

REIDI – NOÇÕES GERAIS E NATUREZA JURÍDICA: UM ESTUDO SOBRE ISENÇÃO E SUSPENSÃO

REIDI – GENERAL NOTIONS AND LEGAL NATURE: A STUDY ON EXEMPTION AND SUSPENSION

Valterlei A. da Costa

Doutorando em Direito Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-Técnico de Finanças e Controle da Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná e da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Professor de Pós-graduação em Direito Lato Sensu. Advogado em Curitiba/PR. E-mail: costa.valterlei@gmail.com

Recebido em: 27-09-2020

Aprovado em: 15-03-2021

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-47-20>

RESUMO

Inicialmente, apresentar o REIDI como benefício é correto. Todavia, havendo complemento – de que o incentivo é implementado, a princípio, via suspensão de PIS e COFINS e, na sequência, com a conversão de suas alíquotas a zero –, é caso para aprimoramento, quando se deve expor em que consistem a suspensão e a alíquota zero. Dessarte, é possível investigar o sentido em que o regime utilizou tais termos, para se concluir, em relação a esses tributos, ser a suspensão uma mudança na data de vencimento para pagamento, e a alíquota zero, uma isenção, operada mediante recorte nas hipóteses das respectivas normas de tributação.

PALAVRAS-CHAVE: REIDI, PIS, COFINS, ISENÇÃO, SUSPENSÃO

ABSTRACT

Initially, presenting the REIDI as a benefit is correct. However, if there is a complement – that the incentive is implemented, firstly, through the suspension of PIS and COFINS and, subsequently, with the conversion of their rates to zero –, it is a case for improvement, when it should be exposed, strictly, what are suspension and zero rate. In this way, it is possible to present the sense in which the regime used the terms, unfolding, for these

taxes, the suspension as a change in the due date for payment, and the zero rate, by means of clipping in the hypotheses of the norms of taxation, as an exemption.

KEYWORDS: REIDI; PIS; COFINS; EXEMPTION; SUSPENSION

1. INTRODUÇÃO

Mesmo perante auditórios mais técnicos, referimo-nos aos casos em que há a redução, ou a exclusão, do valor do tributo a pagar, ou mesmo sua simples postergação, como “benefício” ou “incentivo”¹. E, de pronto, deixemos claro que não há nada de errado nisso. Afinal, nem sempre se exige, para uma boa comunicação, a precisão de todas as palavras. Na verdade, em muitos casos, o uso excessivo de filigranas pode ser mesmo prejudicial para a compreensão da mensagem. Sendo assim, ao referirmo-nos a um programa que tem por finalidade a promoção de uma atividade específica, não há nada de condenável se utilizarmos tais palavras, pois é perfeitamente apreensível uma afirmação na qual se diga que uma atividade está sendo beneficiada ou incentivada por meio da postergação, redução ou, mesmo, exclusão de valor a pagar, a título de tributo. São esses, aliás, casos perfeitos de exercício da função promocional do direito². Assim, quando o legislador, visando à expansão das obras de infraestrutura do País, promove um regime tributário nominando-o de incentivo, não há nada para censurar.

Dito isso, temos como próximo ponto deste artigo (tópico 2) a apresentação das noções gerais do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI sem maiores preocupações, uma vez que vamos utilizar, nessa parte, indistintamente, os termos benefício ou incentivo, pois o que nos move é simplesmente espreitar o panorama geral. Agora, a partir dessa exposição, notaremos que o benefício ou incentivo vai ganhando formato. De pronto, possível aferir que diz respeito a dois particulares tributos: o PIS e a COFINS. Ademais, é verificável que se apresenta, sequencialmente, em duas etapas: na primeira, há a suspensão de tributo; posteriormente, nos moldes utilizados pelo próprio legislador, há a “conversão” da suspensão em alíquota zero. Ocorre que essas primeiras noções, a depender da profundidade com que se queira aproximar do tema, talvez não sejam suficientes, do que exsurge uma linguagem mais particularizada, que dê conta de explicar o que seja “suspensão de tributo”, bem como o alcance da expressão “alíquota zero”. Esses pontos só podem ser atendidos com um desenvolvimento em apartado, com a fixação de algumas linhas conceituais (tópico 3). Com isso, será possível, a partir do conhecimento

1 Ao adjetivar os substantivos “benefício” e “incentivo”, entre as opções “fiscal” ou “tributário”, deve-se ter em conta as palavras de J. Vieira: “É claro e manifesto que o adjetivo ‘fiscal’, abarcando as receitas, a gestão e as despesas [...] acaba por identificar-se muito mais com ‘financeiro’ do que com ‘tributário’. Por isso [...], entendemos adequado substituir as expressões [...] por ‘incentivo tributário’” (VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? Revista de Direito Tributário v. 118. São Paulo: Malheiros, [2013], p. 32).

2 Para um ordenamento jurídico promocional, “[...] interesan sobre todo los comportamientos socialmente deseados, por lo que su fin es provocar su realización incluso entre los recalcitrantes” (BOBBIO, Norberto. La función promocional del derecho. In: BOBBIO, Norberto. Contribución a la teoría del derecho. Traducción de Alfonso Ruiz Miguel. 2. ed. Madrid: Debate, 1990, p. 381).

normativo, bem como das noções teóricas, apresentar a natureza jurídica do REIDI, deslocando-se da mera ideia de benefício ou incentivo, que, frisa-se, não deixa de ser correta, mas que ganha, então, um estudo aprofundado (tópico 4). Por fim, lançaremos poucas linhas com vistas a sintetizar os entendimentos por nós apresentados ao longo deste artigo (tópico 5).

2. NOÇÕES GERAIS SOBRE O REIDI

2.1. Projeto

Com fins de reduzir o custo inicial das obras de infraestrutura e atrair capital privado, instituiu-se o REIDI³, e os projetos que podem dele se beneficiar são os referentes aos setores de (art. 2º da Lei n. 11.488/2007): transporte (alcançando exclusivamente: rodovias e hidrovias; portos organizados e instalações portuárias de uso privado; trens urbanos e ferrovias, inclusive locomotivas e vagões; sistemas aeroportuários e sistemas de proteção ao voo instalados em aeródromos públicos) (art. 5º, I, *a, b, c e d*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, I, *a, b, c e d*, da IN/RFB n. 1.911/2019); energia (alcançando exclusivamente: geração, cogeração, transmissão e distribuição de energia elétrica; e produção e processamento de gás natural em qualquer estado físico) (art. 5º, II, *a e b*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, II, *a e b*, da IN/RFB n. 1.911/2019); saneamento básico (alcançando exclusivamente obras para o abastecimento de água potável e esgotamento sanitário) (art. 5º, III, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, III, da IN/RFB n. 1.911/2019); irrigação (art. 5º, IV, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, IV, da IN/RFB n. 1.911/2019); e dutovias (art. 5º, V, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, V, da IN/RFB n. 1.911/2019)⁴.

O ministério responsável pelo setor favorecido deverá definir em portaria os tipos de projetos que se enquadram para a usufruição do benefício (art. 6º do Decreto n. 6.144/2007; art. 582 da IN/RFB n. 1.911/2019), com os pedidos devendo já contemplar na fixação dos custos a benesse (art. 6º, § 1º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 582, § 1º, I, da IN/RFB n. 1.911/2019)⁵.

3 Item 2.2 da Exposição dos Motivos Interministerial MF/MPS n. 3/2007, a qual acompanhou a MP n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007.

4 Também é permitida, nos casos de co-habilitação, a inscrição no regime da atividade de instalação e montagem de aerogeradores (SC SRRF/4RF n. 104/2011). Sobre co-habilitação, veja-se tópico 2.3.

5 Na apresentação do projeto, já ter de considerar o benefício, sem a possibilidade de mensurar o tempo para sua implementação, mesmo que para uma eventual demora não concorra o contratante, pode ser causa de desequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Nesse sentido, Nishioka e Thielmann: “[...] o que se tem verificado hoje é um desequilíbrio econômico na relação jurídica do particular com o Poder Público, em que as concessionárias estão sendo obrigadas a realizar as obras de infraestrutura dentro do prazo estipulado pela agência reguladora, calculando os valores dos projetos considerando o impacto da aplicação do REIDI, e despendendo com ‘matéria prima’ e força-trabalho para cumpri-los, sem a devida contrapartida do benefício fiscal que lhes é assegurado por lei, por mera desídia do Poder Público, em nítida violação ao princípio do equilíbrio econômico-financeiro que rege a relação entre as partes” [NISHIOKA, Alexandre Naoki; THIELMANN, Gabriel de Carvalho. REIDI, PIS e COFINS e as concessionárias de energia: da necessidade de dar efetividade ao benefício fiscal à luz dos princípios do equilíbrio econômico-financeiro e da duração razoável do processo. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; SILVA, Rafael Peteffi da; FEITOSA, Raymundo Juliano; CARMO, Valter Moura do (coord.). Direito Empresarial Tributário e Financeiro. Zaragoza: Universidad de Zaragoza, 2019, p. 239-240]. Ou Chiesa: “[...] havendo um descasamento entre a presunção do órgão regulador que determina qual será a remuneração das empresas concessionárias e a realidade para fruição do benefício fiscal do REIDI, existe um desequilíbrio econômico-financeiro que não pode ser suportado pelas empresas” [CHIESA, Marjorie Merida. A demora na conclusão do processo de REIDI que impacta em desequilíbrio econômico-financeiro na realização de obras de infraestrutura por empresas de transmissão de energia elétrica. 2017. 24 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-graduação lato sensu) – Insper, São Paulo, 2017, p. 6].

E, uma vez aprovados, serão publicados no *DOU*, mediante portaria (art. 6º, § 3º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 582, § 4º, da IN/RFB n. 1.911/2019), a qual conterà o nome empresarial e o CNPJ do titular, quem poderá requerer a habilitação perante a Secretaria da Receita Federal, ao lado da descrição do projeto, com a especificação do setor em que se enquadra (arts. 6º, § 4º, I e II, e 15 do Decreto n. 6.144/2007; art. 582, § 4º, I e II, da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.2. Incentivo

O incentivo por meio de regime especial para o desenvolvimento da infraestrutura (REIDI) foi pensado como atuando em dois momentos: em um primeiro, há a suspensão do PIS e da COFINS; em um segundo, a suspensão transmuda-se em alíquota zero.

2.2.1. Suspensão

Ficam suspensos o PIS e a COFINS – ou o PIS-Importação e a COFINS-Importação, e as importações devem ser diretas, não compreendendo, assim, as por conta e ordem (SC COSIT n. 123/2018) – quando forem adquiridos por pessoa beneficiária do REIDI os seguintes itens: bens (art. 3º, I e II, da Lei n. 11.488/2007), que se desdobram em máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, desde que novos (art. 2º, I, *a*, e II, *a*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 578, I, *a*, e II, *a*, da IN/RFB n. 1.911/2019); materiais de construção (art. 3º, I e II, da Lei n. 11.488/2007; art. 2º, I, *b*, e II, *b*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 578, I, *b*, e II, *b*, da IN/RFB n. 1.911/2019); prestação de serviços (art. 4º da Lei n. 11.488/2007; art. 2º, I, *c*, e II, *c*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 578, I, *c*, e II, *c*, da IN/RFB n. 1.911/2019), na qual não se inclui a industrialização por encomenda (SC COSIT n. 13/2019); locação, no mercado interno, de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos (art. 4º, § 2º, da Lei n. 11.488/2007; art. 2º, I, *d*, do Decreto n. 6.144/2007; art. 578, I, *d*, da IN/RFB n. 1.911/2019), não alcançando, ademais, o afretamento (SC COSIT n. 24/2018)⁶. Todavia, não é extensível o benefício à aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos fornecidos à pessoa jurídica habilitada ao regime (SC SRRF/4RF n. 104/2011). Em todos esses casos, sujeitos ao incentivo, deve haver, para sua efetiva concretização, a utilização ou incorporação daquilo que se adquire ou, ainda, do serviço que é tomado na obra de infraestrutura, a qual deve ser destinada ao ativo imobilizado, cabendo ao beneficiário o ônus do controle documental e contábil que permita sua comprovação (CARF n. 3301-006.035). Assim, mesmo que um bem, material, serviço ou locação seja necessário, se ele não for incorporado ou utilizado diretamente na obra, como os serviços de engenharia e de elaboração de projetos, não fará jus ao regime especial (CARF n. 3201-004.882). No mais, os benefícios também se aplicam às receitas decorrentes de contrato de concessão de serviço público que tenham como contrapartida ativo intangível

6 Designa-se afretamento “[...] o contrato pelo qual [...], um dos contratantes, proprietário de um navio ou qualquer embarcação (fretador), concede ou aluga a outro contratante (afretador) o uso parcial ou total do navio ou da embarcação [...]” (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 44).

representativo de direito de exploração, ou ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa, ou outro ativo financeiro (art. 3º, § 4º, da Lei n. 11.488/2007; art. 579 da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.2.2. Alíquota zero

