Direito Tributário

O Legado de José Souto Maior Borges

PAULO ROSENBLATT
JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA
VIRGÍNIA DE CARVALHO LEAL
CARLOS SOARES SANT'ANNA
(COORDENADORES)

DIREITO TRIBUTÁRIO

O LEGADO DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

ARRAES EDITORES

Belo Horizonte
2022

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clèmerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dircêo Torrecillas Ramos
Edson Ricardo Saleme
Eliane M. Octaviano Martins
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Gustavo Silveira Siqueira
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Janaína Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes
Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luís de Oliveira
Maria de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Sergio André Rocha
Sidney Guerra
Vladmir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2022.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Imagem de Capa: José Souto Maior Borges
Revisão: Responsabilidade do Autor

341.39 Direito tributário: o legado de José Souto Maior Borges
D598 / [Coordenado por] Paulo Rosenblatt [et al.]... Belo Horizonte:
2022 Arraes Editores, 2022.
440 p.

ISBN: 978-65-5929-149-6
ISBN: 978-65-5929-148-9 (E-book)

1. Direito tributário. 2. Obrigação tributária. 3. Dever tributário. 4. Igualdade tributária. 5. Direito comunitário ambiental. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de (Coord.). II. Leal, Virgínia de Carvalho (Coord.). III. Sant'Anna, Carlos Soares (Coord.). IV. Borges, José Souto Maior. V. Título.

CDDir – 341.39
CDD – 343.05

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

Matriz
Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

Filial
Rua Senador Feijó, 154/cj 64 – Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2022

AUTORES

ADONIS COSTA E SILVA
Doutor em Direito pela Universidad Autónoma de Madrid. Advogado. Professor Universitário. Endereço Eletrônico – adonis.costa2016@gmail.com

ANDRÉ ELALI
Professor Associado de Direito Tributário da UFRN, Visiting Scholar da Queen Mary University of London e do Max-Planck-Institüt für Steuerrecht. Advogado.

ANDRÉ FOLLONI
Professor Titular da PUCPR. Decano da Escola de Direito da PUCPR. Doutor em Direito pela UFPR. Vice-Presidente da World Complexity Science Academy.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO
Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada e parecerista.

ANTÔNIO MACHADO GUEDES ALCOFORADO
Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor nas pós-graduações do IBET e da UFPE. Auditor e ex-superintendente jurídico da Sefaz/PE. Ex-pesquisador no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getúlio Vargas/SP.

CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO
Advogado; Professor emérito da UnB – Universidade de Brasília, DF e Professor emérito da PUC/MG, em cujas Faculdades de Direito foi professor titular de Teoria Geral do Direito Público e Direito Constitucional; Ministro aposentado, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Superior Eleitoral.

CARLOS SOARES SANT'ANNA
Mestrando em Direito Tributário pelo IDP/DF. LLM em Direito Tributário pela FGV. Pós-graduado em Planejamento Tributário e em Processo Civil pela UFPE. Conselheiro da OAB/PE. Advogado.

CRISTIANO CARVALHO
Livre-Docente em Direito Tributário (USP), Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP), Pós-Doutorado em Direito e Economia (U.C. Berkeley). Professor no Mestrado do CEDES (Centro de Estudos de Direito Econômico e Social. Advogado.

DAVI COZZI DO AMARAL
Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE).

EDVALDO BRITO
Professor Emérito da Universidade Federal da Bahia (UFBA) e da Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP. Doutor e Livre-docente em Direito pela Universidade de São Paulo (USP. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia (PPGD-UFBA). Advogado e parecerista.

ESTEVÃO HORVATH
Professor de Direito Tributário da PUC/SP e de Direito Financeiro da USP. Livre-Docente pela USP. Doutor e pós - doutor em Direito pela Universidade Autônoma de Madri.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI
Professor, Coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV DIREITO SP. Diretor-fundador do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF.

FERNANDO AURELIO ZILVETI
Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado.

FERNANDO MUNHOZ RIBEIRO
Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Tributário Internacional pela

Vienna *University of Economics and Business* (*Wirtschaftsuniversität Wien*), Áustria. Professor convidado em cursos de pós-graduação. Advogado.

GENÁRIO TORRES
Graduado e Mestre em Direito Constitucional pela UFRN. Advogado

HENDRICK PINHEIRO
Mestre e pesquisador de doutorado em direito econômico, financeiro e tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP).

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
Professor Associado da Faculdade de Direito da UFC. Professor do Centro Universitário Christus – Unichristus. Advogado. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET.

JEFERSON TEODOROVICZ
Pós-Doutorado em Direito pela UNB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da FGV – Brasília. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do CARF.E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.

JOÃO MAURÍCIO ADEODATO
Mestre, Doutor e Livre-Docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Professor Convidado e Pesquisador da Fundação Alexander von Humboldt, Ex-Professor Titular da Faculdade de Direito do Recife, Professor das Faculdade de Direito de Vitória e da Universidade Nove de Julho e Pesquisador 1-A do CNPq.

JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Salamanca/Espanha; Mestre – Master in Law of Advanced Studies in International Taxation (University of Leiden/Holanda); Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário, da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-Graduação em Direito da UFPE; Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO
Mestrando em Direito Público pela UFMG. Pós-Graduando em Direito Constitucional pelo IDP. Pesquisador do Observatório de Macrolitigância Fiscal (IDP). Advogado.

