

A NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA*

THE LEGAL NATURE OF THE TAX EXEMPTION

Paulo Alves da Silva Paiva**

Resumo: O presente estudo versa sobre a natureza jurídica da isenção tributária. Há, no Brasil, duas concepções sobre a natureza jurídica da isenção tributária. Para a corrente clássica, isenção é mera dispensa legal do pagamento do tributo devido, situada, portanto, no campo da incidência tributária. Para corrente moderna, isenção é hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica e de análise da jurisprudência pátria, procura-se confrontar as duas concepções sob a égide da teoria do fato jurídico, concluindo-se que a segunda definição se mostra mais consentânea com a teoria do fato jurídico, pois, ao qualificar a isenção como regra não-juridizante, afasta a norma de tributação ao retirar o fato ou situação isentada do campo da incidência. Na isenção, por falta ou por excesso de algum elemento da hipótese de incidência, a regra de tributação não incide, porque há, nesse instituto, uma verdadeira subtração de parcela do campo da incidência.

Palavras-chave: Incidência. Não-incidência. Isenção Fiscal. Fato Jurídico.

Abstract: This study deals with the legal nature of the tax exemption. There are, in Brazil, two views on the legal nature of the tax exemption. For classical current exemption is mere legal exemption from tax payment due, situated therefore in the field of tax incidence. For modern current exemption is hypothesis legally qualified non-impact. Using bibliographic research and analysis of the fatherland jurisprudence, seeks to confront the two concepts under the aegis of the theory of legal fact, concluding that the second definition is shown more in line with the theory of legal fact, for the qualify for exemption as non-juridicizante rule departs from the norm of taxation to withdraw fact or exempted from the field incidence situation. The exemption for lack or excess of some element of incidence hypothesis, the rule of taxation does not fall, because there is, in this institute, a real minus portion of the field incidence.

Keywords: Incidence. Non-impact. Tax exemption. Legal Fact.

* Artigo recebido em 27.10.2016

Artigo aceito em 26.11.2016

** Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Professor do Centro Universitário UNINOVAFAPI. Procurador da Fazenda Nacional. Teresina – PI. **E-mail:** papaiva@uninovafapi.edu.br



1 INTRODUÇÃO

Na doutrina jurídica brasileira, a definição de isenção tributária tem se revelado controversa, pois duas correntes jurídicas se contrapõem com argumentos e fundamentos bem diversos.

Para a corrente clássica, a isenção constitui uma hipótese de exclusão do crédito tributário, revelando-se mera dispensa legal do pagamento do tributo devido. Situa-se, portanto, no campo da incidência tributária. Este posicionamento encontra amparo na jurisprudência pátria.

Por outro lado, a corrente doutrinária dita moderna vê na isenção tributária uma forma de não-incidência legalmente qualificada.

No presente artigo, procura-se analisar os fundamentos que embasam essas duas correntes doutrinárias.

À luz da teoria do fato jurídico, seria possível compatibilizar a isenção tributária como hipótese de não-incidência? Ou é mais adequado situar a mesma dentro do campo da incidência da norma tributária? Neste estudo serão examinados os fundamentos que embasam a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, colocando-a no campo da incidência; bem como se verificará também as alegações daqueles que vêem na isenção uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

O tema suscita interesse e relevância em face das consequências que poderão advir com a revogação das isenções. Isto porque, em razão do princípio da anterioridade da lei tributária, uma norma que resulte na criação ou na majoração de tributo somente se aplicaria no exercício seguinte ao de sua publicação e depois de decorridos também noventa dias dessa publicação, ressalvadas as exceções constitucionais. Assim, conforme se entenda que a isenção constitui uma hipótese de não-incidência ou, por outro lado, mera dispensa do pagamento do tributo devido, haverá, ou não, a necessidade de observância do princípio em questão, acarretando benefícios ou malefícios ao contribuinte.

2 TEORIA CLÁSSICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA



A isenção constitui modalidade de desoneração tributária, ou seja, é favor fiscal, devendo ser concedida pelos entes federados titulares da competência tributária, mediante lei específica. O poder de isentar é inerente ao poder de tributar. Somente os entes dotados de competência tributária podem isentar os tributos que lhes pertencem por outorga constitucional.

A esse respeito, leciona Carraza¹:

A aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela. Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando a procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos.

Os entes políticos não podem conceder isenção de tributos que não estejam dentro das esferas de suas competências. Há, todavia, algumas hipóteses em que são admitidas isenções heterônomas, aquelas concedidas por entes diversos daqueles que detêm o poder de tributar. Dessa forma, pode a União, mediante lei complementar, isentar serviços e produtos do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nas exportações para o exterior, ainda que as tais operações se iniciem no exterior (art. 155, § 2º, XII, e).

Da mesma forma, pode também a União isentar a exportação de produtos e serviços para o exterior do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) (art. 156, § 3º, II).

Além das hipóteses de isenções heterônoma acima referidas, ambas com previsão constitucional, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem admitido ainda a possibilidade de isenções de tributos estaduais e municipais concedidas no âmbito de tratados e convenções internacionais, hipótese que não se caracteriza como isenção heterônoma. É o que retratam os seguintes julgados:

¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p.784.



DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA [CONSTITUIÇÃO](#) DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO [151](#), INCISO [III](#), DA [CONSTITUIÇÃO](#) DA REPÚBLICA. ARTIGO [98](#) DO [CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL](#). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela [Constituição](#) da República de 1988. 2. O artigo [98](#) do [Código Tributário Nacional](#) "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. [52](#), § 2º, da [Constituição](#) da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. [151](#), inc. [III](#), da [Constituição](#). 4. Recurso extraordinário conhecido e provido².

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA UNIÃO. INCISO III DO ART. 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 229.096, firmou entendimento de ser legítimo à União, no campo internacional, dispor sobre a isenção de impostos da competência estadual. 2. Agravo regimental desprovido³.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL POR MEIO DE TRATADO. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 229.096/RS, rel. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, unânime, DJe 11.04.2008, firmou entendimento de que são legítimas as isenções de tributos municipais instituídas por meio de tratado. 2. Agravo regimental improvido⁴.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 229.096/RS**. Rel. Ac. Min. CARMEN LÚCIA, Diário da Justiça: 11 abr 2008.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **AG REG RE 234.662/BA**. Rel. Min. CARLOS AYRES BRITO, Diário da Justiça: 19 nov 2009.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AG REG RE 254.406/RJ**. Rel. Ac. Min. CARMEN LÚCIA, Diário da Justiça: 18 mar 2010.



As isenções não se confundem com as imunidades, pois estas últimas configuram ausência de competência tributária ou competência negativa. A esse respeito, afirma Baleeiro:

A imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar a pessoa, coisa ou fato preservado por uma disposição do Estatuto Político. A imunidade veda que a lei determine, em certo caso, o nascimento da obrigação tributária. A isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. A isenção veda a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias⁵.

Como já afirmado, a natureza jurídica das isenções tributárias é tema controverso, havendo duas correntes doutrinárias bem definidas a esse respeito. A primeira define isenção como sendo a dispensa legal do pagamento do tributo devido, distinguindo-se do que se denomina de não-incidência, instituto que identifica um fato não alcançado pela regra de incidência tributária. Este posicionamento doutrinário e jurisprudencial encontra embasamento no próprio CTN que, no art. 175, qualifica a isenção como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, ao lado da anistia. Para os que assim entendem, a isenção não afasta a incidência tributária, não impede a ocorrência do fato gerador, nem tampouco obsta o nascimento da obrigação tributária; apenas exclui o crédito, tornando desnecessária sua constituição mediante a atividade de lançamento tributário.

Não são poucos os que defendem este posicionamento, a começar por Rubens Gomes de Sousa que, nos artigos 220 e 221 do anteprojeto do Código Tributário Nacional, definiu a isenção como “dispensa legal do pagamento de um tributo devido”. Em suas palavras “a isenção, sendo uma dispensa do

⁵ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 915.



pagamento, pressupõe, com efeito, a incidência, ou seja, a existência da obrigação tributária substantiva”⁶.

Amílcar de Araújo Falcão afirma, de forma marcante, a diferença que reina entre os institutos da não-incidência, da imunidade e da isenção. Nesse contexto, apresenta importante manifestação de Rubens Gomes de Sousa, que assim se expressa:

É importante fixar bem as diferenças entre não-incidência e isenção: tratando-se de não-incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrario, na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido⁷.

Alinhado com esse pensamento, Amílcar Falcão é categórico em afirmar que, na isenção, há incidência e ocorre o fato gerador:

Convém não confundir o conceito de isenção com o de não-incidência. Há não-incidência quando o fato gerador não ocorre concretamente, ou por não se configurarem os seus pressupostos de fato, ou por se tratar de fatos que hajam sido excluídos da competência impositiva de determinado ente público. Com a isenção coisa diversa se passa. Ocorre o fato gerador; o legislador, entretanto, se limita a determinar a inexigibilidade do débito assim surgido⁸.

Para Amílcar Falcão, há verdadeira antítese ou antinomia entre a não-incidência (e também a imunidade) e a isenção, pois enquanto na não-incidência e na imunidade falta alguma coisa para que se instaure a obrigação tributária, isto é, a competência impositiva para tributar determinada situação de fato, “na isenção há qualquer coisa a mais, além do fato gerador, pois este

⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1280.

⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 66.

⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1281.



REPATS

último ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, por isso que torna inexigível o débito”⁹.

Nessa mesma toada, Ataliba define isenção como sendo a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Para ele “na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência; entretanto, como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo”¹⁰.

Seguindo a mesma linha, Moraes¹¹ é enfático ao caracterizar a isenção como um fenômeno que, não somente não afasta incidência, como também a pressupõe:

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo, sendo este devido, mas a lei dispensa o seu pagamento. É o benefício fiscal da dispensa do pagamento de um tributo devido. Implica a isenção, sempre, na incidência do tributo, pois somente se pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido. (...) A isenção não transforma o fato gerador em fato não impositivo. Na isenção há a incidência do tributo, sendo seu pagamento dispensado pela lei.