Uma vez utilizados ou incorporados à obra de infraestrutura os bens, os materiais de construção, os serviços ou, ainda, as locações, o PIS e a COFINS que se encontram suspensos deixam de ser devidos, por meio da técnica da conversão a zero das alíquotas das referidas contribuições (art. 3º, § 2º, da Lei n. 11.488/2007; art. 14 do Decreto n. 6.144/2007; art. 591 da IN/RFB n. 1.911/2019)⁷. No entanto, não ocorrendo na obra de infraestrutura a utilização ou incorporação dos bens, materiais, serviços ou equipamentos locados, passam a ser devidas as contribuições que estavam suspensas, com multa e juros, a contar da data de aquisição, pelo adquirente, na condição de responsável; ou da data do registro da DI, pelo importador, na condição de contribuinte (art. 3º, § 3º, I e II, da Lei n. 11.488/2007; art. 14, § 1º, I e II, do Decreto n. 6.144/2007; art. 592, § 1º, I e II, da IN/RFB n. 1.911/2019). Também fica obrigado a recolher os tributos suspensos quem tiver sua habilitação cancelada antes da conversão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário à alíquota zero (art. 592, II, da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.3. Adesão

Podem requerer a habilitação ou co-habilitação⁸ ao programa as pessoas jurídicas (art. 2º da Lei n. 11.488/2007) de direito privado (art. 5º do Decreto n. 6.144/2007; art. 581 da IN/RFB n. 1.911/2019), não sendo, portanto, permitido que ministérios usufruam do benefício (SC COSIT n. 103/2015), mas, por outro lado, é facultada sua utilização pelo líder de consórcio, desde que todas as pessoas jurídicas dele integrantes se habilitem ou co-habilitem (art. 580, § 1º, da IN/RFB n. 1.911/2019). O pleito será feito mediante formulário próprio (art. 7º, *caput*, do Decreto n. 6.144/2007), apresentado à unidade da RFB com jurisdição sobre o estabelecimento da requerente (art. 583, *caput*, da IN/RFB n. 1.911/2019), para a formação de dossiê digital de atendimento (art. 583, § 2º, da IN/RFB n. 1.911/2019), o qual será acompanhado de: inscrição do empresário ou contrato de sociedade, ou, ainda, do estatuto (art. 7º, I, do Decreto n. 6.144/2007; art. 583, I, da IN/RFB n. 1.911/2019); indicação do titular da empresa ou relação de sócios ou diretos, gerentes, administradores ou procuradores, com

7 A legislação é omissa quanto ao prazo para que ocorra a incorporação. Nunes diz ser ele de dois anos, todavia, não fundamenta como chegou a tal número: "Dada a aquisição dos bens ou serviços pela empresa habilitada ao REIDI, essa terá um prazo de dois (2) anos para incorporar os itens adquiridos ao ativo imobilizado, isso se dá pelo fato de ser um empreendimento de construção que demanda tempo para construir suas estruturas físicas" [NUNES, Rafael. Reflexos tributários do REID em empresas de construção civil voltadas à construção de usinas hidrelétricas: uma simulação. 2010. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010, p. 39].

8 A Lei n. 11.488/2007 e o Decreto n. 6.144/2007 optam por utilizar o termo "co-habilitação"; por sua vez, a IN/RFB n. 1.911/2019 vale-se da forma "coabilitação". Ambas estão corretas: "A tradição manda eliminar o h: coabitar, coabitante. Daí o VOLP, por analogia, ter escrito coerdeiro. Entretanto, o Acordo Ortográfico inclui co na regra do hífen antes do h, registrando co-herdeiro. Conclusão: os novos dicionários endossam as duas grafias" (PIACENTINI, Maria Tereza. Manual da boa escrita: vírgula, crase, palavras compostas. Rio de Janeiro: Lexikon, 2014, p. 128).

CPF e endereço (art. 7º, II, do Decreto n. 6.144/2007; art. 583, II, da IN/RFB n. 1.911/2019); se algum sócio for pessoa jurídica, então também deve ser indicado o CNPJ, bem como seus sócios ou administradores, ao lado do CPF e endereço deles (art. 7º, III, do Decreto n. 6.144/2007; art. 583, III, da IN/RFB n. 1.911/2019); cópia da portaria do Ministério aprovando o projeto (art. 7º, IV, do Decreto n. 6.144/2007; art. 583, IV, da IN/RFB n. 1.911/2019); comprovantes de regularidade fiscal (comprovante de entrega das EFDs; certidão negativa ou positiva com efeito de negativa dos tributos federais e procuradoria; matrícula perante o INSS, quando obrigatória) (art. 7º, § 4º, I a III, do Decreto n. 6.144/2007). Além dos documentos acima listados, para a co-habilitação, será necessária a apresentação do contrato com a empresa já habilitada, titular do projeto, cujo objeto será, exclusivamente, a execução por empreitada de obras “de construção civil” (art. 7º, § 1º, do Decreto n. 6.144/2007, com a redação dada pelo Decreto n. 7.367/2010; art. 581, § 2º, da IN/RFB n. 1.911/2019), não sendo possível dar interpretação extensiva à expressão “construção civil” (art. 111 do CTN)⁹. Aliás, considera-se empreitada a execução de obra de construção civil, mesmo quando, junto ao fornecimento de mão de obra, houver a remessa de materiais ou equipamentos novos ou, ainda, a locação de maquinários, desde que tudo seja incorporado ou utilizado, sem que, contudo, isso afaste a preponderância econômica da prestação de serviço (SC COSIT n. 6/2018). E, uma vez realizada a solicitação, a unidade da RFB com jurisdição sobre o caso proferirá despacho deferindo ou indeferindo a habilitação, com posterior ciência ao interessado (art. 586, III e IV, da IN/RFB n. 1.911/2019), no prazo de 30 dias (art. 49 da Lei n. 9.784/1999); bem como, sendo insuficiente a instrução do pedido, será intimado o requerente para, no prazo de 20 dias, regularizá-lo (art. 586, parágrafo único, da IN/RFB n. 1.911/2019). Porém, sendo o pedido indeferido, cabe recurso, no prazo de 10 dias, em instância única à SRRF (art. 587, § 3º, da IN/RFB n. 1.911/2019), cuja juntada deve ser solicitada ao dossiê digital (art. 587, § 4º, da IN/RFB n. 1.911/2019). Já sendo deferido, será formalizada via ADE a habilitação ou co-habilitação (art. 587 da IN/RFB n. 1.911/2019), frisando que a habilitação ou co-habilitação é concedida para cada projeto de infraestrutura a que se vincular o requerente (art. 8º do Decreto n. 6.144/2007; art. 584 da IN/RFB n. 1.911/2019). Por fim, não podem aderir ao REIDI, nem se co-habilitar, as pessoas jurídicas enquadradas no Simples Nacional (art. 2º, § 1º, da Lei n. 11.488/2007; art. 6º, § 6º, I, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, § 5º, II, da IN/RFB n. 1.911/2019). Em razão disso, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não alcança as aquisições que o habilitado ou co-habilitado faça aos optantes por esse regime de tributação (SC COSIT n. 28/2019). Igualmente, não pode pleitear o benefício quem se encontre em situação irregular com relação aos impostos e contribuições administrados pela RFB (art. 2º, § 2º, da Lei n. 11.488/2007; art. 6º, § 6º, II, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, § 5º, II, da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.4. Usufruição

9 Sobre como a administração tributária interpreta o conceito de construção civil, veja-se SC COSIT n. 46/2019.

Somente poderá efetuar aquisições e importações de bens e serviços no regime especial quem estiver previamente habilitado ou co-habilitado pela RFB (art. 4º, parágrafo único, do Decreto n. 6.144/2007; art. 580, § 1º, da IN/RFB n. 1.911/2019)¹⁰. Por sua vez, será titular da habilitação a pessoa jurídica que executar o projeto, incorporando a obra de infraestrutura a seu ativo imobilizado (art. 5º, § 1º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, § 1º, da IN/RFB n. 1.911/2019). Poderá, ainda, co-habilitar-se quem auferir receita decorrente da execução de obra de construção civil por empreitada, contratada por pessoa jurídica habilitada para o REIDI (art. 5º, § 2º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, § 2º, da IN/RFB n. 1.911/2019), sendo desnecessária, nesse caso, a comprovação da titularidade do projeto (art. 5º, § 4º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 581, § 4º, da IN/RFB n. 1.911/2019). No mais, a usufruição do benefício deverá transcorrer no período de um lustro, ou seja, cinco anos, contados da habilitação da pessoa jurídica titular do projeto de infraestrutura (art. 5º da Lei n. 11.488/2007; art. 3º do Decreto n. 6.144/2007; art. 590 da IN/RFB n. 1.911/2019) e, uma vez concluída a participação da beneficiária no projeto, deverá ser solicitado, no prazo de 30 dias, o cancelamento da habilitação ou da co-habilitação (art. 9º do Decreto n. 6.144/2007; art. 585 da IN/RFB n. 1.911/2019), por meio de juntada ao dossiê digital (art. 588, § 1º, da IN/RFB n. 1.911/2019), sob pena de multa de R\$ 5 mil reais por mês (art. 9º, parágrafo único, do Decreto n. 6.144/2007; art. 585, parágrafo único, da IN/RFB n. 1.911/2019). E, além do cancelamento a pedido, poderá ser ele feito de ofício, quando se apure que o beneficiário não se enquadrava nas condições para a concessão ou que deixou de satisfazê-las (art. 10, II, do Decreto n. 6.144/2007), mas ambos, a pedido e de ofício, serão formalizados por meio de ADE (art. 588, § 2º, da IN/RFB n. 1.911/2019), e o cancelamento da habilitação implica o cancelamento automático das co-habilitações a ela vinculadas (art. 10, § 3º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 588, § 6º, da IN/RFB n. 1.911/2019). No mais, contra o cancelamento de ofício, poderá ser interposto recurso, com efeito suspensivo, no prazo de 10 dias, em instância única, à SRRF (art. 588, § 3º, da IN/RFB n. 1.911/2019), com pedido de juntada ao dossiê digital (art. 588, § 4º, da IN/RFB n. 1.911/2019). E, sendo mantido o cancelamento da habilitação ou da co-habilitação, não poderá mais a pessoa jurídica efetuar aquisições e importações de bens, materiais, serviços ou locações (de que só é beneficiária quando realizadas no mercado interno) com a suspensão do PIS e da COFINS (art. 10, § 4º, do Decreto n. 6.144/2007; art. 588, § 7º, I, da IN/RFB n. 1.911/2019), nem poderá solicitar nova habilitação antes de decorridos 2 anos, a contar da publicação do ADE de cancelamento (art. 588, § 7º, II, da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.5. Créditos

A pessoa jurídica que vender bens, materiais, prestar serviços ou locar equipamentos com suspensão da exigibilidade do crédito, no caso de ser tributada pelo regime não cumulativo, poderá manter e utilizar os créditos decorridos da cadeia econômica (art. 12 do Decreto n.

¹⁰ “[...] uma empresa somente pode contratar fornecedores com o benefício do REIDI quando ele já está concluído, ou seja, com a emissão da Portaria pelo Ministério de Minas e Energia e do Ato Declaratório emitido pela Receita Federal, devidamente publicado no Diário Oficial” (CHIESA, 2017, p. 11).

6.144/2007; art. 593 da IN/RFB n. 1.911/2019). Por sua vez, a adquirente, quer se trate do mercado interno, quer do externo, não terá créditos de PIS e COFINS dos quais se apropriar (art. 13 do Decreto n. 6.144/2007; art. 594 da IN/RFB n. 1.911/2019).

2.6. Obrigação acessória

A concessão do incentivo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias (art. 111, III, do CTN), mas, na verdade, reforça a sua necessidade, pois é por meio delas que a fiscalização poderá averiguar a correção dos atos daquele que foi beneficiado. Assim, nas notas fiscais de venda ou prestação de serviço, devem constar o número da portaria que aprovou o projeto bem como o número do ato que concedeu a habilitação ou co-habilitação (ADE), além da expressão “Venda efetuada com suspensão da exigibilidade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” (art. 3º, § 1º, da Lei n. 11.488/2007); ou, de modo mais específico, conforme o caso: “Venda de bens efetuada com suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” (art. 11, I, do Decreto n. 6.144/2007; o art. 589, I, da IN/RFB n. 1.911/2019 fala em “suspensão do pagamento”); ou “Venda de serviços efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS” [art. 11, II, do Decreto n. 6.144/2007; o art. 589, II, da IN/RFB n. 1.911/2019 fala em “suspensão do pagamento” (*sic*); ou, ainda, “Locação de bens efetuada com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins” (art. 589, III, da IN/RFB n. 1.911/2019). Além disso, qualquer que seja a hipótese, deve seguir-se à expressão a especificação do dispositivo legal correspondente.

3. NATUREZA JURÍDICA

O REIDI é um incentivo ou benefício que tem como base, em um primeiro momento, a suspensão do PIS e da COFINS para, em um momento posterior, nos termos da linguagem do legislador, “converter” a zero as alíquotas desses tributos. Explicação que, no altiplano da generalidade, satisfaz. Todavia, se queremos uma compreensão mais refinada do tema, precisamos nos aprofundar, com maior precisão, nos conceitos de “suspensão de tributo” e de “alíquota zero”. Para tanto, usaremos como supedâneo a teoria trilógica do tributo.

