REVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

M. SEABRA FAGUNDES
Advogado no Distrito Federal

SUMÁRIO: *A faculdade de isentar. O cânone da irretroatividade. Respeito às situações jurídicas particulares. Isenções bilaterais. Orientação jurisprudencial. Conclusão.*

1. A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações.

2. A não tributação ocorre quando pessoa jurídica de direito público, por motivos de política econômica, tem como desaconselhável gravar certo setor das atividades privadas. É o que sucede, por exemplo, se um Estado-membro prescinde de tributar a exportação dos seus produtos. A abstenção do poder de impor não encontra, nesse caso, limites jurídicos, ou, mais especìficamente, constitucionais. A pessoa de direito público é livre, porque adstrita a critérios políticos, no abster-se de criar qualquer dos impostos confiados à sua competência impositiva.

3. A faculdade de isentar já não se regula sob critérios estritamente políticos. Os princípios da igualdade de todos perante a lei (Constituição federal, art. 141, § 1.º) e da proporcionalidade dos impostos (Constituição federal, art. 202), não permitem gravar arbitràriamente algumas pessoas, coisas ou atividades, e isentar, ao mesmo tempo, pessoas, coisas ou atividades em situações idênticas. Por isto o uso do poder de isentar, como corolário do de impor, só se legitima quando assente em razões especiais, que coloquem o beneficiário da medida em posição distinta da peculiar à generalidade dos contribuintes. Tal sucede quando a isenção se condiciona ao exercício de determinadas obrigações (a instalação de certa indústria, dentro de determinado prazo e em lugar preestabelecido; a utilização, por indústria já instalada, de matéria-prima de determinada procedência ou qualidade, etc.), não constituindo mero favor para o beneficiário, em contraste com o dever de contribuir incidente sôbre a generalidade dos que exercem atividade da mesma natureza. Porque, a não ser assim, a isenção infringirá a regra da isonomia, pecando por inconstitucio-

nalidade. Terá o sentido de mero favor, de dispensa graciosa de contribuir para as despesas gerais do Estado.

4. Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo referido na lei instituidora, desde que a sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada.

5. Sob o regime de legalidade, que vige entre nós, como em todos os países jurìdicamente organizados, o Estado se obriga, irretratàvelmente, em virtude das situações particulares oriundas de atos seus. Desde que, para certa pessoa, nasça de lei, de ato administrativo, ou de sentença, uma situação determinada, não se permite ao Estado desconhecer os efeitos já consumados dessa situação, ou aquêles cuja consumação futura ficou assegurada pelo teor da lei, do ato administrativo ou da sentença.

6. É o que deflui do art. 141, § 3.º, da Constituição federal. Certo o mandamento aí expresso se reporta diretamente aos atos do Poder Legislativo ("*A lei* não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"), e não aos atos peculiares aos outros dois podêres estatais (o ato administrativo e a sentença). Mas do seu teor resulta, virtualmente, que a mesma limitação incide sôbre o Poder Executivo e o Poder Judiciário.

7. Com efeito. Seria a incoerência das incoerências preservar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada contra as inovações da lei, e desampará-los das medidas da Administração pública, medidas sujeitas, na hierarquia dos valores jurídicos, aos atos do Poder Legislativo. Se o legislador constituinte não referiu o ato administrativo, ao lado da lei, foi porque em relação a êste jamais se pôs em dúvida, ou admitiu, pudesse ferir direitos subjetivos, enquanto às leis, pela controvérsia mesmo sôbre a oportunidade de incidência das novas regras, se tem reconhecido aqui (sob o regime de 1937) e alhures (países de Constituições flexíveis), embora excepcionalmente, a possibilidade de disporem sôbre fatos passados, afetando-lhes os efeitos consumados sob a vigência doutros preceitos.

Quanto à sentença seria escusado proibir a sua retroatividade, no sentido da preservação dos atos e situações referidos no texto citado, por isto que sendo ela um instrumento de aplicação da ordem normativa, em articulação com atos individualizadores e fatos, estará necessàriamente adstrita às limitações que a essa ordem se prescrevem.

