NÃO-INCIDÊNCIA — IMUNIDADE E ISENÇÃO

WALTER BARBOSA CORRÊA
Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: — *Obrigação tributária. Conceitos doutrinários. Fontes e objeto da obrigação tributária. Incidência. Origens da imunidade e da isenção. Elementos constitutivos da imunidade. Isenção. Revogação. Conclusão. Bibliografia.*

1. Elevado, relativamente há pouco tempo, em referência às demais disciplinas jurídicas, à categoria de ciência autônoma,[1] o direito tributário ainda não possui, òbviamente, bastante estudados, diversos de seus institutos e conceitos. Entre êstes incluem-se a não-incidência, a imunidade e a isenção, figuras muitas vêzes confundidas e embaralhadas, tanto em trabalhos doutrinários, como em normas positivas.

2. Nas literaturas italiana e francesa, especializadas na matéria de tributo — que exercem a maior influência estrangeira na doutrina nacional — verifica-se que autores da projeção de A. D. Giannini (*Elementi di Diritto Finanziario e Istituzioni di Diritto Tributario*), Mario Pugliesi (*Instituciones de Derecho Financiero*), Vicenzo Tangorra (*Tratado di Scienza della Finanza*), Giorgio Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*), Ezio Vanoni (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*), Benevenuto Griziotti (*Principii di Scienza della Finanza*), Emanuele Morseli (*Corso di Scienza della Finanza Pubblica*), Louis Trotabas (*Précis de Science et Législation Financières*), Maurice Duverger (*Institution Financière*) têm sòmente se limitado a ligeiras referências à não-incidência, desapercebendo-se da figura da imunidade e cuidando superficialmente da isenção. Aliás todos êsses autores tratam ao mesmo tempo da imunidade e da isenção como se elas constituissem uma só e mesma coisa, com idênticos contornos e conteúdo. É verdade que as obras da grande parte dos citados juristas se referem à ciência das finanças, onde a distinção não atinge destacada importância. Porém, quanto a Pugliesi, Tesoro e Vanoni, nem essa escusa poderá ser argüida, visto como seus trabalhos versam especificamente sôbre direito tributário.

---

1 Sôbre a autonomia do Direito Tributário vide Amilcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, Parte Geral, nº 4. R. Gomes de Sousa, *Comp. de Leg. Tributária*, nº 9, Bielsa, *Derecho Publico*, vol. II, pág. 53, e *Parecer* da Com. Esp. do Inst. Bras. Dir. Financeiro.

3. Diferentemente, a doutrina no direito tributário nacional vem, gradativamente, se ocupando de um exame mais acurado do problema relativo às situações em que o tributo não é devido, existindo, mesmo, a preocupação dos especialistas dêsse ramo do direito em dar fundamento e caracteres definidos à não incidência, à imunidade e à isenção, como se observa em trabalhos de Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio de Legislação Tributária*), Aliomar Baleeiro (*Isenção de Impostos Estaduais por Lei Federal*), Gilberto de Ulhoa Canto (*Algumas Considerações Sôbre a Imunidade Tributária dos Entes Públicos*), Amilcar Araújo Falcão (*Imunidade e Isenção Tributária, Introdução ao Direito Tributário*), Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1946*), Célio Azevedo Loureiro (*Isenção, Verbête in Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro*), Edmilson Moreira Arraes (*Imunidade, Verbête in Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro*), M. Seabra Fagundes (*Revogabilidade das Isenções Tributárias*) e outros. Nota-se contudo, mesmo nesses escritores, não haver grande empenho no maior aprofundamento do estudo sistemático daqueles conceitos, bem como das suas distinções e efeitos. Mas, porque no Brasil, os cultores do direito tributário já divisaram distinção nas três mencionadas figuras — o que se não verificou entre os mestres europeus citados — constitui motivo abonador a merecer encômios.

4. Pretendemos, por isso, neste ensaio, perquirir alguns aspectos e dar um esbôço sistemático da não-incidência, da imunidade e da isenção, palmilhando, inicialmente, enunciados e concepções de alguns princípios gerais do direito tributário, que importam no aludido exame. Seguiremos, assim, a advertência de Tesoro: "*È ovvio che chiunque voglia studiare i principii de le norme che regolano i singoli tributi, debba anzitutto conoscere i principii generali che disciplinano tutta l'attività tributaria dello Stato, principii che, per lo più valgono anche per l'analoga attività degli enti politici minori*" (ob. cit., pág. 5).

5. Quanto a constituir o tributo — principal elemento do estudo do direito tributário — uma obrigação, não há discrepância na moderna doutrina.[2] Obrigação, na sua acepção mais ampla, é palavra que significa tôda espécie de vínculo ou sujeição da pessoa, qualquer que seja sua origem ou conteúdo. Podem, pois, incluir-se em tal conceito as obrigações impostas ao indivíduo pela moral, pelos costumes sociais e aquelas outras estabelecidas pelas normas jurídicas, quer pertençam ao direito público ou ao privado.

Mas, ensina Pugliesi, "*Es casi superfluo añadir que el derecho tributario no posse una noción propria de "obligación", y utiliza, entre los límites permitidos por su naturaleza, su objeto y sus finalidades, la noción de "obligación" — considerando ésta como una institución general del derecho — elaborada por la ciencia jurídica*" (ob. cit., pág. 50).

No mesmo sentido é a lição de Tesoro, "*Il rapporto tra soggetto attivo e soggetto passivo è un rapporto giuridico di diritto pubblico di natura complessa, poichè fa sorgere reciprocamente molteplici diritti e doveri a favore ed a carico di entrambi. Il nucleo centrale di questo rapporto complesso rientra en el concetto di obbligazione, quale è stato precisato dal giurista romano*

---

2 Orlando e mais recentemente Lolini discreparam desta opinião, cf. Tesoro, ob. cit., pág. 19.

e poi sostanzialmente accettato dagli studiosi moderni: "Obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis jura (pr. Inst. 3,13)". Appare, cioè, esatto parlare genericamente di rapporto obbligatorio tributario, poichè, anche nei casi che hanno dato luogo a qualche dubbio in dottrina, si può constatare che in ogni rapporto tributario vi è un vincolo fra um soggetto attivo (il titolare della sovranità tributaria) e un soggetto passivo (colui che è sottoposto a tale sovranità); vincolo creato dalla legge e da questa disciplinato come in tutti i rapporti giuridici, ed avente carattere economico, come in tutte le obbligazione. Una diferenza strutturale, tra l'obbligazione tributaria e l'obbligazione del diritto privato, non esite; il debito tributario, considerato nella sua natura intrinseca, no si differenzia dall'obbligazione disciplinata ed elaborate nel diritto privato, poichè tutte le caratteristiche che differenziano l'una dall'altra obbligazione non alterano l'intima struttura dell' istituto giuridico dell'obbligazione, non infirmano la sua unità concettuale" (ob. cit., pág. 48 e 49).

6. Ainda, onde os autores não divergem, é no situar o direito tributário no âmbito do direito público. Giannini, com respeito ao direito financeiro, do qual o direito tributário constitui parte, declara: *"Il diritto finanziario, quindi, fa parte del diritto pubblico interno . . ."* (ob. cit. nº 1, pág. 3).

Por sua vez Tesoro afirma: *"I principii generali del diritto tributario, e cioè di quella parte del diritto finanziario che si riferisce alle entratte tributarie (prestazione coative pecuniarie che vengono imposte dallo Stato in forza di un rapporto obbligatorio di diritto pubblico)"* (ob. cit., nº 1, pág. 5).

Ezio Vanoni, depois de examinar as teorias de Pacinotti, Jellinek e Nawiasky, conclui que o direito financeiro se coloca indiscutìvelmente no direito público, muito embora, em seus aspectos extremos, tenha muitos pontos de contato com o direito privado, chegando mesmo a utilizar-se, em certos casos, de determinados institutos privatísticos (ob. cit., nº 30, pág. 156).

Quanto a Bielsa tão-só por tratar do direito fiscal em sua principal obra — *Derecho Publico* — já está a colocar o direito tributário no âmbito do direito público.

Trotabas segue a mesma linha, dizendo *"Le droit fiscal doit donc être placé parmi les disciplines du droit public"* (ob. cit., nº 287, pág. 277).