JOSÉ LUIZ DELGADO

Professor aposentado de Direito Constitucional e de Direitos Humanos, da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Autor de alguns livros, entre os quais "Curso de Direito Natural", "Disposições Gerais e Disposições Transitórias na Constituição", "A casa de Clóvis e de Andrade Bezerra", e "A voz das ruas".

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná – UFPR e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (graduação, especialização, mestrado e doutorado); Mestre e Doutor em Direito do Estado – Direito Tributário (PUC/SP), com Estudos pós-graduados no Instituto de Estudios Fiscales (Madri, Espanha); Ex-membro julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF (Brasília, DF) e Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba, PR); Parecerista.

LARA RAMOS DE BRITO MACHADO

Bacharelanda em Direito na Universidade de Fortaleza. Membro do grupo de pesquisa "Tributação e Desigualdade Social", junto à Universidade de Fortaleza.

MARCELO FORTES

Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogado Sócio de Machado Meyer Advogados.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI

Ex-Professora Titular de Direto Tributário e Direito Financeiro da UFMG. Ex procuradora Geral do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte. Advogada. Conselheira da OAB.

PAULO ROSENBLATT

Doutor em Direito Tributário pelo *Institute of Advanced Legal Studies* - IALS, Universidade de Londres, mestre em Direito Público e graduado pela Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco – FDR/UFPE. Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Procurador do Estado de Pernambuco – PGE/PE. Advogado.

RAYMUNDO JULIANO REGO FEITOSA

Doutor em Direito pela Universidad Autonoma de Madrid/Espanha. Professor Visitante na Universidad de Salamanca/Espanha. Pós-Doutorado pela Universidad Castilla La Mancha. Presidente do CONPEDI (por quatro mandatos).

RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

Professor Titular Aposentado de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Desembargador aposentado do Tribunal de Justiça de São Paulo. Ex-Presidente da Associação Paulista de Magistrados, a Associação dos Magistrados Brasileiros e da Federação Latino-Americana de Magistrados. Ex-Deputado Federal, Ex-Prefeito e Vice-Prefeito de São Paulo. Advogado.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

Mestre, Doutor e Livre Docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC/SP. Ex-Coordenador do Programa de Estudos Pós-Graduados (Mestrado e Doutorado) em Direito da PUC/SP. Advogado e Consultor Tributário.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Doutor em Direito Público (UFMG). Advogado. Coordenador do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Ex Professor Titular das Faculdades de Direito da UFMG e UFRJ. Ex Juiz Federal e Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais.

SMITH BARRENI

Doutorando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito do Estado (concentração em Direito Tributário) pela UFPA. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba). Advogado.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

Professor Titular aposentado da Faculdade de Direito da USP. Professor Emérito da Faculdade de Direito da USP. Doutor em Filosofia pela Johannes Gutenberg Universität de Mainz, Alemanha. Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da USP.

VALTER DE SOUZA LOBATO

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado e Consultor.

VIRGÍNIA DE CARVALHO LEAL

Professora Adjunta de Direito Ambiental na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Doutora em Direito pela Universidade de León, Espanha.

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (FDR/UFPE). Pesquisadora colaboradora do Grupo de Pesquisa Internacional "Discrecionalidad judicial y debido proceso" – Ministério de Ciencia e Innovación de España. E-mail: virginia.leal@ufpe.br

Sumário

APRESENTAÇÃO 37

PREFÁCIO 39

Capítulo 1
IGUALDADE TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS
Roque Antonio Carrazza; Smith Barreni 69

Capítulo 2
LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR – IMUNIDADES E TEMAS AFINS
Sacha Calmon Navarro Coêlho 87

Capítulo 3
FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA EM SEDE TRIBUTÁRIA
Tercio Sampaio Ferraz Junior 111

Capítulo 4
LINGUAGEM E METALINGUAGEM SOB A CRÍTICA RETÓRICA
João Maurício Adeodato 123

Capítulo 5
CIÊNCIA FELIZ E EDUCAÇÃO EM SOUTO MAIOR: UMA MEDITAÇÃO MENOR SOBRE SUA OBRA MAIOR
José Roberto Vieira 129

Capítulo 6
A TEORIA DA HERMENÊUTICA HISTÓRICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES
Valter de Souza Lobato; José Antonino Marinho Neto 159

Capítulo 7
MATÉRIA DE RESERVA IMPLÍCITA DE LEI COMPLEMENTAR
Edvaldo Brito 171

Capítulo 8
ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO (ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROF. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES)
Eurico Marcos Diniz de Santi 189

Capítulo 9
A FIGURA DO LANÇAMENTO DE RECEITAS: ENSAIO SOBRE A CONSTITUIÇÃO E INSCRIÇÃO DOS CRÉDITOS PÚBLICOS FEDERAIS
Estevão Horvath; Hendrick Pinheiro 199

Capítulo 10
UMA NOVA VISÃO JURÍDICA A PROPÓSITO DOS INSTITUTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DO DEVER TRIBUTÁRIO
Adonis Costa e Silva 213

Capítulo 11
NOTAS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO E IDEOLOGIA
André Folloni 223

Capítulo 12
VERDADE DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO
Angela Maria da Motta Pacheco 231

Capítulo 13
NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NOS CASOS DE RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA – O CONTROLE DO ABUSO DE AUTORIDADE E O CONTEXTO BRASILEIRO
André Elali; Genário Torres 253