A jurisprudência pátria acolheu essa doutrina. O Supremo Tribunal Federal (STF) há muito sedimentou o entendimento de que, no ordenamento jurídico brasileiro, a isenção não se caracteriza como hipótese de não-incidência, mas sim como dispensa legal do pagamento de tributo devido, conforme se deflui do julgado a seguir:

ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO QUE SE FEZ POR MEIO DO CONVÊNIO N. 7, DE 13.06.80, APROVADO PELO DECRETO LEGISLATIVO ESTADUAL N. 3.107, DE 6.11.80. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE. (...) O princípio constitucional da anualidade (Par-29 do artigo 23 da Constituição Federal) não alcança a isenção de tributo, pois esta, em nosso sistema jurídico, é caracterizada, não

⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 67.

¹⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1279-1280.

¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 673.



como hipótese de não-incidência, mas, sim, como dispensa legal do pagamento de tributo devido¹².

Em outra decisão, agora sob a égide da Constituição Federal de 1988, o STF adotou o mesmo posicionamento, fazendo nítida distinção entre não-incidência e isenção. Trata-se de decisão prolatada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286/RO:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 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. (...). 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-incidência¹³.

As consequências jurídicas que advém ao se adotar essa definição de isenção residem no fato de que, colocada a mesma no campo da incidência, sua eventual revogação não se caracteriza como criação ou majoração do tributo, propiciando a imediata produção de efeitos, pois afastada estaria a dispensa legal do pagamento. Não há, portanto, para os adeptos dessa teoria, a necessidade de observância do princípio da anterioridade no tocante à revogação da isenção.

No tocante a essa distinção entre isenção e não-incidência, Amílcar Falcão destaca outra importância prática relacionada à interpretação da lei tributária. Nesse sentido leciona:

A distinção, além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve se exigir o pagamento do tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser restrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **RE 97.455/RS**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 6 mai 1983.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI 286/RO**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 30 ago 2002.



de incidência, quer nos de não-incidência, quer, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc, são admitidos¹⁴.

A propósito, o CTN estabelece no art. 104, inciso III, que, no que tange aos impostos sobre o patrimônio e a renda, salvo as hipóteses mais favoráveis ao contribuinte, a lei que extingue ou reduz isenção somente entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

Para o STF e os que se alinham com a corrente doutrinária ora em comento, ao referir apenas aos impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, o dispositivo em tela não se aplica aos impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), pois se trata de base econômica diversa. Com efeito, foi o que restou definido com Súmula STF 615: "o princípio da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM".

No entender do STF, a Constituição Federal não impõe a observância do princípio da anterioridade (ou anualidade, conforme previam as constituições anteriores) no tocante à revogação de isenções, devendo-se apenas observar o que estabelece o art. 104 do CTN, com a restrição relativa aos impostos sobre o patrimônio e a renda:

ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE. - O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do artigo 153 da Constituição Federal) não alcança a isenção do tributo, pois esta, em nosso sistema jurídico é caracterizada, não como hipótese de não-incidência, mas, sim, como dispensa legal do pagamento de tributo devido. - O princípio da anualidade em matéria de isenção de tributo tem, em nosso direito, caráter meramente legal, resultando do inciso III do artigo 104 do CTN, o qual se restringe aos impostos sobre o patrimônio e a renda, restrições que não foram alteradas pela modificação que Lei Complementar 24/75 introduziu no artigo 178 do CTN e que, além de dizer respeito apenas à ressalva inicial desse artigo (que nada tem que ver com o princípio constitucional da anualidade, tanto que se aplica à isenção de tributos que a própria constituição federal excepciona quanto a esse princípio), piora a situação do contribuinte, motivo por que não se pode inferir que tenha ela pretendido alterar para melhor a situação deste, por haver

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 67



mantido a remissão ao artigo 104, III, do CTN, sem qualquer modificação às restrições expressas a que esse inciso está sujeito¹⁵.

Importante destacar, todavia, que, conquanto as isenções possam ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo, mediante lei; nem todas as modalidades de isenção são passíveis de revogação, pois o CTN, no art. 178, ressalva aquelas concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, as quais se caracterizam pela onerosidade em relação ao contribuinte, sendo, em razão disso, irrevogáveis.

A teoria clássica da isenção tributária tem recebido severas críticas dos doutrinadores modernos e mostra-se em completa desarmonia com a teoria do fato jurídico. É o que alerta Carvalho¹⁶:

É de fato insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

A ideia de uma obrigação que não obriga não tem sido bem assimilada por parte significativa da doutrina jurídica tributária.

3 TEORIAS MODERNAS DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

As teorias ditas modernas da isenção tributária posicionam-se de forma diametralmente contrária à formulação clássica já analisada, que define a isenção como sendo a dispensa do pagamento do tributo devido.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE 101.431-8/SP**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 5 out 1984.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 519.



Embora os adeptos das teorias modernas sejam unânimes ao rejeitar a definição da teoria clássica de isenção, que a coloca como mera dispensa legal do pagamento do tributo devido, essa unanimidade não os levou à construção de conceito único de isenção, muito embora haja certa aproximação entre as diversas vertentes das teorias modernas.

