (Carvalho, 2016, p. 456)

Tudo isto para afirmar que as isenções estariam enquadradas no que se chamou de regra de estrutura, uma vez que influem, modificando o âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.

Desta forma, considerando que a regra matriz de incidência é constituída de um critério material, formado por um verbo e seu complemento, um critério espacial e temporal; e o conseqüente normativo, formado por um critério pessoal (sujeitos ativo e passivo), e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), a regra de isenção investirá contra um ou mais dos critérios da norma de incidência.

Importa, contudo, memorar a ressalva feita no que tange ao *grau* de supressão do critério. Enfatiza-se a importância de não haver a supressão total da regra-matriz, uma vez que inutilizaria a norma válida no sistema, e também iria contra a essência de isenção defendida. Logo, a isenção seria a subtração da parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. A inibição não de fração, mas de todo o campo de incidência ocasionaria a perda da essência da própria ideia de isenção (Carvalho, 2016).

Neste mesmo entendimento, explicita-se:

Algumas advertências, contudo, devem ser aduzidas. A diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que o compõe, não pode ser total. O timbre de parcialidade há de estar presente. Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência do descritor normativo. Também no conseqüente, se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência. (Carvalho, 2016, p. 460)

Cabe, por fim, a enumeração que Paulo de Barros fazia ao indicar como poderia a isenção atuar, no que tange à parcela de incidência que a mesma alcança. O cenário compreende os oito elementos que constituem a regra-matriz: pela hipótese, atacando o critério material pela desqualificação do verbo ou subtração do complemento, o critério espacial, e o critério temporal; ou ainda pelo consequente, atacando o critério pessoal, pelo sujeito ativo ou passivo, o critério quantitativo, pela base de cálculo ou alíquota.

Em consonância com a posição acima adotada, Luis Eduardo Schoueri corrobora o entendimento de que o mais coerente ao se analisar a questão é propor uma figura da regra matriz de incidência resultante de uma plêiade de textos legais:

(...) ou seja: apenas se pode cogitar de um campo para incidência tributária depois de se considerarem todos os textos legais, inclusive aqueles que apontam para a isenção. Nesse sentido, a isenção atua no próprio campo normativo, mutilando a incidência. (Schoueri, 2012, p. 710)

1.3 A Importância do Conceito de Isenção

Cumprir esclarecer a finalidade de se discutir a natureza da norma de isenção fiscal. Afinal a discussão por si só seria de pouca valia, de pobre acréscimo ao estudo do Direito, quando na verdade a finalidade que se busca extrair do instituto da isenção fiscal é justamente uma função de cunho social, exclusivamente prática, e que será abordada mais a fundo no capítulo final.

Por ora, vale se ater aos efeitos meramente jurídicos e práticos da definição de isenção com natureza x ou y.

A respeito dos reflexos da discussão, comenta-se:

A discussão, que pode parecer apenas teórica, tem uma consequência prática bastante importante: se a isenção é uma dispensa de pagamento, a revogação da isenção não cria uma obrigação antes inexistente; apenas deixa de dispensar o pagamento. Já a ideia de uma isenção investindo contra a própria incidência, mutilando-a, implica dizer que a revogação da isenção cria hipótese de incidência antes inexistente. (Schoueri, 2012, p. 265)

Têm-se, portanto, que a discussão importa para fins de reconhecimento, ou seja, se estamos diante de revogação da isenção onde há, ou não, um tributo novo. Como explicado, na hipótese de isenção como dispensa de pagamento, se há a revogação da isenção há apenas a revogação da dispensa do pagamento, não alterando assim a obrigação que sempre existiu, só

era inicialmente dispensada. Já na hipótese de isenção como mutiladora da norma de incidência, a revogação da isenção implicaria numa incidência que nunca antes existiu, haveria, portanto, uma nova incidência.

A última hipótese desencadeia efeitos que precisam ser mencionados pela importância que têm. Uma nova incidência significa uma nova tributação que deve respeitar todos os Princípios adotados pelo Direito Tributário. E se há um Princípio que perpassa a mente da Doutrina ao tratar o tema, este seria o Princípio da Anterioridade. Isso pois, o referido princípio determina que haja um espaço de tempo mínimo para que um tributo – ou até sua modificação, implicando acréscimo no valor devido), seja efetivamente cobrado. Nesta esteira, dispõe-se:

O Princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que instituiu ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão. (Schoueri, 2012, p. 324)

Sendo assim, baseado na hipótese de que isenção mutila a norma de incidência, a revogação da isenção, que implicaria numa nova incidência, deve obedecer ao Princípio da Anterioridade. Sobre a questão Aliomar Baleeiro leciona:

Em obséquio ao princípio da anualidade dos tributos, a revogação total ou parcial da isenção não tem eficácia imediata. A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do art. 104, III, do CTN, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte. (Baleeiro, 1996, p. 711)

Contudo, Luis Eduardo Schoueri ao discorrer sobre o assunto, adota posicionamento diverso ao assentar-se na proposta de Paulo de Barros, na qual, faz-se necessária uma leitura do ordenamento como um contexto para se interpretar a norma. Propõe o autor propõe mais uma vez esse exercício para explicar a questão do Princípio da Anterioridade:

Na verdade, a necessidade de se diferenciarem os momentos da incidência e da isenção é fruto de pensamento que não percebe que a norma jurídica não se confunde com o enunciado legal. O fato de um texto prever uma incidência e outro versar sobre a isenção não implica a existência de duas normas, com incidências distintas; mais adequado é contemplar-se, ali, uma única norma, fruto da combinação de todos os mandamentos legais. A norma de incidência surgirá, pois, como um resultado do esforço do aplicador da lei.