Capítulo 14
A IDENTIFICAÇÃO DA NATUREZA DAS RELAÇÕES JURÍDICO-OBRIGACIONAIS, SOB A ÉGIDE DA TEORIA DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES
Antônio Machado Guedes Alcoforado 275

Capítulo 15
A TEORIA DOS ATOS DE FALA NO DIREITO
Cristiano Carvalho 297

Capítulo 16
A DEFINIÇÃO DA REGRA DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO EM TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: CRÍTICAS AO CRITÉRIO ADOTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA À LUZ DAS LIÇÕES DE SOUTO MAIOR BORGES
Davi Cozzi do Amaral; Paulo Rosenblatt; Raymundo Juliano Rego Feitosa 311

Capítulo 17
REVOGAÇÃO DE NORMA ISENTIVA E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA
Hugo de Brito Machado Segundo; Lara Ramos de Brito Machado 325

Capítulo 18
APONTAMENTOS SOBRE A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA (OBRIGACIONAL): UMA HOMENAGEM AO PROF. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES
Jeferson Teodorovicz 333

Capítulo 19
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA: REFLEXOS DE DECISÕES VINCULANTES
Marcelo Fortes; Fernando Munhoz Ribeiro 367

Capítulo 20
O CONCEITO DE SOBERANIA E SUAS IMPLICAÇÕES NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E NOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES À LUZ DA DOUTRINA DO PROF. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES
José André Wanderley Dantas de Oliveira 381

Capítulo 21
JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, O DIREITO COMUNITÁRIO AMBIENTAL E O DIREITO HUMANO A UM AMBIENTE LIMPO, SAUDÁVEL E SUSTENTÁVEL
Virginia de Carvalho Leal 399

Capítulo 22
O DIREITO LIDO E O INTERPRETADO (EM HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES)
Regis Fernandes de Oliveira 413

Capítulo 23
LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO. NOTAS SOBRE A LEGALIDADE FRENTE AO POSICIONAMENTO DO STF NO RE N.º 1.043.313 E ADI N.º 5277
Fernando Aurelio Zilveti 427

Capítulo 6

A Teoria da Hermenêutica Histórica no Direito Tributário: Uma Homenagem a José Souto Maior Borges

Valter de Souza Lobato
José Antonino Marinho Neto

1. INTRODUÇÃO

Recentemente pudemos nos manifestar a respeito da interpretação das isenções fiscais, mormente no que diz respeito à interpretação literal preconizada pelo art. 111, II, do CTN.[1] Naquela oportunidade – também em louvor a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – sustentamos, com fulcro em KARL ENGISCH e KARL LARENZ, entre outros especialistas em Metodologia e Interpretação Jurídicas, a impossibilidade de obtenção de uma interpretação literal, se compreendida como o processo pelo qual se obtém um sentido unívoco e claro dos textos jurídicos, salientando, com base nos dois autores alemães supracitados, que a interpretação literal exerce duas funções essenciais no processo interpretativo: atua como início e limite da interpretação e não dispensa a utilização dos métodos interpretativos sistemático e teleológico.

Ademais, trouxemos à baila manifestações da tributarística nacional sobre o citado dispositivo, além de proceder à análise jurisprudencial do debate. Ao fim e ao cabo, a conclusão foi no sentido de que a concretização de direitos fundamentais – núcleo essencial da Carta Política – é que deve ditar a interpretação das isenções fiscais. Interpretá-las literalmente significa utilizar-se de algum dos sentidos possíveis extraíveis do texto normativo, em conjugação à finalidade da norma e das demais componentes do sistema.

O propósito deste breve artigo, porém, é distinto. Cuida-se de relembrar a tese de SOUTO MAIOR BORGES da hermenêutica histórica como método

---

[1] Ver "*O ART.111 DO CTN: BREVES NOTAS A RESPEITO DE UM DISPOSITIVO MAL RESOLVIDO*", ainda pendente de publicação.

adequado de interpretação das leis de isenção tributária.[2] Assim, nossa abordagem é descritiva do pensamento do autor. Não se pretende concordar ou discordar do conteúdo nele veiculado, mas reverenciar, uma vez mais e sempre, aquele grande jurista.

2. DAS CRÍTICAS DE SOUTO MAIOR BORGES AO PENSAMENTO TRADICIONAL A RESPEITO DA TEORIA DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

Inicialmente, SOUTO MAIOR BORGES aponta o entendimento doutrinário majoritário, no sentido de se compreender as normas isencionais como dotadas de excepcionalidade, exatamente por fugirem à regra da generalidade da tributação. Segundo este autor, os corifeus desta corrente consideram que a asserção acima se reveste de extrema importância "*para a eleição dos métodos de interpretação adequados à natureza desse instituto jurídico-fiscal*".[3]

Em seguida, o jurista pernambucano desde logo afasta a própria viabilidade da existência das interpretações extensiva e restritiva. A interpretação deve ser concebida como a operação mental que fixa sentidos dos textos legais:

> A rigor as expressões "interpretação extensiva" ou "restritiva" configuram autênticos idiotismos da linguagem jurídica. Com efeito, não é possível ao intérprete estender ou restringir o alcance da lei. A exigência de interpretação restritiva ou extensiva é ditada pela própria norma. O método de interpretação não restringe nem amplia o preceito: a restrição ou ampliação do seu âmbito de incidência resulta objetivamente da norma interpretada. A função do intérprete é pesquisar o valor objetivo da norma; a análise da regra jurídica é que dará em resultado o dilargar ou restringir os termos em que a mesma estava literalmente redigida. A mens legis é insusceptível de alteração pela via interpretativa. Deve-se ter sempre presentes estas advertências quando se fala em interpretação "extensiva" das normas jurídicas. A hermenêutica, como ensina Carvalho Pinto, não tende a restringir ou ampliar aquilo que deve, e exclusivamente, a interpretar, isto é, revelar o significado, exprimir o conceito e alcance.[4]

É de se salientar que a doutrina, nacional e estrangeira, muito debateu as categorias das interpretações restritiva e extensiva.