8. Aliás, o cânone da irretroatividade, que em nosso país assim se traduz num mandamento da Constituição, e se insere, igualmente, numa regra genérica da Lei de Introdução ao Código Civil (art. 6.º), enquanto exprimindo o respeito às situações individuais definitivamente constituídas, é normalmente acatado, como princípio de direito, ainda nos países onde a Lei Suprema ou o direito ordinário sendo omissos a respeito, existe, em potencial, a possibilidade de desconhecê-lo. Até

porque, se assim não fôra, estariam êsses Estados sob o domínio do poder absoluto dos órgãos constitucionais, pelo desconhecimento, à vontade, por parte dêles, de quantos direitos subjetivos quisessem negar ou ferir. O que nesses países se passa, de diferente do que entre nós sucede, é que, inexistente freio constitucional efetivo contra a modificação das leis em relação ao passado, o legislador, se o quiser, poderá, excepcionalmente, dispor para êle, com preterição de situações já constituídas. Fazendo-o, porém, fá-lo no uso virtual do poder constituinte, do qual é depositário permanente, sem os limites das vias e *quorum* peculiares aos Estados de Constituições rígidas.

9. Com efeito. Duez e Debeyre ensinam, no *Traité de Droit Administratif* (1952): "a existência de *situações jurídicas particulares* constitui um limite jurídico à atividade dos governantes e seus agentes: *êles não poderão regularmente desconhecer essas situações. fazê-las desaparecer, modificá-las sem o consentimento dos titulares dessas situações*".

Depois de caracterizarem a situação jurídica *como um poder concreto de obter uma certa coisa, uma certa prestação*, expõem: "Desde o momento em que o poder de obter é regularmente nascido, não pode ser suprimido ou modificado sem o consentimento do seu beneficiário; senão, êle não seria realmente um poder de obter".

E, sublinhando que *êsse respeito às situações jurídicas particulares constitui uma das chaves mestras do Estado de direito*, deixam claro que, se o poder de obter ficasse à mercê de alterações ou supressão por parte do Estado, "estaria destituído do seu conteúdo e de sua significação essencial", com isso desaparecendo "a segurança mesma das relações jurídicas" entre Estado e indivíduo (ps. 212-3).

No *Traité Élémentaire de Droit Administratif* (1957), Laubadère distingue entre situações jurídicas gerais, individuais e mistas, para concluir pela limitação do poder revogatório das leis. A lei, explica êle, pode afetar a situação jurídica se ela é *geral* ou *impessoal* (deveres e direitos da mulher casada ou do menor no Direito Privado, a competência e os deveres de um prefeito no Direito Público), mas não o pode quando *individual* ou *subjetiva* (a situação de um credor, de um devedor, de um locatário, de *um contribuinte de impôsto*), *porque aí há um ato específico individualizando a situação, tornando-a concreta* (contrato, *lançamento*, etc.). Quando a situação é mista provindo da lei e de ato individualizador — o seu regime há-de ser tal, que respeite os efeitos individualizados à sobra da lei (ps. 17-18).

Em seu trabalho especializado sôbre a matéria da retroatividade dos atos de Direito Público — *La Retroattività degli Atti Amministrative*, 1950 — Renato Perrone Capano aponta, como restrição indubitável à ação estatal, a imutabilidade das situações jurídicas nascidas regularmente e *individualizadas*. E tem como resguardados os direitos adquiridos, sob a lei anterior, contra as alterações sobrevindas à legislação (ps. 83-84).

Assim todos os autores, os modernos, como os antigos, os mais modestos, como os de renome.

Para Cino Vitta não há por que não aplicar o princípio da irretroatividade, isto é, do respeito ao direito adquirido, também nas relações de Direito Público. Na exposição que faz tem como inatingível, pela nova lei, o direito que "advém ao titular *em virtude da sua posição especial* ou de um negócio jurídico" (*Diritto Amministrativo*, ed. Torinese, vol. I, ps. 93 e 95).