Por tal razão, merece crítica a jurisprudência, que firmou o entendimento de que a isenção constitui mero favor legal, dispensando o pagamento de tributo devido. Em consequência desse pressuposto, vêm os tribunais entendendo que a revogação da isenção não observa o princípio da anterioridade. (Schoueri, 2012, p. 711)

É justamente com a ideia de que não se pode ignorar a existência de uma norma de incidência, que se faz presente e deve ser levada em conta para todos os efeitos, que Schoueri afirma ser necessária a leitura conjunta dos enunciados legais para então se chegar a uma conclusão sólida.

O autor ainda contra argumenta o fato de que o Princípio visa justamente a segurança jurídica do contribuinte, que necessita se organizar e se preparar financeiramente para encarar novos ônus, afirmando, que, a incidência sempre se fez presente no ordenamento – mas, repita-se, com a leitura dos enunciados legais conjuntamente, ela [a incidência] não irradiou todos os efeitos que foi proposta a irradiar-, não podendo se falar, portanto, na “surpresa do contribuinte”, ao afirmar:

Argumento que poderia ser utilizado para defender o posicionamento do Judiciário parece ser o de que o Princípio da Anterioridade visa proteger o contribuinte contra surpresas. Imaginou o constituinte que se uma situação, antes ignorada pelo legislador tributário, passa a ser alvo de uma incidência, seria necessário conferir-se algum tempo para o contribuinte adaptar-se à nova situação. Ora, se determinado fato já era contemplado pela lei tributária, não seria propriamente uma surpresa sua revogação, a exigir a observância do Princípio da Anterioridade.

É com as ideias apontadas acerca de isenção fiscal, e as correntes que procuram definir sua natureza, que se passa agora ao capítulo que procura entender a forma como a norma de isenção fiscal deve ser interpretada.

2 INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE ISENÇÃO FISCAL

A fim de que se possa abordar a questão do método de interpretação da norma de isenção fiscal, faz-se necessário entender primeiramente como a norma tributária *suis generis* é interpretada.

Assim como no Direito Penal tem-se a máxima *in dubio pro reu* – na dúvida, a favor do réu (tradição nossa) para interpretação e aplicação da lei penal em casos específicos que caibam o postulado, no caso em comento, apenas no direito material, o Direito Tributário também possui postulados a serem aplicados no caso concreto.

A respeito do contexto histórico da interpretação da norma tributária, desponta-se:

Por muito tempo se entendeu que a lei tributária exigia critérios especiais de interpretação, apriorísticos: antes mesmo de considerar um texto legal, devia-se ter algum preconceito. Assim, a máxima *in dubio contra fiscum* apontava a ordem para que, quando não fosse evidente a lei tributária quanto a seu significado, deveria ser entendida no sentido mais favorável àquele que estivesse subordinado ao tributo. No *digesto* (L. 10 D. 49, 14) já se encontrava o adágio *non puto delinquere cum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*. Vale ter em mente que o tributo em Roma era sinal de opressão, trazendo o estigma de servidão, inclusive pelo modo como era cobrado arbitrariamente pelos publicanos. Mesmo com o desaparecimento da imunidade tributária do cidadão, o tributo não passou a ser visto como um dever do cidadão perante o Estado, mas, antes com uma imposição da supremacia absoluta do imperador, que não mais distinguia entre povo soberano e povos sujeitos, todos senso tratados com súditos, que deveriam entregar recursos ao Fisco, à disposição do imperador. Em oposição àquele entendimento, surgiu uma segunda corrente, *in dubio pro fiscum*, do mesmo modo dirigindo a atividade de interpretação, desta feita determinando a proteção do interesse público (ou melhor: do tesouro), não permitindo fosse afastada a tributação se não houvesse certeza de que assim determinava a lei. Tais critérios são hoje históricos. Não há mais como duvidar que uma relação jurídico-tributária não se regula exclusivamente por meio de leis tributárias; a estas se juntam, por vezes com caráter até mesmo preponderante, normas societárias/contábeis, civis ou administrativas, resultando sua disciplina desta gama de textos legais. Da constatação de que todo o ordenamento pode, potencialmente, regular a relação jurídica jurídico-tributária, extrai-se a evidência de que seria inaceitável que alguns textos legais, por terem a pecha de tributários, merecesse critérios de interpretação diversos dos demais. (Schoueri, 2012, p. 731/732)

Sendo a interpretação o instrumento de busca para construção da norma, onde se procura extrair o sentido mais completo do seu conteúdo, haverá “categorias” de interpretação, como a extensiva, restritiva, gramatical, teleológica, a fim de que se possa atingir esse sentido (Schoueri, 2012, p. 739)

2.1 Correntes Teóricas a Respeito da Interpretação da Norma

A respeito da interpretação cabe mencionar que há diversas teorias que realizam sua análise. Nos últimos dois séculos deve se mencionar as principais correntes: a Escola da Exegese, a Escola do Direito Livre, Escola Histórica, a Jurisprudência dos Conceitos, a Jurisprudência dos Interesses e a Jurisprudência dos Valores.