3.1. Teoria trilógica do tributo

O tributo pode ser estudado de modo normativo, entre vários outros. Nesse ponto, a complexidade é reduzida, com o objeto de análise sendo confinado aos contornos de norma jurídica. Agora, ao ser ele compreendido como norma jurídica, é possível um desdobramento em tríade, quando temos a norma de tributação, a de competência e a de lançamento, o que nos permite construir uma teoria trilógica do tributo¹¹.

11 “Todo esse arrazoado, em torno de trios, tríades, ternos, trimeros, tripés e tercetos, tem, por conta, expor que uma ideia focada no único – sendo, portanto, redutora de mundo – pode ainda assim ser desdobrada. Por essa linha, o único permanece, com sua imparidade, mas não há mais um porquê equipará-lo a um monolítico. Modo de raciocinar que pretendemos estender ao estudo do tributo, pois se tributo é norma jurídica, isso se dá em trinca, com a norma de tributação, a norma de competência tributária e a norma de lançamento tributário”

E o raciocínio do tributo em tríade toma como meridiano a norma de tributação a partir de uma convenção, promovendo, ato contínuo, a derivação de outras duas normas: uma acima, pois se a norma de tributação é norma válida, então há a norma validadora (norma de competência); outra abaixo, para a qual é supedâneo (norma de lançamento). Com isso, revelam-se dois planos no estudo da norma jurídica: um estático, quando o que sobressai é a estrutura normativa; outro dinâmico, quando é a criação, alteração ou exclusão da norma que passa a objeto de estudo. Em um, o foco está na formação; em outro, na transformação¹². Assim, há a norma de comportamento, ou de conduta, que regula qualquer ação (em sentido amplo, compreendendo, portanto, a omissão) desde que possível e não necessária, com exceção de uma: a ação normativa¹³, que é, nessa divisão, regulada pela norma de competência ou de estrutura.

De toda sorte, haver um escalonamento não afasta a homogeneidade sintática das normas jurídicas, pois todas elas apresentam a mesma estrutura – hipótese e consequências, unidas por imputação¹⁴ –, em que é possível identificar a norma de tributação como aquela que prescreve, para o caso de verificação da hipótese (que apresenta de modo abstrato um fato econômico), uma conduta no modo obrigatório de dar dinheiro, sem, contudo, a individualização do sujeito nem a precificação da quantia a ser entregue. Logo, é a norma de tributação que obriga ao pagamento quando na presença de certo fato, o qual, por sua vez, foi por ela descrito. Assim se manifesta a tributação enquanto norma em seu sentido estático, ou seja, diante de um fato, duas possibilidades apresentam-se: ou ele é subsumido à norma ou não, pois *tertium genus non datur*. Ademais, é nesse plano estático que se apresentam os estudos analíticos, para os quais a norma é decomposta em critérios, do qual um deve receber especial atenção neste artigo, qual seja, o critério temporal da consequência¹⁵.

[COSTA, Valterlei A. da. Ensaio para uma teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento. 2019. 248 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019a, p. 14].

12 “A seguinte lista mostra os itens que devemos decidir na construção de uma linguagem L. I. Regras formativas (= definição da ‘sentença em L’). A. Sentenças atômicas. 1. A forma das sentenças atômicas. 2. Os predicados atômicos. a. Predicados primitivos. b. Predicados atômicos indiretamente introduzidos. B. Operações de formação do primeiro tipo: conexões; sentenças moleculares. C. Operações de formação do segundo tipo: operadores. 1. Sentenças generalizadas. [...] 2. Predicados generalizados. II. Regras de transformação (= definição de ‘consequência em L’). A. L-regras. (As regras de dedução lógica). B. P-regras. (As leis físicas enunciadas como válidas)” (CARNAP, Rudolf. Testabilidade e significado. In: CARNAP, Rudolf. Coletânea de textos. Tradução de Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980. p. 200).

13 “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre acción normativa” (WRIGHT, Georg Henrik von. Norma y acción: una investigación lógica. Traducción de Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970. p. 91-92).

14 “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regras [...], aí encontramos sua composição dual” (VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85).

15 Não desconhecemos que, em sua versão mais tradicional, não é contemplado um critério temporal na consequência da norma de tributação: “Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo? O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – circunstâncias de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. [...] se os critérios que logramos encontrar nas hipóteses endonormativas tributárias são aqueles que nos dão elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no plano concreto da realidade, os critérios que encontraremos na consequência serão atinentes, única e exclusivamente, com a relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, tudo por força da

COSTA, Valterlei A. da REIDI – Noções Gerais e Natureza Jurídica: um Estudo sobre Isenção e Suspensão. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 467-499. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

Não há dúvidas de que, na consequência da norma de tributação, há a prescrição de uma conduta de dar dinheiro. Logo, por inferência, se há a conduta, então deve ela ser estabelecida no tempo. E, aqui, faz-se necessário um adendo, pois seria impróprio confundir a questão “quais são os critérios da norma de tributação?”, tema que diz respeito à estrutura (e, portanto, à teoria), com a pergunta “devem todos os critérios ser assentados por lei?”, que se refere ao Direito positivo (e, portanto, à práxis). Assim, respondendo à primeira, não temos dúvida de que somente é possível uma prescrição com sentido se se precisar no tempo quando ela deve ser cumprida, pois, do contrário, seria uma mera recomendação. Afinal, uma prescrição sem um “quando” é uma prescrição que não pode ser descumprida, uma obrigação que nunca fica vencida. Há, portanto, um critério temporal na consequência da norma de tributação¹⁶. Agora, se deve tal critério ser estabelecido por lei no Direito brasileiro é uma indagação que deve ser respondida de forma negativa, com base, ao menos, na razão de que assim vem decidindo nosso Tribunal Maior¹⁷.

A doutrina, é verdade, tem enorme dificuldade para entender a decisão judicial como criação de direito e dá-lhe, geralmente, o valor de verdadeira ou falsa¹⁸. Com isso, aponta que o STF vem decidindo erroneamente ao dispensar a necessidade de lei para a alteração do vencimento do tributo (exemplificativamente, RE n. 240.266¹⁹ e RE n. 140.669²⁰). Ocorre que, sem pretendermos discutir questões como repercussão geral e súmula vinculante, as decisões da Corte Suprema integram o sistema tributário e não podem ser desconsideradas até que sejam alteradas. Logo, a norma de tributação, entre outros, é composta de um critério temporal na consequência, ao qual pode ser dado conteúdo por meio da “legislação tributária” (art. 96 do CTN).

Uma vez estabelecida a norma de tributação, sua estrutura e a forma de ser confeccionada, então é caso de, no processo dinâmico de positivação, estudarmos a norma que lhe concede

imputação normativa. E de que maneira nos será possível identificar essa relação jurídica? Sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos – ativo e passivo – (critério pessoal) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o critério quantitativo” (CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria norma tributária. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 114-115).

16 Os que negam o critério temporal na consequência da norma de tributação têm também bons motivos para fazê-lo. Por todos, a quem escolhemos pela clareza da redação, citemos J. Vieira: “No que toca ao como, quando e onde pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às quais falta sintonia com a ideia da regra-matriz dos tributos como arcabouço essencial, mínimo irredutível, unidade monádica” (VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 68).

17 Em sentido contrário, ainda sob a égide da CF/1967, podemos citar Ataliba e Gonçalves: “[...] pela Constituição, fixar prazo para cumprimento de obrigação pecuniária não é matéria administrativa. É assunto que não comporta discricção. É matéria legal, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do cidadão diante do Estado” (ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. A. Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. Revista de Direito Tributário v. 45. São Paulo: RT, 1988, p. 27). Já com a vigente CF/1988, podemos listar a favor da necessidade de lei para a alteração do vencimento do tributo Carrazza: “[...] as reduções de prazos e as alterações das formas de pagamento dos tributos implicam aumento da carga tributária. E o aumento da carga tributária deve obedecer aos princípios da estrita legalidade” (CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 237).

18 “La actividad de formación del derecho por parte del juez es una función de la voluntad y no del conocimiento” (EBENSTEIN, William. La teoría pura del derecho. Traducción de J. Malagón y A. Pereña. México: Fondo de Cultura Económica, 1947, p. 223).

19 STF, RE n. 240.266, rel. min. Marco Aurélio, rel. p/acórdão min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, j. 22.09.1999.

20 STF, RE n. 140.669, rel. min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 02.12.1998.

a validade, qual seja, a de competência. E, por conta da estrutura única de toda norma jurídica adotada neste artigo, é ela também formada de hipótese e consequência, conectadas por imputação, de modo que, na primeira parte, há a descrição de um estado de coisas²¹ – que pode ser todo e qualquer caso comum, mas não necessário, para norma de competência²² –, seguida de uma prescrição modalizada, quando se permite, obriga ou proíbe a criação, alteração ou revogação da norma de tributação. Deixando de lado o caso obrigatório, pois inexistente no Direito brasileiro, a não ser, talvez, para o ICMS, quando é possível discutir seu caráter nacional²³, temos as normas de competência que permitem assentar as normas de tributação e as que proíbem as instituições, as quais podemos chamar de normas de incompetência ou imunidade²⁴. Dito isso, sem discutirmos se é uma derivação ou uma norma posta, se há uma norma de competência que permite pôr norma de tributação, então também há uma norma de competência que permite alterar e uma que permite excluir norma de tributação já posta.

Por fim, se a norma de tributação é norma fundada, decorrente da norma de competência, que é norma fundante, pode ela também assumir a função, no processo de positivação, de fundamento de validade de outra norma, qual seja, a de lançamento²⁵. Nesse caso, dizendo com maior rigor, a norma de tributação não se apresenta como norma de conduta, mas sim

21 "2.01 O estado de coisas é uma ligação de objetos (coisas)" (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001, p. 135).

22 Se pode ser todo e qualquer caso, pode ser, igualmente, um caso excepcional. E é com base na excepcionalidade que J. Vieira promove uma classificação da competência tributária: "[...] se há uma competência extraordinária, é de se presumir que existem, é claro, os tributos que se destinam a ser instituídos em caráter regular, ou seja, uma competência tributária ordinária" [VIEIRA, José Roberto. O princípio da federação e as competências tributárias: um exorcismo constitucional. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). *Direito Tributário paranaense: os 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário nacional*. Organização de Carolina Chaves Hauer, Fabriccio Petreli Tarosso e Robson Ochiai Padilha. Curitiba: Instituto Memória, 2020. v. 3, p. 33].

23 Valle é da linha de que não há normas de competência que estabeleçam obrigação no que tange à instituição de tributo: "[...] não há, na Constituição Federal, no que concerne ao exercício da competência tributária, norma que obrigue o seu exercício" (VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 393. Em sentido contrário, Gama: "Trata-se de uma outorga de competência complexa [o ICMS], onde a faculdade para permitir ou não a instituição da norma tributária é dada ao CONFAZ e não aos Estados. Para esses, a competência é condicional, pois, na ausência de autorização do órgão competente, positivada num Convênio, só lhe resta instituir o tributo obrigatoriamente" [GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 280 (esclarecemos entre colchetes)].

24 Somente é caso de norma de incompetência, ou imunidade, quando se negue todo um gênero. Exemplificando, proibido é instituir a norma de tributação p, seria uma imunidade. Agora, quando o dispositivo em questão nega apenas uma espécie do gênero, então nada mais está realizando do que dar forma à norma de competência, e não passa, assim, de um fragmento. Outro exemplo: dada a permissão para instituir o tributo do gênero q, se se retira de sua esfera a espécie 'q, então não é caso de se falar de norma de imunidade para essa exceção, pois não se está, com isso, configurando uma norma autônoma de imunidade, mas redesenhando a norma de competência, a qual passa a ser o conjunto da diferença entre q e 'q. De toda sorte, cabe mencionar que Carvalho e Carrazza cuidam da imunidade como norma de incompetência: "Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislar acerca daquele fato determinado" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 627); "[...] o conceito de imunidade [...] como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientes" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 195).

25 Tomamos a norma de lançamento como gênero – constando, em sua hipótese, a descrição de um fato concreto e, na consequência, um particular indivíduo, com uma obrigação de dar dinheiro precificada –, a qual pode ser classificada, a depender do cotejo entre o sujeito competente para expedi-la e aquele posto na condição de obrigado a dar dinheiro, em norma de autolancamento, quando são eles os mesmos, e norma de alolancamento, quando diferentes. Santi, por outro lado, prefere atribuir o termo lançamento apenas às normas postas por autoridade administrativa, pois, para ele, haveria "[...] duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e ato-norma formalizador instrumental" (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185).

como norma de competência, regulando não a conduta de dar dinheiro, mas a de assentar a norma de lançamento. Todavia, não se pode perder de vista que não é possível saber *a priori* qual papel exercerá a norma de tributação, já que a passagem do geral e abstrato para o individual e concreto é uma contingência, e não uma necessidade²⁶. Logo, em muitos casos, por inexistência de exigência de norma de lançamento, a obrigação decorre diretamente da norma de tributação. Em outros, a obrigação somente tem lugar se expedida a norma de lançamento²⁷.

