

ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

EXONERATIVE TAX INSTITUTE

Cristine Schiavi Kaufmann¹

Recebido em: 27.10.2016

Aprovado em: 31.8.2016

Resumo: O presente artigo tem por objetivo demonstrar, por meio da análise de cada espécie exonerativa tributária – imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero -, que os institutos são fenômenos distintos em sua natureza e em seus efeitos. Por conseguinte, este artigo faz a tessitura de algumas informações acerca de cada instituto retrocitado, analisando conceitos e exemplos, para, ao fim, demonstrar as consequências práticas, em especial, as de ordem econômica. Justifica-se, assim, a relevância deste artigo devido às frequentes confusões que acometem não só os estudantes, mas também os operadores do direito.

Palavras-chave: Imunidade. Isenção. Não-incidência. Alíquota zero. Consequências econômicas.

Abstract: The present article has for objective to demonstrate, by means of the analysis of each exonerative tax institute – immunity, exemption, non incidence and aliquot zero -, the institutes are distinct phenomena in its nature and its effect. Consequently, this article makes a report of some information about each institute mentioned before, analysing concepts and examples for, to end, demonstrate the practice consequences, in special, the economics consequences. Justifying so, the importance of this article owing to the often confusions that assault not only students, but also the Right operators.

Keywords: Immunity. Exemption. Non incidence. Aliquot zero. Economics consequences.

¹ Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Membro do Conselho Superior da PGE/RS (2013/2016). Especialista em Direito Público pela UFRGS.

Sumário: 1 Introdução. 2 As espécies exonerativas tributárias. 2.1 Imunidade. 2.2 Isenção. 2.3 Não-incidência. 2.4 Alíquota zero 3 Paralelo entre as espécies exonerativas tributárias. 4 Análise de exemplos extraídos da legislação e da jurisprudência pátria relativamente às espécies exonerativas tributárias. 5 Das consequências práticas da aplicação das espécies exonerativas tributárias. 6 Conclusão. Referências.

1 INTRODUÇÃO

Como é cediço, o Estado possui inúmeras atribuições e, para que sejam executadas a contento, necessária é a existência de recursos financeiros, os quais advêm, precipuamente, da tributação.

Referida tributação se caracteriza por um ônus, por meio do qual o contribuinte é compelido a proceder a arrecadação de numerário aos cofres públicos, justamente a fim de que o ente estatal possa suprir e prover as exigências que lhe compete.

De outro viés, é possível encontrar a desoneração tributária, através da aplicação das espécies exonerativas, algumas objeto do presente estudo, no caso, a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota zero. Tal significa que, se de um lado o contribuinte está obrigado ao recolhimento de tributos, de outro pode, não raras vezes, lançar mão dos meios exonerativos, que o isentam, no sentido largo da palavra, do desembolso.

Daí a importância das espécies exonerativas tributárias.

Ocorre que, na prática, tais institutos não se revelam de simples aplicação, sendo que, por vezes, algumas dessas espécies parecem confundir-se. No entanto, ainda que no plano teórico possa existir linha tênue entre elas, importante é que cada espécie seja empregada adequadamente, sem que haja desvios conceituais que interfiram na aplicação prática do instituto.

Nesse compasso, a teoria não pode ceder e permitir a ocorrência de equívocos na prática. Isso porque, como se verá no presente estudo, não é incomum perceber-se a indevida utilização de denominação de determinado instituto desonerativo no lugar de outro. E, na prática, referida troca conceitual pode, sim, influenciar e alterar as consequências que da aplicação da espécie exonerativa resultam.

Nessa linha é que se entende necessária a devida conceituação e caracterização dos institutos para, a partir daí, poder-se fazer um paralelo entre as espécies exonerativas e, ao final, após analisar a aplicação dos institutos na legislação e jurisprudência pátria, poder-se concluir se o uso indevido de uma espécie no lugar de outra é capaz de gerar efeito diverso daquele que originariamente deveria produzir.

2 AS ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

Visando atender às mais diversas necessidades coletivas tornou-se imprescindível ao Estado valer-se de uma fonte regular e permanente de recursos econômicos. Desse modo, fazendo uso de seu poder de império o ente estatal passou a retirar parcela da riqueza produzida pelos particulares. E assim surgiu o tributo, tornando-se a principal fonte de ingressos públicos necessária ao financiamento das atividades estatais.

E o poder tributário é considerado assim como o é o poder de polícia, o poder penal, o poder judiciário, uma das múltiplas manifestações do poder geral do Estado.

No que diz respeito à extinção de uma obrigação tributária, o modo típico se dá pelo cumprimento espontâneo ou forçado da respectiva prestação. Pode ocorrer, no entanto, que o crédito tributário seja excluído mediante o procedimento técnico-jurídico da isenção. Pode, ainda, ocorrer que nem mesmo nasça a obrigação tributária, em se tratando de imunidade. Ou mesmo acontecer de o efeito econômico

da obrigação ficar prejudicada pela alíquota zero. Ou simplesmente não haver a incidência da norma sobre a situação fática ocorrida.

Estas, pois, são espécies exonerativas tributárias, cujo efeito econômico é o mesmo: o não-pagamento do tributo.

Mas, qual seria o motivo da instituição de tal regramento, que, em via transversa, acaba por impedir o ingresso de riquezas nos cofres públicos?

As espécies desonerativas, em especial a isenção e a imunidade, hodiernamente, não instituem, como no passado, privilégios tributários em favor de classes, seitas ou castas. É sabido que na antiguidade a concessão de tais desonerações era baseada, precipuamente, na diferenciação das classes sociais, sendo concedida indiscriminadamente como graça ou favor aos amigos e protegidos do soberano.

Nos dias atuais a concessão das exonerações já não pode ignorar certos princípios constitucionais, como, por exemplo, o da igualdade de todos perante a lei. Destarte, apenas em circunstâncias excepcionais plenamente justificadas, em razão de interesse maior que o da tributação, é que a sua concessão é admitida.

E, para tanto, a pessoa política que possui capacidade para tributar, por questão política, financeira ou social, pode, por exemplo, reduzir a alíquota de determinado imposto a zero, como também pode isentá-lo. Aplica-se, assim, o conhecimento popular de que “quem pode o mais pode o menos”. Já no tocante à imunidade, é a própria Carta Constitucional que institui a vedação ao poder de tributar.

Mas, de fato, o que acaba mesmo por confundir os operadores do direito são as distinções entre cada espécie exonerativa e, nesse passo, quais consequências práticas isso poderá acarretar.

Com o objetivo de tentar esclarecer tal situação e, para isso, por primeiro, visando viabilizar a comparação das espécies desonerativas, passa-se a analisar separadamente cada qual, com suas características e peculiaridades.

2.1 Imunidade

Os diversos textos constitucionais foram tratando a imunidade de acordo com as convicções políticas e econômicas de suas épocas. Com o desenvolvimento histórico do constitucionalismo brasileiro viu-se a necessidade de garantir que algumas atividades e alguns bens e serviços não sofressem a incidência tributária. Passaram estes, pois, a ter uma proteção constitucional.

É que se o poder/direito/aptidão para a criação de tributos advém da Carta Magna, o óbice que retira tal atributo dos entes federativos também só poderia estar na Constituição.