A evolução do conceito de isenção tributária tem experimentado sensível oscilação semântica ao longo do tempo. Entre os autores que se filiam às teorias modernas, várias vertentes foram encampadas para definir esse instituto.

Segundo Carvalho¹⁷, além da clássica definição adotada pela teoria clássica, que tem na isenção uma “dispensa do pagamento do tributo devido”, no âmbito das teorias modernas, a isenção tem sido concebida, ora como “hipótese de não-incidência legalmente qualificada”, ora “fato impeditivo” e ainda como “mutilação da regra de incidência”. Todas estas concepções modernas serão objeto da análise do presente estudo.

3.1 Isenção como Não-Incidência

Um dos maiores expoentes das teorias modernas da isenção tributária é Becker. Ao discorrer sobre o fato jurídico e a incidência da norma tributária, Becker¹⁸ afirma que o mundo jurídico compõe-se de fatos e a cada novo fato que ingressa nesse mundo, realiza-se a hipótese de incidência da regra jurídica, desencadeando a incidência da regra sobre o fato, hipótese realizada. Segundo o autor, “esta incidência juridiciza a hipótese de incidência e a hipótese de incidência juridicisa o fato novo que entrou no mundo jurídico: o fato jurídico”.

Nem sempre a incidência da regra jurídica sobre a hipótese realizada acarreta o nascimento de um fato jurídico, pois há normas cujo efeito é

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 317-318.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 317.



exatamente impedir que um fato ingresse no mundo jurídico, sendo por isso denominadas de normas desjuridicizantes ou não-juridicizantes¹⁹.

Atendo-se aos aspectos relativos à juridicização ou não das regras jurídicas, Becker as classificam, apoiado na doutrina de Pontes de Miranda, em quatro categorias, a saber:

Regra juridicante: quando a incidência da regra jurídica tem como consequência a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a num fato jurídico. Nos casos em que a hipótese de incidência já era fato jurídico, a incidência da regra jurídica: ou desencadeia a irradiação de outra relação jurídica; ou aumenta o conteúdo jurídico (direito e dever, pretensão e obrigação, coação e sujeição) da relação jurídica preexistente.

Regra desjuridicante total: quando a incidência da regra jurídica desconstitui (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando toda a sua existência no mundo jurídico.

(...)

Regra desjuridicante parcial: quando a incidência da regra jurídica tem como efeito jurídico a redução no conteúdo jurídico (direito e dever, pretensão e obrigação, coação e sujeição) de relação jurídica que já existia antes desta incidência.

Regra não-juridicante: quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência já é fato jurídico, a incidência não o desconstitui (não o desjuridiciza), nem lhe acrescenta ou reduz efeitos jurídicos. Esta incidência tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existia no mundo jurídico, ela incide para permanecer inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos²⁰.

As regras jurídicas de tributação são regras juridicizantes. Quando realizada a hipótese de incidência contemplada na regra de tributação, esta incide inevitavelmente sobre o fato, fazendo nascer uma obrigação de pagar tributo.

Ao contrário, na não-incidência, a ocorrência de determinado fato não gera qualquer consequência tributária, pois “o acontecimento deste ou

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 319.

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 322-323.



daqueles fatos são insuficientes, ou excludentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica da tributação”²¹.

No tocante à isenção tributária, para as correntes modernas, não se trata de regra **desjuridicante** que desconstitui anterior relação jurídica obrigacional tributária, como defende a doutrina clássica. Para Becker²², “não-juridicizantes são todas as regras jurídicas que prescrevem isenções”.

Ao rebater a doutrina clássica – que vê na isenção mera dispensa do pagamento de um tributo devido, o que exigiria a incidência da norma, pois só faria sentido dispensar aquilo que fosse devido – Becker²³ destrói toda sua lógica ao afirmar que a mesma só tem sentido no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção, mas não no plano jurídico da incidência. Nas palavras do autor:

Uma vez criada a regra jurídica de isenção, portanto, já agora no plano jurídico do direito tributário, quando o jurista interpreta aquela regra jurídica e examina os efeitos resultantes de sua incidência, aquele conceito de isenção falece de lógica e contradiz a ciência jurídica que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas.

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a incidência de regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição da sua hipótese de incidência, sem o qual, ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência, a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar a existência da relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir²⁴.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 324.

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 323.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 324.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 324-325.



A rigor, na isenção não há uma anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse a incidência da regra tributação. Todavia, faz sentido aquela afirmação de que havendo regra de isenção para determinado fato, resta afastada a regra de tributação e não há incidência.

No Brasil, coube a Borges aprofundar os estudos de Becker a respeito da isenção tributária, tendo apresentado nova roupagem doutrinária para tal instituto, defendendo a necessidade de sua aproximação com o fenômeno da incidência jurídica. Alerta esse autor que, “no campo do direito tributário, poucos assuntos foram tratados com tanta superficialidade teórica como o da incidência. Esta superficialidade é responsável pelos erros em que incorreu a análise das isenções”²⁵.