Com efeito, já dizia LARENZ que as interpretações extensiva e restritiva dizem respeito ao âmbito de aplicação dos textos jurídicos:

---

2 Trata-se do Capítulo III de BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. – 3ª edição, revista e atualizada, 3ª tiragem. – São Paulo: Malheiros, 2011.

3 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.116.

4 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.118.

> De entre os diferentes significados há-de denominar-se de «estrito» aquele que, em relação a outros possíveis, tem um âmbito de aplicação estrito; e «amplo» aquele que tem um âmbito de aplicação mais amplo. Tratando-se de termos que são tomados da linguagem corrente, o significado estrito identificar-se-á em regra com o denominado «âmbito nuclear», que é intencionado em primeiro lugar ao usar este termo; «amplo» é então aquele significado que, em maior ou menor extensão, compreende também fenómenos da franja marginal, que no uso linguístico geral só algumas vezes se têm também em conta. O transcender da franja marginal, concebida de modo tão amplo quanto possível, já não seria interpretação, tal como o não seria a exclusão daqueles fenómenos que indubitavelmente se situam no âmbito nuclear. No primeiro caso só se poderia tratar de uma analogia; no segundo, de uma redução teleológica da lei.[5]

No mesmo sentido, é a manifestação doutrinária de TARELLO, que salienta as diversas acepções destes métodos interpretativos hodierna e antigamente:

> Desde el tiempo de los comentaristas la «interpretación declarativa» era contrapuesta a otros dos resultados de la actividad del intérprete, respectivamente designados como interpretatio restrictiva e interpretatio extensiva. En ocasiones estos dos modos de cualificar la interpretación respecto a su resultado eran reagrupados dentro de un género comprensivo, llamado «interpretación correctiva» (interpretatio correctiva). Se consideraba había interpretatio restrictiva cuando el intérprete excluía que una palabra del documento de ley tuviese en ella la plenitude de significado que tenía en el communis usus loquendi, y procedía a la exclusión de algunos significados suyos (restrictio o remissio). Se consideraba estar frente a interpretatio extensiva toda vez que el intérprete procedía a una extensio del significado del documento de ley, sea atribuyendo a una palabra un significado más lato que el común, sea extendiendo el alcance de la ley a la cobertura de casos análogos respecto al caso al que el alcance aparente de la ley refiere, sobre la base de razones equitativas (interpretatio analogica, interpretatio equitativa). Se trata de locuciones estrechamente conectadas a modos de pensar y a problemas prácticos, peculiares de específicos momentos y situaciones de la experiencia histórica del derecho común, y hoy no muy oportunas en sede de teoría porque ocultan el hecho de que siendo otro el documento, otros son los significados que a él o a sus segmentos se atribuye, y que entre estos significados no hay uno «aparente» y uno «real», como será aclarado. Empero, todavía hoy las locuciones «interpretación restrictiva» e «interpretación extensiva» son frecuentemente usadas: y ello depende del hecho de que frecuentemente la locución «interpretación restrictiva» sirve para indicar un uso del argumento interpretativo a contrario y la locución «interpretación extensiva » sirva para indicar un uso del argumento analógico.
>
> En los usos hodiernos, las dos locuciones se usan exclusivamente para aludir a esos resultados del proceso interpretativo que atribuyen a un documento de

[5] LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. – 3ª edição, tradução de José Lamego. – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.500-501.

> ley un significado diverso del que parecería a primera vista serle «propio», y por tanto atribuyen a la ley un alcance diverso del que su documento podría sugerir (y en este sentido se habla también de «interpretación correctiva» refiriéndose a ambas especies). Se trata de usos imprecisos y poco rigurosos, y por ello inoportunos en teoría: tentativos por tornarlos rigurosos, por ejemplo, distinguiendo la interpretación extensiva de la analógica, no logran producir verdaderas clarificaciones ni tornar oportunas estas locuciones. A ello se agrega el hecho de que estas locuciones son usadas no infrecuentemente, no solo por los operadores doctrinarios sino también — en sede de motivación, por ejemplo — por órganos de aplicación del derecho.[6]

Contudo, acredita-se que poucos autores tenham enfrentado a temática com a percuciência e profundidade de KARL ENGISCH.

A respeito da atividade interpretativa, ENGISCH retoma uma velha polêmica – presente não apenas na doutrina alemã, mas sim em toda a doutrina jurídica dos últimos 150 anos – a respeito do objeto da interpretação: o conteúdo da lei ou a vontade do legislador, mediante a contraposição da dogmática jurídica e a história do Direito, e das escolas objetivista e subjetivista da interpretação jurídica, respectivamente.[7]

As doutrinas acima poderiam interferir na compreensão das acepções dos métodos restritivo e extensivo da interpretação, apontando quatro possíveis sentidos desses métodos.