A imunidade, assim, é a vedação total ao poder de tributar, advinda do texto constitucional. É uma regra de competência negativa.

Consoante preleciona Hugo de Brito Machado Segundo “Imunidade tributária é a limitação imposta pela Constituição à instituição de tributos sobre determinados objetos ou a serem suportados por determinados sujeitos.”²

Para Heleno Taveira Torres

a imunidade consiste em verdadeiros casos de *incompetência* legislativa tributária, a limitar os entes federados (órgãos legislativos), por regra jurídica de ‘proibição’ expressa, de alcançar determinadas pessoas, situações ou bens discriminados na Constituição Federal como hipóteses de não tributação.³

José Souto Maior Borges⁴, por seu turno, considera que imunidade seja “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”.

Na imunidade não há o nascimento da obrigação tributária, tampouco do crédito. Ela representa a própria ausência de incidência de tributos.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidades e isenções. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1302>> p. 01. Acesso em 06 jun. 2008

³ TORRES, Heleno Taveira. RDE n. 3: 207/250, 2006, p. 209.

⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

Cumprе salientar que, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, a imunidade se trata de cláusula pétrea. Nesse passo, no julgamento da ADI 939-7, ao tratar das imunidades previstas nas alíneas *b*, *c* e *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, o julgamento refere:

Já no que concerne à alteração, por Emenda Constitucional, do disposto na alínea “a” do mesmo inciso VI, tenho-a por não permitida pelo inciso I do §4º do art. 60 da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado.⁵

Com efeito, preleciona José Souto Maior Borges:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.⁶

Quanto à fonte normativa da imunidade tributária, é sempre a Constituição. Isso porque a imunidade consiste em vedação ao poder de tributar, sendo que tal limitação somente pode ser determinada através da Constituição.

Aliomar Baleeiro assevera que “Toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira”.⁷

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7. Rel. Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 20 jan. 2010

⁶ BORGES, José Souto Maior apud ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.70 2006. p. 149.

⁷ BALEEIRO, Aliomar apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT, 1998. p. 113.

A propósito, o entendimento de Amílcar de Araújo Falcão:

Uma coisa é certa em qualquer que seja a hipótese: somente no texto constitucional são estabelecidas imunidades tributárias. É essa uma característica de ordem formal ou externa. Vale, pelo menos, como critério negativo para o intérprete e para o aplicador: se a hipótese não estiver prevista na Constituição, de imunidade não se tratará.⁸

E a Constituição consagra a imunidade através de uma vedação (“é vedado instituir imposto sobre...”) ao poder de legislar.

Tal espécie de desoneração, ao contrário da isenção, que merece interpretação restritiva, como se verá adiante, deve ser interpretada de forma extensiva, já que tem por escopo a preservação de valores da sociedade.

Importa referir, ainda, que a imunidade tributária não pode ser recusada nem renunciada, sob pena de desequilibrar a infraestrutura do ordenamento jurídico, qual seja, a própria Constituição. E tal ocorre porque a imunidade foi consagrada constitucionalmente em razão do interesse público, resguardando valores políticos, sociais e individuais e, por isso, operando independentemente do interesse das partes.

Ao depois, a imunidade não pode ser tida como um privilégio, favor ou benefício fiscal, mormente porque a Constituição não pode ser instrumento para conceder benefícios, favores ou privilégios a quem quer que seja.

A imunidade, como já dito, foi consagrada constitucionalmente em vista do interesse público. Do contrário, o governo poderia, por exemplo, utilizar-se dos impostos para inviabilizar determinadas atividades, tornando sem efeito garantias constitucionais como a liberdade de expressão e de pensamento e a liberdade de culto, somente para citar algumas.

Quanto à abrangência da espécie exonerativa em referência, trata-se de questão que vem provocando debate na doutrina: se só se

⁸ FALCAO, Amílcar de Araújo apud MARTINS, 1998. p. 114.

refere aos impostos ou se poderá haver imunidade de outras espécies tributárias.

Ives Gandra da Silva Martins entende que

A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia. A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria do imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade. As sociais destinadas à seguridade social, as de intervenção no domínio econômico para regulá-la e as de interesse de categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante.

Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional porque estão vinculadas a suas finalidades específicas.⁹

Em sentido contrário, Kioshi Harada sustenta

Em termos de doutrina tradicional, a imunidade vem conceituada como vedação ao poder fiscal de instituir *impostos*. Daí a generalização da idéia de que a imunidade só se refere a essa espécie tributária. Entretanto, a nossa Carta Política prevê a hipótese de imunidades de outras espécies tributárias. O artigo 151, I, conhecido como princípio da uniformidade geográfica, contempla a imunidade do tributo como gênero. O §3º do artigo 155, por sua vez, prescreve a imunidade de qualquer *outro tributo* nas operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, ressalvadas as incidências do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação. Finalmente, o §7º do artigo 195 da CF isenta de contribuição social para a seguridade social (imuniza) as entidades beneficentes de assistência social. Por isso, melhor conceituar a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar.¹⁰

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 172.

¹⁰ HARADA, Kioshi apud FRANCO, Marcos Vinício Lima. *Ciência Jurídica*, n. 110, 2003, p. 44.

Helena Taveira Torres, classificando as imunidades, quanto ao aspecto material, em imunidades propriamente ditas – são aquelas garantias materiais ao federalismo ou a direitos individuais, protegidos por cláusula pétrea – e imunidades impróprias – aquelas destinadas a simples campos de desoneração fiscal, expressamente designados na Constituição – afirma que ambas as modalidades indistintamente aplicam-se a impostos, taxas ou contribuições:

Assim, no caso das *imunidades propriamente ditas*, a Constituição reservou para os impostos as disposições do art. 150, VI, e §§2º a 4º, da CF; para as *contribuições previdenciárias*, o teor do art. 195, §7º; e para as *taxas*, na proteção dos direitos fundamentais, os arts. 5º, XXXIV, LXXVI e LXXVII; 208, I, e §1º; 226, §1º, da CF. E no que concerne às *imunidades impróprias*, que são simples casos de desoneração previstos na Constituição, estas vêem-se também distribuídas por distintos *impostos* (ex: 153, §3º, III, e §4º, II; 155, §2º, X; 156, §3º, II; 184, §5º, da CF), *contribuições* (ex.: arts. 149, §2º; 195, II, e 201, da CF) ou *taxas* (ex.: 230, §2º, da CF).¹¹

Quanto à classificação da imunidade, esta pode ser objetiva ou subjetiva. A objetiva refere-se à coisa (*res*), que basicamente recai na hipótese da alínea *d* do art. 150, VI, da Constituição Federal, ao passo que a subjetiva se dá em razão da pessoa (*intuitu personae*), sendo facilmente reconhecida a sua previsão nas alíneas *a* e *c*, todas do artigo 150, VI, da Magna Carta.

Helena Taveira Torres discorda desta classificação sob o argumento de que as imunidades não incidem sobre coisas (ditas objetivas) e que todas seriam subjetivas e dirigidas, ao mesmo tempo, mediata e imediatamente, aos sujeitos indicados. Toda imunidade, segundo preleciona o doutrinador, portanto, seria subjetiva, mesmo aquelas que alcancem bens (livros, jornais), já que somente os beneficiários correlatos poderiam usufruir do seu benefício protetivo.