Entre os autores nacionais, Aliomar Baleeiro diz: "O Direito Tributário, à semelhança do Administrativo, é ramo do Direito Público" (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I, nº 34, pág. 58) e Gomes de Sousa (ob. cit., pág. 15), apoiado por Araújo Falcão (*Introdução ao Direito Tributário*, pág. 23), após apontar três critérios para a distinção entre direito público e privado, baseado na pessoa do titular do direito, no interêsse protegido e na coercitividade da norma tributária, conclui: "...qualquer que seja o critério da classificação adotado, o direito tributário caberá sempre no direito público". E, ainda, Pontes de Miranda professa: "O direito tributário é apenas ramo do direito público" (*Com. à Const. de 1946*, pág. 95).

7. Elementos peculiares da natureza pública da obrigação tributária são a "coercibilidade" e a "inderrogabilidade". A respeito dêsses elementos, expõe Tesoro:

"Elemento peculiare, dunque, di tutte le entrate tributarie è la coercizione dello Stato quale ente sovrano sul singolo, coercizione che potrà manifestarsi in forma più o meno assolutaed immediata nei vari gruppi di tributi, ma che deve sussistire affinchè si possa ritenere che una entratta sia di diritto pubblico." E mais adiante, *"Oltre la coercizione, altra caratteristica essenziale derivante dalla natura giuspubblicistica è la inderogabilità della obbligazione tributaria, inderogabilità che svolge la sua efficacia specie nei confronti dell'ente impositore, sia che si tratti di tribute a favore dello Stato, sia — e a maggior ragione — che si tratti di enti pubblici minori"* (ob. cit., págs. 51 e 52).

"Sòmente quando a lei, expressamente, permite manifestação de vontade negocial das partes", escreve Araújo Falcão, "é que essa é tolerada em direito tributário; são hipóteses excepcionais, só admissíveis quando o legislador expressa, clara e inquestionàvelmente assim dispuser" ("Isenção Tributária", parecer *in Rev. Dir. Adm.*, vol. 67, pág. 326).

8. Fixado que o direito tributário estuda obrigações de direito público, faz-se oportuno verificar quais as fontes dessa obrigação. Entende-se por fonte da obrigação o estudo dos fatos determinantes da obrigação. Não se confunde a fonte da obrigação com a causa da obrigação, como observa M. M. Serpa Lopes (*Curso de Direito Civil*, vol. 2, nº 1), porque aquela diz respeito com a causa eficiente, estranha e alheia à estrutura e ao regime da obrigação, enquanto esta interfere com os elementos intrínsecos e essenciais do negócio jurídico.

Não estão acordes os autores do direito tributário, quer estrangeiros, quer nacionais, na determinação das fontes da obrigação tributária. As opiniões podem ser divididas em três grupos, a saber: *a*) aquêles que sustentam constituir a lei a única fonte jurídica da obrigação tributária; *b*) os que apontam só o fato jurídico como fonte; e *c*) os que englobam a lei, o fato jurídico e o lançamento como fontes da obrigação.

Pela primeira corrente, como foi dito, a obrigação tributária encontra sua fonte jurídica sòmente na lei. Desta opinião, são, por exemplo Griziotti (ob. cit., pág. 154), Tesoro (ob. cit., nº 6, pág. 14), Giannini (*Elementi di D. Finanziario*, nº 5, pág. 6), Morselli (ob. cit., § 100, pág. 134) Pugliesi (ob. cit., pág. 114 e segts) e Baleeiro (*Uma Introdução*, nº 184, pág. 269 e *Limitações Constitucionais*, nº 75, pág. 262).

Respondendo por essa teoria, Pugliesi argumenta ser impossível aceitar a tese de alguns estudiosos, de não estar na lei a fonte da obrigação, mas de se encontrar no "fato da vida" que a lei se junta com o nascimento da obrigação tributária. O que ocorre, diz êsse professor, é mero equívoco, baseado numa confusão de conceitos. Do "fato da vida" não nasceria a obrigação, pois, o que determina o nascimento da obrigação não é o fato, mas sim a lei que atribui a tal fato uma eficácia determinada.

Já em sentido diametralmente oposto, estão aquêles que entendem ser o fato jurídico a fonte da obrigação tributária, como é o caso de Vanoni. Por êste jurista, "tôdas as obrigações são *ex lege*, porque se a lei não atribuísse a determinadas manifestações de vontade, ou a determinados fatos lícitos e ilícitos, a função de determinar o aparecimento de vínculos obrigacionais, aquelas manifes-

tações, ou aquêles fatos, por si sós, seriam incapazes de criar um vínculo jurídico. Disto se deduz que, por fonte da obrigação, se deve entender o fato, voluntário ou não, de cuja verificação a lei faz decorrer o aparecimento de uma obrigação, enquanto que, por outro lado, não se pode conceber uma norma que se defina a si própria, como fato determinante do nascimento do vínculo obrigacional, porque a lei, que é tutela jurídica, não se pode identificar com um dos elementos da própria relação da vida social, a que é conferida a tutela" (ob. cit., pág. 131).

Finalmente, a terceira corrente, defendida entre nós por Gomes de Sousa, aponta a lei, o fato jurídico (fato gerador) e o lançamento como fontes da obrigação tributária (ob. cit., nº 20, pág. 50/51).

É nosso entender, todavia,[3] não estar a razão com nenhuma dessas teorias. Do confronto das idéias sustentadas pelos que vêem na lei a fonte da obrigação e dos que querem seja o fato jurídico a fonte da obrigação, ressalta, que nenhuma delas de *per si* têm suficiente alicerce. Ora, se é certo, como diz Pugliesi, que do fato não nasce nenhuma obrigação, menos verdade não é que a lei não pode dispensar o fato para obter o efeito. Por outra forma, só do fato jurídico, como quer Vanoni, não geraria a obrigação, se desvinculado da norma impositiva. Há, assim, de conciliar-se as duas teorias, estabelecendo como fontes da obrigação, a lei e o fato, pela impossibilidade mesmo de determinar a separação daqueles dois elementos constitutivos de uma unidade complexa.

Guido Falzone (*"Le Fonti delle Obbligazione", in Studi dell diritto delle obbligazioni*, pág. 5) citado por Araújo Falcão (cf. nota em parecer publicado na *Rev. Dir. Adm.*, 67/323) pontifica que *"quando si afferma che fonti delle obbligazioni sono la volontà dell'uomo e da legge, non s'intende che queste due forze produttive de effetti giuridici operano separadamente e con assoluta indipendizà di rapporti, poichè è chiaro che la volontà umana, di per sè, non può avere conseguenze giuridiche, non basta a far sorgere un "vinculum juris", ma tali effetti si producano solo in quanto e per quanto presidio della sua tutela, como, d'autro conto, è inconcepibile che la legge sia fonte di obbligazioni senza ricollegarsi ad una qualunque forma di attività umana, molto largamente intesa e considerata in sè stessa o in relazione ad una determinata situazione di fatto o di diritto."*

Mas, é impossível, como admite Gomes de Sousa, acrescentar o lançamento, também, como uma das fontes de obrigação tributária.

Pugliesi, comentando a tese de Blumenstein, pela qual é posta em relêvo a natureza meramente formal do lançamento, sem nenhuma função constitutiva, no que concerne à obrigação tributária, que é gerada no momento característico em que se verifica o fato previsto na lei, declara-se de acôrdo com essa teoria. Ressalva, porém, que Blumenstein e outros juristas alemães exageram por esquecer que o direito do Estado, para obter a prestação tributária, pode nascer no

---

3 Ver Araújo Falcão, parecer *in Rev. Dir. Adm.* 67/323, onde nossa opinião encontra arrimo.

instante em que o fato previsto pela lei se verifica, independentemente de qualquer lançamento, mas que êsse direito é absolutamente ilusório e mais que abstrato, quando a administração financeira ignora o fato ao qual está condicionado o nascimento da obrigação (ob. cit., pág. 143).

Ora, não há como se possa confundir, como faz Pugliesi, o gerar da obrigação por fôrça da fonte, com a exigibilidade da obrigação.

Araújo Falcão, também fundado no direito alemão, mostra a distinção entre os dois elementos — ou elemento (a) dos pressupostos integrativos de relação jurídica e (b) dos pressupostos necessários à eficácia do resultado jurídico legalmente estabelecido, designados entre os germânicos sob os nomes de *"Tatbestandsstücke"* (elemento do pressuposto) e *"Wirksamkeitserfordernis"* (requisito de eficácia).