Primeiramente, a Escola da Exegese. Surgiu no século XIX, na França, e era pautada num positivismo estrito, não abrindo espaço em nenhum momento para uma interpretação que fugia ao legalismo. Ao Judiciário cabia a análise literal da lei, e no caso de dúvida, cabia à ele a “devolução” do caso ao Legislativo. Como Luis Eduardo Schoueri afirma:

(...) ordenamento era tido por um corpo completo, não havendo como se negar justiça. Daí a relevância de um código, bastante em si mesmo, enquanto corpus legislativo racional, sistemático e unitário, que regularia de modo total e exclusivo um certo domínio jurídico. (Schoueri, 2012, p. 122)

Posteriormente, como resistência ao positivismo e seus postulados, é criado o Movimento do Direito Livre (*Freirechtswegung*), por juristas e juízes que em suas decisões se valiam da autonomia. Sustentava que era necessária a existência de fontes extralegais, e negava a plenitude lógica do sistema jurídico. Isto porque o Direito era visto como algo pertencente à esfera prático-normativa e emocional.

A Escola Histórica, por sua vez, resistia à ideia defendida tanto pela Escola da Exegese como a ideia defendida pelo Movimento Direito Livre. Isto porque a base ideológica desta Escola se pautava em defender que a interpretação do Direito deveria ser feita a partir do contexto histórico em que a lei foi criada. Ou seja, o intérprete deve reconstruir o pensamento que estaria na lei, a história que constituía seu próprio ser.

A respeito dessa Escola, cabe mencionar o lecionado pelo autor supracitado:

A lei assim, buscava sua legitimidade como expressão do Direito Originário, já existente. Nesse ponto surgia, paradoxalmente, a necessidade de se desenvolver uma Ciência do Direito, para investigar, racionalmente, o fenômeno histórico que constituía o Direito. Daí os elementos apresentados por Savigny para a interpretação: gramatical, lógico, histórico e sistemático. (Schoueri, 2012, p. 124)

Foi justamente a partir dos estudos de Savigny, com a busca de uma sistematização, que a descoberta de regras jurídicas evoluiu para institutos jurídicos, e a partir destes a criação da Jurisprudência dos Conceitos.

A Jurisprudência dos Conceitos é a quarta corrente a ser mencionada. Ela se pauta na possibilidade do jurista, valendo-se de lógica forma, inferir quais os conceitos jurídicos do sistema. Schoueri explica, afirmando que o Direito era visto como um sistema completo, já que sempre seria possível formar um conceito, valendo-se da lógica, a partir de outros conceitos sedimentados.

Cabe mencionar que a Jurisprudência dos Conceitos teve grande repercussão no Direito Tributário, uma vez que ressaltou a importância da interpretação lógico-sistemática, ou seja, reconhecia que havia uma relação entre os conceitos e as categorias jurídicas e a realidade econômica e social subjacente à norma, de modo que não seria necessário que o intérprete se preocupasse com dados empíricos.

A respeito da quinta corrente, a Jurisprudência dos Interesses, cabe mencionar que, apesar de sustentar uma posição parecida à da Jurisprudência dos Conceitos, diferia desta por reconhecer incompleto o Direito, surgindo a necessidade de preenchimento de lacunas. Nesta corrente a norma jurídica legal era vista como a diagonal de forças dos interesses em conflito, pelo que o seu conteúdo normativo só pode ser compreendido se forem considerados os vários interesses em conflito e a sua posição relativa nele, somente se podendo conhecer o fim da norma a partir dos interesses e em relação a eles.

Por fim, a Jurisprudência dos Valores criticava a função dos conceitos abstratos em uma ciência que não se dedica a ordenar e descrever fatos, mas enfrenta medidas de valoração e seus respectivos valores. Essa corrente, com seu pluralismo metodológico, pressupõe a reaproximação entre Ética e Direito, com foco na Justiça. É por esta razão que não cabe a ponderação entre um ou outro método de interpretação. Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri, a escolha entre critérios (sistemático ou teológico), por exemplo, passa a depender da ponderação dos princípios jurídicos.

2.2 Breves Considerações Doutrinárias Sobre a Interpretação

Se por um lado, as leis tributárias são criadas se valendo da natureza particular das relações fáticas, que visam regular, por outro, há a perspectiva subjetiva do intérprete, a qual, se faz vital no processo de aplicação da lei, e conseqüentemente demanda o conhecimento da ciência e da técnica do Direito Tributário. Como Ruy Barbosa Nogueira já lecionava: não basta a inteligência, mas é necessário que o intérprete também tenha a habilitação.

O próprio autor explica: “saber as leis não é apenas conhecer os termos delas, mas seu conteúdo e alcance ou, como ensina Celsus, no Digesto: *Scire leges non (hoc) est, verba earum*

tenere, sed vim ac potestatem”, ou seja, saber a lei não é reter suas palavras, mas sua força e seu poder. (Nogueira, 1995, p. 196)

O autor cita ainda a obra do grande Martin Heidegger ao mencionar que: “chamamos interpretação ao desenvolvimento do compreender”. O Direito, como ciência normativa, exige que para a interpretação de suas normas, não se estude apenas utilmente o menor problema que decorre da aplicação de uma lei de imposto, por exemplo, sem o conhecimento da ciência do Direito Tributário, pelo menos nos seus dados elementares.

Por fim, menciona-se o exemplo dado por Luis Troabas ao tratar da questão, o qual, afirmou que existem vários tipos de impostos e cada um aplica, em condições muito diversificadas, a ciência do imposto. É esta que importa, antes de tudo, estudar numa teoria geral do imposto para alcançar o conhecimento do sistema tributário, da técnica das leis fiscais e poder atingir a solução das principais dificuldades que suscita a aplicação.

A respeito da questão, Luis Eduardo Schoueri discute o que Karl Larenz brilhantemente ponderava sobre toda a investigação que é a interpretação de uma norma:

Segundo Karl Larenz, a interpretação é o primeiro degrau da investigação do sentido de uma lei. Encerra-se no “sentido possível” das palavras de um dispositivo. Esse – é bom ressaltar – deve ser entendido em sentido amplo, compreendendo a totalidade dos significados que possam ser ligados a uma expressão, seja na linguagem geral, seja na linguagem específica jurídica. É na interpretação que se encontram os raciocínios restritivo ou extensivo. A busca do sentido de conceitos indeterminados ou de cláusulas gerais ainda se coloca nesse campo.