¹¹ TORRES, 2006, p. 210/11.

Cumpra, ainda, referir que existem imunidades espalhadas por todo o texto da Constituição Federal, embora estejam mais concentradas no art. 150, VI. E, algumas vezes, como se verá adiante, as imunidades estão escondidas sob o *nomen juris* de “isenção” ou “não-incidência”.

Observe-se, por fim, que a lei pode ser necessária para estabelecer critérios a serem atendidos para aquela atividade considerada como apta a enquadrar-se na hipótese do benefício, mas o gozo da imunidade independe de lei concessiva, isto é, basta a existência da previsão constitucional.

2.2 Isenção

Há várias correntes de entendimento acerca da isenção.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹² entende que a isenção, assim como a imunidade, não exclui o crédito, mas obsta a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.

De outro lado, expressiva corrente doutrinária, como Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Sousa, José Washington Coelho, Cláudio Martins, Walter Paldes Valério e Fábio Fanucchi vêem a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido. Para estes doutrinadores, dá-se a obrigação e nasce o crédito, mas o credor dispensa o pagamento. Assim, em um primeiro momento ocorreria o fato gerador instituindo a obrigação tributária e o crédito tributário e, em um segundo momento, o Estado, através de uma regra jurídica de isenção, dispensaria o pagamento do tributo surgido.¹³

José Souto Maior Borges, por seu turno, prefere ver a isenção de modo diferente, como excludente de obrigação:

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 144.

¹³ *Ib. Id.* p. 144/5.

A norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência.¹⁴

Na mesma linha, observa Hugo de Brito Machado:

Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela *exclui* o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente *dispensa* de tributo devido.¹⁵

A isenção, então, significaria a retirada por lei de parcela da hipótese de incidência da norma tributária.

Gize-se que ao atribuir a competência para tributar a Constituição Federal não apenas permite, como também programa, muitas vezes, a abstenção do exercício desta competência pela via da isenção.

E, para tanto, a Constituição estabelece princípios, como o da legalidade e da isonomia tributária, os quais vinculam a legislação ordinária e complementar na disciplina das isenções. De consequência, as isenções estão sujeitas a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos, revelando-se, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções. Nesse ponto, aliás, José Souto Maior Borges sintetiza muito bem a questão ao referir que “O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.¹⁶

A isenção tributária também é encarada como uma renúncia pelo próprio ente público detentor da competência impositiva, o qual deixa de exercer o seu poder tributário, consideradas as circunstâncias peculiares e autorizatórias à concessão do benefício fiscal.

¹⁴ BORGES, 2007, p. 190.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 193.

¹⁶ BORGES, op. cit., p. 31.

Sobre as isenções tributárias, importa referir, como bem salientado por José Souto Maior Borges, que estas são concedidas visando primária e diretamente ao interesse público e apenas secundária ou indiretamente o interesse particular. Essa observação serve, inclusive, para as isenções subjetivas.¹⁷

É que, como a tributação deve sempre atender aos princípios da generalidade e da igualdade, a isenção, em se tratando de regra de direito excepcional¹⁸, deve ser justificada por motivos de interesse público.

Ao depois, em se tratando a isenção de uma concessão – ou, como alguns operadores do direito preferem denominá-la, de um *privilegio* -, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito. Nesse sentido é o teor do art. 111, II, do CTN:

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

 II – outorga de isenção;
 (...)”

Aliás, no ponto, é de ser ponderado, mais uma vez, que a isenção tributária, assim como a instituição do imposto, é utilizada visando o intervencionismo econômico e social.

Ainda, trata-se a isenção, segundo considerável setor doutrinário, de ato de renúncia ao poder de tributar. No entanto, apenas quando se considere tal espécie exonerativa como autolimitação legislativa, poderá ser esta tida como renúncia ao referido poder. Já nos casos em que a isenção seja heteronomamente imposta aos Estados e Municípios, pois estabelecida pela União em lei complementar à Constituição Federal, não seria possível caracterizá-la como hipótese específica de renúncia.¹⁹

Assim, a isenção pode alternativamente originar-se de uma norma instituída pelo próprio poder competente para a edição da

¹⁷ BORGES, 2007, p. 64.

¹⁸ Porque subtrai bens ou pessoas ao princípio da generalidade da tributação.

¹⁹ BORGES, op. cit., p. 158.

norma obrigacional tributária ou por outro poder. Quando o poder que tributa isenta, dá-se a simetria entre o poder de tributar e o de isentar.

Importa, de outro lado, observar que a doutrina recomenda a abstenção da isenção de taxas e contribuições de melhorias a título de estímulo, porquanto tais tributos são tidos como contraprestacionais. O Código Tributário Nacional, inclusive, em seu art. 177, I, salienta que, em não havendo disposição em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria.²⁰

Relativamente às isenções, cabe, ainda, referir que é usual o estabelecimento de normas gerais acerca de isenções, as chamadas “leis de incentivo fiscal”, que são implementadas caso a caso através de contratos firmados entre a unidade tributante e as empresas interessadas.

De ser ressaltado, por último, que tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão sujeitas ao princípio da legalidade (art. 5º, II, e 150, I, da CF/88), de sorte que a Constituição não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve recolher o tributo, ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei.

2.3 Não-incidência

Ao contrário da incidência, a não-incidência afigura-se como a inexistência de disposição legal prevendo ocorrência fática passível de incidência. Ou, ainda, de acordo com o magistério de Alfredo Augusto Becker, significa que o acontecimento deste ou daquele fato é insuficiente, ou excedente, ou simplesmente estranho para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica.²¹

Não incidir implica não tributar consoante as normas postas.

²⁰ Art. 177: Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I – às taxas e às contribuições de melhoria; (...)

²¹ BECKER, Alfredo Augusto *apud* REGNER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 44.

E o detalhamento da incidência se dá em nível de legislação complementar e ordinária.

Para Hugo de Brito Machado

a não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. *Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não-incidência tributária.* Em outras palavras, tudo o que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não-incidência tributária. Objeto, pois, da não-incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.²²

Segundo Fernando Facury Scaff, existem vários momentos para o estabelecimento da não-incidência, sendo que um deles ocorre no âmbito constitucional. Tal seria o caso, por exemplo, da Constituição Federal que, até o presente momento, não criou imposto sobre a propriedade de bicicletas, em que pese a existência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). De outro lado, outro momento da não-incidência pode ser verificado no âmbito da legislação infraconstitucional, quando o legislador não esgota as possibilidades que a Constituição lhe atribui, podendo-se citar o exemplo dos Estados que não estabeleceram leis criando o IPVA sobre veículos automotores aquáticos e aéreos.²³

Todavia, a não-incidência atual não quer dizer que futuramente não possa vir a ser criada uma incidência sobre aquela atividade.

No restante, s.m.j., a espécie exonerativa em tela nos parece dispensar maiores divagações, haja vista o fato de que a sua configuração acaba por ocorrer em inexistindo lei que incida sobre

²² MACHADO, Hugo de Brito apud BORNIA, Eduardo. Da Não-Incidência do ICMS na Alienação de Bens Integrantes do Ativo Imobilizado. *Revista de Estudos Tributários* n. 33, 2003, p. 108.