Esta distinção, aliás, vem subentendida na lição de outros autores. Assim *"L'accertamento"*, esclarece Tesoro, *"dunque, no fa sorgere l'obbligazione nel privato, ma la determina, liquidando il "quantum debeatur", è quindi la manifestazione concreta dell'attività finanziari dell'ente impositore, in quanto applica la norma generale ed astratta al caso singolo, e cioè, secondo a espressiva dizione del Bornhak, è la sussunzione del caso concreto sotto la regola generale della legge d'imposta"* (ob. cit. nº 66, pág. 181).

Igualmente, nesse sentido, preleciona Giannini, *"È tuttora vivamente dibattuta la questione se il debito d'imposta nasca col verificarsi del presupposto overo nel momento sucesivo dell'accertamento e in virtù di questo. A me sembra che il nostro ordinamento positivo ricollega così l'esistenza como la misura del debito d'imposta, escludendo, nella concreta determinazione del debito qualsiasi potere discrezionale dell'autorità amministrativa, la quale deva limitarse ad applicare il tasso dell'imposta ala base imponibile accertata, e non solo non ha il potere di richiedare una somma maggiore, ma non ha neppure la facoltà di accontentarsi d'una somma minore di quella inttal modo determinata, all'infuori dei rarissimi casi in cui la legge stessa le consente di accordare una moderazione d'imposta. Da ciò, la naturale conseguenza de l'obbligazione tributaria debba sorgere nel momento stesso in cui concorrono i due fattori che la determinano: la norma legislativa e il verificarsi del presupposto, così come dall'illecito che arreca danno ad altri, nasce d'obbligo del risarcimento non appena il danno è prodotto* (ob. cit. nº 84, pág. 120).

Mais além vai Bielsa, ao declarar, "... *pero la determinación del monto de la obligación no es necesaria para que ésta exista; una obligación puede existir aunque el objeto sea originariamente indeterminado, siempre que pueda determinarse*" (ob. cit., pág. 147).

Ainda, Rui Barbosa Nogueira, diz: "O lançamento não cria, não altera nem extingue a obrigação tributária, tendo a função de dar certeza e liquidez ao direito creditório, ou seja, a apuração do "an debeatur" (se devido, elemento de certeza) e do "quantum debeatur" (quantia devida, elemento de liquidez)" (*in Rev. Dir. Adm.*, 63/387).

O lançamento, pois, de ato declaratório da obrigação tributária, embora sempre presente no surgimento da obrigação, não deve ser confundido como fonte da obrigação tributária, visto que como elemento declaratório deixa de participar do ato gerador da obrigação.

Aliás, o próprio Rubens Gomes de Sousa, não nega a natureza declaratória do lançamento e classifica-o como fonte em sentido formal. "A obrigação", diz êle, "em sentido substancial, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador: desde êsse momento já é "devido" o tributo; entretanto, ainda não pode ser "cobrado" porque para isso é preciso apurar o montante da importância devida e verificar quem deve pagar" (ob. cit., nº 25, pág. 66). Logo, se "em sua essência" a obrigação já foi gerada com a simples ocorrência do fato gerador estabelecido na lei, como incluir o lançamento como fonte?

Em conclusão, fontes da obrigação tributária são a lei e o fato (fatos, atos e acontecimentos). A lei — compreendido o orçamento — no sentido de que sem ela não há constrangimento a forçar alguém a cumprir o objeto da obrigação. Isto decorre, não só das elaborações da doutrina, mas também, no caso do direito nacional, da expressa disposição do artigo 141, § 34, da Constituição, segundo a qual "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

A expressão lei, aqui empregada como fonte de obrigação tributária, só o é, no sentido estrito de norma legal ordinária emanada do legislativo, e não no sentido amplo que o têrmo possui como sinônimo de comando. A Constituição, portanto, lei no sentido amplo do vocábulo, não é fonte da obrigação tributária, porque a Carta Magna não cria nenhuma obrigação de pagar tributo. Ela discrimina os podêres tributantes, os limites onde êstes podem chegar, nomeia os tributos, e, assim, diz respeito com a causa eficiente do direito tributário, constituindo fonte dêste: fonte do direito tributário, mas, não, da obrigação tributária.

E, além da lei, como fonte da obrigação tributária, aparece o fato, entendido como a hipótese prevista na lei, pela qual, uma vez configurada, pode o Estado exigir o cumprimento da obrigação. A estas hipóteses (fatos, atos e acontecimentos) o direito tributário denomina fato gerador do tributo. [4]

9. Tanto no direito público, quanto no direito privado, [5] o objeto da obrigação é a prestação que o sujeito ativo tem direito de exigir do sujeito passivo (Tesoro, ob. cit., pág. 48; Pugliesi, ob. cit., pág. 102; Gomes de Sousa, ob. cit., nº 23, pág. 57).

Pode a prestação consistir em dar, fazer ou não fazer.

Os artigos 80 e 81 do Projeto de Código Tributário Nacional classificam as prestações em principal e acessória, nestes têrmos:

---

4 V. Gaston Jèze, "O Fato Gerador do Imposto", *in Rev. Dir. Adm.*, vol. II, tomo I, em tradução de Paulo Mata Machado.

5 Cf. Serpa Lopes, Curso, vol. 3, nº 37, pág. 58, e De Ruggiero, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. esp., tomo II, pág. 9.

"Art. 80. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, decorre exclusivamente da lei tributária, surge com a ocorrência do respectivo fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

"Art. 81. A obrigação acessória tem por objeto prestações positivas ou negativas instituídas pela legislação tributária no interêsse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, decorre exclusivamente da referida legislação, surge em conseqüência da definição nela contida, das prestações que constituam o seu objeto e subsiste enquanto a referida legislação não seja modificada ou revogada."

Não damos apoio a êsse critério de classificação.

A separação entre prestação principal e acessória, em nosso entender, deve obedecer ao mesmo critério adotado pelo direito na classificação dos bens, ou, como define o Código Civil Brasileiro, principal é o que existe sôbre si, abstrata ou concretamente, e acessória aquilo cuja existência supõe a do principal.

Baseados nesse critério, e com apoio na lição de Tesoro (ob. cit., pág. 145), a prestação principal deve constituir apenas no pagamento do tributo (prestação de dar). A pena pecuniária tributária (também obrigação de dar) nada mais é do que cláusula penal acessória, que a natureza pública da obrigação tributária e o princípio da coercibilidade permitem seja fixada pelo poder público, com o fim de reforçar a obrigação, dando ao sujeito ativo meio mais pronto de coagir o sujeito passivo a cumpri-la no tempo e pela forma devida.[6]

10. Aliás, cabe ressaltar que existe divergência doutrinária quanto à real existência de prestação tributária acessória. Sustenta Pugliesi que as prestações acessórias não constituem obrigação tributária por tratar-se de simples obrigação ou preceito de caráter administrativo e de polícia tributária, com o fim de impedir evasões e as fraudes ao fisco, justificado pela natureza pública da relação que o legislador quis com êsses sistemas garantir e proteger. Seria, para êsse autor, unitária a obrigação tributária, constituída só por uma obrigação fundamental de dar (ob. cit., págs. 54 e segts. e 102). Mas, a isso, responde Tesoro, argumentando "que, sem absurdo, se fala de uma única obrigação quando a dois diversos sujeitos passivos se referem duas prestações diversas, como no caso de um funcionário público dever dar informação ou apresentar denúncia. Neste caso trata-se de obrigação administrativa, em sentido lato, mas não se vê porque de tal obrigação administrativa não deva existir a verdadeira e própria obrigação tributária, embora seja de caráter secundário ou acessório" (ob. cit., pág. 155, nota 1).

Portanto, a prestação principal consiste no pagamento do tributo pelo sujeito passivo (prestação de dar) e prestação acessória corresponde a um dar (excluída a prestação principal), um fazer ou um não fazer, por parte do sujeito passivo da obrigação principal ou por outra pessoa que esteja em certa relação com o pressuposto de fato constituinte da causa da obrigação principal.

---

6 Sôbre êste assunto vide J. H. Meireles Teixeira, "Natureza Jurídica das Multas Fiscais", *in Estudos de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 179.

11. Para criar-se uma obrigação tributária, como foi exposto, mister se faz haja uma lei fixando em seu bôjo as hipóteses do fato gerador. A obrigação, uma vez gerada, produz em prol do sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação.

O enquadramento de alguém (pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado), nas hipóteses do fato gerador previsto na lei tributária, chama-se "incidência". Esta corresponde ao *vinculum juris* entre as partes para a realização da prestação.