Zanobini manifesta igual opinião. Para êle a lei nova pode alterar a situação do indivíduo em face do Estado, mas não quando a relação jurídica tenha origem, *simultâneamente, na lei e em um ato ou fato, que a esta complemente* (*Corso di Diritto Amministrativo*, 2.ª ed., vol. I, p. 241).

10. Ora, a situação do contribuinte beneficiado por uma isenção tributária outorgada a trôco de obrigações especialmente assumidas por êle, está protegida, como qualquer outra *situação jurídica particular* (Duez e Debeyre), como qualquer outra *situação individual, subjetiva ou mista* (Laubadère), como qualquer *situação regularmente individualizada* (Capone), como qualquer *situação nascida da posição especial de alguém* (Vitta), ou de *um ato ou fato complementador da lei* (Zanobini), pelos princípios universalmente reguladores da preservação dos direitos públicos subjetivos, ou seja, para usar a terminologia da nossa Constituição (art. 141, § 3.º), pelos princípios que resguardam os direitos adquiridos do indivíduo em face do Estado.

Nada autoriza a excluir o direito à não incidência, oriundo de lei isentadora, da proteção jurídica que cobre tôdas as situações individuais, criadas para as pessoas de direito privado por atos do Estado. A exclusão dêsse direito seria ato arbitrário do intérprete, inspirado em razões extra-jurídicas. Nunca a aplicação dos critérios gerais, por que se definem os direitos adquiridos e se lhes assegura a intangibilidade.

11. Assim sendo, se instituída por lei uma isenção tributária, e ocorrente o fato ou circunstância determinante da instituição, ao legislador não é dado, livremente, cancelá-la ou mutilá-la.

O que cumpre é distinguir, para o fim exclusivo de medir o alcance da irrevogabilidade, entre a isenção concedida sem condições expressas, nem prazo definido (*Ficam isentas de todos os impostos municipais as fábricas de tecidos de algodão existentes no Município*), e a que o é por tempo certo e sob determinadas condições (*Ficam isentas de todos os impostos municipais, durante cinco exercícios, as fábricas de tecidos de algodão, que se instalarem dentro de dois anos da data desta lei; ou ficam isentas de impostos, durante cinco exercícios, a contar da data desta lei, as fábricas de tecidos, que empreguem, como matéria-prima, pelo menos 30% de algodão de fibra longa*).

Ali a isenção se destinou, possìvelmente, a acudir, em face de crise, a uma indústria necessitada de proteção. Não criou condições para gôzo da vantagem, mas também não n'a assegurou por tempo

certo. O revogamento da isenção ficou dependente, apenas, da cessação, a juízo do legislador, das causas que a autorizaram, desde que não se impuseram condições aos beneficiários do ato concessivo, nem se atribuiu a êste duração certa. A qualquer momento uma lei nova pode dar por extinto o benefício, apenas sem atingir o direito à não incidência nascido de fatos geradores já consumados na data da entrada dela em vigor.

No segundo caso, exigiu-se de cada beneficiário uma prestação no interêsse coletivo (a instalação, dentro de curto prazo, de indústria útil a certos ramos da atividade agrícola e ao abastecimento local de tecidos, ou o consumo, dentro de certo tempo, de matéria-prima, cuja colocação favorece determinada zona agrícola do país) e se lhe prometeu, em trôco, uma vantagem econômicamente certa — o não pagamento de impostos durante um qüinqüênio. O direito subjetivo à não incidência se extrema em circunstâncias mais precisas de fato e de tempo. Satisfeito o encargo impôsto para a obtenção do benefício, o direito de não ser lançado vige pelo prazo preestabelecido. Uma lei que cancele a isenção, ou reduza êsse prazo, viola direito adquirido com base no texto legal isentador. A bilateralidade da relação nascida da lei de concessão, impõe ao poder outorgante respeitar a outorga por êle feita.