²³ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo, RT, 1998, p. 492.

determinado fato, ou, sob outro prisma, em inexistindo fato a que possa a lei incidir.

Importante, por fim, a observação feita por Marco Aurélio Paganella acerca do tema

“A não-incidência, na verdade, pode ser considerada, ao mesmo tempo, como gênero e como espécie. Explica-se. A não-incidência pode decorrer de imunidade ou isenção, daí ser considerada como gênero. Como espécie, é a chamada *não-incidência pura e simples*. Nesta, o Poder Público simplesmente se abstém de tributar determinado fato econômico e/ou operação mercantil, sem exclusão de outras. É o exemplo do imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, a qual, até por não ter, ainda, definido cabalmente o que seja, por ora, deixa sua competência, digamos, à espera de uma ação neste sentido.”²⁴

2.4 Alíquota Zero

A alíquota zero pode ser instituída por lei ou por decreto do Poder Executivo.

Segundo Walter Barbosa Corrêa “alíquota zero é espécie de benefício fiscal (=isenção em sentido lato), em que a exclusão do crédito provém do fato de ter sido atingido por disposição legal o elemento quantitativo (alíquota) do fato gerador.”²⁵

Aurélio Pitanga Seixas Filho conceitua alíquota zero como uma “técnica à disposição do legislador para limitar a ocorrência do fato gerador, tanto quanto é uma técnica, também, a exclusão pelo legislador de algum fato típico integrado na tipicidade tributária, e que não mereça ser tributado.”²⁶

²⁴ PAGANELLA, Marco Aurélio. As espécies exonerativas e seus respectivos efeitos sobre os mandamentos normativos tributários. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5737>> p. 04. Acesso em 06 jun. 2008

²⁵ CORRÊA, Walter Barbosa. *Incidência, Não incidência e Isenção*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 42.

²⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.43.

Leandro Morais Groff explicita de forma prática que

A alíquota zero foi a solução política encontrada para impedir que os Estados perdessem arrecadação do então ICM todas as vezes que a União Federal concedesse isenção de impostos federais às importações. Isso porque, a Constituição Federal de 1967, em seu art. 20, §2º, permitia que a União Federal instituisse isenção também de impostos estaduais e municipais. Por outro lado, a concessão de isenção de imposto federal às importações implicava isenção do imposto estadual (o então “ICM”). Havia, desde aquela época, claro conflito de interesses entre a União Federal e os Estados federados: interessava à União Federal estimular as importações por meio da desoneração do imposto de importação, mas não interessava aos Estados federados perder a arrecadação do ICM devido na importação cada vez que o governo federal exonerava a operação. A solução encontrada foi reduzir a alíquota do imposto de importação a zero: dessa forma, a União Federal continuaria incentivando as importações, sem a necessidade de o fazer por meio de isenção, e, com isso, os Estados federados não perderiam a arrecadação do ICM. A manobra política foi tão eficaz que a matéria acabou sendo ratificada e, posteriormente, sumulada pelo Supremo Tribunal Federal” (Súmula 576 do STF, de 03/01/1977: “É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadoria sobre produtos importados sob o regime da alíquota zero”).²⁷

Sebastião de Oliveira Lima, por seu turno, afirma tratar-se a alíquota zero de um caso de incidência tributária, com surgimento da obrigação tributária, não resultando, porém, tributo a pagar, em consequência de inexistir o elemento quantitativo, distinguindo-se, assim, da isenção, pois nesta espécie não surgiria a obrigação tributária.²⁸

A técnica da alíquota zero no direito tributário, pois, equivaleria a dizer, no âmbito penal, que há o crime mas não há a pena. E, da mesma forma, se poderia justificar a razão de sua existência. Assim como o que rege o direito penal seriam interesses de ordem moral ou econômica,

²⁷ GROFF, Leandro Morais. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, n. 76, 2007, p. 167/168.

²⁸ LIMA, Sebastião de Oliveira apud SEIXAS FILHO, 1990, p. 45.

no direito tributário as razões que justificariam a utilização de tal técnica seriam de ordem econômica ou de política fiscal.

Hugo de Brito Machado, de outro lado, chega a afirmar que alíquota zero “não passa de puro eufemismo. Simples forma de burlar a lei”. Isso porque “alíquota é expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo; logo, jamais pode ser zero”.²⁹

Aliomar Baleeiro, no mesmo sentido, sustenta que “zero não pode ser alíquota. Não pode haver alíquota de zero porque alíquota de zero, isto é, fração de zero, é zero. Zero de qualquer quantidade, ou número, é zero: $0/N=0$. Matematicamente é isso. Juridicamente também é isso”.³⁰

Leandro Morais Groff faz uma síntese do entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao longo dos últimos trinta anos, acerca da alíquota zero, o que, segundo ele, possibilita a formação de três posições bem definidas sobre o tema. A primeira delas seria a alíquota zero como um contra-sentido lógico. A segunda posição afirma que a alíquota zero e a isenção são fenômenos semelhantes. Já a terceira e última posição, a qual se filia o doutrinador, afirma que a alíquota zero e a isenção não apenas são fenômenos distintos como também irradiam efeitos diversos.³¹

O legislador tem utilizado a técnica da “alíquota zero” e do “não-tributado” nas áreas do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação.

Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece que o IPI, assim como os impostos de importação e de exportação, possuem fatos geradores genéricos que atingem uma infinidade de produtos. Ocorre que nas respectivas tabelas de incidência certas alíquotas não existem, o que de modo algum significa ausência de fato gerador, mas, sim, de medida para cálculo do dever tributário.³²

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 279.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 18.191 (voto-vencido): relator. Ministro Themistocles Cavalcanti apud Ministro Nelson Jobim no julgamento do RE 350.446-1/PR. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 20 jan. 2010

³¹ GROFF, 2007, p. 168.

³² Coelho, 1999, p. 156.

3 PARALELO ENTRE AS ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

Muito se tem discutido na doutrina acerca do exato significado das espécies exonerativas tributárias, cujos efeitos seriam idênticos, pelo menos em termos econômicos.

Como visto, ao fim e ao cabo, em todas as formas de desoneração inexistente o dever prestacional tributário, aspecto que justifica o paralelismo entre as instituições.

Para Paulo de Barros Carvalho, contudo, o paralelismo não se justificaria, pelo menos com relação à imunidade e à isenção:

O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrem a classe das regras de estrutura; e tratem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, (...)

São categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos.

A conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira.³³

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p.182.

Concordamos que sob o aspecto jurídico referidas categorias praticamente não se encontram, sendo que o relacionamento que acabam mantendo – e, por isso, nos parece a usual tentativa de constatar eventuais pontos comuns entre as espécies - se dá justamente em virtude da inexistência do dever prestacional tributário, ou seja, apenas sob o ponto de vista econômico.

Entendemos, contudo, válida a tentativa de traçar um paralelo entre as espécies, inclusive tentando aí incluir a não-incidência e a alíquota zero, dadas as frequentes confusões legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias ocorridas entre as espécies.