Em curta síntese, essas são as notas gerais de uma teoria trilogica do tributo, base para o estudo sobre suspensão e moratória que adiante segue.

3.2. Isenção

Não se deve iniciar um trabalho sobre isenção, já na segunda década do século XXI, com a afirmação de que a teoria tradicional ensina ser ela uma “dispensa de pagamento”²⁸, pois isso já é história do Direito Tributário²⁹. Para o que nos interessa, as concepções teóricas sobre a isenção que hoje são dominantes – e o plural é porque nenhuma delas se firmou

26 Encontramos em Kelsen uma leitura da norma de lançamento como contingência: “[...] um projeto de lei financeira obriga os indivíduos a pagar impostos de acordo com sua renda prevendo sanções no caso de o imposto não ser pago. Mas, de acordo com algumas ordens jurídicas, um indivíduo concreto só é submetido à obrigação efetiva de pagar tal e tal imposto se um órgão competente, um funcionário do fisco, após avaliar seu rendimento, ordenar que ele o faça” (KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Tradução de Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 293). Entre nós, sobre a acidentalidade do lançamento, ninguém foi mais direto do que Becker: “Se a exigibilidade [...] do direito [...] ficasse sempre condicionada a uma demonstração ou comprovação histórico-jurídica do acontecimento dos fatos que realizam a hipótese de incidência, então estaria perdida a praticabilidade do direito. [...] Entretanto, aquela simultaneidade no nascimento do direito e sua exigibilidade [...] pode, por exceção, ser quebrada [...]. Porém, esta [sic] quebra de simultaneidade é anormalidade na fenomenologia do nascimento da relação jurídica. [...] Para que aquela anormalidade na fenomenologia jurídica seja admissível no mundo jurídico, é absolutamente necessária a existência de uma regra jurídica cuja regra [...] seja justamente a criação daquela anomalia [...]. A criação de uma tal regra jurídica fica ao arbítrio do legislador, o qual procurará, racionalmente, um ponto de equilíbrio entre a praticabilidade e a certeza do direito” (BECKER, Alfredo. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 356-357).

27 Devemos recusar o caminho fácil de imaginar a DCTF como norma individual e concreta. Isso porque deve ela ser apresentada até o 15º dia útil do 2º mês subsequente ao da ocorrência do fato tributário (art. 5º da IN/RFB n. 1.599/2015), mas, como regra, os tributos são pagos no mês seguinte à ocorrência do fato. Logo, a DCTF não é instrumento que se interpreta para encontrar a norma que obriga ao pagamento, uma vez que ela é posterior a própria obrigação. Em razão disso, em nossa forma de ver, enquadra-se como uma prestação de contas: “Com relação a todos os tipos de atos e atividades, reivindicações e refutações, cidadãos de uma sociedade podem ser chamados a demonstrar a justificação legal para o que fazem” (MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do Direito. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 23).

28 Os grandes difundidores desse posicionamento foram Sousa e Falcão: “Isenção [...] consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido [...]” (SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97); “[...] há [na isenção] incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia [...], determina a inexigibilidade do débito tributário [...]” [FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2. ed. São Paulo: RT, 1971, p. 118 (esclarecemos entre colchetes)]. São seguidos, entre outros, por Corrêa: “[...] a isenção em sentido estrito é a exclusão do crédito tributário [...]” (CORRÊA, Walter Barbosa. Incidência, não incidência e isenção. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 42); ou Fanucchi: “[...] a isenção, estando situada no campo da incidência e só não levando a relação a seu objetivo final e normal (o pagamento) porque o legislador, excepcionalmente, achou não conveniente a cobrança do tributo, desaparece por simples movimento legislativo capaz de removê-la” (FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: RT, 1986. v. 1, p. 380); ou, ainda, Leite Filho: “Por isenção temos que entender a dispensa, pelo sujeito ativo da relação tributária, do tributo que lhe seria devido, por mera liberalidade, através de lei” (LEITE FILHO, Nelson. Da incidência, não incidência, isenção e imunidade. São Paulo: LEUD, 1986, p. 105).

29 Tinham razão Borges – em 1969, com a primeira edição do seu famoso livro, que se chamava tão somente Isenções tributárias – e, talvez, Carvalho – em 1985, com a primeira edição de seu Curso –, quando afirmaram que a isenção como dispensa de pagamento era, então, a tese dominante, mas, com certeza, não mais hoje assistirá razão a quem assim proclamar. A teoria da isenção como “dispensa de pagamento” está morta, tal como os deuses gregos e romanos, por falta de adoradores. “Não sentimos o cheiro da putrefação divina? – também os deuses apodrecem!” (NIETZSCHE, Friedrich. A gaia ciência. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 148). De toda forma, como último grande tributarista que a encampou, s.m.j., vem-nos à memória Nogueira: “Isenção – é a dispensa do pagamento do tributo devido [...]” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 171).

sobre as outras de forma definitiva – podem ser agrupadas assim: por um lado, a isenção seria uma norma jurídica própria, tese que se desdobra em duas – entre os que a veem como “não-incidência”³⁰ e os que a tomam como norma de caráter “mutilante”; por outro, não passaria a isenção de um delineamento da norma de tributação, não tendo, assim, *status* próprio de norma jurídica.

Associando nomes às correntes, podemos iniciar lembrando que Borges, partindo de Becker³¹, aponta ser a isenção uma “não-incidência legalmente qualificada”³². Entretanto, ao contrário do que poderia entender-se a partir do epíteto, a isenção seria uma norma que incide – já que para o autor essa é uma característica própria de toda norma jurídica³³ –, só que não sobre o fato tributário, mas sobre o fato isento³⁴. Haveria, assim, duas normas, a de tributação e a de isenção, mas a de tributação não incide para que possa, então, incidir a de isenção, a qual seria uma norma de não-incidência qualificada. Haveria, com efeito, uma não-incidência e uma não-incidência qualificada, mas, no fundo, esta última seria uma incidência³⁵. Essa posição, a nosso ver, não é diferente da de Xavier, com seu fato impeditivo³⁶⁻³⁷.

30 Preferimos neste artigo utilizar “não-incidência”, unindo o advérbio ao substantivo com hífen, mesmo que, como regra, a Academia Brasileira de Letras (ABL) o tenha suprimido para tais situações, pois “[h]á alguns casos em que se poderá hifenizar o prefixo não, sobretudo quando o composto envolver substantivo derivado de verbo [...]”. São situações em que a ausência do hífen pode criar ambiguidade, falta de clareza [...]” (PIACENTINI, 2014, p. 129).

31 “A regra jurídica que prescreve a isenção [...] consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação. A realização da hipótese da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária” (BECKER, 2002, p. 306).

32 “Ao estabelecer os casos de incidência tributária, a lei pode simultaneamente prever hipóteses em que o vínculo obrigacional não surge. São essas precisamente as hipóteses de isenção. A não-incidência pode ser: I) pura e simples, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante. II) qualificada, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente do ente tributante” (BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 155).

33 “A essência do direito positivo é a sua incidência ou, o que é o mesmo, a incidência é da essência das normas jurídicas” (BORGES, José Souto Maior. Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 22).

34 “Assim como é lícito falar em fato jurídico tributário, nada mais nada menos que fato jurídico [...] no campo das normas obrigacionais tributárias, será simetricamente lícito falar em fato isento. Este é o resultado da incidência de normas isentantes sobre o seu suporte fático – intributado ex vi da isenção” (BORGES, José Souto Maior, 2007, p. 159).

35 Ao responder críticas sobre sua concepção de isenção, expôs Borges: “Não-incidência, nas normas de isenção, é só da norma tributária geral e abstrata. Precisamente porque sobre essa hipótese incide a norma isentante” [BORGES, José Souto Maior. Prefácio à 2ª edição (1980). In: _____. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 11].

36 “Por um lado o ato de reconhecimento do fato em que a isenção se traduz não esgota a sua eficácia no plano da relação jurídica tributária, declarando a sua inexistência no caso concreto. É que, se a isenção se configura como um fato impeditivo quanto à constituição da obrigação tributária, ela já assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a do contribuinte isento – e que é inteiramente distinta da do não contribuinte. [...] Por outro lado ainda se distingue o ato declarativo da não incidência do ato de reconhecimento da isenção. Na verdade, enquanto, a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto. Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva. É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional [...]” (XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 112-114).

37 Ainda na linha da isenção como fato impeditivo, podemos citar Seixas Filho: “[...] na isenção o fato gerador típico deixa de ocorrer em razão da existência de mais uma norma jurídica tributária cujo efeito será o de impedir ou paralisar a consequência da norma principal [...]” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das isenções tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 11).

Não é possível, com a devida vênia, adotar essa teoria, e não só em razão de configurar contradição em seus próprios termos (*contradictio in terminis*)³⁸ – ser a isenção, a um só tempo, uma norma e uma não-incidência –, mas, principalmente, pela forma com que se daria a relação entre a norma de tributação e a norma de isenção. Se a teoria que define a isenção como dispensa de pagamento não pode ser adotada porque, pressupondo ela duas normas, imprime maior velocidade à norma de tributação, para só então advir a norma de isenção, dispensando o pagamento, do mesmo modo, *in eadem causa*, não se pode imaginar que a norma de isenção seja mais lesta, incidindo primeiro sobre o fato isento, ou sobre o fato impeditivo, como queiram, e obstruindo, a partir disso, a incidência da sua antípoda³⁹.

Outra teoria, demais conhecida, que trata a isenção de forma autônoma à tributação, é a de Carvalho, para quem “[...] as isenções estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento”⁴⁰. Só que, agora, “[g]uardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*”⁴¹. Todavia, em que pese a autoridade detrás dela, não podemos aceitá-la.

Como primeiro ponto, devemos assinalar que uma palavra como “mutilar”, apesar de sua força ilustrativa, não encontra amparo na teoria do Direito, sendo, por nós, desconhecidos outros usos do termo fora o presente caso. Na verdade, não há muito sentido em dizer que uma norma mutila outra, o que prejudica, inclusive, a real compreensão do tema⁴². A segunda oposição diz respeito não à classificação em si das normas como de conduta e estrutura, tomada como base para a conceituação da isenção, com a qual, diga-se, concordamos, mas à forma como foi empregada. Isso porque, ao contrário do que supõe essa teoria da isenção, a norma de estrutura não investe contra outra norma jurídica, mas sim prescreve uma conduta de criar, alterar ou excluir outras normas⁴³. Aliás, seria de balde

38 Desenhando essa crítica, temos Augusto Filho: “Se a incidência de norma jurídica é infalível e traduz sempre um efeito jurídico, como salienta o professor pernambucano [...], como se poderia falar, sem contradição ou ambiguidade, em hipótese de não-incidência legalmente qualificada?” (AUGUSTO FILHO, João. Isenções e exclusões tributárias. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 76). Ou Régnier: “[...] parece lógico que se mantenha certa reserva em relação à teoria que defende a regra de isenção como caso de hipótese de não-incidência juridicamente qualificada [...]; pois [...] incorre em flagrante contradição com o conceito de incidência inseparável de qualquer norma jurídica [...]” (RÉGNIER, João Roberto Santos. A norma de isenção tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 61).

39 “Quando assevera que a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir, outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior” (CARVALHO, 2007, p. 501).

40 CARVALHO, 2007, p. 502.

41 Ibidem, p. 504.

42 “Afirmar [...] que a isenção mutila a norma-matriz do tributo é socorrer-se de metáfora, imune à refutação” (BORGES, 2007, p. 205). Por sua vez, não tendo objeção ao emprego do termo: “Não são inadequados, pensamos, os termos mutilar, suprimir ou subtrair parcialmente, utilizados pelo citado jurista [Paulo de Barros Carvalho] para explicar o fenômeno da isenção [...]” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1345).

43 As normas de competência ou de estrutura “[...] são diretivas que dispõem que as normas que são criadas em conformidade com um modo estabelecido de procedimento serão consideradas como normas de conduta. Uma norma de competência é, deste modo, uma norma de conduta expressa indiretamente” (ROSS, Alf. Direito e justiça. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003, p. 57). Assim, das normas de estrutura pode-se dizer que “[...] o comportamento que elas regulam é o de produzir regras” (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 45). Ou seja, algumas normas, que também podem ser denominadas de normas de tipo secundário ou parasitário, “[...] tornam possíveis actos que conduzem não só a movimento ou mudança físicos, mas à criação ou alteração de deveres ou obrigações” (HART, Herbert L. A. O conceito de direito. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005, p. 91).

procurar na literatura qualquer afirmativa no sentido de que a norma de estrutura mutila a norma de conduta, pois aquela não se volta contra esta, uma vez que é, igualmente, prescritora de conduta humana, só que com um particular conteúdo. No mais, é fácil perceber que o destinatário da norma de isenção é o mesmo do da norma de tributação – se entendemos que a norma de tributação é endereçada à autoridade fiscal, então a de isenção também o é; se entendemos, por outro lado, que a isenção é dirigida ao contribuinte, então a exação é dirigida a essa mesma pessoa –, o que impede entender-se que uma seja de conduta e outra de estrutura, pois ou ambas são de conduta ou ambas são de estrutura⁴⁴. Por fim, como terceira alegação para a dissensão, podemos apontar que, a partir da ideia de mutilar, de “[...] privar de algum membro ou de alguma parte [...]”⁴⁵, a qual é associada a “[...] decepção, corte, poda [...]”⁴⁶, estaria estabelecida, novamente, uma corrida de normas, pois haveria, em um primeiro momento, a “regra-matriz”, inteira, vistosa, em sua completude, até sofrer o assalto e golpe, em uma segunda etapa, da norma de isenção, tendo uma parte sua retirada, quedando-se *minor* a partir de então. Com efeito, a teoria da isenção como norma mutiladora, nesse sentido, é tão diacrônica quanto a teoria da não-incidência qualificada, que procura combater⁴⁷.