A propósito da aproximação sugerida por Souto Maior Borges entre a isenção tributária e a incidência, faz-se necessário trazer à baila a doutrina de Marcos Bernardes de Mello a respeito da teoria do fato jurídico. Com efeito, estribando-se na doutrina de Pontes de Miranda, Mello define a incidência como sendo o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte de seu suporte fático considerado relevante para ingressar no mundo jurídico. Nas palavras do autor, “composto o suporte fático suficiente, a norma jurídica incide”²⁶.

Na doutrina tributária brasileira, Ataliba²⁷ se alinha com esse conceito de incidência ao destacar que, “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”. Vale destacar que, no tocante ao conceito de

²⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 177.

²⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, 2001, p. 46.



isenção, Ataliba se filia a teoria clássica, definindo a isenção como a dispensa legal do pagamento do tributo devido²⁸.

Conforme destaca Mello²⁹, a incidência apresenta características marcantes. Pela logicidade, entende-se que “a incidência da norma jurídica não se dá no mundo sensível, mas, no mundo do pensamento, sempre num plano de valência, de modo que não é passível de ser conferida em sua faticidade”. Segundo o mesmo autor, “concretizado no mundo dos fatos seu suporte fático suficiente, a norma incide e o juridiciza, transportando-o para o mundo do direito na condição de fato jurídico do qual poderão emanar os efeitos que lhe são imputados”.

Destacam-se ainda, outras características da incidência, tais como: a) incondicionalidade (fatalidade ou infalibilidade), segundo a qual, a incidência não depende da adesão das pessoas, ou seja, ocorrido o suporte fático da norma jurídica vigente, haverá incidência; b) inesgotabilidade, pois vigente a norma, haverá incidência toda vez que o suporte fático se compuser; c) multiplicidade, a incidência ocorrerá repetidamente todas as vezes que o suporte fático se concretizar; e, d) obrigatoriedade, sendo a incidência o que torna a norma jurídica obrigatória, pois somente depois da incidência é que surge o fato jurídico³⁰.

Em sintonia com os ensinamentos de Mello, Ataliba defende que “enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso, não incidindo. Sua incidência é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese”³¹.

Para Amaro³², “há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o

²⁸ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1279.

²⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, 118.

³⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 119-127.

³¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 279.



efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo”.

Baleeiro³³ identifica como premissas básicas das duas correntes doutrinárias em análise, duas visões diferentes de tributo: unitária e dualista. Para a visão dualista, o tributo é concebido, no plano normativo abstrato, como conjunto e resultado de dois fatores: o fato gerador e a tributabilidade. Admite-se, pois, fatos tipos dotados de tributabilidade e fatos não dotados de tributabilidade, os quais correspondem à isenção. Por outro lado, os adeptos da visão unitária do tributo, diante da existência de uma norma isencional, não admitem a ocorrência do fato gerador, pois em tais casos inexiste relação jurídico-tributária.

Ao reportar-se às duas teorias da isenção, Rosa Junior destaca a superioridade e o poder de convencimento da teoria moderna que qualifica a isenção como hipótese de não-incidência. No entender desse autor:

No conceito clássico isenção significava a dispensa legal do pagamento do tributo devido, porque ocorria o fato gerador e a relação jurídico-tributária se instalava, existindo, portanto, obrigação tributária. Essa posição chegou a ser adotada pelo Supremo Tribunal Federal. A corrente doutrinária moderna e mais coerente entende que na isenção não há incidência e, em consequência, não se instaura a relação jurídico-tributária, inexiste obrigação tributária e o tributo não é devido. Assim, para os autores que integram esta corrente, a lei tributária contém uma norma impositiva se a situação abstrata prevista vier a ocorrer, e a lei isencional contém norma que suspende a eficácia da norma tributante. Se a lei isencional vier a ser revogada, a lei de incidência adquire a sua eficácia³⁴.

Entender isenção como não-incidência leva inexoravelmente à aplicação do princípio constitucional da anterioridade sempre que houver revogação do benefício, somente se aplicando a lei que extinga ou reduza a isenção no exercício seguinte ao da publicação³⁵.

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

³⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 549.

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 811.



Assim deve ser por que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se àquela que cria ou aumenta tributo, pois acarreta o mesmo encargo ao contribuinte. “A lei ordinária que faz desaparecer ou reduz uma isenção só poderá ser aplicada no despontar do próximo exercício financeiro, como exigência do princípio da anterioridade”³⁶.

Todos os autores acima mencionados, adeptos da teoria moderna, definem isenção como não-incidência legalmente qualificada. Assim, onde há isenção não poderá haver tributação, pois a regra de isenção subtrai da regra de tributação uma parcela do campo de incidência. Tal posicionamento converge com a doutrina de Marcos Bernardes de Mello e se harmoniza bem com a teoria do fato jurídico e o fenômeno da incidência da norma.