Encerrado o “sentido possível”, surge a etapa seguinte de raciocínio, que é apontada como a continuação da construção jurídica (*Rechtsfortbildung*), que se identifica com o que o legislador brasileiro chamaria de integração: sua finalidade é o preenchimento de lacunas.

Por lacuna, entende-se a incompletude indesejada do direito positivo. Se o sentido possível de um dispositivo é menor que seu sentido normativo, busca-se a integração por analogia ou extensão teleológica. Quando o sentido das palavras ultrapassa o sentido normativo, então Larenz denomina como lacuna disfarçada, que deve ser preenchida por meio da redução teleológica. Lacuna não se confunde com falta de disposição expressa. Ela exige, antes, uma “incompletude insatisfatória do Direito”.

2.3 A Interpretação da Norma de Isenção Fiscal

Considerando que a isenção fiscal é hipótese, determinado pelo próprio Código Tributário Nacional, de “exclusão” do crédito, foi-lhe conferido o status de exceção à regra, da qual os tributos estão normalmente inseridos. Sendo, portanto, exceção, a interpretação que é dada às isenções não poderia ser a mesma da aplicada às normas gerais. Por este motivo o legislador complementar conferiu às isenções um tratamento diferenciado. Nada mais coerente do que tratar exceção excepcionalmente.

Analisa-se o postulado no Código Tributário Nacional acerca da questão:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (BRASIL, 1996)

A respeito da redação do legislador, Luis Eduardo Schoueri tece críticas no que tange especificamente à determinação de que isenções sejam interpretadas restritivamente, veja-se:

É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislado. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto. (Schoueri, 2012, p. 245)

Fato é que a denominação “interpretação literal” possui uma conotação de limitação, de menor abrangência, razão pela qual o legislador é duramente criticado por parte da doutrina. Averiguando mais profundamente o artigo 111 do CTN, pode-se afirmar que a expressão “literalmente” possuía, à época, uma intenção totalmente oposta a que a doutrina deduz que na verdade há. Isto porque por literal, a finalidade do legislador era conferir à expressão o sentido de “sem qualquer restrição”. Sobre a questão o autor afirma:

Mesmo assim, o dispositivo não resiste à crítica de que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção é parte do todo legal para a construção da regra matriz. Daí ser necessário retomar o que se viu no Capítulo V, acerca da distinção entre isenções técnicas e próprias, já que as primeiras, por não constituírem exceções à incidência, não podem merecer tratamento diferenciado no momento de sua interpretação/aplicação. (Schoueri, 2012, p. 225)

Cabe ainda mencionar a classificação de interpretação que Ruy Barbosa Nogueira aponta, a interpretação extensiva e analógica. Segundo o autor a interpretação extensiva é aquela em que a situação de fato é clara, contudo a situação de direito não o é.

Desta forma o intérprete estender o texto legal à situação de fato. E então o caso que, à priori, não parecia estar compreendido no texto, é incluído neste. Por isso o nome interpretação extensiva da lei. Embora o texto não indique com precisão o intérprete se utilizará de elementos do raciocínio para demonstrar que a lei alcança o fato.

2.4 Isenções Técnicas e Próprias

Ao abordar diferença entre as isenções e os casos de não incidência *stricto sensu*, já mencionados no capítulo I, (Schoueri, 2012, p. 250/251) explica o conceito das isenções técnicas e próprias.

O tema vem ao se discutir a diferença de tratamento pelo legislador entre situações que, *à priori*, parecem iguais. Toma-se o exemplo da capacidade contributiva que implicariam, em princípio, em tratamentos tributários equivalentes.

A questão se mostra quando, mesmo diante de situações iguais, o legislador atua em duas frentes: numa ele torna comparável as situações, noutra ele lhes dar tratamentos diferenciados. Fala-se então em isenções técnicas e próprias. São duas técnicas que o legislador vai se utilizar para determinar a incidência e a não incidência (nesta inclusa a isenção).

Na isenção técnica o legislador torna comparável as situações a partir do critério de capacidade contributiva. O autor procura descrever a hipótese de incidência, valendo-se de todos os artifícios que tem a mão.

Explica-se a aplicação da técnica em um exemplo:

Se o legislador, entendendo que a propriedade imobiliária revela objetivamente capacidade contributiva, define o IPTU a partir da propriedade de imóveis; considerando, entretanto, que um imóvel de pequenas dimensões ocupado por família que não possua outro bem imóvel possa ser elemento de sua subsistência (e daí fora do campo da capacidade contributiva), poderá o legislador declarar “isentos” tais imóveis. Seria o mesmo que o legislador ter declarado sujeitos ao IPTU os imóveis que ultrapassam aquelas dimensões. Nesse caso a isenção nada mais serve que para formas bases de cálculo comparáveis. Tem-se, em verdade, não obstante a técnica da isenção, mero contorno da incidência. (Schoueri, 2012, p. 253)

Já as isenções próprias são aquelas em que o legislador se utiliza primeiramente de uma hipótese de igualdade diante do critério primeiro de diferenciação, como no caso dos impostos, a capacidade contributiva, e, dentre esta igualdade, procura um critério de “especialização”, onde haverá a situação de igualdade e neste grupo que é igual, vai haver uma diferenciação entre um e outro, um sendo mais “especial” que o outro. Como no caso anterior, trata-se de uma não incidência pela técnica de isenção.