Importa ponderar, neste compasso, que dentre as formas previstas para a desoneração fiscal, uma única tem índole constitucional, que é justamente a imunidade. Esta é, vale dizer, a única que advém diretamente do texto constitucional. As demais, ao contrário, são consequências das prescrições normativas de cada ente federativo que detém competência tributária. Não são determinação constitucional impeditiva da imposição tributária, mas, sim, verdadeiras formas do exercício das competências tributárias.

Para um setor da doutrina, os fenômenos exonerativos fulcrados na existência da obrigação que não a imunidade, vista como limitação ao poder de tributar, deveriam ser assimilados pelo conceito de isenção. Tal linha de entendimento tenderia a nominar toda uma gama de modos exonerativos, transformando em gênero o que hoje é espécie. Albino de Oliveira, nesse sentido, dá uma mostra da doutrina referida:

O termo isenção usado pelo legislador constituinte na redação do §6º do art. 23, numa interpretação sistemática da Constituição, deve ser ampliado de modo a compreender quaisquer benefícios tributários, entendidos estes como sendo os concedidos no âmbito da relação jurídica obrigacional entre o fisco e contribuinte, antes de sua extinção pelo pagamento do imposto. Tal ampliação, entretanto, não permite abarcar também as vantagens financeiras, outorgadas em momento lógico e cronologicamente posterior ao da extinção do crédito tributário (...)³⁴

³⁴ OLIVEIRA, Albino apud COELHO, 1999, p. 157.

Sacha Calmon Navarro Coelho* discorda de tal posicionamento sob o argumento de que ao procurar estender o conceito de isenção a toda e qualquer fórmula exonerativa contida no desenho obrigacional, a posição em exame assimila figuras afins, o que não é adequado, pois deve-se reservar à isenção o sentido que lhe é peculiar. E as demais figuras exonerativas devem ganhar cada qual seu sentido próprio.

Nesse sentir, parece-nos que o equívoco mais frequente entre as espécies exonerativas tributárias diz respeito à diferença existente entre a imunidade e a isenção.

A própria Constituição Federal ora se refere à imunidade, em lugar de isenção, ora se refere à isenção em lugar de imunidade, haja vista a confusão operada pelo legislador constituinte.

Nesse ponto, o que primeiro se deve atentar é que a imunidade é matéria de ordem constitucional, consubstanciando uma dispensa constitucional de pagamento de tributo, ao passo que a isenção, por seu turno, se materializa em dispensa legal de pagamento de tributo, decorrente de lei complementar ou ordinária.

Destarte, enquanto a imunidade seria conceituada como não-incidência constitucionalmente qualificada, a isenção poderia ser a dispensa legalmente qualificada, estando no campo da incidência tributária. A imunidade, pois, se apresenta como uma limitação ao poder impositivo de um ente público, obstaculizando o nascimento da obrigação tributária. Já a isenção corresponde a dispensa de um tributo pelo órgão que poderia, normalmente, exigí-lo.

Hugo de Brito Machado afirma que o que diferencia essencialmente a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Preleciona o doutrinador:

Daí decorrem conseqüências de maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade.³⁵

³⁵ MACHADO, 2002, p.194/5.

De outro lado, a isenção, por ser exceção à regra, que é a incidência do tributo, deve ser interpretada restritivamente. Já a imunidade, por ser concedida por norma constitucional, deve ser interpretada de forma extensiva, observando-se outros princípios contidos na Constituição e a finalidade a que foram concedidas.

Com efeito, na isenção a hipótese de incidência ou fato gerador acontece, nascendo, de consequência, a obrigação tributária, mas o lançamento do tributo é dispensado. Já na imunidade não há se falar em relação jurídico-tributária, pois a regra imunizadora está fora do âmbito da incidência.

Ainda, importa referir que a não-incidência se caracteriza pelo fato de que o acontecimento fático não corresponde à descrição legal, faltando elementos para a tipicidade. E justamente por isso se diz que a imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada, pois o óbice à incidência de tributos sobre determinados fatos e situações decorre da Carta Constitucional.

Outro diferenciador destas duas figuras jurídicas consistiria no caráter permanente da imunidade, em confronto com o caráter de transitoriedade da isenção, embora a regra isentiva também seja, muitas vezes, classificada como permanente, quando não encerre prazo pré-estabelecido de vigência.

Ainda, a imunidade não pode ser revogada por lei ordinária, mas apenas mediante alteração do texto constitucional, ao passo que a regra de isenção permite sua revogação a qualquer tempo.

De salientar-se que a imunidade pressupõe inexigibilidade total às obrigações, sejam principais ou acessórias e que a isenção, de outro lado, apenas alcança, via de regra, as obrigações principais, sendo lícito ao legislador exigir o cumprimento das obrigações ou deveres acessórios.³⁶

Sob o ponto de vista teleológico, Sacha Calmon Navarro Coelho chama a atenção para o fato de que enquanto a imunidade se liga a

³⁶ REGNER, 1975, p.74.

valores caros que se pretende sejam duradouros, a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis.³⁷

Destarte, não há como confundir-se as duas figuras, a não ser quando se pretenda emprestar-lhes a feição de regras de não-incidência.

Existem imunidades espalhadas por todo o texto da Constituição Federal – embora estejam mais concentradas no art. 150, VI. E, algumas vezes, como se verá adiante, as imunidades estão escondidas sob o *nomen juris* de “isenção” ou “não-incidência”.

Relativamente à isenção e a não-incidência, Hugo de Brito Machado as distingue de forma exemplificativa:

Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A *não-incidência*, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da *hipótese de incidência*.

O imposto de importação, por exemplo, tem como *hipótese de incidência* a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (CTN, art. 19). Assim, qualquer fato compreendido nessa hipótese constitui caso de *não incidência* do tributo. Já a isenção é a retirada, por lei, de parte da hipótese de incidência. Alguns produtos cuja entrada no território nacional ensejaria a incidência do tributo podem ficar *isentos* desta, por expressa determinação legal. A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação. E exatamente por constituir uma exceção é que ela deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111). Já a *não incidência* é tudo o que está fora da hipótese de incidência. Não foi abrangido por esta. Resulta da própria regra jurídica de tributação que, definindo a hipótese em que o tributo é devido, por exclusão define aquelas em que não é.³⁸

Já outra diferença que nos parece necessário enfatizar é aquela existente entre a isenção e a alíquota zero. A confusão entre ambas

³⁷ COELHO, 1999, p. 143.

³⁸ MACHADO, 2002, p.193/4.

chega, algumas vezes, à equiparação dos institutos.

Não se pode perder de vista que embora possuam pontos em comum, tais como a existência de previsão constitucional - respectivamente, art. 153, §1º e art. 150, §6º, da CF -, as espécies desonerativas são distintas.

Na alíquota zero é possível visualizar toda a cadeia constitutiva do crédito, sendo que na hipótese de incidência um dos seus aspectos - a alíquota - é igual a zero, o que resulta em uma exigibilidade nula. Diferentemente, na isenção, não há a formação da cadeia de construção do crédito.