Em Borges, a isenção é norma de não-incidência qualificada que incide sobre o fato isento; em Carvalho, é norma de estrutura que mutila a regra-matriz; agora é chegado o momento de apreciar a isenção sem lhe dar caráter autônomo, ou seja, nos termos apregoados por Coêlho, quando “[...] a *norma de isenção não é* [...]”. Não sendo, também não incide”⁴⁸. Com isso, a isenção passa a ser tratada na própria norma de tributação, evitando uma duplicação de mundos – um para os fatos tributários, outro para os fatos isentos; um para as normas de conduta, que obrigam a dar dinheiro, outro para as normas de estrutura, que mutilam as normas de conduta –, e se respeita o princípio da simplicidade⁴⁹. Nessa linha, a norma é

44 Entendendo que há duas normas, mas que não necessariamente a norma de isenção é de estrutura, podemos citar Lunardelli: “Com estrutura idêntica à tributária, diferenciando-se nos seus vetores semânticos, a isencional contém uma hipótese conotando as propriedades de um certo evento ainda por ocorrer em determinadas coordenadas de tempo e espaço, e uma tese, ou consequente, prescrevendo o efeito da possível concretização do evento hipotético, que é a relação jurídica isencional entre contribuinte e fisco. À compostura geral e abstrata deste conjunto hipotético-condicional, denominamos regra-matriz da isenção” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 94).

45 MUTILAR. In: CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 443.

46 SUBTRAÇÃO. In: AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. *Dicionário analógico da língua portuguesa: ideias afins/thesaurus*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 17.

47 “Linguística diacrônica estuda, não mais as relações entre os termos coexistentes de um estado de língua, mas entre termos sucessivos que se substituem uns aos outros no tempo” (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003, p. 163).

48 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 209. Nesse mesmo sentido, ver V. Costa: “A isenção é o campo de não-incidência da norma de tributação, é tudo aquilo que não é selecionado para entrar no mundo jurídico. O que é escolhido pela norma de tributação, se ocorrer, sofre a incidência e entra para o mundo jurídico. O que não foi escolhido fica no campo da não-incidência, e se vier a se verificar não instaura a relação jurídica tributária. Assim, a isenção é não-incidência *tout court*, ou seja, sem nenhuma adjetivação” (COSTA, Valterlei A. da. *Natureza jurídica da isenção: não incidência tout court*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* ano 26, v. 139, p. 221-244, São Paulo, 4º trim. 2018, p. 239).

49 Sobre a “navalha de Ockham”, veja nota abaixo.

única, produto dos enunciados positivos e negativos, podendo dizer-se dos fatos que são ou não a ela subsumidos.

A partir da norma de estrutura ou de competência, é permitido ou proibido pôr a norma de tributação, com esse último caso sendo chamado de imunidade, nos termos do Direito brasileiro. Agora, focando na permissão, em razão da legalidade, é por meio de lei que se assenta a norma de tributação, com a ressalva do critério temporal. Todavia, *v.g.*, essa lei pode optar, em um dispositivo, por eleger como critério material a totalidade de um gênero e, em outro, excluir uma espécie desse gênero. Assim, em um ponto, pode constar que todas as rendas são tributadas e, em outro, que as rendas oriundas da aplicação em caderneta de poupança não implicam a obrigação de pagar imposto de renda. Disso, não é caso de investigarmos conceitos como o de derrotabilidade⁵⁰, mas nos basta compreender que as exceções são fragmentos de normas ou, ainda, normas não-autônomas⁵¹. Logo, não há uma norma de tributação e uma norma de isenção, pois o que há é uma única norma, formada a partir de elementos positivos e negativos⁵².

Ademais, ainda quanto ao “permitido pôr” da norma de estrutura ou competência tributária, devemos tripartir-lo, quando deve ser lido como criar, alterar ou excluir a norma de tributação. Deixemos de polemizar sobre a criação e a exclusão da norma de tributação e nos fixemos em sua alteração. Dessarte, uma vez criado ou instituído o tributo, isto é, expedida a norma de tributação, é possível alterá-la, o que se faz segundo a regra expressada pelo brocardo *lex posterior derogat priori* (art. 2º, § 1º, LINDB). Mas a modificação, válida em razão de ser posterior ao texto originário, não contém em si o traço da independência enquanto norma jurídica autônoma, seja com feição de norma mutiladora, seja como norma que incide para que outra não incida. O que temos, na verdade, é que da alteração resulta, em combinação com partes não alteradas da norma que se pretende modificar, uma nova norma, deixando a anterior de existir, e não um caso de coexistência entre a norma anterior (alterada) e a modificação que teria o *status* de norma, pois isso conduziria a uma contradição⁵³.

50 “Prometemos visitar um amigo no dia seguinte. Quando chega o dia, acontece que o cumprimento da promessa implicaria que abandonássemos alguém gravemente doente” (HART, 2005, p. 152-153).

51 “A segunda norma, através da qual o domínio de validade da primeira é limitado, é uma norma não-autônoma. Aquela apenas faz sentido em combinação com esta. Ambas formam uma unidade” [KELSEN, Hans. Teoria pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (2. ed., 1960), p. 62].

52 Posição defendida por E. Costa: “Entendemos que ao diminuir o âmbito de validade em qualquer um dos critérios normativos o legislador provoca o surgimento de outra norma, diferente da anterior [...]” (COSTA, Eliud José Pinto da. A norma jurídica e as isenções tributárias. São Luís: CBF, 2000, p. 113). E que acabou sendo incorporada por Carrazza: “[...] a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada)” (CARRAZZA, 2002, p. 755). Côelho também apresenta a questão nessa mesma linha: “A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos” [CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. A isenção como simples previsão legislativa de intributabilidade: a alternativa proposta. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática. São Paulo: Noeses, 2019. (XVI Congresso IBET). p. 1195].

53 “Se se realiza uma alteração do conteúdo de uma norma jurídica, i.e., se uma norma jurídica começa a valer com outro conteúdo, que representa a parcial modificação do conteúdo de uma outra norma jurídica, há apenas duas possibilidades. Ou esta outra norma jurídica continua a valer inalterada, então valem duas normas jurídicas, que estão em conflito uma com a outra, ou a validade da primeira norma

482
COSTA, Valterlei A. da REIDI – Noções Gerais e Natureza Jurídica: um Estudo sobre Isenção e Suspensão. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 467-499. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

Nessa altura, possível perceber que apenas quando tomada a tributação em seu processo dinâmico é que tem lugar a questão da isenção, a qual se evidencia na medida em que se faz o cotejo entre a norma que era, mas deixou de ser, e a norma que agora é, nova ocupante da posição de norma de tributação válida, uma decorrência da alteração legislativa. Afinal, em um plano estático, a questão é apenas de subsunção ou não subsunção: ou o fato pode ser reconduzido à norma e, então, deve ser a obrigação de dar dinheiro; ou sobre o fato não cai a norma e não há, com efeito, qualquer imputação de consequência. Logo, por ser a isenção uma das faces da tributação, estaticamente não é possível perceber os dêiticos que a identificam, e apenas dinamicamente, quando uma norma é alterada, resultando na redução da quantia a pagar, é que é possível notá-la. Dito isso, é caso de se concordar com Carvalho no ponto em que alega não poder ocorrer a supressão total de qualquer dos critérios⁵⁴, pois, com isso, haveria – aspecto dinâmico – a exclusão da própria norma de tributação, e não sua alteração por outra. Entretanto, estaticamente, é de se dar razão a Borges⁵⁵ e a Coêlho⁵⁶, ao exporem que ou há valor a pagar e, então, é caso de tributação, ou não há valor a pagar, não podendo haver, por esse prisma, a figura da isenção parcial.

3.2.1. Alíquota zero

A norma de tributação, enquanto arquétipo, é formada por hipótese e consequência, conectadas por imputação, com a última parte prescrevendo, de modo obrigatório, o dar dinheiro. Ademais, é necessária para a precificação do valor a ser entregue uma fórmula, a qual podemos tomar como sendo – meramente com fins de simplificação, sem, com isso, comprometermo-nos a que todos os tributos apresentem a mesma sintaxe⁵⁷ – a expressão de uma base de cálculo multiplicada por uma alíquota e, a partir disso, investigar o que venha a ser “alíquota zero”.

Prima facie, de um ponto de vista estático, uma norma de tributação cuja quantificação tenha como componente a “alíquota zero” somente pode significar a inexistência dessa

jurídica é abolida segundo o princípio jurídico-positivo da *lex posterior derogat priori*, i.e., perde sua validade com a entrada em validade da segunda norma. Vale apenas a segunda norma que tem um conteúdo parcialmente diferente do conteúdo da primeira norma. De maneira alguma, a primeira norma continua a valer com conteúdo modificado, como aceita a Teoria da Abolição ‘parcial’ de uma norma jurídica” (KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 143).

54 “É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente” (CARVALHO, 2007, p. 504).

55 “Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, porque o fato gerador de obrigação tributária se produz” (BORGES, 2007, p. 279-280).

56 “A isenção ou é total ou não é, porque a sua essentialia consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação” (COÊLHO, 2003, p. 237-238).

57 “Na abreviação existe a redução de elementos estruturais de uma específica norma jurídica, diferentemente do esperado no modo-padrão de aplicação que parte do pressuposto da existência de elementos essenciais que não poderiam ser suprimidos ao exigir analiticidade. [...] Esse é o caso dos chamados ‘tributos fixos’, em que o critério quantitativo não possui claramente a dupla ‘base de cálculo e alíquota’ [...]” [CUNHA, Carlos Renato. Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019, p. 346].

norma de tributação, pois a obrigação de entregar nenhum dinheiro (resultado da multiplicação da alíquota zero pela base de cálculo) equivale à ausência de obrigação. Desse modo, tal norma seria desprovida de sentido, não podendo, no mais, ser aplicada, ao menos não para resultar em uma obrigação de dar. Dito isso, não seria possível a existência de uma norma de tributação tomada tão somente pela hipótese, na qual não haveria “meramente” a consequência, em razão de “alíquota zero”, uma vez não ser concebível afastarmos esta e mantermos aquela, pois, na estrutura normativa, uma parte não pode subsistir sem a outra; elas, com efeito, ou coexistem ou não existem⁵⁸. No mais, dinamicamente, é a técnica da “alíquota zero” uma forma de excluir do ordenamento jurídico a norma de tributação, pois “[...] se reduzirmos [...] todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica [...]”⁵⁹. Assim, uma norma que existia deixa de ser válida (o que, para nós, dentro da teoria kelseniana, significa a não existência⁶⁰), uma vez que perde um de seus critérios, qual seja, a forma de quantificar a obrigação. Então, se se quiser chamar de isenção apenas os casos em que a norma de tributação é alterada sem, todavia, ser excluída, não poderá ser a “alíquota zero” uma forma de isenção.

Agora, também devemos ter presente que nem sempre, ao se referir à “alíquota zero”, está o legislador excluindo um elemento-chave para a quantificação, disposto na consequência da norma de tributação, mas sim promovendo verdadeira reconfiguração da materialidade da hipótese, o que implica, deveras, alteração e não exclusão de critério normativo⁶¹. E, explicitando essa ideia, podemos apontar uma norma de tributação com a hipótese apresentando um gênero qualquer como critério material, sendo, ainda, a quantificação da consequência formada por base de cálculo pecuniária e alíquota em porcentagem. Nessa linha, se essa alíquota é zero, não existe a própria norma de tributação. Por sua vez, na linguagem do legislador, se é zero a alíquota apenas para alguma(s) espécie(s) do gênero que é tributado, e não para todo ele, então não será propriamente um caso de alíquota zero, mas sim uma reorientação do critério material, o qual passa ser o gênero com a exceção de determinada(s) espécie(s). No mais, ainda ilustrando, mas por conotação, se tivéssemos

58 Em razão disso, não podemos concordar com Coêlho, para quem: “[...] nas respectivas tabelas de incidência [do IPI e do II e IE], certas alíquotas não existem, o que de modo algum significa ausência de fato gerador, mas sim de medida para o cálculo do dever tributário” (COÊLHO, 2003, p. 226-227 (esclarecemos entre colchetes)).

59 CARVALHO, 2007, p. 510. Por seu turno, Borges, dentro de suas premissas, apresenta a alíquota zero como um caso de não-incidência: “[...] não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero” (BORGES, 2007, p. 354).