O vínculo jurídico da obrigação, nas palavras de De Ruggiero (*Instituciones de Derecho Civil*, tomo II, pág. 9) é uma abstrata "sujeição que limita a liberdade individual do devedor e confere ao credor uma faculdade desempenhável contra o obrigado, em virtude da qual êste fica constrangido a determinada atividade (positiva ou negativa) e aquêle pode obter satisfação no patrimônio do obrigado, no caso de inexecução".

12. Não deve a incidência ser confundida com o momento da efetivação da carga do tributo sôbre a pessoa que realmente a suporta e não pode mais transferi-la a outrem.

Essa conceituação, defendida por alguns (Farerrière et Walière, *Traité Elementaire de Scienoz et Législation Financière*, pág. 262; Trotabas, *Précis de Science et Législation Financière*, nº 283; pág. 271, Moacir Araújo Pereira, "Incidência" — verbête *in Repert. Enciclop. Direito Brasileiro*, nº 3; Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução*, pág. 218) tem suas raízes em fundamentos econômicos, sem qualquer conteúdo jurídico. Aliás, Trotabas (ob. e loc. cits.), ao cuidar da igualdade dos contribuintes diante do impôsto, fala na necessidade de se saber exatamente quem suportará o pêso do tributo, e conclui: *"C'est le problème de l'incidence ou de la répercusion de l'impôt"*.

Ora, não há como confundir a incidência, noção eminentemente jurídica, com a repercussão ou translação, estritamente econômicas. Isto vem esboçado em Stourn (*Systèmes Généraux d'Impots*, pág. 383), onde a separação no emprêgo dos têrmos aparece como uso de "incidência legal" e "incidência efetiva".

A incidência, pois, nada tem de ver com a diminuição do patrimônio de alguém, e sim com a existência do vínculo jurídico entre o sujeito ativo e passivo. Se a lei discrimina o fato gerador da obrigação e êle ocorre, aparece o vínculo jurídico da incidência e o conseqüente direito do sujeito ativo exigir do sujeito passivo a prestação principal e acessória, ou cada uma de per si.

13. Quando não se efetiva o enquadramento de alguém no fato gerador previsto na lei, pode-se estar diante de cada um dos seguintes três fenômenos tributários, denominados "não-incidência", "imunidade" e "isenção".

Êstes fenômenos, como também a incidência, possuem a particularidade de formar entidades abstratas, sem vida própria, cujo sentido deve ser ligado a um outro concreto. Assim, se no Direito tributário, se falar ùnicamente em incidência, não-incidência, imunidade ou isenção, sem liame a outra idéia concreta, nada se estará afirmando. É preciso que se complete o juízo, pelo menos implícita-

mente, declarando que elas dizem respeito a um tributo ou tributos e a um fato, ato ou acontecimento.

14. A anistia, espécie em que o sujeito passivo fica desobrigado de cumprir a obrigação tributária, ou parte dela, não foi incluída entre aquêles três fenômenos, pois a anistia não obsta ao nascimento da obrigação do sujeito passivo pagar tributo, e, sim, desobriga o sujeito passivo, depois da obrigação já ter surgido. O mesmo se diga quanto à prescrição.

15. A não-incidência, um dos casos em que inexiste a obrigação de pagar tributo, é, como expõe Baleeiro ("Isenção de Impôsto Estadual por Lei Federal", *in Rev. Dir. Adm.* 61/308), "o caso em que o legislador, definindo o fato gerador do impôsto, menciona, taxativamente, várias situações tributárias, mas, omite, intencionalmente, ou não, outras situações, que podem ser enquadradas na hipótese prevista". A não-incidência, dessa forma, é decorrência e o inverso da incidência.

Ulhoa Canto, ao conceituar a não-incidência, põe, com muita propriedade, em realce, que "embora seja expressão comumente usada com sentido genérico abrangedor de todos os casos de inexigibilidade de tributo, tem sentido rigoroso de inexistência de disposição legal provendo o fato gerador" ("Algumas Considerações sôbre a Imunidade Tributária dos Entes Públicos", *in Rev. Dir. Adm.*, 52/34).

16. A não-incidência, como inverso de incidência, decorre da definição do fato gerador, e não, necessàriamente, de especifica determinação de lei, porque à norma tributária basta definir o fato gerador, sendo dispensável determinar a não-incidência dos fatos, atos ou acontecimentos situados fora do campo definido como imponível. Nada impede, porém, que o legislador expressamente se refira, na lei, a um fato, ato ou acontecimentos, esclarecendo que êles não são fatos, atos ou acontecimentos nela definidos como imponíveis. Essa expressa referência, todavia para poder ser chamada de não-incidência, deve dizer respeito a fatos diferentes daqueles para os quais a Constituição veda a imposição de impôsto, ou daqueles que a lei abarca em sua generalidade, pois, dentro dos fatos abrangidos em expressa vedação da Constituição ou genèricamente pela norma tributária, como se verá mais adiante, poderão existir alguns fora da exigibilidade da obrigação, sem que que se possa falar de não-incidência. Por isso, merece reparo a definição de Baleeiro (vide nº 15), quando diz que na não-incidência há omissão da parte do legislador. O normal, entretanto, é mesmo verificar-se a não-incidência pela omissão da parte do legislador ao mencionar as situações tributáveis.

17. Quanto à essência, a não-incidência é abstrata, existindo em função da incidência. A não-incidência, como qualidade abstraída do tributo, não tem vida própria.

18. A duração da não-incidência está condicionada à vontade do legislador, o qual pode chamar para a área da incidência, os fatos situados no campo da não-incidência, conforme Trotabas afirma: "*...parce qu'il est toujours possible et juridiquement irreprochable, qu'une disposition nouvelle vienne assujettir à l'impôt une matière que lui échappait jusqu'alors*" (*Précis*, nº 423, pág. 421).

Esta vontade do legislador não é arbitrária, estando limitada, na forma, pelo princípio da legalidade, e, no tempo, pelo princípio da anualidade, conforme dispõe o artigo 141, § 34, da Constituição.

Os princípios da legalidade e da anualidade, como são fatos notórios, visam a submeter a cobrança das várias espécies de tributos à decretação por lei e à aprovação anual do poder legislativo (quanto a esta última, ressalvados a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra).

Originário da França, e onde teve desde seu nascimento constante aplicação, o princípio da anualidade foi pela primeira vez inserto como regra constitucional, no artigo 1º, título V, da Constituição de 1791, sendo repetido nas cartas de 1814 e 1830, e na constituição de 1848. Depois disso, aquêle princípio não foi mais expressamente incluído nas leis constitucionais francesas, embora, reconhecido seu valor constitucional costumeiro (Cf. Trotabas, *Précis*, nº 304, pág. 293).

No Brasil, conforme doutrina Baleeiro (Limitações Constitucionais, nº 8 e segs.), apenas com a Constituição de 1946 o princípio logrou formulação clara, positiva e extensiva aos Estados e Municípios, embora desde a Monarquia fôsse êle obedecido na prática.

Aponta êsse professor as seguintes conclusões na interpretação do artigo 141, § 34, as quais devem ser sempre levadas em conta quando se cuida da legalidade e anualidade dos tributos: "*a*) a lei material que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira e o impôsto de guerra, há de ser anterior ao Orçamento, pois não se autoriza nem se condiciona o que ainda não existe; *b*) a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada, depois do Orçamento, para vigência no exercício a que êste se refere; *c*) o Orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção (Constituição, art. 74, combinado com o artigo 70 e parágrafo); *d*) a lei material do impôsto, cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso prazo fixado no texto de suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior; *e*) a lei tributária, revogada por outra, não volta a vigorar pela revogação desta última; *f*) a lei que aplica especialmente tributo à manutenção de órgão paraestatal, ou parafiscal, não pode delegar a êste a fixação ou alteração do objeto da prestação, isto é, o *quantum* a ser exigido dos contribuintes para cobrança em cada exercício; *g*) a lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de fixar ou alterar, em regulamento de execução, o objeto e o *quantum* de tributos; *h*) prorrogado o orçamento por fôrça do art. 74 da Constituição, permanecem autorizados os impostos nêle previstos, resultantes de lei ainda em vigor, sem que se possa realizar a cobrança dos decretados posteriormente à aprovação do mesmo orçamento; *i*) vetado o Orçamento nos 10 dias posteriores a 30 de novembro, não se prorroga o do exercício em curso, pois o art. 74 da Constituição determina a prorrogação *pleno juris* sòmente se os autógrafos do nôvo não tiverem sido enviados à sanção até aquela data: não se poderá realizar a cobrança de quaisquer tributos" (*Limitações Constitucionais*, nº 15, págs. 45/46).