Ainda, a alíquota zero pode ser estabelecida pelo Poder Executivo, em face de uma política econômica governamental (art. 4º do DL nº 1.199/1971). A isenção, por sua vez, se submete ao princípio da legalidade estrita, só podendo ser concedida por meio de lei (ordinária ou complementar).

Assim, ao passo que a isenção é utilizada para o imposto de renda, por exemplo, a alíquota zero é utilizada para o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações financeiras, observando-se que o instituto da alíquota zero se torna bem mais visível por ser mais célere e flexível, requisitos essenciais para regular situações que demandem uma maior agilidade pelo poder público, tal como questões cambiais.

Já para Leandro Morais Groff

sempre que a alíquota (ou base de cálculo) for reduzida a zero, não há que se falar em isenção, posto que sempre existirá o zero a saturar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária. Isso ocorre porque o zero, no sentido numérico, é diferente do zero no sentido de ausência.³⁹

Referido doutrinador entende que, ao passo que a isenção mutila parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, a alíquota zero compõe a mesma estrutura.

³⁹ GROFF, 2007, p. 170.

Sacha Calmon Navarro Coelho, da mesma forma, entende tratar-se a isenção e a alíquota zero de institutos profundamente distintos. Nesse ponto, a isenção exclui da condição de “jurígeno” fato ou fatos. Já a alíquota, trata-se de elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar.⁴⁰

O Supremo Tribunal Federal esclarece a distinção entre isenção e alíquota zero tendo em vista a sua finalidade: ambas estariam por representar técnicas de que se vale o legislador para intervir no domínio econômico. Segue transcrição de trecho de voto do relator:

A CF autoriza o Poder Executivo a alterar a alíquota, podendo chegar a zero, por mero decreto (art. 153, §1º).

Tal não se passa com a isenção, que depende de lei (CTN, art. 176).

Operando mediante Decreto, com a graduação da alíquota podendo chegar a zero – o Poder Executivo fica com agilidade para intervir, via política fiscal, nas operações do mercado.

Daí a necessidade do legislador em criar as duas figuras – isenção e alíquota zero.

Questão de agilidade na intervenção do mercado.

(Por isso não concordo com Paulo de Barros Carvalho quando fala em ‘*falhas no produto legislado*’ ao referir-se às figuras da isenção e da alíquota zero).

Tanto a isenção quanto a alíquota-zero são duas técnicas intervencionistas de mercado adotadas em um mesmo tributo – IPI.

Seja por razões de política monetária.

Seja por razões de política cambial ou, mesmo industrial.⁴¹

No RE nº 76.284, por seu turno, a Corte Constitucional refere que as

decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal distinguiram a isenção da tarifa livre ou zero por entender que a figura da

⁴⁰ COELHO, 1999, p. 157.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 650.446-1/PR, transcrição parcial do relator, p. 719. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de fev. 2010
Outras decisões do STF que também entendem que isenção e alíquota zero não se confundem: RE nº 72.433, RTJ 63/468, RMS nº 18.191, RTJ 47/781, RE nº 72.452, RMS nº 18.616, RE nº 18.618, RE nº 73.986, RTJ 62/809, RE nº 72.872, RE nº 66.567.

isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponde à omissão da alíquota do tributo.

E mais:

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI) o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva que incida sobre a importação da mercadoria. A tarifa livre ou zero, não podendo dar lugar ao crédito fiscal exclui a possibilidade da lei de isenção.

E a doutrina, como visto, continua divergindo sobre a classificação dessas duas técnicas de exoneração de tributos.

De um lado, Fernando Albino de Oliveira, citado por Fernando Netto Boiteux, entende que não só os efeitos econômicos como também os jurídicos são idênticos em ambos os casos. De outro lado, Sacha Calmon Navarro Coelho, também citado por Fernando Netto Boiteux, mesmo reconhecendo que a exoneração tributária representa um gênero cujos contornos não foram ainda definidos, recusa-se a confundir as categorias jurídicas com os seus efeitos econômicos, reconhecendo que isenção e alíquota zero são ontologicamente diversas.⁴²

E, para finalizar, Ives Gandra Martins, ao reconhecer a existência de quatro formas desonerativas – imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero – salienta:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde à vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente a exegese de seus dispositivos ampla.⁴³

⁴² BOITEUX, Fernando Netto. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 140, 2007, p. 32.

⁴³ MARTINS, 1998, p. 274.

4 ANÁLISE DE EXEMPLOS EXTRAÍDOS DA LEGISLAÇÃO E DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA RELATIVAMENTE ÀS ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

Primeiramente, no tocante à distinção entre a imunidade e a isenção, cumpre assinalar, como visto, que efetivamente existe diferença entre as espécies.

Tal distinção, contudo, nem sempre é respeitada, nem mesmo pela Carta Constitucional, que, como se verá, nem sempre observa a boa técnica ao referir-se aos institutos, fazendo uso de imprecisões vocabulárias em algumas situações.

Com efeito, ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação seja de *isenção*, na verdade de isenção não se cuida, mas de *imunidade*. Exemplo disso é o teor do disposto no art. 195, §7º, da Constituição Federal. Da mesma forma poder-se-ia citar os arts. 149, §2º, I (“não incidirão”), 156, §3º, II (“excluir da sua incidência”), 153, §3º, III (“não incidirá”), 155, §2º, X (“não incidirá”) e art. 5, XXXIV (“independentemente do pagamento de taxas”), todos da Carta Constitucional. Saliente-se que o primeiro dispositivo trata de contribuição para a seguridade social, o segundo trata de contribuição social e de intervenção no domínio econômico, ao passo que o último cuida do pagamento de taxas. Os demais referem-se a hipóteses de impostos.

De outro viés, se a lei porventura referir-se à hipótese de imunidade, sem estar reproduzindo norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas de isenção.

Por conseguinte, pode ocorrer de a lei ordinária apenas reproduzir preceitos imunitórios. Para José Souto Maior Borges, a lei que transcreve em mera repetição dispositivos constitucionais de imunidade incorre em simples *bis in idem* defensável por motivos de conveniência didática, administrativa e até mesmo de ordem sistemática.⁴⁴

⁴⁴ BORGES, 2007, p. 103.

Também é possível perceber que o legislador muitas vezes trata como de não-incidência casos de isenção. E isto efetivamente tem gerado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do fisco, por desconhecerem a distinção entre isenção e não-incidência, só reconhecem situações de não-incidência diante de regra jurídica expressa.

Ocorre que não se há de exigir regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não-incidência.

A propósito, segue aresta de decisão do Supremo Tribunal Federal, que trata da isenção ou não-incidência do ICMS:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 02 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL.

1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar da matéria tributária prevista no artigo 61, §1º, inciso II, letra “b”, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes.

2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma.

3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.

4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência.

5. O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes.

Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990,

introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.⁴⁵

E, no corpo do acórdão, o Ministro Relator Maurício Corrêa faz a distinção:

(...)

Quanto ao mérito é essencial que se defina, inicialmente, qual a natureza da previsão legal impugnada, se isenção ou, como formalizada, espécie de não-incidência.

A isenção ocorre quando a lei exclui das hipóteses de incidência uma parcela do conteúdo fático da regra de tributação. Retrata, em outras palavras, a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Instaura-se a relação jurídico-tributária e existe a obrigação, mas a lei promove a exclusão do crédito tributário. Segundo Hugo de Brito Machado, “isenção é exceção feita por lei à regra jurídica da tributação”.