60 “Com a palavra ‘vigência’, designamos a existência específica de uma norma” (KELSEN, 1998, p. 11).

61 Nesse sentido, Derzi: “[...] defendemos que alíquota zero é o mesmo que isenção. Já registramos que, tecnicamente, existem formas distintas de o legislador negar a tributabilidade, vale dizer, conceder isenção, seja pela hipótese, seja pela consequência. Quando a norma concessiva de isenção atua por meio da consequência da norma de tributação, nulificando o dever (seja pela alíquota, pela base de cálculo ou pela sujeição passiva), a hipótese ou fato gerador não sai ileso. Ao contrário, os fatos relativamente aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando por meio da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese. Consequentemente, aplicam-se à revogação da alíquota zero os princípios da legalidade e da anterioridade, inerentes à isenção” (DERZI, 2013, p. 1354). Entendendo que “alíquota zero” é um caso de isenção, mas que a modificação ocorre no critério quantitativo da consequência da norma de tributação, temos J. Vieira: “[...] quando a norma de isenção atinge a norma de incidência no critério quantitativo da sua consequência, no ponto da alíquota, reduzindo a zero a alíquota de algum produto industrializado [...], estamos, indubitavelmente, diante do mesmo fenômeno da isenção [...]” (VIEIRA, José Roberto. Suspensão do IPI como isenção: identificando para evitar pandemônio. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre a teoria e a prática. São Paulo: Noeses, 2019. (XVI Congresso IBET), p. 631).

como critério material os números naturais pares, até seis, e adviesse norma que apontasse que para o número quatro a alíquota seria zero, o que teríamos, no fundo, seria a alteração do critério material do tributo, e não de sua alíquota, o qual passaria a ser todos os números pares até seis, com exceção do quatro.

“Alíquota zero” é, assim, expressão ambígua, pois tanto pode designar a exclusão da norma de tributação, por supressão de sua consequência, como significar, ainda no plano dinâmico, a alteração do critério material de sua hipótese normativa, quando dá lugar, então, a uma nova norma jurídica.

3.3. Suspensão

Os dispositivos sobre suspensão de tributos podem ser tomados não apenas como reguladores diretos da conduta de dar dinheiro, parte da norma de tributação, especialmente do critério temporal da consequência normativa, mas também como indiretos, compondo a norma que regula a conduta de alterar as normas de tributação. Com isso, queremos deixar claro que a suspensão de tributos pode ser estudada a partir da norma de competência, a qual permite a alteração da norma de tributação⁶². Mas se a suspensão pode ser estudada pelo viés da norma de competência, também pode ser tomada por outro ângulo, uma vez que a teoria tripartida do tributo em que nos baseamos abarca – todavia, não de forma necessária⁶³ – a norma de lançamento, pois, a depender do direito positivo, pode haver casos em que a obrigação de dar dinheiro decorra diretamente da

62. Que a norma de suspensão é norma de competência ou estrutura, diz-nos Porchat: “[...] o art. 151 [do CTN] [...] configura verdadeira norma de estrutura [...]” (PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 95). Nessa mesma linha, segundo Vargas, “[...] cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais, prevenindo quais são as hipóteses de suspensão, e cabe à lei ordinária instituir e regular essas causas” (VARGAS, Luis Carlos A. *Meçon de Crédito tributário: causas de suspensão da exigibilidade*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 97). Contudo, afirma Andrade Filho que “[a] suspensão decorre da norma – precisamente da norma do art. 151 do CTN – que interfere no campo material de outra ou outras normas para impedir que elas, que garantem o direito do credor, produzam os efeitos que lhe são próprios [...]” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: MP, 2007, p. 50). De nossa parte, limitando-nos ao art. 151 do CTN, temos que a suspensão é norma de competência, com a seguinte disposição: dada a hipótese – que pode ser: a) para os casos de mudança na lei, toda e qualquer; b) para os casos administrativos, o enquadramento nas condições previstas em lei; ou c) para as demandas judiciais, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, em caso de liminar –, então é permitido (ao legislativo) ou obrigatório (à administração e ao judiciário) alterar o critério temporal da consequência da norma de tributação ou da norma de lançamento.

63. Por compreendermos que a obrigação de dar nem sempre decorre de norma individual e concreta, não nos vemos em dificuldades para reconhecer que a suspensão pode ser aplicada aos casos em que não há “crédito tributário constituído”. Já Vargas, partindo de outro princípio, anota que “[...] gera certo desconforto admitir que é possível ser inserida norma de suspensão no sistema antes mesmo de haver a norma de crédito” (VARGAS, 2016, p. 92). E J. Vieira chega mesmo a negar que se possa falar de suspensão sem haver “crédito tributário”: “As causas de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário, arroladas no artigo 151, I a VI, do Código Tributário Nacional [...] são todas hipóteses em que ocorreu o fato jurídico tributário [...], nasceu a obrigação tributária, foi efetuado o lançamento, formalizado e declarado o crédito tributário, e por força de uma dessas causas, fica suspensa apenas sua exigibilidade. Ao passo que, nos casos de Suspensão do Imposto, não teve lugar o lançamento, na nota fiscal; pela inocorrência da Obrigação Tributária e da própria incidência [...]” (VIEIRA, J., 2019, p. 628). O que parece ser também a posição de Paulsen, ao apontar, nos casos de ausência de norma individual e concreta (sem, todavia, usar esses termos), que não se configuraria, em rigor, suspensão da exigibilidade do crédito tributário: “Algumas causas suspensivas podem ocorrer antes mesmo da formalização do crédito tributário. [...] Em casos como esse, o que ocorre, a rigor, não é a suspensão da exigibilidade do crédito, pois não há crédito exigível. O efeito será de obstar a exigibilidade do crédito que venha a ser constituído” (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 234). E, ainda no mesmo sentido, podemos trazer Amaro, para quem, quando não há o crédito tributário, “[o] que se suspende [...] é o dever de cumprir a obrigação tributária [...]” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378). Por seu turno – sem distinguir, contudo, que se não decorreu o prazo de vencimento, não haveria exigibilidade a ser suspensa –, asserta Coêlho que “[o] crédito tributário, quer nos casos em que o dever de pagar decorre diretamente da lei [...], quer nas hipóteses em que este é precedido de lançamento, está sempre sujeito a ter sua exigibilidade suspensa, obrigando a Fazenda Pública a abster-se de formalizá-lo ou mesmo de cobrá-lo” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 779).

norma de tributação, e outros em que somente com a norma de lançamento surja tal vínculo.

Dito isso, antes de prosseguirmos, cabe esclarecer em que sentido usamos o adjunto adnominal “do tributo”, o qual ligamos ao substantivo “suspensão”. Em uma teoria trilógica normativa, tributo é tanto a norma de competência como a de tributação e, ainda, pode ser a norma de lançamento. Entretanto, por convenção, o meridiano do estudo é a norma de tributação, com as outras duas sendo construídas, no campo teórico, acima e abaixo dela. Só que, nessa formulação completa da tríade, a obrigação de levar dinheiro decorre da norma de lançamento, com a norma de tributação passando a exercer a função de norma de competência. Por seu turno, não negamos o caráter contingente da norma de lançamento, o que nos permite compreender que a obrigação pode também decorrer diretamente da norma de tributação. Com isso, ao falarmos de suspensão de tributo, estamos, a depender do caso, ou referindo-nos à norma de tributação ou à norma de lançamento, já que a obrigação nunca decorre diretamente da norma de competência.

Uma vez feita essa delimitação, podemos complementar dizendo que, assim como todas as outras normas jurídicas, a norma de tributação e a de lançamento podem ser criadas, alteradas ou excluídas (ab-rogação). Declaração que não causa embaraço, mas a questão não é tão simples quando se afirma que podem essas duas normas ser suspensas, pois, com isso, poder-se-ia interpretar desde um ponto em que a validade da norma é que estaria suspensa, ou seja, estar-se-ia a tratar de sua pertinência ao ordenamento jurídico, indo até, no outro extremo, o exercício da coação, o qual, por esse polo, é que estaria suspenso, com o comprometimento da eficácia. Entretanto, vamos utilizar a expressão “suspensão de tributo” em um sentido restrito, qual seja, o de que há uma alteração, com base na norma de competência, no critério temporal da consequência da norma (de tributação ou de lançamento), quando, em razão disso, temos uma derrogação.

Tal demarcação somente é possível porque concebemos tributo como norma e, ainda, temos em seu consequente um critério temporal, um “quando”. Assim, havendo necessidade de norma de lançamento, o quando se deve dar dinheiro é encontrado em norma individual e concreta, mas, sendo ela uma contingência, pode também estar disposto diretamente na norma de tributação⁶⁴. Agora, outros autores, por não acolherem um critério temporal na consequência da norma, são obrigados a construções mais complexas, o que os leva a formular suas explicações por meio de uma duplicidade⁶⁵, com a suspensão

64 “[...] a legislação tributária, na maior parte das vezes, estabelece um prazo para recolhimento dos tributos independentemente da existência de um lançamento tributário ou autolancamento” (ANDRADE FILHO, 2007, p. 45).

65 Em Vargas, que toma as normas como primárias (bipartindo-as em endonormas e perinormas) e secundárias, o vencimento para pagamento somente aparece na perinorma: “[...] a data de vencimento é o critério temporal do antecedente da perinorma [...]” (VARGAS, 2016, p. 30). E conclui que “[...] a norma de suspensão apenas atinge a vigência da perinorma e, conseqüentemente, da norma secundária” (Ibidem, p. 73). No mesmo sentido, podemos listar Porchat, para quem as normas são primárias (dispositiva e sancionadora) e secundárias: “[...] a regra de suspensão, incidindo antes do termo final de cumprimento da obrigação, acaba por mutilar o critério temporal da norma primária sancionatória que tem como critério o vencimento da obrigação” (PORCHAT, 2004, p. 102).

sendo uma norma própria, ao lado da norma de tributação ou lançamento, e não o resultado da alteração de uma norma (de tributação ou lançamento), estando assim, em nossa forma de ver, em desacordo com o princípio da “Navalha de Ockham”⁶⁶. Dessa duplicação pode resultar, inclusive, que a norma de suspensão seja, na verdade, como na linha defendida pelo nosso querido professor José Roberto Vieira, uma norma de isenção, a qual, dotada de autonomia, “investiria” contra o critério temporal da hipótese da norma de tributação⁶⁷. Mas aqui pedimos todas as vênias para discordar, pois não é do “quando” se deve ter por ocorrido o fato tributável, presente na hipótese, que se está a tratar nas situações de suspensão, mas sim do “quando” seria devida a conduta de carrear recursos, disciplinada na consequência. Com isso, podemos retomar o raciocínio, remartelando que por suspensão entendemos uma alteração na consequência da norma, mais especificamente em seu critério temporal.

Não havendo a necessidade de norma de lançamento, a obrigação decorre diretamente da norma de tributação. Todavia, outra disposição legislativa pode advir e alterar o critério temporal da consequência normativa do tributo instituído, derogando-o (pois, se o excluísse, haveria ab-rogação e a norma deixaria de existir). Nisso temos o que nominamos de *suspensão de tributo*. E o mesmo raciocínio pode ser estendido às situações para as quais haja a necessidade de norma de lançamento, pois a suspensão de tributo é verificada, nesse cenário, quando uma outra disposição vem e altera o critério temporal da consequência da norma individual e concreta.

Já podemos, dito isso, apontar que a suspensão de tributo somente pode ser captada ao longo do processo de positivação, quando a norma é alterada, havendo o deslocamento no tempo, para o futuro, do vencimento do pagamento. De qualquer sorte, estaticamente, quadro para o qual podemos, de modo figurativo, equiparar o estudo a uma fotografia, não é possível conhecer da suspensão, pois o critério temporal do tributo (seja decorrente da norma de tributação ou da de lançamento) é o que é, não importando, nesse plano, como era ou como poderá vir a ser; apenas dinamicamente, tomado em linha alegórica como um filme, é que podemos apreender a modificação, confrontando o “quando” se deveria dar dinheiro da norma original com o “quando” da norma já modificada. Em suma, “suspensão de tributo” é um breve título – até mesmo lacônico, é verdade – que utilizamos para

66 “Pode-se dizer que o princípio da E. [Economia] foi formulado pela primeira vez por Ockham, no séc. XIV [...]. [...] Mais tarde, com o nome de navalha de Ockham, esse princípio foi expresso com a fórmula ‘Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem’, na forma que se encontra a partir da *Logica vetus et nova* (1654) de Clauberg” [ECONOMIA. In: ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. Tradução da 1. ed. brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos: Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 298 (explicitamos entre colchetes)].