3.2 Isenção como Regra de Mutilação

Sem desalinhar das teorias modernas da isenção tributária, Carvalho³⁷ dar uma conotação um tanto diversa à isenção, ao qualificá-la como regra de mutilação da norma de incidência. Esta concepção não conflita com a teoria moderna da isenção, mas lhe acrescenta mais um traço de peculiaridade, qual seja, a idéia de mutilação da norma.

Para o Carvalho³⁸, a regra-matriz de incidência tributária se desdobra num elemento antecedente, que contempla os critérios material, espacial e temporal; e noutro elemento denominado conseqüente, composto pelos critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Para esse autor, a norma de isenção atua exatamente subtraindo uma parcela do campo de abrangência de algum dos critérios da norma jurídica de tributação acima referidos, sejam no campo do antecedente, seja no conseqüente da norma.

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 205.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 523.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 523.



3.3 Isenção como Fato Impeditivo

Isenção tributária como fato impeditivo é outra vertente moderna encampada por Carraza. Segundo este autor³⁹, a isenção se define como fato jurídico impeditivo da tributação. Assim, como decorrência da norma de isenção, o tributo deixa de recair sobre a pessoa ou o bem a que alude a norma jurídica tributante.

Ao criticar a teoria clássica da isenção tributária, Carraza assevera que “soa absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente anterior à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim, seria imponível”⁴⁰.

O entendimento de Carraza é que a norma de isenção acarreta a revogação total ou parcial da norma de tributação:

A lei que concede uma isenção revoga (no todo ou em parte) a lei anterior que mandava tributar (se e quando ocorrido determinado fato). Pois bem, revogada a lei isentante, nem por isto a primeira lei tributária voltará a vigorar. Por quê? Simplesmente porque não há o chamado efeito repristinatório no direito brasileiro⁴¹.

Machado⁴², por sua vez, entende que, nem mesmo nos casos onde a norma de isenção seja posterior à norma de tributação (o que nem sempre ocorre), não há que se falar em revogação:

Na verdade, a norma de isenção não revoga a norma de tributação, posto que a aparente antinomia entre ambas é superada pelo critério da especialidade. A norma de isenção pode estar na mesma lei que alberga a norma de tributação. Neste caso, evidentemente, não se pode falar em revogação. Resta evidente que as duas normas – vale dizer, a de tributação e a de isenção – convivem, uma com a outra. E mesmo quando a norma de isenção esteja em lei posterior não se opera a revogação da norma de tributação. Mesmo em parte, como

³⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 796.

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 795.

⁴¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 205.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 331-332.



pode parecer. O aparente conflito entre as duas normas deve ser superado pelo critério da especialidade.

Realmente, a norma de isenção, seja contemporânea à norma de tributação, como ocorre na generalidade dos casos, seja posterior, como às vezes ocorre, com ela convive. A antinomia entre ambas se resolve pelo critério da especialidade. A norma que concede isenção é sempre mais específica que a norma de tributação. Seu suporte fático é sempre menos abrangente. Daí porque a norma de tributação continua plenamente vigente, apenas não incide sobre aquela parte do seu suporte fático abrangida pela norma de isenção.

Em comparação com a teoria clássica, as teorias modernas a respeito da isenção tributária, em suas diversas vertentes, se mostram mais favoráveis ao contribuinte, pois, ao situar a isenção no campo da não-incidência, identificá-la como regra de mutilação ou mesmo como fato impeditivo da incidência, eventual revogação caracterizaria a criação de tributo novo, exigindo a observância do princípio da anterioridade e somente incidindo a regra de tributação a partir do exercício subsequente e depois de decorridos noventa dias.

É importante ressaltar que as correntes modernas, em suas variadas vertentes, não se mostram em conflito, mas carregam entre si certa harmonia e complementariedade, apresentando em comum o fato de se contraporem à doutrina clássica.

4 ISENÇÃO E TEORIA DO FATO JURÍDICO

O tributo é uma construção jurídica. O fenômeno tributário, assim como todo o mundo jurídico, é constituído por fatos que, tendo sido qualificados pelo direito, uma vez concretizados, sofrem a incidência da norma jurídica.

Segundo Mello⁴³, “o mundo jurídico é formado pelos fatos jurídicos e estes, por sua vez, são o resultado da incidência da norma jurídica sobre o seu suporte fático quando concretizado no mundo dos fatos”. Para o autor, é a norma jurídica quem define o fato jurídico e, por força de sua incidência, gera o mundo jurídico.

⁴³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 52.



A norma jurídica apresenta estrutura dúplice, sendo constituída por norma primária e norma secundária. A primeira prevê determinada conduta, a segunda estabelece uma sanção. A estrutura lógico-formal das normas jurídicas pode ser representada pelo seguinte juízo hipotético: “Se F então deve ser P (norma secundária), se não P então deve ser S (norma primária), sendo F o suporte fático, P o preceito e S a sanção para o caso de eventual descumprimento do preceito”⁴⁴.

A norma jurídica se estrutura em dois elementos: antecedente e consequente. O elemento antecedente da norma é denominado de suporte fático, que se define como sendo o fato, o evento ou a conduta que pode ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto da normatividade jurídica, constituindo-se num conceito do mundo dos fatos, não do mundo jurídico, pois somente depois que ocorrem no plano da realidade todos os elementos que compõem o suporte fático, é que se dá a incidência da norma e a juridicização desse fato, evento ou conduta⁴⁵.