A isenção nesse caso, pela bilateralidade de obrigações que implica, se confunde, jurìdicamente, com as isenções chamadas contratuais (assim denominadas por simplificação e impròpriamente — Lúcio Bittencourt, *Imunidade Tributária, Isenção, Gratuita*, "Revista de Direito Administrativo", vol. I, ps. 667), isto é, com as isenções referidas em instrumentos de contratos firmados entre o poder público e terceiros (obras e serviços públicos concedidos). Tanto porque nestas a dispensa de tributação resulta, em fundo, de texto de lei (Constituição federal, art. 31, parágrafo único), valendo a referência no texto contratual como simples consolidação, no instrumento, da obrigação estatal originária da lei de concessão de serviço ou obra pública a particular, como porque nela há reciprocidade de direitos e obrigações, e o que importa nas relações bilaterais, para comprometer ambas as partes, é essa reciprocidade, e não pròpriamente a fonte de que ela se origina. É mesmo de lembrar que nas relações de direito público, ao invés do que sucede nas de direito privado, atos unilaterais (do poder público) geram, com freqüência, direitos e obrigações para o Estado e o indivíduo (Massimo Severo Giannini, *Lezioni di Diritto Amministrativo*, ed. Giuffré, vol. I, ps. 346).

12. Idênticas, jurìdicamente, as isenções bilaterais oriundas exclusivamente de lei e as que nascem de lei, mas constam, por igual, de instrumentos contratuais, idêntico há-de ser o tratamento a ambas dispensado, no que diz com a revogabilidade por parte do poder público. Pelo que têm que ser tratadas, umas e outras, à base da palavra empenhada, do compromisso assumido, da boa-fé de quem fiou na reciprocidade das vantagens e dos ônus. Sòmente uma colocação esdrùxulamente

privativista do problema, fará admitir como intangíveis obrigações bilaterais originárias de contratos, e negará essa intangibilidade às provenientes de atos legislativos. E, em se tratando das isenções denominadas contratuais, que o Poder Judiciário tem sido chamado a apreciar, maior número de vêzes, porque mais freqüentes, quer os tribunais de justiça, quer o Supremo Tribunal, consideram inalteráveis os requisitos e prazos para elas prefixados (T. J. de Minas Gerais, agravo 136, *Revista Forense*, vol. 86, ps. 416-417; S. T. F., recurso de mandado de segurança n.º 3.470, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, páginas 246-249).

13. Por isto mesmo Paulo Lacerda, ao estudar os preceitos constitucionais de direito tributário, na sua grande obra tão esquecida, admite a revogabilidade das isenções, "salvo direito adquirido" (*Princípios de Direito Constitucional Brasileiro*, ed. Liv. Azevedo, vol. II, ps. 46-7). E Cooley, sustentando a revogação pura e simples das isenções, que não resultam de negociações entre o poder público e o beneficiário, tem como intangíveis as isenções de caráter bilateral (*A Treatise on the Law of Taxation*, 3.ª edição, vol. I, ps. 111).

À opinião de Cooley filia-se Aureliano Leal, na *Teoria e Prática da Constituição Federal Brasileira* (1925, vol. I, ps. 506-510).

14. O critério das isenções de caráter bilateral e com prazo certo, tem encontrado aplicação reiterada, entre nós, não apenas por parte dos Estados e Municípios, senão também por parte do Congresso Nacional. E jamais se lhe objetou com a argüição de inconstitucionalidade.

Ainda recentemente, a Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, dispondo sôbre o impôsto de renda, instituiu, entre outras isenções dêsse tributo, o das novas indústrias de fertilizantes, celulose, álcalis, beneficiamento de minérios, extração de óleo de babaçu e oiticica e de cêra de carnaúba, beneficiamento e tecelagem de caroá, agave e fibras nativas, que se venham a instalar, até 31 de dezembro de 1963, nas regiões Norte e Nordeste do país. Fê-lo condicionando o favor à inexistência de indústria na região, com utilização de matéria-prima idêntica ou similar e fabricando o mesmo produto em volume superior a 30% do consumo aparente regional, e assinalou, como têrmo final do benefício, a data de 31 de dezembro de 1968.

Pelo que se vê é uma isenção clausulada e a prazo certo, inspirada no propósito de estimular a industrialização de duas regiões pouco desenvolvidas do território nacional.