A não-incidência, por sua vez, equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. Pode ser simples “se resulta da clara incoerência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária”. Essencial, portanto, que o fato analisado, ainda que explicitado em lei, não configure circunstância em que o tributo é devido, pois caso contrário estar-se-ia diante de caso de isenção.

O caput do artigo 4º da lei instituidora do imposto, que teve um inciso acrescido pela norma impugnada, disciplina situações que denomina não-incidência (fl. 15). O teor do dispositivo, no entanto, caracteriza-o como sendo de isenção tributária. O imposto, na fração de interesse, tem como fato gerador a circulação de mercadorias e, mais especificamente, a “entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo fixo” (Lei Estadual 233/89, artigos 2º e 3º, inciso II – fls. 12/13). O inciso VI, do artigo 4º, narra a circunstância de “operação que destina mercadoria a empresas concessionárias de serviço público estadual desde que para uso

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4. Relator Ministro Maurício Corrêa. 22 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 fev. 2010.

e consumo próprio ou integralização no ativo fixo”, hipótese de fato em que o imposto é, em regra, devido. Sua exclusão somente se viabiliza, portanto, pela isenção.

Com razão, pois, o deferimento cautelar ao afirmar que a norma legal impugnada concedeu verdadeira isenção do ICMS, sob a denominação de “não-incidência” (fl. 93), conclusão também a que chegou o *Parquet* (fl. 118).

(...)⁴⁶

Existem, de outro lado, situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas acerca da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, afastando as dúvidas, diz expressamente que o tributo *não incide*. São hipóteses de não-incidência legal, ou de direito.

Já no tocante ao paralelo entre isenção e alíquota zero, o STF⁴⁷, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 475551, aduziu que embora os institutos tenham natureza distinta, a consequência é a mesma em razão da desoneração do tributo, como se vê a seguir:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4. Relator. Ministro Maurício Corrêa. 22 de maio de 2002. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de fev. 2010.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 475551, Relator. Ministro Cezar Peluso. 06 de maio de 2009. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 de fev. 2010.

do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. 3. **Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.** 4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa. 5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. 6. Recurso extraordinário provido. (grifo nosso)⁴⁸

De outro lado, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul demonstra o tratamento diverso dado à situação fática quando em jogo a aplicação de uma ou outra espécie exonerativa tributária:

APELAÇÃO CÍVEL. IPTU. EXCEÇÃO DE EXECUTIVIDADE. ISENÇÃO. PARCELAMENTO. TRATANDO-SE DE ISENÇÃO, FORMA DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, ART. 175, I), A INTERPRETAÇÃO É RESTRITIVA. NADA OBSTA QUE O ENTE TRIBUTANTE ESTABELEÇA CONDIÇÕES, A SEREM VERIFICADAS EM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PROVOCADO PELO CONTRIBUINTE. O DIREITO NÃO É AUTOMÁTICO, COMO SE FORA IMUNIDADE OU NÃO-INCIDÊNCIA, MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ADEMAIS, CONFISSÃO DE DÍVIDA COM PARCELAMENTO PAGO EM DIA. APELO PROVIDO⁴⁹.

E, no corpo do acórdão:
(...)

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 475551, Relator. Ministro Cezar Peluso. 06 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 20 de fev. 2010.

⁴⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n° 70029794021, Primeira Câmara Cível, Relator Des. Irineu Mariani, julgado em 12/08/2009.

Cuida-se de isenção que mais se assemelha à imunidade posto constar do §2º do art. 156, inc. I, da Constituição de qualquer modo concedida sob condição resolutive. Nas circunstâncias, porém, por conta do que apurado pela perícia e na resposta ao pedido de esclarecimentos número quatro, constante à fl. 520, tenho que a atividade preponderante é a incorporação de imóveis e a construção e incorporação, por isso ao abrigo da imunidade.

(...)⁵⁰

Trazidos, pois, alguns exemplos dando conta dos variados entendimentos no âmbito legal e jurisprudencial sobre o tema, passa-se à análise das consequências práticas da aplicação de tais espécies desonerativas.

5 DAS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA APLICAÇÃO DAS ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

No presente trabalho, primeiramente, se viu a caracterização e a conceituação das espécies exonerativas tributárias, uma a uma.

Na segunda parte, se buscou diferenciá-las naqueles pontos em que a linha de distinção se revela tênue.

No contexto, e em prosseguimento, procurou-se analisar e pinçar situações exemplificativas encontradas na lei e na jurisprudência em que a distinção entre os institutos é posta em xeque.

Agora, por fim, resta analisar se os eventuais equívocos ocorrentes são relevantes e se a necessária distinção entre os institutos pode acarretar consequências que não apenas estejam na teoria.

Nesse passo, ao caracterizar cada espécie desonerativa procuramos visualizar as peculiaridades que permeiam cada qual. E com supedâneo em tal contexto teórico foi possível extrair diferenças que, na prática, podem, sim, interferir nos institutos.

⁵⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 70029794021, Primeira Câmara Cível, Relator Des. Irineu Mariani, julgado em 12/08/2009.

A primeira vista, como se viu, as espécies exonerativas apresentam um efeito prático comum, qual seja, o não recolhimento do tributo.

Ocorre que além do efeito econômico comum às quatro espécies desonerativas, é necessário ter em mente que as diferenças que, a primeira vista, possam parecer apenas teóricas, podem, sim, acarretar diferenças na aplicação prática dos institutos.

Importa ponderar, no ponto, que o não-pagamento do tributo, de algum modo, majora os encargos tributários dos contribuintes não tocados pelas desonerações. Na verdade, havendo menos pessoas sujeitas à tributação, o espírito do legislador inevitavelmente será elevar a carga fiscal dos contribuintes.

Assim, mais uma razão para que cada espécie seja analisada e aplicada rigorosamente com as peculiaridades que lhe são atinentes, inclusive visando não fazer uso de determinado instituto em lugar de outro.

E isso porque o uso equivocado de uma espécie exonerativa pode influenciar de modo reflexo na dimensão e intensidade do efeito prático, leia-se econômico, gerado.

Senão vejamos.

A imagem da imunidade tributária, por exemplo, é indissociável ao texto constitucional e, justamente por isso, deve ser interpretada de forma extensiva, já que tem por escopo a preservação de valores da sociedade.

Já a interpretação que recebe a isenção é a restritiva, por se tratar de hipótese de concessão, que subtrai bens ou pessoas do princípio da generalidade da tributação.

Referida distinção, é perceptível, pode irradiar efeitos econômicos em dimensões distintas se analisado cada instituto com sua atinente regra de interpretação, seja extensiva, seja restritiva. Imagine-se uma situação prática em que a interpretação extensiva permite beneficiar o contribuinte, e, de outro lado, uma interpretação restritiva, em que o contribuinte não pode elastecer a norma contida no preceito, embora se o fizesse poderia se beneficiar.