19. Dos elementos caracterizadores da não-incidência, ou seja, *a*) constituir o inverso da incidência, decorrendo da definição do fato gerador, *b*) ter essência

abstrata, e *c*) estar sua duração condicionada, na forma e no tempo, à vontade do legislador ordinário, resultam os seguintes efeitos próprios e particulares da não-incidência, sôbre os quais passamos a nos referir.

20. Sendo a não-incidência o contrário da incidência, òbviamente, enquanto aquela se configura, inexiste credor e devedor do tributo, visto como não há vínculo jurídico e inexiste o direito de sujeito ativo de obrigação tributária exigir qualquer prestação de sujeito passivo, seja ela principal ou acessória.

Em outras palavras, diz-se que na não-incidência inexiste direito de cobrar prestação principal ou acessória, porque, se as prestações puderem ser exigidas, encontramo-nos em face de caso de incidência.

21. Por sua qualidade abstrata e existindo em função da incidência, a não-incidência refere-se a tôdas as espécies de tributos, tanto aos impostos, como taxas e contribuições.

22. Se o legislador pretender chamar para a área da incidência os fatos situados no campo da não-incidência, deverá fazê-lo, obedecendo aos princípios da legalidade e da anualidade, de forma a que a nova incidência, assim criada, só vigore a partir do exercício orçamentário seguinte.

23. Tanto a imunidade como a isenção têm suas origens nos privilégios ou franquias tributárias, êstes tão antigos, conforme ensina Tangorra (*Tratado di Scienza della Finanza*, § 699, pág. 791), que se pode dizer coevos à primeira economia financeira pròpriamente dita, e quase à primeira forma de sociedade humana.

A princípio, o privilégio tributário representava as manifestações do domínio político, aparecendo, depois, em favor dos povos invasores e conquistadores em relação aos povos conquistados, e a seguir, das classes superiores em relação aos indivíduos desprovidos de direitos civis e políticos. No sistema feudal ou naqueles com semelhantes característicos, os privilégios tributários alcançaram maior desenvolvimento, porque ali as distinções de classe constituíam fundamento da organização social e os privilégios eram concedidos exata e principalmente em favor das classes nobres. Chama a atenção o mestre de Pisa (ob. cit., § 700, pág. 783) para o fato de laborar em êrro quem supuser que as isenções de tributos nesse longo período histórico representassem um contraste aos princípios de justiça vigentes na época, pois, as classes portadoras do domínio político sustentavam a necessidade da diferença da classe como essencial à existência e desenvolvimento do Estado. Os privilégios nas sociedades organizadas de tais formas eram apontados como condição da manutenção da ordem social e do atendimento dos fins do Estado. Ademais, o privilégio tributário fazia parte de todo um sistema de privilégios de natureza variada, que o direito público do tempo reconhecia às classes nobres, com aspecto de todo um sistema jurídico especial, produto espontâneo da condição social daquele citado período histórico.

Com o evolver dos tempo, todavia, quando a distinção da sociedade em classes separadas deixa de ser condição necessária, perdendo mesmo a justificativa, os privilégios tributários vão-se metamorfoseando, apresentando outros fundamentos jurídicos, arrimados nos supremos interêsses sociais.

24. As imunidade e isenções tributárias, hoje em dia, já não mais podem infringir o princípio de igualdade de todos perante a lei, sendo só admitidas quando circunstâncias particulares do beneficiado o diferenciam dos demais cidadãos ou quando a coisa objeto da incidência, justifique aquela distinção.

A prática, porém, mostra não ficar incólume o princípio constitucional da igualdade de tratamento. Exemplo frisante, em nosso direito, é o artigo 203 da Constituição e 27 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

25. Outro caso, onde não se efetiva o enquadramento de alguém no fato gerador previsto na lei, é o da imunidade.

Aliomar Baleeiro define-a como o "caso em que o legislador ordinário não pode tributar pessoa, coisa ou atividade, porque lho defende fazê-lo, expressa ou implicitamente, a Constituição" ("Isenção de Impostos", *in Rev. Dir. Adm.*, 61/308).

Em outras palavras, mas com o mesmo sentido. Ulhoa Canto define a imunidade como "a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo, de exercê-lo, em relação a certos fatos e pesoas. Portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem da Carta Magna, porque os setores a êles reservados na partilha da competência impositiva, já lhes são confiados com exclusão de certas pesoas ou fatos" ("Algumas Considerações Sôbre Imunidade", *in Rev. Dir. Adm.*, 52/34).

Já, para Edmilson Moreira Arraes ("Imunidade", verbête *in Repert. Encp. de Direito Brasileiro*), imunidade é "a prerrogativa reconhecida a alguém, para que não seja alcançado pelo poder tributante".

E para Rui Barbosa Nogueira (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 63, pág. 382) "o obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária" seria o conceito da imunidade.

Na doutrina alienígena, Bielsa escreve sôbre a imunidade (ob. cit. págs. 145 e segs.), mas longe está em descrevê-la com os característicos e perfeição com que o fazem os autores nacionais.

26. As imunidades expressamente deferidas pelo Estatuto Magno nacional atingem: *a*) reciprocamente, as pessoas de direito público interno quanto aos seus bens, rendas e serviços (art. 31, V, *a*) e quanto aos atos jurídicos e instrumentos em que forem partes (art. 15, § 5º); *b*) os templos, bens e serviços dos partidos políticos, instituições de educação e assistência que apliquem rendas integralmente no país, aos seus fins (art. 31, V, *b*); *c*) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, c); *d*) o tráfego interestadual e intermunicipal (art. 27); *e*) a remuneração de autores, jornalistas e professôres, quanto a impostos que a atinjam especificamente (art. 203); *f*) os vencimentos dos magistrados e ministros do Tribunal de Contas, relativamente a impostos que não sejam gerais (art. 95, III e art. 76, § 1º); *g*) a celebração civil do casamento (art. 163, § 1º); *h*) os sítios de áreas não excedentes a vinte

hectares, quando os cultive só ou com sua familia, o proprietário que não possua outro imóvel, relativamente a impôsto estadual (art. 19, § 1º).

As imunidades, portanto, são sempre qualidade de pesoa ou coisas.

27. Caracteriza-se a imunidade, principalmente, pelo seguinte:

a) tem origem em expressa determinação constitucional. Por isso, só há obstáculo intransponível ao nascimento de um vínculo jurídico tributário quando expressamente determine a constituição. Baleeiro, embora na definição diga "porque lho defende fazê-lo, expressa ou implícitamente a Constituição", esclarece, no mesmo trabalho, mais adiante, que no Brasil, só há imunidade expressamente constante da Carta Magna (*Rev. Dir. Adm.*, 61/321);

b) tem caráter de permanência, persistindo enquanto em vigor o estatuto constitucional. Esta característica é mais de tendência, pois, num regime político onde as Constituições tenham vida efêmera, uma imunidade poderá vigorar por período curto;

c) possui essência abstrata, existindo em função da norma constitucional. Para atuar não é necessário já existir a incidência.

28. Dêstes elementos constitutivos da imunidade resulta: *a*) a imunidade impede a exigência de prestação principal ou acessória do impôsto por parte de sujeito ativo de tributo; *b*) não pode ser revogada por lei ordinária; e *c*) atua apenas nos casos de impôsto, pelo menos, no direito nacional, pois assim dispõe nossa Constituição, como observa Gomes de Sousa ao afirmar que a "imunidade é restrita ùnicamente aos impostos, não se estendendo, portanto, às taxas e às contribuições". A explicação a esta restrição é encontrada em princípios financeiros a que nosso direito deu guarida, pois, no plano estritamente jurídico nada obstaria atingir a imunidade tributária e outras espécies de tributos; e *d*) a inconstitucionalidade do ato que contenha, ou importe infração dos seus ditames proibitivos.

Como se viu (nº 9 retro), o objeto da obrigação tributária é a prestação, que pode ser principal ou acessória, conforme se refira a uma obrigação de dar (pagamento de tributo) ou a uma prestação de dar (diferente de pagamento de tributo), fazer ou não fazer. Quando a Constituição cria óbice entre a capacidade impositiva dos entes públicos e certos fatos, atos ou acontecimentos, impede a aquêles entes a pretensão de exigir obrigação tributária relativa a impôsto. Ora, como a obrigação tributária tem por objeto prestação consistente em dar, fazer ou não fazer, tanto uma como outras ficam fora da capacidade impositiva do competente poder público tributante.[7] A vedação, por sinal, se dá antes mesmo de o poder tributante fixar o impôsto porque, a Constituição ao dispor que tal ou qual impôsto não pode ser exigido, afasta do sujeito ativo a faculdade de, ao criar o impôsto, incluir aquela hipótese como fato gerador. A imunidade, pois, emergindo com a Constituição, antecede ao próprio nascimento da obrigação tributária.