Em um primeiro momento, as interpretações restritiva e extensiva poderiam estar relacionadas ao sentido literal dos termos constantes das prescrições jurídicas. Nesse sentido, a interpretação restritiva estaria mais próxima a um sentido literal (linguístico) e a extensiva relativa "*ao afastamento completo do sentido literal a favor da genuína vontade do legislador ou da lei*".[8]

Em uma segunda acepção, os métodos acima mencionados estariam relacionados ao domínio de aplicação dos sentidos dos termos, ou seja, aplicando-se a mais (interpretação extensiva) ou menos (interpretação restritiva) casos. Sugestivo o exemplo dado pelo próprio KARL ENGISCH:

> As nossas leis servem-se frequentemente da palavra "causa", por exemplo. Esta palavra é interpretada, já no sentido de "relação condicionante", já no sentido de "conexão típica" entre uma conduta e um resultado. Segundo a primeira interpretação, todo e qualquer ferimento por mais leve que seja que, por qualquer complicação, conduza à morte, é "causal" em relação à

---

6 TARELLO, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima: Palestra Editores, 2013, p.58-59.

7 Engisch cita como exemplos da corrente subjetivista (primazia da vontade do legislador) Savigny, Windscheid, Enneccerus, Heck, Beling e Nawiasky. Lado outro, são apontados como corifeus da corrente objetivista (vontade da lei) Binding, Wach, Dahm e Larenz.

8 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. – 10 edição, tradução de João Baptista Machado – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p.189.

> morte que condicionou quando seja tipicamente mortal. A última interpretação apresenta-se, em face da primeira, como "restritiva", enquanto restringe o domínio de aplicação do conceito de causa e, portanto, o domínio de aplicação de todo o preceito.[9]

A terceira acepção – qualificada de 'material' pelo jurista alemão – diz respeito "*à relação entre as normas jurídicas e a liberdade ou a posse de direitos subjectivos, ou a preexistência de um princípio geral*".[10] ENGISCH fornece outro exemplo elucidativo:

> Por vezes afirma-se designadamente que: "in dubio pro libertate" ou: "singulariza non sunt extendenda". Neste caso, uma interpretação estrita e rigorosa (restritiva) equivale a um entendimento em que as leis penais, as restrições à propriedade, as imposições de deveres, as excepções a um princípio, são interpretadas por forma a serem limitados tanto quanto possível o poder punitivo, a interferência na propriedade, a imposição de obrigações ou a excepção a uma regra. Neste sentido é "restritiva" aquela interpretação do conceito de "condenação anterior" que na al. a) se apresentou como extensiva. Tipicamente "restritiva" no presente sentido era-o também aquela utilização do "tipo normativo de agente" que servia para impedir uma punição demasiado ampla do "rufião" ou do "inimigo público" (Volkschädling) (o "teor verbal" era por essa via tornado mais elástico – pelo que, no sentido da al. a), estaríamos perante uma interpretação extensiva). Por outro lado, à luz da nossa presente distinção, é "extensiva" aquela interpretação que alarga o poder do Estado a expensas da liberdade, prejudica os direitos subjectivos ou quebra em maior medida os princípios jurídicos fundamentais através do alargamento das excepções.[11]

Por fim, ENGISCH volta a trabalhar com as categorias da vontade da lei e do legislador, ou seja, havia uma concepção no sentido de que "*as palavras da lei são consideradas como meios de expressão da vontade do legislador ou da lei e o seu sentido é ampliado ou restringido de acordo com essa vontade*".[12]

Nessa ordem de ideias, incumbe salientar a originalidade do pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, na contramão da doutrina majoritária nacional.

Com efeito, expressivo setor doutrinário deflagrou o debate entre a interpretação extensiva ou restritiva das normas de isenção quando da discussão a respeito da possibilidade, ou não, de uma interpretação literal daquelas normas, tal como preconizado pelo próprio CTN, em seu art. 111, II.

---

9 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico..., op.cit., p.190.

10 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico..., op.cit., p.191.

11 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico..., op.cit., p.191-192.

12 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico..., op.cit., p.195.

A defesa da necessidade de interpretação das leis fiscais como todas as demais normas do ordenamento conduziu à impossibilidade de uma interpretação verdadeiramente literal, unívoca, isenta de dúvidas e discussões sobre o sentido das normas.[13] Daí o surgimento de uma corrente, na tributarística nacional, no sentido de que seria restritivo o método interpretativo veiculado no citado dispositivo. De outra banda, argumentou-se que o art. 111 do CTN se prestaria a vedar a utilização da analogia em matéria de isenções tributárias.[14]

A crítica de SOUTO MAIOR BORGES se dirigia ao fato de que não se poderiam estabelecer critérios apriorísticos interpretativos – como as interpretações restritiva e extensiva – das normas tributárias, sejam elas gerais ou excepcionais:

> As correntes modernas do pensamento jurídico-tributário proscreveram os métodos apriorísticos de interpretação das leis fiscais, inclusive a vetusta regra do *in dubio contra fiscum*, que se pretendia aplicável não só às normas tributárias gerais, mas também às normas tributárias excepcionais e, entre estas, as de isenção.
>
> Além disso, e ainda nessa ordem de considerações, outros reparos podem ser oferecidos a adeptos da concepção das normas tributárias tanto gerais quanto excepcionais como insusceptíveis de interpretação extensiva.
>
> Parece-nos um irremediável ilogismo conceituar as normas que estabelecem obrigações tributárias como "excepcionais", "odiosas" ou "restritivas da liberdade dos cidadãos", como tais unicamente susceptíveis de interpretação estrita ou mesmo restritiva e, ao mesmo tempo, aplicar às isenções, que constituem exceções a essas normas tributárias gerais, idênticos critérios de interpretação. Como admitir, sem um hiato lógico, que as regras excepcionais, neste caso, devem submeter-se aos mesmos critérios interpretativos advogados para as normas tributárias gerais?
>
> Não há nenhuma coerência em atribuir caráter excepcional às normas tributárias gerais e aplicar às normas que isentam os mesmos princípios de interpretação tidos como válidos para aquelas. A aceitar-se a tese de que a regra de isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica de tributação, nenhuma exigência de ordem lógica determinará sejam aplicados às leis de isenção critérios de interpretação restritivos, acaso válidos para

---

13 Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990, passim; BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.100; FALCÃO, Amilcar de Araújo. Direito tributário brasileiro (aspectos concretos). Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p.49.

14 BASTOS, Celso Ribeiro Bastos, Curso de direito financeiro e tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.183-184; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.611;

> as normas que disciplinam a satisfação de obrigações tributárias. Sobre este ponto, todavia, não se deteve a doutrina.
>
> Certo é entretanto que se devem ter como definitivamente superados, no estádio atual do conhecimento científico, os métodos que preconizam critérios apriorísticos para a interpretação de quaisquer leis tributárias.[15]

Voltando-se à redação do art. 111, II, do CTN, SOUTO MAIOR BORGES aduz que ele "*vedou expressamente não só a interpretação extensiva, mas também a integração analógica das leis que disponham sobre isenções*". Contudo, tal dispositivo representaria "*um retrocesso e um injustificado preconceito no tratamento legislativo das leis de isenção*"[16], porque derivada daquela compreensão do Direito Tributário, em geral, e das normas isentivas, em particular, como um conjunto de regras excepcionais.

Nesse sentido, o art. 111, II, do CTN, sofreria de dois problemas cruciais: (i) a impossibilidade de determinação de regras interpretativas por parte do legislador e (ii) o problema da interpretação estrita.

E por qual razão a interpretação estrita (literal) seria inviável? SOUTO MAIOR BORGES atribui três explicações para tanto: a inseparabilidade dos métodos gramatical e lógico da interpretação; a ideia de que a interpretação é um processo complexo, razão pela qual a desconsideração dos demais métodos interpretativos equivaleria à sua interrupção prematura; e o fato de que o próprio art. 111, II, do CTN, necessita de interpretação. Em suas palavras, dado que o objetivo do presente texto é analisar o pensamento deste jurista:

> Efetivamente, não é possível cindir os processos gramatical e lógico de interpretação. Não se deve sustentar que a interpretação gramatical e a lógica sejam distintas porque o emprego da primeira implica na utilização de uma lógica gramatical, uma lógica da própria linguagem, e é muito difícil, ao tentar-se uma interpretação baseada exclusivamente na letra do preceito, desconsiderar a ordem e significado razoável que todo vocábulo ou palavra, alocução ou frase representa e encerra em si mesmo, sem introduzir a lógica própria das normas gramaticais. Não é possível assim separar-se a interpretação literal da lógica, como não é possível separar-se, ao contemplar uma película ou projeção cinematográfica, os diversos fotogramas.
>
> Contra o "gramaticalismo rígido" dos que sustentam a possibilidade de restringir a missão do intérprete à interpretação estrita, levanta-se a crítica de que é errônea a desintegração da função legislativa, porque todas as formas ou aspectos tradicionais de interpretação (gramatical, lógica, sistemática ou histórica) não são mais que fases ou etapas dirigidas a um só fim, o de fixar

[15] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.120-121.

[16] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.127.

> o sentido da lei. Na realidade, as palavras, falando simplesmente de uma interpretação gramatical, não podem separar-se do pensamento. Se se pudesse fazer esta dissecação e separar as palavras do pensamento, elas seriam acepções mortas, sem vivência alguma, sem reflexo da realidade que o dispositivo pretendeu disciplinar.
> (...)
>
> É surpreendente não tenha a doutrina, ao longo dos anos, se apercebido da necessidade de ser o art. 111, II, também ele, interpretado. É como se ele fora um dogma de fé, que se não discute, mas aplica. A isenção comporta interpretação literal, como qualquer outra norma jurídica. Não está dito porém que a isenção "só", "exclusivamente", "unicamente" etc. submete-se a interpretação literal. O advérbio modalmente excludente de outros métodos, se presente (o que não sucede na hipótese), funcionaria como um "quantificador" (Kalinowski): o que estivesse referido no art. 111, II – interpretação literal – excluiria outros métodos de interpretação. Essa presxclusão não está porém determinada pelo art. 111, II. E, a rigor, sequer poderia sê-lo.[17]

Daí a conclusão de SOUTO MAIOR BORGES no sentido da ineficácia do art. 111, II, do CTN: *primus*, "*porque ele não diz que as isenções somente devem ser interpretadas literalmente*"; *secundus*, porque é defeso ao legislador "*ditar, para os órgãos aplicadores do judiciário e mesmo do executivo, o modo de interpretação dos preceitos que ele emite*"; *tertius*, "*porque a interpretação literal é apenas o estágio inicial da exegese*"; e *quartus*, dado que o citado dispositivo se mostra incompatível com a Constituição de 1988, razão pela qual a isenção não pode ser compreendida como "*favor ou privilégio fiscal*".[18]

É em face dessas considerações que SOUTO MAIOR BORGES passa a construir os alicerces da sua teoria da hermenêutica histórica, como se verá adiante.