O suporte fático apresenta duas significações, sendo uma abstrata e outra concreta. No sentido abstrato ou hipotético, o suporte fático corresponde ao enunciado previsto na norma. Na acepção concreta, o fato antes previsto na norma agora se materializa mediante sua ocorrência no mundo real.

A legislação e a doutrina pátria seguem a mesma lógica acima referida quanto no tocante ao fenômeno da imposição tributária, mas denomina de fato gerador o suporte fático da imposição tributária, tanto na sua acepção abstrata (que corresponde à hipótese de incidência), quanto na acepção concreta (que corresponde ao fato imponible).

Há severas críticas quanto ao emprego da expressão fato gerador para designar tanto o aspecto hipotético, quanto o aspecto concreto da imposição tributária. Dentre essas vozes discordantes, destaca-se Ataliba⁴⁶:

⁴⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 72.

⁴⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 81.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 54-55.



A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc* no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco, por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

(...)

Quanto a nós, preferimos repudiar a expressão, levando as razões de rejeição até as últimas consequências: substituímo-la por hipótese de incidência, a exemplo de Becker, mas distinguimo-la do fato concreto que a ela se subsume.

A solução proposta por Ataliba para esse problema, de modo a conferir precisão e rigor terminológico à linguagem, consiste em distinguir as duas coisas designando de hipótese de incidência a descrição legal, hipotética, do fato; e de fato imponible, o fato efetivamente acontecido num determinado tempo e lugar⁴⁷.

Esse mesmo posicionamento foi também adotado por Machado⁴⁸, conforme se vê a seguir:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Dentre as teorias clássica e moderna da isenção tributária, esta última – que define a isenção tributária como hipótese de não-incidência – mostra-se em melhor consonância com a teoria do fato jurídico de Marcos Bernardes de Mello.

É possível demonstrar isto analisando o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) do Município de Teresina, no Estado do Piauí. Ao regular o

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 54.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 102.



IPTU do Município de Teresina, a Lei Complementar nº 3.606, de 29/12/2006, define a hipótese de incidência desse tributo (fato gerador) nos seguintes termos:

Art. 7º Constitui fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, a propriedade, o domínio útil ou a posse de todo e qualquer bem imóvel, por natureza ou acessão física, tal como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município de Teresina, na forma e condições estabelecidas nesta Lei Complementar⁴⁹.

Definida a hipótese de incidência do IPTU nos termos acima, estão fora deste campo de incidência não apenas as demais situações que não foram contempladas na descrição hipotética do “fato gerador” (não-incidências puras) e as vedações qualificadas constitucionalmente (imunidades), mas também os fatos e situações expressamente ressalvados na referida Lei Complementar (isenções), conforme segue:

Art. 41. Fica isento do pagamento do IPTU o imóvel:

I - residencial cadastrado com valor venal inferior ou igual a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), de propriedade de servidor público municipal efetivo, da administração direta ou indireta, e de servidor efetivo da Câmara Municipal do Município de Teresina, quando nele residir, e desde que não possua outro imóvel no Município; (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 3.836/2008)

II - residencial de propriedade de ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira - FEB, que tenha servido no teatro de operações de guerra na Itália, desde que nele resida e não possua outro imóvel no Município; (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 3.836/2008)

III - residencial cuja base de cálculo, obedecidos aos critérios de avaliação imobiliária da Secretaria Municipal de Finanças, não ultrapasse o valor venal de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), e desde que o seu proprietário, possuidor ou titular do domínio útil nele resida e não possua outro imóvel no Município; (Redação do inciso dada pela Lei Complementar Nº 4370/2013).

IV - de propriedade de associações desportivas, recreativas e de assistência social, sem fins lucrativos, destinados ao uso de seu quadro social ou à prática de suas finalidades essenciais e estatutárias, excetuando-se as associações de moradores em condomínios e loteamentos fechados; e (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 4.212/2011)

V - residencial de propriedade de portador de câncer ou AIDS, nos limites fixados na legislação, e desde que o proprietário nele resida e não possua outro imóvel no Município. (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 3.836/2008)

⁴⁹ TERESINA. **Lei Complementar 3.606** (2006). Disponível em: <<https://www.issdigitalthe.com.br/the/legislacao/lei3606.pdf>> . Acesso em: 28 jul 2015.



Parágrafo único. Os valores dos limites de isenção dos imóveis referidos nos incisos I e III, bem como os fixados na legislação relativos ao inciso V, deste artigo, serão atualizados, anualmente, com base em valores correspondentes ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou outro adotado oficialmente pelo Município. (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 4370/2013)⁵⁰.

Esses três institutos – não-incidência, imunidade e isenção – embora não se confundam, carregam entre si certa aproximação de significados. Denomina-se de não-incidência propriamente dita ou não-incidência pura todas as situações e fatos que não estejam contemplados na hipótese de incidência; o que decorre pura e simplesmente da não configuração do suporte fático. O não enquadramento de determinado fato ou situação na descrição hipotética do tributo já coloca este fato ou situação dentro do campo da não-incidência, sendo desnecessária qualquer previsão constitucional ou legal nesse sentido.