---

7 A Lei nº 3.193 de 4-7-1957, que dispõe sôbre a aplicação do art. 31, V, *b*, da Constituição, não cria obrigações aos interessados, mas sim, facilidade para o reconhecimento da imunidade.

Por outro lado, em face de sua origem constitucional, sòmente com a revogação do preceito da Carta Magna ou de votação de nova lei maior, perderá a imunidade sua eficácia. A lei ordinária é incapaz para provocar a mínima alteração na norma instituidora da imunidade.

Quanto à inconstitucionalidade, mostra Pontes de Miranda, ser uma consequência dos artigos 31 e 32 da Constituição, pois o ato (legislativo ou executivo) que contenha, ou importe infração dos seus ditames proibitivos, necessàriamente terá a pecha de inconstitucional. "Trata-se de três séries de princípios "congentes", vedativos ou pelo menos concebidos em forma negativa, de que resulta o direito público subjetivo de quem quer que seja lesado pelo ato que infrinja qualquer de suas regras" (*Com. à Constituição de 1946,* tomo II, pág. 273).

29. Foi Gomes de Sousa quem, pela primeira vez, situou a imunidade como espécie de não-incidência (ob. cit., nº 23, pág. 59), tendo seguido-o na mesma esteira, Araujo Falcão ("Imunidade e Isenção Tributária", *in Rev. Dir. Adm.,* vol. 66, pág. 370, nota 10).

À primeira vista, realmente, essa classificação pode parecer correta. Porém, quando se confrontam os contornos e conteúdo de um e outro fenômenos tributários, surgem, a par de algumas semelhanças, diferenças tais, que se é levado a discordar daquelas opiniões.

É corrente que a espécie deve conter todos os elementos que definem o gênero, embora ela possua particularidades próprias. Além disso, a relação entre os elementos comuns da espécie e os do gênero deve ser permanente. Quando isto deixa de se verificar é porque o objeto dito como espécie, não o é, do gênero.

Ora, no caso da não-incidência e da imunidade, esta não contém todos os elementos daquela e nem mantém relação permanente entre os elementos comuns.

A não-incidência, por exemplo, tem a peculiaridade de ser chamada a qualquer tempo (obedecidos os princípios da legalidade e da anualidade) para a órbita da incidência, não acontecendo o mesmo com a imunidade que, em tempo algum (salvo alteração constitucional), poderá passar para o âmbito da incidência.

Ademais, a não-incidência possui o efeito de ocorrer em relação a tôdas as qualidades de tributos, enquanto a imunidade só atua no campo dos impostos.

Afinal, enquanto a não-incidência corresponde ao inverso da incidência, a imunidade é idealizada independentemente da incidência, como qualidade de pessoas ou coisas.

Isto está a demonstrar a impossibilidade de aceitar-se a classificação preconizada por Gomes de Sousa.

30. A terceira forma, pela qual não ocorre o enquadramento de alguém no fato gerador previsto na lei, é o da isenção.

Êste fenômeno foi bastante confundido no Brasil, até há alguns anos atrás e ainda o é na grande parte das obras dos autores estrangeiros. Hoje, entre

nós, todavia, a isenção vem tomando aspectos definitivos, notando-se pequenas divergências entre as definições apresentadas pelos autores.

Aliomar Baleeiro define a isenção como o "caso em que o legislador por consideração de política legislativa, de sua apreciação discricionária, exclui expressamente do impôsto que poderia decretar constitucionalmente, certa pessoa, coisa ou atividade" ("Isenção de Impostos Estaduais", *in Rev. Dir. Adm.* 61/308).

Gomes de Sousa, sôbre a isenção, fala em "favor fiscal, concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido" (ob. cit., n.º 23, pág. 59).

Ulhoa Canto diz ser a isenção "a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para cobrar determinados tributos, do exercício dessa competência, quanto a fatos ou a pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia, em razão de circunstâncias de ordem vária (social, política, econômica) ao respectivo exercício" ("Algumas Considerações sôbre Imunidade", *in Rev. Dir. Adm.*, 52/34).

Rui Barbosa Nogueira conceitua a isenção como "dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa de lei e por isso mesmo excepcional. A isenção é um favor fiscal que retira o objeto do campo da incidência" (*Rev. Dir. Adm.*, 63/382).

Celio Azevedo Loureiro expressa-se: "Isenção fiscal é a dispensa do pagamento de tributo coetânea do respectivo fato gerador e legalmente instituida" ("Isenção", verbête *in Repert. Enciclopédico de Direito Brasileiro*).

31. As definições dêsses autores e mais o que já foi exposto permitem deduzir os seguintes elementos e distinguir a isenção.

a) a isenção é favor fiscal que brota de lei expressamente promulgada pelo poder tributante, embora possa ter por ponto de partida recomendação constitucional, como é o caso do artigo 15, § 1º, da Constituição federal, que declara isentos do impôsto de consumo os artigos classificados pela lei, como mínimos indispensáveis à habitação, ao vestuário, alimentação, tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Como se percebe, a Constituição não isenta nenhum artigo do impôsto de consumo, e sim, recomenda à lei ordinária classificar artigos que entenda constituir o mínimo para os casos indicados, e, então, insentá-los do impôsto de consumo. A lei ordinária, na verdade, a seu alvitre, que exclui da incidência, por meio da isenção, os artigos que ela (lei) entende constituir o mínimo indispensável para os fins determinados pela Constituição;

b) tem essência abstrata, existindo sempre em função da incidência. A isenção, como acontece com a não-incidência, é qualidade abstraída do tributo, não tendo vida própria. Só há isenção, depois de surgida a incidência;

c) possui, por natureza, aspecto excepcional e provisório, dependendo da vontade do legislador ordinário, o qual pode revogá-la por seu arbítrio, obedecidos os princípios da legalidade e da anualidade; e

d) nasce com a lei que estabelece o tributo ou depois em lei apartada. Quando o legislador vota a lei estabelecendo a incidência tributária, pode, nesse mesmo momento, estabelecer os casos de favor em que o vínculo jurídico não deve agir. Contudo, não está adstrito a essa ocasião para decretar a isenção, podendo fazê-lo mais tarde em lei apartada (Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário,* pág. 252). No caso de assim proceder o legislador, a isenção só irá atingir os fatos, atos ou acontecimentos vericados a partir da entrada em vigor da lei da isenção.

32. Decorrem dêsse delineamento da isensção vários efeitos, entre os quais destacamos: *a*) só pode ser deferida pelo próprio poder capaz de tributar; *b*) não pode ser concedida ou alterada por órgãos do poder executivo; *c*) não exclui, necessàriamente, todo o objeto da obrigação estabelecida na lei do tributo; *d*) é revogável; *e*) constitui elemento interpretativo auxiliar; *f*) deve ser interpretada como qualquer outra norma jurídica; e *g*) pode ser deferida a tôda espécie de tributo.

33. Assim como, na criação de um tributo, é indispensável atuar a fonte "lei", com trâmite regular pelo legislativo, a isenção, também, depende de decretação de lei ordinária para ser instituída.

A natureza pública da obrigação tributária e a conseqüente inderrogabilidade dela decorrente conferem sòmente ao próprio órgão do poder público capaz de tributar, a faculdade de conceder o favor da isenção. Como todo cidadão e pessoas jurídicas devem contribuir com tributos nas medidas de suas capacidades contributivas (art. 202 da Constituição), fica a medida dessa capacidade ou outro interêsse social em jôgo, ao arbítrio da soberania do Estado.

A decretação da isenção, todavia, deve partir do próprio poder capaz de criar o tributo, não sendo viável, pois, a um poder estranho ao competente, conferir isenção com referência a êsse tributo.[8] Esta, também, a lição de Pontes de Miranda (*Com. à Const. de 1946,* tomo II, pág. 286); "A tradição de nosso direito é a de sòmente poder isentar a entidade que pode tributar." O mesmo ensina Antão de Morais, dizendo: "não há poder implícito contra poder expresso" ("Impôsto de Vendas e Consignações", *in Rev. de Direito Adm.*, vol. 32, pág. 451).