15. O Supremo Tribunal, em julgado recente (recurso em mandado de segurança n.º 5.071, do Rio Grande do Norte, recorrente Moinhos Brasileiros S. A. Mobrasa, recorrida a Prefeitura Municipal de Natal), manifestou-se pela tese do direito adquirido, desde que fixado prazo de duração do benefício da isenção e vinculado êste ao cumprimento de determinadas exigências.

Uma lei municipal, isentara uma indústria de trigo, sob certas exigências, do pagamento de impostos durante cinco anos. Corria êsse lapso de tempo, quando uma outra lei reduziu a dois anos o benefício

da isenção, sem que se alegasse, para tal, o não cumprimento das obrigações impostas à emprêsa. Esta impetrou mandado de segurança que, denegado pela Justiça do Estado, logrou concedido no Supremo Tribunal Federal.

A matéria foi muito debatida, dividindo-se os votos. Três ministros negavam provimento ao recurso. Para êles não havia direito adquirido à isenção (Ministro Barros Barreto). Tratava-se de um privilégio fiscal, revogável a qualquer tempo (Ministro Hahnemann Guimarães), tanto mais quanto a isenção, ao invés de abranger várias emprêsas, fôra outorgada a uma emprêsa determinada (Ministro Sampaio Costa, do Tribunal Federal de Recursos). Os demais participantes do julgamento (Ministros Luís Gallotti, Vilas-Boas, Ari Franco, Cândido Mota, Henrique D'Ávila e Afrânio da Costa, êstes dois do Tribunal Federal de Recursos), no entanto, aceitaram a tese do direito adquirido à isenção, e deram provimento ao recurso para ter como inconstitucional a lei redutora do prazo originário de cinco anos.

O Ministro Gallotti, reportando-se ao poder de anular ou revogar, enfrentou a argüição de que a isenção fiscal constitui um favor, concluindo por mostrar que a própria Municipalidade, quando não tornara sem efeito a lei, mas apenas reduzira o prazo do benefício, reconhecera a legitimidade jurídica da medida: "Dir-se-á que aquela primeira lei é lei de favor, é lei que contém privilégio inconstitucional. O que se presume, porém, é a legitimidade das leis; o que se presume é que a Municipalidade, interessada no desenvolvimento de certa indústria, houvesse por isso concedido a isenção. Isto é que tem de ser presumido, até prova em contrário. Deve-se ainda notar que o segundo ato não anulou o primeiro: foi apenas reduzido o prazo. Assim, foi reconhecida pela segunda lei, a validade da primeira. Se a Prefeitura reputasse a primeira lei nula ou inconstitucional, o que deveria fazer era, simplesmente, negar-lhe cumprimento, obrigando a parte a dirigir-se ao Poder Judiciário, que diria a palavra derradeira".

E arremata na afirmação peremptória da ocorrência de direito adquirido: "Isso, porém, não ocorreu; por conseguinte, a questão se resume em saber se a segunda lei poderia reduzir o prazo que a primeira fixara. A meu ver, não, em face do preceito constitucional que manda respeitar o direito adquirido".

O Ministro Vilas-Boas analisou compridamente a espécie. Primeiramente, examinou o aspecto da revogabilidade das leis: "Nenhuma lei pode revogar outra, em cuja vigência situações jurídicas nasceram ou se constituiram concretamente. A lei nova não pode desfazer os interêsses existentes, firmemente alcançados sob o domínio da anterior.

Se isso se diz da norma abstrata, que procura regular a generalidade dos casos, não é possível que se diga coisa diferente da lei especial ou mesmo do privilégio.

Se a Administração e o Poder Legislativo podem, discricionàriamente, modificar ou anular os seus atos ou resoluções, êsse poder político não é absoluto, porque encontra limitação no § 3.º do art. 141

da Constituição. A revogação é sempre possível por decisão unilateral, quando não lese o direito adquirido.

Ao Judiciário, de cuja apreciação não pode ser subtraída nenhuma lesão de direito individual, incumbe o contrôle. Se verifica que o procedimento do Poder Público afeta um *status*, relação ou interêsse sob a proteção da lei anterior, convalesce-a na plenitude, para o caso dado, a fim de que o direito individual não se desfaça ao impacto da lei nova.