67 Nessa linha, expõe J. Vieira que “[...] os casos de suspensão do IPI correspondem a hipóteses de isenção [...]” (VIEIRA, J., 2019, p. 615). E, para esses casos, “[...] a norma de isenção [na suspensão do IPI] investe contra a norma de incidência, no critério temporal da sua hipótese, deslocando a incidência sobre a operação com determinado produto industrializado para momento futuro, e fixando a não incidência da norma de incidência [...] numa operação presente” (Ibidem, p. 631, esclarecemos entre colchetes). Por seu turno, Porchat, para não reduzir a suspensão a um caso de isenção, aponta que a “mutilação” dar-se-ia na “norma primária sancionatória [sic]”, e não na “norma primária dispositiva” (nossa norma de tributação): “[...] a regra de suspensão, incidindo antes do termo final de cumprimento da obrigação, acaba por mutilar o critério temporal da norma primária sancionatória que tem como critério o vencimento da obrigação” (PORCHAT, 2004, p. 102).

designar o resultado do cotejo entre o critério temporal da consequência de uma norma anterior e o de uma posterior, já alterada, que deve sempre, na escala de tempo, respeitar a fórmula $ctc_a < ctc_p$ (*regra da posposição*): o critério temporal da consequência da norma anterior deve ser localizado em posição precedente na escala do tempo ao critério temporal da consequência da norma posterior.

Há a imperiosidade, para sabermos da suspensão, de uma análise da dinâmica do processo de tributação. Um vencimento é substituído por outro, mais distante no futuro⁶⁸. Pode ser, todavia, que quando da alteração já se tenha dado o vencimento da obrigação. Nesses casos, em linhas gerais, podemos expor que, se ocorrida a hipótese (p), então deve ser a consequência (q), ou seja, a obrigatoriedade de pagamento até o vencimento, ou, não sendo o pagamento no vencimento ($\sim q$), então deve ser a obrigatoriedade de consequências (c), que envolve, entre outras, além da aplicação de penalidades pecuniárias (c_1), a obrigação de cobrança judicial dentro do prazo prescricional (c_2), ou, não sendo a cobrança no prazo ($\sim c_2$), então outras consequências devem ser (d), como a proibição de cobrança da dívida em razão da prescrição (d_1) e a responsabilização funcional de quem se omitiu (d_2)⁶⁹. A partir dessa estruturação é possível estabelecermos que, se a modificação no critério temporal da consequência se verificar antes do vencimento, não é caso de se falar de exigibilidade⁷⁰; por sua vez, se vencida a obrigação e advir novo marco, então se suspende o ajuizamento da execução fiscal ou, já tendo sido ela proposta, suspendem-se os atos executivos, quando seria correta a afirmação de que se suspende a própria exigibilidade⁷¹. De tudo, como

68 “[...] quando a suspensão advém antes do vencimento da obrigação tributária, há prorrogação daquele prazo [...]” (ANDRADE FILHO, 2007, p. 51).

69 Nossa posição é a de que há uma única norma primária e várias normas eventuais ou de garantia. Santi, ao contrário, classifica as normas em primária e secundária e subdivide a primária em dispositiva e sancionadora: “Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo), nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) [...]”. Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção [...] enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convençionalmente chamamos norma primária dispositiva” (SANTI, 2001, p. 43-44). No que é seguido por Ferragut: “Enfocando apenas as primárias (normas), temos a dispositiva e a sancionatória [sic], que se distinguem pela licitude do fato que implica a consequência da norma jurídica” (FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 37). Todavia, em nossa forma de entender, se estamos a falar de consequências pelo não-cumprimento da prescrição originária, então não é caso mais de se aludir a norma primária, seja lá com que adjetivo for.

70 É mais do que conhecida a lição de que a suspensão é da exigibilidade e não do crédito ou, na mesma linha, da obrigação: “Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera” (CARVALHO, 2007, p. 454). “[...] suspende-se, tão-somente e a rigor, a possibilidade de ser ele exigido e não o próprio crédito [...]” (VIEIRA, Maria Leonor Leite. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 39). “[...] o que se verifica é a suspensão da exigibilidade do crédito e não a suspensão deste [...]” (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 446). “[...] suspenda a exigibilidade do crédito, inexoravelmente estará suspensa a exigibilidade do débito; daí por que mais adequado falar-se em suspensão da exigibilidade da obrigação” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232). Todavia, com essa concepção, de “suspensão da exigibilidade”, deixa-se sem explicação parte considerável dos casos, quais sejam, aqueles em que nunca chega a haver a exigibilidade, ao menos não quando tomada essa palavra como obrigação de aplicar as consequências pelo inadimplemento. Assim, “[p]ode parecer paradoxal suspender a exigibilidade de algo que ainda não é perfeitamente exigível, porque não vencido o prazo para pagamento da dívida” (ANDRADE FILHO, 2007, p. 52). Em razão disso, visando a evitar o paradoxo, Machado sugere que se use o termo “impedimento”: “[...] a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ser: a) prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, porque no curso do próprio procedimento de constituição do crédito, caso em que mais propriamente se devia dizer impedimento, em lugar de suspensão; e b) posterior [...]” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 160).

71 Nesse sentido, Porchat: “[...] dependendo do momento da incidência da ‘regra de suspensão’, poderá operar-se a suspensão da obrigação tributária, ou a suspensão da exigibilidade do crédito [...]” (PORCHAT, 2004, p. 95). Andrade Filho também estabelece uma distinção: “Se a obrigação tributária já é ato, se a exigibilidade é quase certa e se a obrigação já pode ser adimplida, o sujeito passivo pode pretender,

síntese, temos por certo que a suspensão de tributo é a alteração do critério temporal da consequência da norma, independentemente de isso ocorrer antes ou depois do vencimento.

Desenvolvendo o tema, temos que o critério temporal da consequência da norma pode ser um termo ou uma condição⁷². E, para fins de um raciocínio que envolva o processo dinâmico, tomemos que a primeira norma seja sempre expressa por meio de termo – ou seja, com o vencimento para pagamento sendo uma data específica –, o que abre duas possibilidades para a sua alteração: ou advém novo termo, ou advém uma condição. Sendo termo, então averiguar se é caso de suspensão de tributo seria simples, pois bastaria cotejar data com data e perceber se a alteração se projeta no futuro em relação ao que é alterado. Pode, porém, o câmbio ser de termo por condição, o que dificultaria o raciocínio, já que passamos a um evento incerto, não havendo mais duas datas precisas para se comparar. De todo modo, não se deve perder a perspectiva, ao menos como prognóstico, de que a condição, se e quando ocorrer, será em momento posposto ao que inicialmente foi fixado no critério alterado, respeitando-se, com isso, a regra da posposição.

Sintetizando, a suspensão, no plano dinâmico, opera-se com a passagem de um critério temporal da consequência a outro no futuro, podendo ser a mudança um termo ou uma condição. Todavia, somente é possível falar de suspensão quando há a possibilidade de a condição vir a ser implementada, o que faz com que a validade da norma jurídica dependa da presença de um mínimo de eficácia⁷³. Assim, quando o recurso ou a reclamação são julgados procedentes, ou a liminar é substituída por sentença, então não é mais a condição uma contingência, sendo impossível ter-se o vencimento para pagamento, o que implica a própria extinção da obrigação⁷⁴.

Ademais, antes da conclusão, legítimas algumas linhas visando a investigar se a suspensão de tributo configuraria novação, mas uma resposta para tal questão depende de como é tal

preventivamente ad cautelam, a suspensão da exigibilidade que vai acontecer, que vai tornar ato. [...] Por outro lado, quando a causa suspensiva advém após o vencimento, a suspensão é de crédito vencido [...]” (ANDRADE FILHO, 2007, p. 53).

72 “Prazo”, “termo” e “condição” são conceitos básicos do direito das obrigações: “Caso o negócio estabeleça o vencimento, este poderá ser um certo momento em que se dará o pagamento (termo) ou um espaço temporal em que se cumprirá (prazo). [...] Por fim, as obrigações condicionais serão cumpridas na data do implemento da condição [...]” (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: direito das obrigações. 8. ed. Salvador: JusPODIVM, 2014. v. 2, p. 426-429. “Trata-se [o termo] do dia em que se inicia ou se extingue a eficácia de um ato jurídico. Pode ser explicado, ainda, como uma indicação cronológica, uma data, ou um evento certo [...]. [...] Não se confunde com prazo, que corresponde ao espaço de tempo intercorrente [...]. De outro lado, a caracterização da certeza quanto à realização do evento futuro diferencia o termo da condição” (VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Direito Comercial: teoria geral do contrato. 2. ed. São Paulo: RT, 2014. v. 4, p. 327).

73 “Uma norma jurídica é considerada como objetivamente válida apenas quando a conduta que ela regula lhe corresponde efetivamente, pelo menos em certa medida. [...] Um mínimo de eficácia (como sói dizer-se) é a condição da sua vigência” (KELSEN, 1998, p. 12).

74 Assim, não assiste razão, ao menos não inteiramente, a M. Vieira quando expõe que “[...] permanece intocável [o crédito tributário], ileso, retomando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extingue por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156 [do CTN] [...]” (VIEIRA, M., 1997, p. 39 (esclarecemos entre colchetes)). Isso porque “[...] suspensa a exigibilidade do crédito, o que pode ocorrer? Vejamos supondo: A) reclamações e recursos, depois de julgados definitivamente em prol do contribuinte; B) liminar seguida de sentença favorável com trânsito em julgado. Dá-se que o crédito pode não sair ileso, senão que lesado. Não segue sua marcha. Durante a suspensão, visto e examinado, pode morrer, extinguir-se por decisão administrativa ou judicial, irrecorrível” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 780).

figura compreendida. Por certo, uma das formas de apreciá-la seria investigando o “ânimo” para substituir uma dívida por outra (arts. 360, I, e 361 do CC)⁷⁵. Logo, se as partes tiverem a “intenção” de substituir uma dívida por outra, haverá, com isso, novação. Todavia, ao menos não para o Direito Tributário brasileiro, esse não é um caminho aceitável, haja vista que a vontade não compõe a norma tributária; não é, com efeito, um critério seu. Uma outra forma de apreciar a questão giraria em torno das alterações se referirem a elementos essenciais ou acidentais da norma⁷⁶. Por essa linha, mudanças na data de vencimento do pagamento, por não atingirem, segundo a doutrina, um critério da norma tributária, ao menos não um essencial, não poderiam ser consideradas novação⁷⁷. De nossa parte, preferimos uma outra aproximação da questão: se a obrigação – independentemente se decorrente de norma de tributação ou de norma de lançamento – já existia para um determinado sujeito e advém, posteriormente a ela, uma alteração, então é caso de novação, e não vemos como desconsiderar isso em razão de tal modificação ser “apenas” da data de vencimento, uma vez que já não representa o resultado da alteração a mesma obrigação; agora, se a obrigação não existia para um particular sujeito, então tudo não passa de mera alteração normativa de um critério temporal da consequência para outro, sem que haja, portanto, o que novar.

Concluindo, podemos arrematar dizendo que se estará diante de suspensão de tributo quando houver uma alteração, a partir de norma de competência, do critério temporal da consequência – quer na norma de tributação, quer na de lançamento –, de modo que o resultado seja uma derrogação, para deslocar para o futuro o vencimento da obrigação, devendo ter-se em consideração que essa averiguação somente é possível no plano dinâmico, uma vez que, tomada a norma estaticamente – como hipótese que é imputada à consequência –, não é possível falar de norma derogada e, assim, não haveria o que comparar.

4. SUSPENSÃO E ISENÇÃO DE PIS E COFINS NO REIDI

Não é caso aqui, em um artigo que já se alonga, de transmigarmos a discussão para sabermos se o PIS e a COFINS são realmente contribuições ou se seriam impostos finalísticos⁷⁸. Nem devemos enveredar por sendas com fins de descobrir se são tributos

75 CC: “Art. 360. Dá-se a novação: I – quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior; [...] Art. 361. Não havendo ânimo de novar, expresso ou tácito mas inequívoco, a segunda obrigação confirma simplesmente a primeira”.

76 “[...] para establecer si en un caso concreto existe novación de la obligación fiscal, deberá establecerse si sus elementos esenciales (sujeto, objeto y causa) sufrieron alteraciones, o si éstas recayeron sobre los accidentales (modo, tiempo y lugar) [...]” (VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016, p. 309).

77 No sentido de que a alteração no critério temporal da consequência da norma não configuraria novação, citamos M. Vieira: “[...] de ‘novação’ [a moratória] não se cuida” [VIEIRA, M., 1997, p. 41 (esclarecemos entre parênteses)]. No sentido de que há, sim, novação, podemos trazer à baila Andrade Filho: “[...] há, em ambos os casos [moratória e parcelamento], uma espécie de novação, de modo que o parcelamento implica a quitação da dívida nova anterior com a assunção de um outra [...]” [ANDRADE FILHO, 2007, p. 55 (esclarecemos entre colchetes)].