Para Aliomar Baleeiro (*Limitações Constitucionais,* nº 12, págs. 37/38 e nº 35), porém, entre as leis que estabelecem ou aumentam tributo inclui-se a norma geral de Direito Financeiro e assim, admite a competência da União (art. 5º, XV, *b,* da Constituição) de criar e aumentar impôsto, "ainda que se trate de impôsto atribuído ao Estado ou Município", sob o fundamento de que é "a norma geral de Direito Financeiro, dentre outras, a que define o fato tributável, adote ou não os conceitos e definições dos negócios jurídicos de direito privado, assim como regula prescrição e outros institutos de Direito Tributário, inclusive processo." Ainda, o mesmo autor, em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 61, pág. 308, expressamente afirma que a União pode isentar, em certos casos, pessoas, coisas ou atividades sujeitas a tributos dos Estados e Municípios.

---

8 V. recurso extr. nº 26.087, *in Rev. Jurisprudência,* vol. I, pág. 44; *Rev. Dir. Adm., vol. I,* págs. 475, 491, 493 e 515; *Rav. Dir. Adm.,* vol. VIII, pág. 172.

Preferimos ficar, contudo, com Antão de Morais e os autores do PARECER sôbre o anteprojeto de Código Tributário Nacional para os quais a Constituição deu aos podêres locais a competência privativa para legislar sôbre seus tributos (Cf. Parecer da comissão criada pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, item 17).

34. Por isso, a concessão ou alteração da isenção fica fora da alçada do poder executivo. Ao poder executivo, como mero arrecadador e aplicador das rendas do tributo, não é lícito, por fôrça do aludido princípio da inderrogabilidade, estabelecer isenção ou negociar a arrecadação dos tributos, mesmo porque, tendo a lei criado o encargo fiscal, estaria o executivo deixando de cumpri-la, se, como disse Araujo Falcão (vide nº 7 retro), por seus alvedrio excluísse o poder executivo algum contribuinte da obrigação tributária ou negociasse a forma de pagamento de maneira diferente da disposta na lei.

35. Ao criar a isenção, a lei exclui do campo da incidência alguns fatos, atos ou acontecimentos do cumprimento da prestação principal. Mas essa exclusão do cumprimento da prestação principal, não obsta ao legislador a capacidade de estabelecer para o sujeito beneficiado pelo favor fiscal a obrigação de praticar certos atos que os demais contribuintes alcançados pelo vínculo tributário estão sujeitos, como também de criar outras prestações acessórias especiais para a parte isenta.

Ao comentar êste aspecto do problema, Giannini, em nota (*Istituzioni di Diritto Tributario*, pág. 90) observa: *"Possono sorgere, però gli altri obblighi tributari diversi de quello del pagamento dell'imposta; l'obbligo sopratutto, da fornire all'ufficio finanziario gli elementi che occorrono per dimonstrare l'esistenza degli estremi stabiliti dalla legge per l'esenzione."*

As razões dessa possibilidade fundamentam-se na circunstância da isenção ser favor fiscal que o poder tributante concede a certos tipos de contribuintes movido por motivos de política financeira ou social, tais como a pequena capacidade contributiva, favorecimento ao incentivo de um ramo de indústria, etc.

Ora, se ao ente púbico, sujeito ativo da obrigação tributária, é reconhecida a capacidade de criar obrigação tributária exigindo prestações, e se aquêle sujeito ativo, em razão julgada justa e de interêsse público, favorece alguns contribuintes, afastando-os do cumprimento do pagamento do tributo, não há por que não lhe seja permitido estender o favor tão-só à exclusão das prestações que entender, exigindo, sem embargo, outra qualquer prestação acessória que queira estabelecer. Aliás, é perfeitamente explicável exigir o sujeito ativo as prestações acessórias, principalmente quando elas visem a dar eficiência à fiscalização.

36. Ainda, como favor fiscal concedido pelo poder tributante através de lei emanada do legislativo, a isenção pode ser revogada, quando assim entender o poder público capaz de tributar, obedecido, *a*) o princípio da legalidade e *b*) o princípio da anualidade.

Com respeito ao princípio da legalidade, leve-se em conta que a revogação da isenção representa uma verdadeira imposição de vínculo tributário. *Ipso facto*, a revogação do favor fiscal precisa obedecer aos mesmos requisitos exigidos para efetivar-se a incidência, isto é, lei emanada do legislativo competente.

Quanto ao princípio da anualidade, é inquestionável que a lei ao decretar o tributo e ao instituir a isenção, deixa presumir — desde que no orçamento incluídas — que o legislador autorizou a cobrança daquele tributo no exercício seguinte, atingindo, simplesmente, seu campo de incidência, excluída, portanto, a isenção. Ora, enquanto não se esgotar o exercício orçamentário, qualquer pretendida eliminação da isenção, mesmo por parte do legislativo, consistiria extensão do campo de incidência, que a lei orçamentária não autorizou, sendo, portanto, constitucionalmente inviável. Desta forma, dentro de um mesmo exercício orçamentário não é lícito criar nôvo impôsto, mesmo pela via obliqua da revogação de isenção.

É claro, inexiste óbice para o legislador revogar uma lei de isenção, quando entre a promulgação e a revogação não se intercalar a lei orçamentária.

No que tange às isenções concedidas com prazo é oportuno lembrar o pensamento do Min. Abener de Vasconcelos, exposto no recurso em mandado de segurança 2.470, cujo acórdão foi publicado na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 40, pág. 246:

"Não é todo benefício pessoal proveniente de lei que gera situações jurídicas definitivas. A lei fiscal que estabelece, unilateralmente, certas vantagens aos contribuintes, limitando, mesmo no tempo, o ônus exigido, pode, depois, ser alterada pela majoração do tributo para os exercícios posteriores.

"Essas concessões espontâneas da lei não vinculam o legislador futuro, que tem faculdade de fixar os tributos segundo as conveniências do bem público."

E mais adiante, no mesmo acórdão, explica:

"É o pensamento de Carlos Maximiliano, para quem se aplicam imediatamente, sem embaraço algum advindo do passado, as normas que fixam ou modificam direitos públicos dos individuos, e certas outorgas asseguradas pelo Estado, como entre outras, a lei de impostos, por não ocorrer a garantia de vantagem adquirida (*Direito Intertemporal,* ns. 43, 46, 290 e 291).

"Representa igualmente a opinião de Roubier, para quem a lei fiscal, sendo de ordem pública, não rege os fatos anteriores, mas tem aplicação imediata com fôrça de generalidade.

"É a teoria vencedora no direito moderno, da qual o citado civilista é seu mais avançado defensor (*Conflits des Lois,* II, n.º 121)."

Com esta tese não está de acôrdo M. Seabra Fagundes, conforme se vê do artigo inserto na *Revista de Direito Administrativo,* vol. 58, págs. 1 e seguintes. Êste autor sustenta: "Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiado direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo do 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."

A teoria preferível, entretanto, é a defendida pelo Min. Abner de Vasconcelos, cuja doutrina se coaduna com a sistemática por nós exposta, em vez da de

Seabra Fagundes que parte de premissas diferentes das nossas, tais como a do ato administrativo e a do contrato, como fontes das isenções.

37. Se, por hipótese, a isenção foi concedida tendo em vista certa ou determinada condição do sujeito passivo ou dos fatos, atos ou acontecimentos, e essas condições modificam-se, deixando de ser atendido ao disposto na lei de isenção, durante o exercício orçamentário (p. ex., a isenção é dada enquanto a emprêsa estiver montando a indústria e durante o exercício orçamentário a montagem completa-se) não se há de considerar revogada a isenção, mas sim, que ocorreu a passagem do sujeito passivo do campo da isenção para o da incidência. A isenção, assim considerada, pode dizer-se, não se extingue; falta quem dela se favoreça, ficando, em conseqüência, exaurida.

38. Para o legislador conceituar a isenção, parte êle dos fatos geradores do tributo e a seguir especifica um ou alguns dêles, apartando-os do campo da incidência.

Isto significa que os fatos, atos ou acontecimentos, distintos daquela especificação permanecem como fatos imponíveis. Como a lei material é mera representação gráfica de um conteúdo jurídico, podendo carrear têrmos de significado amplo, a definição particular da hipótese da isenção levará o intérprete, em casos especiais, à conclusão de existir incidência nos fatos, atos ou acontecimentos não possuidores daquela especificação.