3. HERMENÊUTICA HISTÓRICA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A metodologia hermenêutica preconizada por SOUTO MAIOR BORGES parte de um pressuposto fundamental: a necessidade de romper com determinados preconceitos adotados pela tributarística nacional a respeito das categorias tributárias. Trata-se, portanto, de uma "*ruptura epistemológica*", que tem como adversários "*obstáculos epistemológicos*", ou seja, os preconceitos que animaram a doutrina nacional até então.[19]

Daí o mestre pernambucano apresentar a sua hermenêutica histórica. Hermenêutica que se dirige às construções doutrinárias e às circunstâncias

---

17 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.130-131.

18 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.131-132.

19 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.133.

sobre as quais foram concebidas. A observação acima afasta, portanto, como poderia parecer a uma primeira leitura, a hermenêutica histórica de SOUTO MAIOR BORGES do tradicional método histórico de interpretação – a vontade do legislador.[20] O autor bem explica o que se está a afirmar:

> Essas considerações põem a descoberto a necessidade de uma recomposição das circunstâncias históricas que deram origem a uma teoria. E a origem, sua genealogia, condiciona todo o desdobramento subsequente das hipóteses científicas. Mais ainda, postulam, tais considerações, uma hermenêutica histórica das categorias jurídicas, que não se confunde com o tradicional método histórico-evolutivo da exegese. Hermenêutica histórica é algo diverso. Preconiza a atitude retrospectiva, o passo atrás, a volta à origem, ao momento histórico em que uma teoria nova eclodiu no conserto da ciência jurídica. Trata-se de uma metodologia histórica. Empreender uma "escavação" conceitual da origem é instaurar, no campo jurídico, a hermenêutica histórica. Intenta-se revisitar as circunstâncias em que a teoria jurídica foi originariamente concebida. Localizá-la no seu tempo próprio – eis o desafio. E nele estancar a análise – eis a inovação. Por isso, a hermenêutica histórica não é histórico-evolutiva: esta procura surpreender prospectivamente o fenômeno na sua evolução ao longo do tempo. A hermenêutica histórica deve ousar o passo atrás, o retorno à origem. Trata-se de uma escavação conceitual; ir ao fundo dos fundamentos das categorias científicas.[21]

Assim, em matéria de isenção tributária, dever-se-ia buscar a origem das formulações teóricas para que ela própria pudesse ser compreendida, além da possibilidade de sua própria superação.

---

[20] As diferenças entre ambas são cristalinamente explicitadas pelo autor: *"A interpretação histórico-evolutiva, num modelo simplificado, reveste-se entre outras das seguintes características: a) surpreende e reconstitui as categorias e institutos jurídicos na sua evolução, alongando a sua análise até a atualidade; b) utiliza as categorias conceituais modernas para apreender o seu objeto de investigação, desde a origem até os nossos dias; c) privilegia o tratamento teórico moderno; para ela, o moderno é sempre um parâmetro de excelência teórica superior no confronto com as produções do passado; d) critica prospectivamente os critérios originários de descrição/explicação teórica dos fenômenos jurídicos, com desconsideração das circunstâncias em que foram eles originariamente concebidos; e) não lhe é essencial, mas simplesmente acidental, reconstituir as circunstâncias que originaram a teoria; f) é-lhe, ao contrário, essencial que cada termo da série de fatos historicamente considerados seja explicável pelo recurso ao termo antecedente e vinculando-se ao subsequente numa cadeia histórico evolutiva potencialmente interminável. O método comparativo iluminará as suas diferenças no contraste com a hermenêutica histórica, que não pretende alongar-se e prolongar-se até a evolução posterior dos fenômenos jurídicos. Esta é um produto de ousadia intelectual, um método na vida do espírito, como ensinava Bachelard e assume de bom grado as consequências da identificação de erro na sua formulação. É, posto vertida para o antigo, quase paradoxalmente, um método novo e inovador de exegese. Distingue-se e portanto se autonomiza diante do método histórico-evolutivo na medida em que: a) surpreende a categoria jurídica no seu nascedouro e nele estanca e concentra o seu esforço hermenêutico; b) prescinde do instrumental conceitual moderno para surpreender o fenômeno jurídico na sua origem; c) reconstitui apenas as circunstâncias que deram origem à teoria; d) desloca o centro de confluência da hermenêutica para o legado da tradição cultural"* (BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.142-143).

[21] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.133-134.

Partindo da ideia de que tanto incidência quanto não-incidência são a própria razão de ser das normas jurídicas, porque condicionantes de sua própria eficácia, assevera SOUTO MAIOR BORGES que "*inexiste porém norma que, dada a ocorrência do seu suporte fático, não incida*".[22] Do que decorreria o desacerto da corrente que promove a crítica à concepção da isenção como norma de não-incidência legalmente qualificada.