3 INTERPRETAÇÃO NÃO LITERAL DA NORMA ISENCIONAL

3.1 A Função Fiscal e Extrafiscal da Norma Tributária

A extrafiscalidade, ou efeito extrafiscal, consiste numa repercussão indutora de comportamento que a norma jurídica tributária potencialmente reserva. São todos os efeitos que o legislador pode não ter intencionado – e este é cerne de toda uma discussão acerca do tema - no momento da criação da norma legal, mas que posteriormente, na ocasião em que esse tributo foi aplicado, percebeu-se que havia um padrão de comportamento ocasionado precipuamente por esta aplicação.

Segundo (Nogueira J. G., 1990) a extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, por quanto a Constituição Federal contempla um número grande de valores e objetivos a que subordina o Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho faz a seguinte afirmação:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro. Constituindo a extrafiscalidade no emprego de formulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se inteiramente dentro dos parâmetros constitucionais [...]. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo. (Carvalho, 2007, p. 233)

Ocorre que as normas tributárias indutoras se encontram numa zona um pouco nebulosa uma vez que há uma divergência entre os autores sobre se elas possuem alguma característica que as diferenciem como categoria diversa das outras normas (arrecadatórias ou simplificadoras).

Por sua vez, (Schoueri, 2005, p. 30) afirma que por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora.

Já para Martha Leão, existem em sentidos equivalentes, as expressões “função distributiva”, “função alocativa” e “função estabilizadora”. Função distributiva seria aquela vinculada à distribuição de renda, retirando mais de uns e aplicando em favor de outros menos favorecidos. A função alocativa ou indutora estaria ligada à noção de que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia. (Leão, 2014, p. 06)

O reflexo disso é a indução de comportamentos, afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico. Já a função estabilizadora teria em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar, ou manter, um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade de preços, o equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico. Essas funções não são isoladas, coexistem praticamente em todas as normas tributárias. Isso explica o porquê de existir tanta dificuldade no reconhecimento das normas tributárias indutoras.

Acerca deste ponto controverso, (Rocha, 2014) afirma que classificar normas tributárias em fiscais e extrafiscais, como se faz tradicionalmente, é um procedimento metodológico que pode apresentar inconsistências, fazendo com que algumas conclusões dele tiradas sejam inadequadas aos propósitos da própria interpretação do Direito Tributário. Mais prudente, portanto, seria se falar de um efeito extrafiscal que a norma tributária possa vir a ter, em vez de se falar em normas extrafiscais.

Cabe neste momento um parêntese acerca da extrafiscalidade. Há na doutrina um hábito majoritário de se falar em extrafiscalidade no tributo. O supracitado autor, ao dissertar sobre a questão e indagar se o que se classifica como fiscal ou extrafiscal são as normas tributárias ou os próprios tributos, afirma:

Assim, nesta dúvida sobre se a fiscalidade e extrafiscalidade se referem indiferente a tributos ou a normas jurídicas tributárias, a função do próprio Direito, sem que se perceba, passa a ser invertida. O que antes nasceu como instrumento de contenção e balizamento da atividade estatal passou a ser visto como ferramenta de atuação. Seria como se o “escudo” tivesse sido convertido em “espada”. Afinal: faz sentido a afirmação de que regras que tratem de impostos têm como finalidade primordial derivar receitas do domínio privado para o público?

Não. Fosse esta a função do direito dos impostos, o imposto per capita seria um excelente cumpridor da fiscalidade, o que parece poder ser intuitivamente rechaçado por qualquer um que se dedique a este objeto de estudo.

Já se percebe aqui que a fiscalidade e a extrafiscalidade são fenômenos que podem ser atribuídos tanto aos tributos quanto às normas que lhes digam respeito, a depender do objeto de estudo ter enfoque predominantemente jurídico ou financeiro.

Superada, portanto, a questão da possibilidade de se falar em extrafiscalidade além da seara dos tributos, o que muito importa, uma vez que o objeto comentado é a norma jurídica de isenção tributária, e não exatamente um tributo, passa-se à próxima questão que deve ser enfrentada no tema.

O debate acerca da extrafiscalidade importa ao presente trabalho na medida que as suas finalidades estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, podem muito bem serem observadas na instituição de uma isenção fiscal. Isto porque a isenção geral pode vir dotada de carga extrafiscal. Por exemplo, se direcionada, objetivamente, à produção do álcool combustível, estimula seu consumo em prejuízo do consumo de gasolina. Se direcionada, subjetivamente, aos fabricantes de malhas têxteis, favorece o aparecimento de indústrias desse tipo de vestuário em detrimento dos curtumes.

O efeito extrafiscal de isenções pode ainda ser regionalizado em favor do desenvolvimento de certas partes do país ou do estado, conforme o benefício seja federal ou estadual. Porém, pode ser irrestrito territorialmente, quando os efeitos extrafiscais fazem-se sentir em todo o território do ente federado.

Pode-se inferir que de uma forma geral a justificativa doutrinária para a existência das normas imunizantes e isençiais está ligada a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com a finalidade de garantir as liberdades individuais, via exoneração de tributos, para não embarçar a existência de direitos socialmente relevantes. Assim, as normas de impedimento da competência tributária voltam-se para a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à liberdade religiosa.

Importa mencionar ainda que, o cunho social é tão presente na norma de isenção que se acredita nem ser preciso mencionar a função extrafiscal da norma isençial, bastando a menção à função fiscal. Isto porque existe todo um paradigma de que a função fiscal é unicamente e exclusivamente o postulado no texto legal. Tome-se como exemplo o imposto, que para muitos autores se limita a consistir na arrecadação de receitas para fazer face às despesas gerais do Estado

A indagação é de extrema valia, uma vez que possivelmente nem se precise mencionar a função extrafiscal da norma de isenção para afirmar que esta é um instrumento de equidade social e econômica por si só, em suas funções precípuas fiscais.