Essa intervenção, em favor das situações jurídicas constituídas, se tanto contra o efeito retroativo de uma lei geral como de uma lei especial ou mesmo de um privilégio, pois o que importa é o resguardo do direito adquirido ou do ato jurídico perfeito.

Assinale-se, porém, uma diferença importante. Em relação às leis de caráter geral, o Poder Judiciário não se opõe à revogação: sòmente diz que, nas circunstâncias verificadas, a lei nova não vigora. Já no tocante ao privilégio, o contrôle judicial é incisivo: fulmina a resolução revogatória, porque, entrando em conflito com o direito individual, é êste que deve ser declarado preponderante, por mandamento constitucional".

Em seguida situou a concessão de isenções tributárias como modalidade do intervencionismo estatal: "Há um intervencionismo que penetra fundo no domínio econômico. É a participação do Estado, sob a forma de subvenções ou isenções, no incremento da indústria e na produção das riquezas.

Aqui cabe, perfeitamente, a distinção clássica entre despesas com contraprestação e despesas sem contraprestação, para se declarar que estas, significando uma liberalidade, podem ser suspensas a qualquer momento, ao passo que as outras, subordinando-se a regras de dever recíproco, não podem ser eliminadas arbitràriamente".

Finalmente, considerando, com muita propriedade, a aplicação do conceito de direito adquirido às relações de Direito Administrativo, conclui: "Não é conveniente estender, sem maiores precauções, os conceitos do direito privado aos negócios da Administração pública. Entretanto, a configuração do direito adquirido, que nenhuma lei pode anular, não pertence ao direito civil, senão à teoria geral do direito, inserindo-se no capítulo da retroatividade das leis.

Para que se caracterize o direito adquirido, não se faz necessária a presença de todos os elementos essenciais do contrato.

Basta apenas que se verifique a existência de situação jurídica firmemente constituída ou pelo menos concretamente concebida, para que se lhe outorgue a proteção da lei do tempo, abstração feita de qualquer ordenamento posterior".

.....

"A vantagem não podia ser cortada, como se se tratasse de uma dádiva precária.

Ao contrário, havia uma vinculação jurídica a respeitar, e dela só se libertaria a Administração pública com a verificação de que

a concessionária não era fiel aos compromissos assumidos, coisa de que não se preocupou".

Não menos explícitas e peremptórias foram as manifestações de voto dos Ministros D'Ávila e Afrânio da Costa.

O primeiro deixou ver que a redução de prazo só poderia ter lugar se houvesse prova de ter a emprêsa descumprido as obrigações assumidas em contrapartida do benefício. Se não se alega descumprimento de obrigações por parte da emprêsa, disse S. Excia., se "nada de concreto é apontado", e se a isenção foi outorgada "por prazo certo" não era possível encurtá-la "sem ferir direito adquirido". A franquia incorporou-se ao patrimônio do titular.

O Ministro Afrânio da Costa teve a concessão como legítima, à vista do próprio ato revogatório: "A autoridade, encurtando o prazo, implìcitamente reconheceu a utilidade pública da isenção deferida, tanto assim que a não revogou. Se se tratasse de um abuso, de uma anormalidade, a autoridade teria revogado a concessão, pura e simplesmente, mas não se cogita disso".

Por fim teve o ato de redução como de "puro arbítrio" e válida, na sua integridade, a isenção.

16. Há quem suponha que representando a isenção tributária o não uso de um poder estatal (o de tributar), isso lhe confere sempre o caráter de favor, revogável, como tal, sem consideração a situações individuais.