Um bom exemplo da necessidade da hermenêutica histórica em matéria tributária é dado pelo autor em relação à teoria do fato gerador, que, segundo suas próprias palavras, foi a responsável pela "*edificação e desenvolvimento posterior da ciência no Direito Tributário*".[23] SOUTO MAIOR BORGES deixa claro que, a partir da noção de fato gerador, posteriormente depurada por Ataliba em hipótese de incidência e fato imponível (e SOUTO entende ser conceitualmente correta em relação a este último a expressão 'fato jurídico tributário'), é que a tributarística entre nós pudesse se desenvolver. A questão, portanto, é se despir dos preconceitos – como ocorre quando da rotulação da teoria da glorificação do fato gerador. Estariam eles corretos, diz SOUTO, ao captarem a essencialidade do fato gerador para o Direito Tributário. Dos ensinamentos dessa teoria, SOUTO elenca algumas das noções que puderam ser sistematizadas a partir dela:

> a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal;
> b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária;
> c) fixação dos conceitos de incidência, não-incidência e isenção;
> d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções, etc;
> e) distinção dos tributos *in genere*;
> f) distinção dos tributos *in specie;*
> g) classificação dos impostos em diretos e indiretos;
> h) eleição do critério para a interpretação da lei tributária;
> i) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito (*Steuerumgehung*);
> j) estabelecimento dos princípios de atuação da discriminação constitucional de rendas: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e de bitributação.[24]

Outro exemplo dado por SOUTO MAIOR BORGES é dado a respeito à finalidade em determinadas espécies tributárias, como nas contribuições. Presente a finalidade na Constituição de 1988 e inexistente no CTN, o autor adverte para a impropriedade do estudo de ambos os diplomas normativos

---

22 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.140.

23 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.145.

24 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.145-146.

como se surgidos simultaneamente, razão pela qual a hermenêutica histórica seria fundamental para a compreensão do problema:

> A hermenêutica histórica é aqui essencial, porque o CTN não cogitava originariamente das contribuições: os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria – é a dicção do seu art. 5º. Logo debalde procurará o intérprete e aplicador localizar, em sua estrutura, critérios específicos para a regência jurídica das contribuições. Historicamente, as contribuições não tinham hora e vez no CTN. Tanto isso é verdade que se tornou necessária a edição subsequente do Decreto-lei 27/66, "esclarecendo" a continuidade da incidência e exigibilidade das contribuições sociais *paralelamente* (sic) ao Sistema Tributário Nacional (CTN). Não estendeu porém o regime jurídico do CTN às contribuições que adnumerou.
> (...)
> Mas a doutrina moderna estuda o CTN como se ele fornecesse critérios para a solução de qualquer problema tributário intercorrente. Como se historicamente essas normas gerais não tivessem suportado, na sua órbita de validade, autolimitações (como a exclusão das contribuições) e heterolimitações (como as limitações constitucionais). Não se deve, entretanto, contrapor o CTN (1966) e a Constituição Federal (1988), como se fossem regimes jurídicos surgidos simultaneamente no tempo. Como se o "gerais" das normas do CTN correspondesse a âmbito *universal* de validade. O descaminho teórico é patente. E decorre da desconsideração das circunstâncias em que historicamente o CTN surgiu e seus peculiares condicionamentos.[25]

No que diz respeito às doutrinas sobre as isenções tributárias, SOUTO MAIOR BORGES desde logo aponta o fato de haver uma postura "*que não preconiza a crítica de aspectos epidérmicos da teoria alvejada, mas exige o ataque aos seus alicerces, abalando a teoria criticada, nos seus aspectos fundamentais e decisivos*".[26] E passa a refutar alguns doutrinadores, para insistir na sua concepção de isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

4. À GUISA CONCLUSIVA: A GENIALIDADE JURÍDICA DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Consoante dissemos alhures, o objetivo do presente trabalho não foi o de tomar posições, tampouco atribuir preferências a conceitos deste ou daquele autor.

Interessou-nos expor, porém, uma pequenina – porém enorme – fresta do pensamento de uma verdadeira genialidade jurídica, genialidade brasileira, da qual devemos nos orgulhar. Impressiona como este país produz, ao longo do tempo, juristas tão talentosos. Conscientes do pecado de que inúmeros

[25] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.146-147.

[26] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral...*op.cit*., p.147.148.

deles não serão mencionados, o Brasil é a terra de TEIXEIRA DE FREITAS, PONTES DE MIRANDA, PAULO BONAVIDES, CIRNE LIME, SEABRA FAGUNDES, MIGUEL REALE, GERALDO ATALIBA, SACHA CALMON, MISABEL DERZI e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, este último homenageado da presente obra, a qual temos o profundo orgulho de oferecer nossa modesta contribuição.

A sua teoria da hermenêutica histórica, exposta neste estudo, não revela outra coisa senão a honestidade intelectual de tamanho pensador do Direito Tributário Brasileiro. O respeito pelas teorias e pelos doutrinadores, a necessidade da consciência de que formulações científicas são provisórias e precisam ser compreendidas à luz de seu tempo, tudo isto supera o brilhantismo da própria correção científica ínsita àquelas assertivas. Diz mais sobre o cientista do que sobre a ciência.

SOUTO MAIOR BORGES deixou-nos órfãos: não deveria jamais passar. Mas suas obras estarão sempre ao nosso alcance, iluminando nossos estudos. O Brasil não perde um tributarista. Tampouco um jurista. Nem mesmo um cientista: perde um elevadíssimo espírito humano.