Ao depois, a imunidade é espécie que opera independentemente do interesse das partes, não podendo ser recusada nem renunciada, sob pena de desequilibrar a infraestrutura do ordenamento jurídico, qual seja, a própria Constituição. Ela não pode ser revogada senão por alteração no texto constitucional. De outro lado, vê-se a isenção, que pode ser revogada a qualquer tempo.

Outro ponto a ser destacado é o caráter permanente da imunidade, se equiparado ao caráter da isenção, em princípio, transitório.

Portanto, não há como se negar a diferença que poderá repercutir no efeito econômico se aplicarmos uma situação considerando-a como imunidade e, após, a mesma situação se considerada como isenção. E, da mesma forma, se aplicada como hipótese de não-incidência ou de alíquota zero.

De ser salientado, no ponto, que as imunidades estão previstas no texto constitucional; a isenção, em lei ordinária ou complementar; a alíquota zero, por seu turno, pode ser prevista em lei ou em decreto do Poder Executivo; e a não-incidência, arriscamos afirmar, simplesmente não existe e não está prevista.

Interessa invocar o exemplo citado por Leandro Morais Groff, no corpo deste trabalho, no sentido de que a alíquota zero consiste em técnica que foi criada para incentivar a importação e, ao mesmo tempo, evitar prejuízo à arrecadação dos Estados Federados. Gize-se que na alíquota zero há formação da cadeia constitutiva do crédito, ao passo que na isenção, dependendo da posição doutrinária adotada, não há a formação da cadeia de construção do crédito.

Importa, também, mencionar que as imunidades, como visto, pressupõem inexigibilidade total às obrigações principais e acessórias, ao passo que a isenção, via de regra, apenas alcança obrigações principais. Assim, se o caso for de isenção, a obrigação acessória não estará dispensada. Se, de outro lado, for caso de imunidade, então não há que se falar em obrigação principal nem acessória.

Destarte, não podemos sair aplicando os institutos a toda sorte. Devemos ter em mente a importância da distinção entre as espécies e observar as peculiaridades atinentes a cada qual.

Do contrário, estar-se-á infringindo o princípio da igualdade tão invocado em nossa Constituição, já que a aplicação de um ou outro instituto equivocadamente poderá gerar efeito prático (sempre o econômico) com intensidade diversa daquela que originariamente seria gerada.

O presente estudo, como se vê, está longe de esgotar a discussão e mostrar com minúcias a idéia aqui proposta. No entanto, tem por objetivo, pelo menos, demonstrar que de fato essa diferença na prática existe e, por isso, a importância da caracterização e aplicação adequada de cada instituto, sob pena de modificar-se os efeitos práticos advindos.

6 CONCLUSÃO

O tema objeto do presente estudo reclama a atenção de todos os operadores do direito, revelando-se tema relevante e atual, cuja desvirtuação teórica pode refletir na prática.

A tributação é oriunda da necessária arrecadação estatal visando o cumprimento de suas atividades.

E o modo típico de extinção de uma obrigação tributária é o cumprimento espontâneo ou forçado da respectiva prestação.

As espécies exonerativas tributárias, de outro lado, surgiram em vista de situações plenamente justificadas, em razão de interesse maior que o da tributação, cuja ocorrência, todavia, não é fato isolado, incidindo com certa frequência.

No entanto, algumas vezes a distinção entre as espécies exonerativas acaba por confundir os operadores do direito, acarretando equívocos na aplicação dos institutos e, de consequência, alterando os efeitos práticos gerados pela indevida aplicação.

Em virtude disso, no presente estudo viu-se a conceituação e peculiaridades de cada instituto, traçando-se um paralelo entre as espécies cuja distinção usualmente gera dúvidas. Mostrou-se, inclusive, os diferentes posicionamentos dos doutrinadores acerca do tema, o que não significa que os diversos entendimentos sobre a questão possam ser traduzidos em equívocos.

De qualquer sorte, a consequência comum entre os quatro institutos analisados é aquela de ordem econômica, qual seja, o não recolhimento do tributo.

Ocorre que, dependendo da aplicação de uma ou outra espécie exonerativa, a intensidade da consequência no âmbito econômico pode sofrer variações, especialmente se considerarmos, por exemplo, que a imunidade tem interpretação extensiva ao passo que a isenção recebe interpretação restritiva; se sopesarmos a discussão envolvendo a alíquota zero como técnica de incentivo fiscal; se verificarmos que a imunidade pressupõe a inexigibilidade total das obrigações principais e acessórias ao passo que a isenção apenas alcança, via de regra, as obrigações principais; e assim por diante.

Isso sem contar que a imunidade tem previsão necessariamente constitucional, enquanto a isenção vem instituída por meio de lei ordinária ou complementar. A não-incidência pode ser vista como a situação em que há ausência de lei, ao passo que a alíquota zero pode ser instituída por lei ou decreto do Poder Executivo.

Daí a importância de se colocar cada instituto em seu devido lugar. Caso contrário, a distinção na teoria não teria utilidade e, no momento de sua aplicação, surgiriam dúvidas intermináveis acerca das circunstâncias a serem consideradas e, de consequência, dos efeitos práticos gerados.

Evidentemente que o presente estudo apenas deu início a uma discussão que por aqui não se esgota, dada a complexidade da matéria posta em liça.

De qualquer sorte, pode-se, desde já, afirmar que o efeito econômico, embora comum às quatro espécies desonerativas então examinadas, pode ter sua intensidade alterada em conformidade com a aplicação do instituto utilizado, em que pese nem sempre isso ocorra. Por certo haverá situações em que a aplicação equivocada de um instituto no lugar de outro não acarretará diferença na consequência econômica gerada. Mas, quando isso ocorre?

Tal somente poderá ser aferido com a análise do caso concreto, partindo-se referida análise dos parâmetros indicados no mundo da teoria.

É o típico exemplo, como se vê, de situação em que a teoria e o fato devem andar lado a lado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 650.446-1/PR, transcrição parcial do relator, p. 719. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de fev. 2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7. Rel. Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 20 de jan. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 18.191 (voto-vencido): relator. Ministro Themistocles Cavalcanti apud Ministro Nelson Jobim no julgamento do RE 350.446-1/PR. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 20 de jan. de 2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4. Relator Ministro Maurício Corrêa. 22 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de fev. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 475551, Relator. Ministro Cezar Peluso. 06 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 de fev. 2010.

BOITEUX, Fernando Netto. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 140, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Incidência, Não incidência e Isenção*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ELALI, André. Título do artigo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 70: 2006.

FRANCO, Marcos Vinícius Lima. *Ciência Jurídica* n. 110, 2003.

GROFF, Leandro Moraes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 76, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito apud BORNIA, Eduardo. Da Não-Incidência do ICMS na Alieriação de Bens Integrantes do Ativo Imobilizado. *Revista de Estudos Tributários* n. 33, 2003, p. 108.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidades e isenções*. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1302>> p. 01. Acesso em 06 jun. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

PAGANELLA, Marco Aurélio. As espécies exonerativas e seus respectivos efeitos sobre os mandamentos normativos tributários. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5737>> p. 04. Acesso em 06 jun. 2008

REGNER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 70029794021, Primeira Câmara Cível, Relator Des. Irineu Mariani, julgado em 12/08/2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

TORRES, Heleno Taveira. RDE n. 3, 206, p.207-250.