Exemplo elucidativo do que se acaba de afirmar, passa-se com a isenção da letra *b*, observação 8ª, do artigo 40, do Decreto 45.421 (Lei do Sêlo). Segundo essa norma, estão isentos os "avisos de créditos", "notas de cobrança" e "recibos" que confirmem com as necessárias indicações, os recebimentos e lançamentos taxados ou isentos no artigo 39 da mesma Lei do Sêlo. Ora, tanto o *caput* do artigo 40, como o do artigo 39 cuidam da incidência de "recibos" e "recebimentos". No entanto, a aludida isenção referindo-se a avisos de créditos e notas de cobrança está a mostrar que os avisos e notas, se não confirmarem com a necessária indicação os recebimentos e lançamentos taxados ou isentos no artigo 39, caracterizam a expressão "recibo" referida no artigo 40 da citada lei.

38. Cumpre observar ser freqüente a afirmação de dever a isenção ser interpretada restritivamente, enquanto a imunidade, extensivamente. Parece-nos, não obstante as abalizadas opiniões em contrário, tanto de autores estrangeiros como nacionais, entre êles Giannini, Pugliesi, Bielsa, Pontes de Miranda e Azevedo Loureiro, não estar correta a assertiva.

Modernamente e principalmente após os estudos de Emilio Betti (Interpetrazione di Diritto), no campo da interpretação em geral e de Ezio Vanoni (ob. cit.), no âmbito do direito tributário, a ciência da interpretação das leis não mais aceita a afirmação de que a interpretação deva ser gramatical ou lógica, extensiva ou restritiva, a favor ou contra uma das partes. [9]

---

9 Ensina Dugliesi (ob. cit., pág. 26) estar comprovado abundantemente que as leis fiscais não são nem leis limitativas da liberdade dos cidadãos, nem leis excepcionais.

Na interpretação o que se há de fazer é interpretar, ou em outras palavras, transformar aquilo existente no texto da lei, de forma estática e latente, em algo possuidor de vivência.

Como exemplifica Emilio Betti (ob. cit.), deve-se proceder na interpretação como o pianista, que, ao executar a composição musical, dá vida às notas impressas na pauta. Também, o exegeta, sem criar ou modificar aquilo que está representado em palavras, deve extrair da lei a vivência nela representada, declarando a acepção, o significado e o alcance.

Para nós que aceitamos a teoria tridimensional do direito, elaborada por Miguel Reale (*Filosofia do Direito,* vol. II), pela qual o direito representa um complexo único e dinâmico, formado pela tríade fato-valor-norma (aspectos sociológico, axiológico e normativo) parece perfeitamente correto afirmar que o intérprete só conseguirá extrair vida da lei se, sem qualquer restrição anterior, estudar dentro daquele conceito tridimensional, os três aspectos do direito, isto é, verificando a lei em função de sua estrutura sociológica e através do prisma axiológico ou valorativo.

Não se diga que essa idéia de interpretação conduza a um conceito de direito livre. Não. O intérprete não cria, nem modifica a lei, mas, tão-sòmente, alcança, no momento dado da interpretação, o real e vívido conteúdo da norma de direito.

Portanto, mesmo quando se trata de interpretar a obrigação tributária, quer seja no sentido de fixar a incidência, imunidade ou isenção, a interpretação deve ser sem qualquer delimitação apriorística.

39. Qualquer espécie de tributo pode ser alcançado pela isenção. O mesmo poder que confere ao ente público a capacidade de criar tributos, permite que êle estabeleça o favor da isenção. Assim, da mesma forma pela qual fixa um impôsto, taxa ou contribuição, o legislador pode decretar a isenção sôbre aquêles tributos.

Bilac Pinto (*Contribuição de Melhoria,* pág. 173) sustenta não existir isenção para contribuição de melhoria. No entanto, essa afirmativa é feita em estudo onde a isenção e a imunidade são confundidas; não chega, portanto, a contrariar, efetivamente, nossa ilação.

40. Costumam os autores classificar as isenções em subjetivas e objetivas, conforme leve em conta particular e determinada condição do sujeito passivo incurso no tributo, ou do objeto (Giannini, ob. cit., págs. 91 e 112; Pontes de Miranda, *Com. à Const. de 1946,* tomo II, pág. 288).

Outra classificação, proposta por Tesoro (ob. cit., pág. 143), distingue a isenção em própria e imprópria. Própria seria aquela que constituísse a isenção no sentido técnico; imprópria, quando o legislador, com dizeres imprecisos, indicasse como isenção, algo que, pela própria natureza do fato gerador, estaria fora da incidência (p. ex., quando o legislador declara isento de impôsto territorial, cobrado com base na renda do terreno rústico, alguma espécie de terreno considerado improdutivo por sua natureza).

Esta classificação, porém, é inadmissível, visto como aquilo que Tesoro denomina de isenção imprópria, nada mais é que o fenômeno da não-incidência.

41. Em face do exposto é possível concluir-se:

I — Não-incidência, imunidade e isenção constituem os três fenômenos do direito tributário, pelos quais não surge o vínculo jurídico denominado incidência;

II — Cada uma delas representa categoria particular, inexistindo entre elas relação de gênero e espécie;

III — A não-incidência, imunidade e isenção possuem características distintas, pelo que não devem ser confundidas; e

IV — A distinção entre não-incidência, imunidade e isenção tem, inclusive, interêsse prático, pois delas resultam efeitos distintos e particulares.

BIBLIOGRAFIA.

A. D. Giannini — *Elementi di Diritto Finanziario; Istituzioni di Diritto Tributario.*

Aliomar Baleeiro — *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (2ª ed.); *Uma Introdução à Ciência das Finanças* (2ª ed.); "Isenção de Impôsto Estadual por Lei Federal", *in Rev. Dir. Adm.*, 61/308.

Amilcar de Araujo Falcão — *Introdução ao Direito Tributário* (Parte Geral); "Imunidade e Isenção Tributária", *in Rev. Dir. Adm.*, 66/367; "Isenção Tributária", *in Rev. Dir. Adm.* 67/317.

Antão de Morais — "Impôsto sôbre Vendas e Cinsignações", *in Rev. Dir. Adm.*, 32/451.

Benevenuto Griziotti — *Principii di Scienza della Finanza.*

Bilac Pinto — *Contribuição de Melhoria.*

Celio Azevedo Loureiro — "Isenção", verbête *in Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro.*

Edmilson Moreira Arraes — "Imunidade", verbête *in Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro.*

Emanuele Morselli — *Corso di Scienza della Finanza Pubblica,* vol. I (4ª ed.)

Emilio Betti — *Interpetrazione di Diritto.*

Ezio Vanoni — *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* (trad. G. Sousa)

Farerrière et Walière — *Traité Elementaire de Science et Législation Financière.*

Gaston Jèse — "O Fato Gerador do Impôsto", *in Rev. Dir. Adm.*, vol. 2, tomo I.

Gilberto de Ulhoa Canto — "Algumas Considerações sôbre a Imunidade Tributária dos Entes Públicos", *in Rev. Dir. Adm.*, 52/35.

Giorgi Tesoro — *Principii di Diritto Tributario.*

Louis Trotabas — *Précis de Scienoe et Législation Financière.* (1950)

M. M. Serpa Lopes — *Curso de Direito Civil,* vols. 2 e 3.

M. Seabra Fagundes — "Revogabilidade das Isenções Tributárias", *in Rev. Dir. Adm.*, 58/1.

Mario Pugliesi — *Instituciones de Derecho Financiero* (trad. esp)

Maurice Duverger — *Instituciones Financieras* (trad. esp.)

Miguel Reale — *Filosofia do Direito*, vol. II.

Moacir Araujo Pereira — "Incidência", verbête *in Repertório Enciclopédico de Direito Brasileiro.*

Pontes de Miranda — *Comentários à Constituição de 1946* 3ª ed.

Rafael Bielsa — *Estudios de Derecho Publico*, vol. II (Derecho Fiscal)

Rene Stourn — *Système Généreaux d'Impots.*

Roberto de Ruggiero — *Instituciones de Derecho Civil* (trad. esp. da 4ª ed. italiana)

Rubens Gomes de Sousa — *Compêndio de Legislação Tributária; Estudos de Direito Tributário, Anteprojeto do Código Tributário Nacional.*

Rui Barbosa Nogueira — "Direito Tributário", *in Rev. Dir. Adm.*, 63/382.

Themístocles B. Cavalcânti — *Constituição Federal Comentada*, vol. I, 2ª ed., *Tratado de Direito Administrativo*, vol. I, 3ª ed.

Vicenzo Tangorra — *Tratado di Scienza della Finanza.*