78 Entendendo que uma destinação específica não transmuda o imposto em outra figura, temos Coêlho: “[...] os impostos podem ser gerais, em prol de todos, finalísticos, sem restituição, em prol de alguns grupos sociais, por isso, especiais, e finalísticos com promessa de restituição (empréstimos compulsórios), em favor de fins específicos no interesse do Estado” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 490

COSTA, Valterlei A. da REIDI – Noções Gerais e Natureza Jurídica: um Estudo sobre Isenção e Suspensão. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 467-499. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

diferentes ou se configuram *bis in idem*⁷⁹⁻⁸⁰. Dito isso, tomemos, sem maiores preocupações, que ambos apresentam, na hipótese, um auferir, obter ou adquirir receitas [art. 3º da Lei n. 9.718/1998 (regime cumulativo para o PIS e a COFINS); art. 1º da Lei n. 10.637/2002 (regime não cumulativo para o PIS); art. 1º da Lei n. 10.833/2003 (regime não cumulativo para a COFINS)]⁸¹, ao longo do mês, ou seja, os critérios temporais das hipóteses dos dois tributos são periódicos mensais⁸², imputando-se, na consequência, uma obrigação de carrear dinheiro até o dia 25 do mês seguinte à receita (art. 10 da Lei n. 10.637/2002 para o PIS; art. 11 da Lei n. 10.833/2003 para a COFINS). Ademais, tomemos que as normas de tributação formadas dispensam, de resto, a expedição de qualquer outra norma mais individual ou concreta para que seja devida a conduta.

Ocorre que a receita pode ser auferida, ao menos uma parte dela, em razão de relação com empresa que esteja habilitada no REIDI. E para esses casos é que se pode aplicar a expressão “suspensão de tributo”, uma vez que há a alteração nos critérios temporais das consequências das normas de tributação do PIS e da COFINS, as quais deixam de ser um termo (pela regra geral) e passam a ser uma condição (norma especial revoga a geral, formando nova norma). Nessa linha, demarcada data é cambiada para o não implemento de condição, qual seja, a não incorporação à obra de infraestrutura dos serviços prestados, dos bens ou materiais de construção vendidos ou, ainda, dos equipamentos locados (art. 3º, § 3º, da Lei n. 11.488/2007). Logo, para os casos em que a receita advém de operação com habilitado no REIDI, não é mais, para o PIS e a COFINS, a data de vencimento para

Contribuições no Direito Brasileiro: seus problemas e soluções. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 34). Por sua vez, apontando que a destinação é traço das contribuições, temos Barreto: “Não se confundem [as contribuições] com os impostos por terem (i) fundamento constitucional distinto, a ser submetido a contraste constitucional (necessidade e adequação) e (ii) destinação vinculada” (BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 72).

79 Expondo que o PIS e a COFINS são um mesmo tributo, apesar da destinação não ser a mesma, temos Fischer: “[...] se a finalidade e o nome em nada influenciam na natureza jurídica de um tributo, é lícito concluir que ambas as contribuições são um mesmo imposto [...], instituídas por uma mesma pessoa política, mas separadas por uma destinação um pouco mais específica da Contribuição ao PIS [...]. Em verdade, deve-se falar em *bis in idem*, o que é permitido pela Lei Fundamental” (FISCHER, Octavio Campos. A contribuição ao PIS. São Paulo: Dialética, 1999, p. 102). Em sentido contrário, distinguindo o PIS da COFINS, podemos apontar Rolim: “[...] o PIS não constitui uma das três contribuições do inciso I do art. 195 da CF/88, mas uma quarta contribuição social específica prevista no art. 239, com bases de cálculos próprias, também destinada à Seguridade Social [...]” (ROLIM, João Dácio. A natureza jurídica da contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e destinação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). PIS: problemas jurídicos relevantes. São Paulo: Dialética, 1996, p. 146.

80 “No sentido fiscal, bitributação se diz quando duas autoridades diferentes, igualmente competentes, mas exorbitando uma delas das atribuições que lhes são conferidas, decretam impostos que incidem, seja sob o mesmo título ou sob nome diferente, sobre a mesma matéria tributável, isto é, ato ou objeto. [...] a bitributação não se confunde com o *bis in idem*, modalidade de imposto duplicado sobre o mesmo ato ou objeto” (SILVA, 1997, p. 130-131).

81 A doutrina vem assertando que a receita não pode ser meramente contábil, devendo estar ligada a um negócio jurídico. Nesse sentido, podemos citar Xavier: “O critério material da regra-matriz de incidência das contribuições sociais [do PIS e da COFINS] é realizar operações (negócios jurídicos) que resultem em receita. A realização de operações é condição necessária e suficiente da obtenção de receitas. Receita é o resultado das operações realizadas pela pessoa jurídica” (XAVIER, Raquel Motta. Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 67). Ou Sehn: “[...] por receita se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva no patrimônio da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo” (SEHN, Solon. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 180).

82 Sobre a classificação do critério temporal da hipótese em instantâneo e periódico, ver: COSTA, Valterlei A. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT ano 6, n. 6, p. 119-150. Belo Horizonte: Fórum, jul./dez. 2019b, *passim*.

pagamento o dia 25 do mês seguinte àquele em que a receita foi auferida, mas sim a não ocorrência de condição.

Temos, com isso, nossa primeira conclusão: a “suspensão de tributo” realizada em razão de operação com empresa habilitada no REIDI nada mais é do que a alteração legislativa promovida por lei específica sobre a regra geral que fixa o vencimento do PIS e da COFINS, o que somente pode ser bem compreendido quando se toma a tributação em seu processo dinâmico. Com efeito, foram alteradas as normas de tributação do PIS e da COFINS, mais especificamente seus critérios temporais da consequência, com o vencimento passando de termo à condição, deslocado de uma data certa para um futuro incerto. E, desse futuro incerto, podemos demarcar duas possibilidades: ou os bens e materiais de construção vendidos, os serviços prestados e os equipamentos locados são incorporados à obra de infraestrutura ou não o são. Nesse último caso, passa a ser vencida a obrigação em decorrência do implemento da condição; agora, pode ser também que haja a incorporação, o que significa que não há mais a possibilidade de não ocorrência da condição e, por conseguinte, de ficar vencida a obrigação. Assim, com a suspensão de tributo, a obrigação existe, mas está seu vencimento pendente, em razão de ter sido, no plano dinâmico, deslocado o critério temporal para a não ocorrência de uma condição. Só que, quando não há mais a possibilidade dessa não ocorrência, ou seja, algo que nunca se dará no futuro, por mais que se espere, então já não é mais caso de se falar de suspensão, mas sim de inexistência da obrigação.

Consequentemente, a obrigação de pagar condicionada passa a não mais existir por impossibilidade de a condição não suceder: esse o significado que damos à forma que foi expressa pelo legislador, de conversão a zero das alíquotas do PIS e da COFINS. Há o auferir receita no mês, o que enseja a obrigação de pagar PIS e COFINS no 25º dia do mês seguinte à ocorrência. Todavia, podemos agrupar em duas as receitas: por um lado, as que decorrem de operação com quem é habilitado no REIDI; por outro, as demais (conjunto complemento). Para estas, o vencimento do tributo é um termo; para aquelas, o não implemento de uma condição, qual seja, a não incorporação à obra de infraestrutura beneficiada dos bens e materiais de construção vendidos, dos serviços prestados ou dos equipamentos locados. Ocorre que, uma vez promovida a incorporação, nunca se poderá dar o vencimento para pagamento, pois, implementada a condição, equivalerá isso à inexistência da obrigação. Nessa linha, deve conjugar-se a regra geral de que auferir receita enseja a obrigação de pagar com a exceção, formando uma nova regra, quando a receita advinda de relação com habilitado no REID não implica o dever de pagamento. Podemos, dito isso, apresentar nossa segunda conclusão: a “conversão a zero de alíquota” nada mais é do que uma isenção, com recorte nas hipóteses de tributação do PIS e da COFINS, o qual somente pode ser captado por um estudo dinâmico do tributo.

5. CONCLUSÃO

O Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI) é um benefício, um incentivo, cuja finalidade é a construção de obras ou melhoria das já existentes. Para tanto, vale-se a lei que o criou de dois mecanismos sucessivos para o PIS e a COFINS: a princípio, a “suspensão”; na sequência, a “alíquota zero”. Com isso, em um primeiro momento, encontram-se os tributos suspensos, para, em um segundo lance, terem suas alíquotas convertidas a zero. Agora, por “suspensão de tributo”, devemos ter a mudança promovida nos critérios temporais da consequência desses tributos, que passam de um termo, uma data de vencimento específica, para um não implemento de condição. Por sua vez, quanto à “alíquota zero”, no caso do REIDI, não a compreendemos diferentemente de uma isenção, quando há novo desenho das hipóteses de tributação do PIS e da COFINS, com a exclusão das receitas auferidas em razão de operações com empresa habitada no regime, desde que o objeto contratado seja, de fato, incorporado à obra de infraestrutura, a qual se pretende incentivar ou beneficiar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: MP, 2007.
- ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. A. Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário* v. 45. p. 24-31. São Paulo: RT, 1988.
- AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. La función promocional del derecho. In: BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Traducción de Alfonso Ruiz Miguel. 2. ed. Madrid: Debate, 1990.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Decreto n. 6.144, de 3 de julho de 2007. Regulamenta a forma de habilitação e co-habilitação ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI, instituído pelos arts. 1º a 5º da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 04.07.2007.

BRASIL. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 09.09.1942.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28.11.1998.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11.01.2002.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31.12.2002.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30.12.2003.

BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI [...]. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15.06.2007.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27.10.1966.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01.02.1999.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15.10.2019.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 123, de 11 de setembro de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01.10.2018.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 13, de 4 de janeiro de 2019. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 04.02.2019.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 24, de 23 de março de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30.04.2018.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 103, de 16 de abril de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23.04.2015.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 6, de 17 de janeiro de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 25.07.2018.

BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta COSIT n. 28, de 18 de janeiro de 2019. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20.02.2019.

CARNAP, Rudolf. Testabilidade e significado. In: CARNAP, Rudolf. *Coletânea de textos*. Tradução de Pablo Rubén Mariconda. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHIESA, Marjorie Merida. *A demora na conclusão do processo de REIDI que impacta em desequilíbrio econômico-financeiro na realização de obras de infraestrutura por empresas de transmissão de energia elétrica*. 2017. 24 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-graduação *lato sensu*) – Insper, São Paulo, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A isenção como simples previsão legislativa de intributabilidade: a alternativa proposta. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. (XVI Congresso IBET). p. 1193-1204.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária* (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Incidência, não incidência e isenção*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

COSTA, Eliud José Pinto da. *A norma jurídica e as isenções tributárias*. São Luís: CBF, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Valterlei A. da. *Ensaio para uma teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. 2019. 248 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019a.

COSTA, Valterlei A. da. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* ano 26, v. 139, p. 221-244, São Paulo, 4º trim. 2018.

COSTA, Valterlei A. da. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT* ano 6, n. 6, p. 119-150. Belo Horizonte: Fórum, jul./dez. 2019b.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica*. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização. IN: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

EBENSTEIN, William. *La teoría pura del derecho*. Traducción de J. Malagón y A. Pereña. México: Fondo de Cultura Económica, 1947.

ECONOMIA. In: ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1. ed. brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi; revisão da tradução e tradução dos novos textos: Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 1986. 2 v.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*. 8. ed. Salvador: JusPODIVM, 2014. v. 2.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (2. ed., 1960).

LEITE FILHO, Nelson. *Da incidência, não incidência, isenção e imunidade*. São Paulo: LEUD, 1986.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do Direito*. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MUTILAR. In: CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

NIETZSCHE, Friedrich. *A gaia ciência*. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

NISHIOKA, Alexandre Naoki; THIELMANN, Gabriel de Carvalho. REIDI, PIS e COFINS e as concessionárias de energia: da necessidade de dar efetividade ao benefício fiscal à luz dos princípios do equilíbrio econômico-financeiro e da duração razoável do processo. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; SILVA, Rafael Peteffi da; FEITOSA, Raymundo Juliano; CARMO, Valter Moura do (coord.). *Direito Empresarial, Tributário e Financeiro*. Zaragoza: Universidad de Zaragoza, 2019. p. 232-250.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NUNES, Rafael. *Reflexos tributários do REIDI em empresas de construção civil voltadas à construção de usinas hidrelétricas*. uma simulação. 2010. 57 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIACENTINI, Maria Tereza de Queiroz. *Manual da boa escrita: vírgula, crase, palavras compostas*. Rio de Janeiro: Lexikon, 2014.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RÉGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ROLIM, João Dácio. A natureza jurídica da contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e destinação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 129-150.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003.

SEHN, Solon. *Cofins incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUBTRAÇÃO. In: AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. *Dicionário analógico da língua portuguesa: ideias afins/thesaurus*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. *Crédito tributário: causas de suspensão da exigibilidade*. Curitiba: Juruá, 2016.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Direito Comercial: teoria geral do contrato*. 2. ed. São Paulo: RT, 2014. v. 4.

VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? *Revista de Direito Tributário* v. 118, p. 18-42. São Paulo: Malheiros, [2013].

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. O princípio da federação e as competências tributárias: um exorcismo constitucional. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). *Direito Tributário paranaense: os 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário nacional*. Organização de Carolina Chaves Hauer, Fabriccio Petreli Tarosso e Robson Ochiai Padilha. Curitiba: Instituto Memória, 2020. v. 3. p. 11-52.

VIEIRA, José Roberto. Suspensão do IPI como isenção: identificando para evitar pandemônio. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. (XVI Congresso IBET). p. 611-656.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 10. ed. Buenos Aires: Astrea, 2016.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: USP, 2001.

WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Traducción de Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.