Defende ainda (Rocha, 2014) que a função do Direito, especialmente dos direitos fundamentais assegurados em matéria tributária, não é prover receitas para as atividades estatais. Se assim o fosse bastava que o Estado retirasse à força a riqueza da iniciativa privada,

como se fazia séculos atrás. Ocorre que a função do Direito Tributário é justamente impedir esse confisco e o arbítrio na derivação dessas receitas.

Pensar que a função precípua do imposto como espécie tributária é derivar receitas para fazer face às despesas estatais é um pensamento equivocados. Seria inverter o próprio escopo do Direito.

O autor conclui afirmando que a função fiscal das normas tributárias se cumpre, portanto, não com a maior arrecadação possível, mas sim com a repartição de encargos o mais próximo possível de critérios de comparação que sejam derivados da própria justificativa ética e política de cada espécie tributária. Ou seja, a função fiscal das normas de impostos, em vez de derivar receitas do domínio econômico para o público, é repartir encargos conforme a capacidade contributiva.

Sendo assim, as normas relativas à impostos cumprem sua função fiscal quando se comprometem com uma repartição de encargos o mais próximo possível da capacidade contributiva de cada um.

Nas próprias palavras do autor:

A função do Direito Tributário não é provê o estado de receitas, já que muito antes de haver estados democráticos de direito já havia tributação. A função do Direito Tributário não é, portanto, derivar receitas do domínio econômico para o domínio público senão balizar e limitar essa derivação.

3.2 Decisões Judiciais Acerca Da Questão

É com a ideia de que a norma de isenção fiscal, com seu caráter fortemente de cunho socioeconômico, serve ao contribuinte como um instrumento provido pelo Direito Tributário para, em seu dever, repartir encargos de maneira mais justa e ética possíveis, que se deve analisar a aplicação que está sendo dada em algumas decisões judiciais acerca da interpretação e aplicação da norma de isenção fiscal.

Isto porque as decisões judiciais recentes têm acolhido um entendimento muito mais flexível, quando comparado a alguns anos atrás, quando se trata da interpretação da norma de isenção.

Dentre as decisões judiciais mencionadas, analisam-se duas, a que julgou a questão da cegueira monocular, e se esta cabia abrangência da Lei n. 7.713/88 que concedia a isenção fiscal para cegueira; e a decisão judicial que estendeu ao pai de uma criança com deficiência mental grave o direito de adquirir carro com isenção de IPVA.

O primeiro exemplo que deve ser citado é da decisão exarada no bojo do REsp 1559296 SP 2015 0245738 – 0, veja-se sua ementa:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.559.296 - SP (2015/0245738-0)
 RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA RECORRENTE :
 WALTER SIMOES RECORRENTE : JOSE MARIA DE OLIVEIRA
 RECORRENTE : MILTON NETTO RECORRENTE : LUCIA
 HELENA DA SILVA E SOUZA ADVOGADO : RINALDO
 PINHEIRO ARANHA E OUTRO (S) - SP122504 RECORRIDO :
 INSTITUTO DE PAGAMENTOS ESPECIAIS DE SÃO PAULO -
 IPESP PROCURADOR : ANA CLÁUDIA VERGAMINI LUNA
 FRUSSA E OUTRO (S) - SP118353 DECISÃO Trata-se de recurso
 especial interposto por WALTER SIMOES E OUTROS, com fulcro nas
 alíneas a e c do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal
 de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (e-STJ fl. 118):
 APOSENTADOS - Portadores de cegueira total de um dos olhos e
 limitação visual no outro - Isenção do Imposto de Renda -
 Inadmissibilidade - Lei 7.713/88 - Isenção que não comporta
 interpretação extensiva - Recurso não provido. Não foram opostos
 embargos de declaração. Nas suas razões, os recorrentes, além do
 dissenso jurisprudencial, indicam afronta ao art. 6º, XIV, da Lei n.
 7.713/1988. Alegam que teriam direito à isenção do imposto de renda
 prevista no referido dispositivo legal, pois seriam portadores de
 cegueira monocular, acrescentando que "a cegueira não está restrita à
 perda da visão nos dois olhos, podendo ser diagnosticada a partir do
 comprometimento da visão em apenas um olho" (e-STJ fl. 132).
 Contrarrazões apresentadas (e-STJ fl. 152/156). Passo a decidir.
 Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos
 com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17
 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade
 na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela
 jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado
 Administrativo n. 2). Feito tal esclarecimento, observo que a
 jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça decidiu que a visão
 monocular está amparada na isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei n.
 7.713/88, porque "a lei não distingue, para efeitos de isenção, quais
 espécies de cegueira estariam beneficiadas ou se a patologia teria que
 comprometer toda a visão, não cabendo ao aplicador do direito fazê-
 lo". Nesse sentido, os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.
 OMISSÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.
 IRPF. ISENÇÃO. ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/1988. PROVENTOS
 DE APOSENTADORIA OU REFORMA. CEGUEIRA. DEFINIÇÃO
 MÉDICA. PATOLOGIA QUE ABRANGE TANTO A BINOCULAR
 QUANTO A MONOCULAR. I - A Corte de origem apreciou todas as
 questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes,
 mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao

posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. II - O art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88 não faz distinção entre cegueira binocular e monocular para efeito de isenção do Imposto sobre a Renda, inferindo-se que a literalidade da norma leva à interpretação de que a isenção abrange o gênero patológico "cegueira", não importando se atinge o comprometimento da visão nos dois olhos ou apenas em um. III - Recurso especial improvido (REsp 1553931 / PR RECURSO ESPECIAL 2015/0223319-0 Relator (a) Ministra REGINA HELENA COSTA (1157) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 15/12/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 02/02/2016). TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IRPF. ISENÇÃO. ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/1988. INTERPRETAÇÃO LITERAL. CEGUEIRA. DEFINIÇÃO MÉDICA. PATOLOGIA QUE ABRANGE TANTO O COMPROMETIMENTO DA VISÃO BINOCULAR QUANTO MONOCULAR. 1. No caso é incontroverso que a parte não possui a visão do olho direito, acometido por deslocamento de retina. Inaplicabilidade da Súmula 7 do STJ. 2. É assente na jurisprudência do STJ o entendimento no sentido da desnecessidade de laudo oficial para a comprovação de moléstia grave para fins de isenção de imposto de renda, desde que o magistrado entenda suficientemente provada a doença. Precedentes do STJ. 3. A isenção do IR ao contribuinte portador de moléstia grave se conforma à literalidade da norma, que elenca de modo claro e exaustivo as patologias que justificam a concessão do benefício. 4. Numa interpretação literal, deve-se entender que a isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 favorece o portador de qualquer tipo de cegueira, desde que assim caracterizada, de acordo com as definições médicas. Precedentes: REsp 1.196.500/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2/12/2010, DJe 4/2/2011; AgRg no AREsp 492.341/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/5/2014, DJe 26/5/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1.349.454/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 17/10/2013, DJe 30/10/2013. 5. Recurso Especial provido (REsp 1483971/AL RECURSO ESPECIAL 2014/0246819-2 Relator (a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 05/02/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 11/02/2015). O Tribunal local, no entanto, ao enfrentar a questão, registrou o seguinte (e-STJ fls. 118/119): A Lei 7.713/88, alterada pela 11.052/04, dispõe em seu art. 6º, XIV que: "Art. 6º - Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadoras de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da

aposentadoria ou reforma". Os documentos anexados provam serem os impetrantes portadores de cegueira total em um dos olhos e limitação visual no outro. A isenção é norma tributária, que excepciona recolhimento de um tributo e que não comporta aplicação de analogia equidade para extensão da isenção, pois sua interpretação deve ser restrita, nos termos do art. 111, II, do CTN. Correta, pois, a r. sentença recorrida, que fica mantida, negando-se provimento ao recurso. (Grifos acrescidos). Nesse contexto, estando o acórdão recorrido contrário ao entendimento recente desta Corte superior, merece ser provido o recurso especial. Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para conceder a segurança, reconhecendo o direito dos impetrantes à isenção do imposto de renda, nos termos do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/1988. Custas ex lege. Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos da Súmula 105 do STJ. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 23 de março de 2017. MINISTRO GURGEL DE FARIA Relator (STJ - REsp: 1559296 SP 2015/0245738-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Publicação: DJ 31/03/2017)

Da decisão, deve se atentar aos excertos onde é afirmado principalmente que “a lei não distingue, para efeitos de isenção, quais espécies de cegueira estariam beneficiadas ou se a patologia teria que comprometer toda a visão, não cabendo ao aplicador do direito fazê-lo”. Isto porque demonstra como a jurisprudência tem assumido um posicionamento de encarar o texto legal que se refere a “interpretação literal” não mais como uma interpretação restritiva, mas como uma abertura concedida pelo legislador.

O entendimento de que “Numa interpretação literal, deve-se entender que a isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 favorece o portador de qualquer tipo de cegueira, desde que assim caracterizada, de acordo com as definições médicas” demonstra vivamente que a lei não está mais sendo usada para limitar mas para entender que, diante do uso de um termo – neste caso, cegueira – não se deve restringir o que o legislado não restringiu. Neste caso concreto, se a própria ciência médica entendeu que a cegueira monocular se enquadra como cegueira, não poderia o Judiciário, destoando do entendimento, considerar que não se enquadra na hipótese de cegueira. Trata-se, portanto, de uma interpretação extensiva.

A segunda decisão que merece análise foi a exarada no bojo do Processo nº 1046851-62.2016.8.260053 pela juíza de Direito Alexandra Fuchs de Araújo, da 6ª vara da Fazenda Pública de São Paulo, concedeu ao pai de uma criança com deficiência mental grave o direito de adquirir carro com isenção de IPVA.

No caso em comento o autor não preenchia os requisitos legais, previstos na lei estadual 13.296/08, que revogou a lei 6.609/89, e na portaria que a regulamenta. As normas exigem que

(1) o veículo adquirido contenha adaptações técnicas específicas; (2) que o condutor do veículo seja o beneficiário da isenção; e (3) a formalização de requerimento administrativo.

No caso, a magistrada observou que a criança e, absolutamente incapaz, não irá conduzir o veículo e que o automóvel que utiliza (dirigido por terceiros) não está adaptado às pessoas com deficiência física, o que levaria ao indeferimento da isenção. No entanto, considerou que, sob a égide das normas constitucionais, tanto a lei quanto a portaria tratam "os iguais de forma desigual".

Segundo a magistrada "há flagrante discriminação aos portadores de deficiência sem idade para dirigir, ou impossibilitados de assim o fazer, pois impõe sacrifício a pessoas ou grupo de pessoas, discriminando-as em face de outros da mesma situação que, assim, permanecem em condições mais favoráveis. O ato é inconstitucional por fazer discriminação não autorizada entre pessoas em situação de igualdade".