Para que essa colocação fôsse exata, seria mister que algum texto da Constituição colocasse fora da regra do art. 141, § 3.º, explícita ou mesmo virtualmente, as situações individuais oriundas das leis isentadoras de impostos. Mas, nenhum princípio jurídico se descobrirá com fôrça para liberar o Estado de vantagem, por êle concedida a terceiro e integrada no patrimônio dêste (pela consumação de determinado fato, porque lhe tenha sido atribuído um período certo de duração, etc.), por consistir essa vantagem na dispensa temporária de contribuir. A sujeição do Estado, em todo o seu comportamento, às regras morais que inspiram e comandam a vida do direito, lhe impõe, sem evasivas, nesse caso como em todos os outros, o dever de fidelidade aos seus próprios compromissos. A regra do art. 141, § 3.º, da Constituição, pela qual se resguardam o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, não se compadece com a validade de lei que, revogando lei anterior, tenha por nenhuma vantagem econômica, para cuja usufruição o beneficiário já haja praticado os atos ou fatos, que dêle se exigiram.

17. A intangibilidade do direito do contribuinte beneficiado por lei isentadora não significa, no entanto, que as isenções tributárias sejam ou possam ser perpétuas, pois não é lícito a um órgão do Estado, como escreveu o saudoso e douto Lúcio Bittencourt, *anular ou suspender indeterminadamente, "ad futurum", o poder fiscal*, privado do seu exercício aquêles que venham a encarnar êsse poder pelo tempo afora (*Imunidade Tributária. Isenção Gratuita*, "Revista de Direito Ad-

ministrativo", vol. 1.º, ps. 663). A perpetuidade seria inadmissível por significar uma abdicação do poder de impor, inerente às atividades estatais, e não apenas a dosagem do exercício dêsse poder, em função da política econômica da União, do Estado ou do Município. O que quer significar a irretratabilidade das isenções é que o Poder Legislativo não pode tornar atrás das concedidas, seja desconhecendo as referentes a fatos já ocorridos, seja fazendo caso omisso das prestações efetuadas pelo contribuinte para obtê-las.

Com efeito. Se uma isenção é concedida a quem instale dentro de certo prazo, com determinados requisitos, fábrica de determinado artigo, e se alguém o faz no lapso de tempo prefixado, não se compreende possa o Estado, em falta ao dever elementar de respeito à boa-fé daquele que, acreditando na vantagem oferecida, inverteu capital e despendeu trabalho para a montagem da indústria, tornar nenhuma, ou menor, a vantagem prometida.

18. Se ao particular não permite o direito positivo que falte ao prometido (Código Civil, art. 1.412), como se há-de tolerar que o Estado o faça? Êste, com maioria de razão, porque nascido com a ordem jurídica e o seu garante, há-de vincular-se, necessàriamente, a seriedade do que prometer.

19. A isenção permanente constituiria um privilégio em contradição com o princípio da igual ou proporcional repartição dos ônus tributários entre os habitantes do país, da província ou do município. Mas a isenção temporária, porque só exime de contribuir em proporção, teòricamente razoável, com vantagem trazida pelo beneficiário à coletividade, é perfeitamente compatível com a inalienabilidade do poder de tributar. Não fere, nem o princípio de que todos os habitantes do país são sujeitos ao ônus dos impostos (Constituição federal, art. 141, § 1.º), nem o de que êsses ônus se repartem, entre êles, proporcionalmente às respectivas capacidades econômicas (Constituição federal, art. 202). É que, como pondera A. D. Giannini, desde que as isenções "tiram a sua justificativa de elementos de natureza política, econômica e social, concernentes aos indivíduos declarados isentos", carecem do caráter de privilégio (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, ed. Giuffrè, pág. 109).

20. Vale referir, porque pertinente pela analogia com o caso das isenções, o que se passa no domínio dos serviços públicos concedidos. Repugnaria contratar a prestação perpétua de um dêles, por pessoa privada. No entanto, a jurisprudência dos tribunais brasileiros tem admitido sempre, como intangíveis, as delegações, por contrato, com prazos determinados. Ainda quando êstes sejam de 50 anos ou mais (concessões de estradas de ferro, etc.). É que aqui o Estado não aliena o serviço da sua esfera de atividade. Transfere-o a terceiro, temporàriamente. Se tal critério se aplica ao poder estatal de executar os serviços públicos, por que se não há-de aplicar ao poder estatal de tributar? Aquêle é tão necessàriamente peculiar ao Estado quanto êste.