A juíza lembrou que o art. 150, inciso II da CF veda "instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente" e que as normas federais que disciplinam a isenção tributária às pessoas com deficiência não fazem diferenças entre eles. Segundo comentado em notícia veiculada por (Conjur, 2019):

Pelas explanações acima verifica-se o total descompasso de tais normas com a Constituição Federal, haja vista que ferindo de morte a Constituição Federal, o fisco estadual concede a benesse de isenção do IPVA aos motoristas portadores de deficiência, mas não àqueles que não o são e sequer possuem condições de um dia, quiçá, dirigir um veículo.

A decisão em comento apenas reforça a ideia que tem sido defendida, de que a ideia construída em torno do que o legislador denominou como "interpretação literal" vem sofrido uma mutação evolutiva para abarcar situações que antes, com a ideia de que literal significava restrição, não abarcava.

A evolução é nítida, mais pessoas estão sendo, com justiça, incluídas nas hipóteses legais de isenção, gozando de direitos que deveriam estar gozando. Porque o Direito está em constante evolução, questões como a exposta sempre terão espaço, principalmente no meio acadêmico, para serem debatidas e aperfeiçoadas, sempre com o intuito de que a "melhor justiça" seja feita.

CONCLUSÃO

A partir da pesquisa doutrinária e jurisprudencial realizada, compreendeu-se pela possibilidade jurídica, para fins de equidade, da extensão interpretativa da norma. Desta maneira, a literalidade do mandamento legal não de ser interpretado de uma forma restritiva, ou de maneira a restringir direitos, mas com objetivo de perfazer seu alcance.

No primeiro capítulo, em preliminar, ficou evidenciado que as três principais teorias a respeito da definição de isenção fiscal gravitam entre a teoria clássica, que entende a isenção como um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. A defendida por Becker, na qual, o preceito da isenção tem a finalidade de justamente negar a existência da relação jurídica tributária e por fim, a da mutilação da regra matriz, entende-se que as isenções estariam enquadradas no que se chamou de regra de estrutura, uma vez que influem, modificando o âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.

No segundo capítulo, depreendeu-se a análise aprofundada dos aspectos conceituais das principais correntes de métodos interpretativos dentro do Direito. Demonstrou-se crucial a análise do viés positivista imposto na lei tributária e a forma como a sua incidência impede em certos casos concretos a aplicação da decisão mais justa.

Assim, no terceiro e último capítulo da pesquisa, passou-se ao estudo doutrinário acerca da extensão dessa interpretação normativa para além das amarradas positivistas, sendo necessário demonstrar se tal possibilidade é juridicamente possível no Direito Brasileiro. Para tanto, partiu-se da análise do conceito de extrafiscalidade na medida que as suas finalidades estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, podem muito bem serem observadas na instituição de uma isenção fiscal. Isto porque a isenção geral pode vir dotada de carga extrafiscal.

Por fim, ao tratar-se do aspecto social e econômico da isenção, ao ser analisada a função das normas tributárias. Neste feito, concluiu-se que suas finalidades precípua são a de reparar os encargos o mais próximo possível de critérios de comparação que sejam derivados da própria justificativa ética e política de cada espécie tributária e, não a maior arrecadação possível. Ou seja, a função fiscal das normas de impostos, em vez de derivar receitas do domínio econômico para o público, é repartir encargos conforme a capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10ª Ed, 1996. Rio de Janeiro: Forense.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.559.296 - SP (2015/0245738-0). Relator: Ministro Gurgel de Faria. Recorrente: Walter Netto e Lucia Helena da Silva e Souza. Brasília, 11 de março de 2017. Publicado em Diário de Justiça Eletrônico – Dje em 03 de março de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial improvido (REsp 1553931 / PR RECURSO ESPECIAL 2015/0223319-0 Relator (a) ministra REGINA HELENA COSTA (1157) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 15/12/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 02/02/2016).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial provido (REsp 1483971/AL RECURSO ESPECIAL 2014/0246819-2 Relator (a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 05/02/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 11/02/2015).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.196.500/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2/12/2010, DJe 4/2/2011; AgRg no AREsp 492.341/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado e publicado em 20/5/2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 18ªed, rev, atual. e ampl, 2007. São Paulo: Saraiva

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 27º ed, 2016. São Paulo: Saraiva.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed, 2012. Rio de Janeiro: Forense.

CONJUR. Conjur. Fonte: Consultor Jurídico: <<https://www.conjur.com.br/2017-fev-12/pessoa-deficiencia-isencao-ipva-mesmo-nao-dirigir>> Acesso em 25 de janeiro de 2019.

LEÃO, Martha Toribio. (2014). Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. São Paulo: Dissertação - Universidade de São Paulo.

NOGUEIRA, José Geraldo de Ataliba. IPTU e Progressividade. Revista de Direito Público, jan/marc de 1990, v.23, n.93, pp. 233-8.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário, 14ª ed, 1995. São Paulo: Saraiva.

PLANALTO. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em 28 de janeiro de 2019

ROCHA, Paulo Victor Vieira. Fiscalidade e extrafiscalidade: Uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias, 2014. Revista Direito Tributário Atual 32, 256-274.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica, 2005. Rio de Janeiro: Forense.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 2º Ed, 2012. São Paulo: Saraiva.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS. Manual de Normas para Apresentação de Monografias, Dissertações e Teses. 2º edição revista e atualizada para meio eletrônico. Manaus: UEA, 2014.

BOAVENTURA, Edivaldo M. Metodologia da Pesquisa: Monografia, Dissertação, Tese. 1ª ed. 7. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.