A imunidade, por sua vez, caracteriza-se como a não-incidência expressamente prevista na Constituição Federal. Trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar. Nas situações onde há imunidade, o município sequer dispõe de competência para instituir e cobrar o tributo.

As isenções, conforme as teorias modernas, constituem não-incidência expressamente estabelecida na lei.

Na doutrina de Mello⁵¹, há na isenção uma pré-exclusão de juridicidade, ou seja, consiste a isenção numa norma jurídica cuja incidência cria fato jurídico que tem a finalidade de impedir a realização do suporte fático em certo sentido ou evitar que certo fato venha a se tornar jurídico:

No caso de norma pré-excludentes de juridicização, o suporte fático de determinada norma jurídica passa a ser considerado insuficiente se ocorrem as circunstâncias nela previstas.

A pré-exclusão de juridicidade também se dá pela mutilação da norma jurídica, excluindo-se os seus efeitos, como ocorre nos casos de isenção de tributos e de penas. Nessas hipóteses, a exclusão da

⁵⁰ TERESINA. **Lei Complementar 3.606** (2006). Disponível em: <<https://www.issdigitalthe.com.br/the/legislacao/lei3606.pdf>> . Acesso em: 28 jul 2015.

⁵¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 149-150.



eficácia como que desfalca a norma jurídica de seu preceito, restando, apenas, o suporte fático. A norma se torna incompleta e, desse modo, impossibilitada de incidir⁵².

Ao estabelecer “fica isento do pagamento do IPTU”, o art. 41 da Lei Complementar n° 3.606, do Município de Teresina, excluiu da hipótese de incidência contemplada no art. 7° da mesma norma, uma série de fatos e situações, situando-os no campo da não-incidência.

A realidade acima se coaduna perfeitamente com os ensinamentos de Becker⁵³, para quem, na isenção, a norma de tributação deixa de incidir porque há falta ou excesso de um dos elementos da hipótese de incidência que integra o suporte fático da regra de isenção, ou seja, a regra de isenção incide e afasta a regra de tributação.

Tanto nas isenções quanto nas imunidades, a norma de isenção ou de imunidade exclui a aplicação da norma de incidência, transformando a situação isenta ou imune em hipótese de não-incidência.

Nas lições de Carvalho⁵⁴, o encontro entre as normas de tributação e as normas de isenção resulta numa mutilação das primeiras, pois a regra de isenção subtrai da regra de tributação parcela do campo de incidência.

De outro modo, ao conceber a isenção como fato jurídico impeditivo da tributação, Carraza⁵⁵ leciona que “a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária”. Para ele, a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária.

Seja qual seja o enfoque dado, as teorias modernas da isenção situam tal instituto no campo da não-incidência tributária, mostrando-se mais adequadas e compatíveis com a teoria do fato jurídico, notadamente no que atine ao conceito de incidência tributária como regra não-juridizante.

⁵² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 150.

⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 325.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

⁵⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 794.



5 CONCLUSÃO

Diante do que restou analisado no presente estudo, conclui-se que, no Brasil, a definição de isenção fiscal se desdobra em dois posicionamentos contrapostos. O primeiro, acolhido pela teoria clássica e pela jurisprudência nacional, define isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo devido, situando-a no campo da incidência tributária. Para os defensores desse pensamento, na isenção ocorre o fato gerador e nasce a obrigação tributária, todavia, em face da dispensa legal do pagamento do tributo, a autoridade administrativa fica dispensada de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário, por se tornar desnecessária essa atividade.

Embora os adeptos desta corrente tenham procurado fundamentá-la no Código Tributário Nacional, referido diploma legal não permite tal conclusão, pois apresenta certa neutralidade no tocante a essa cizânia doutrinária. Com efeito, ao regulamentar a isenção tributária, o CTN se limitou a defini-la como causa de exclusão do crédito tributário, não adentrando na questão atinente à incidência tributária.

Outra concepção teórica identifica na isenção uma forma de não-incidência legalmente qualificada, situação em que não nasce a obrigação tributária, pois não há incidência.

A importância prática do tema reside nas consequências jurídicas que advirão nos casos em que há revogação de isenção. Para os adeptos da primeira corrente, por não se tratar de majoração ou criação de tributo, revogada a isenção, os efeitos serão imediatos, não se cogitando da aplicação do princípio da anterioridade da lei tributária, salvo exceções legais. Todavia, para os defensores da segunda corrente, a revogação da isenção consiste na criação de nova hipótese de incidência, o que caracteriza criação ou majoração de tributo novo, o qual somente poderá ser exigido a partir do exercício seguinte ao da publicação da lei e depois de decorridos também noventa dias dessa publicação. Assim, conforme se defina a isenção como mera dispensa



do pagamento do tributo devido ou como hipótese de não-incidência, haverá, ou não, a necessidade de observância do princípio da anterioridade, acarretando benefícios ou malefícios ao contribuinte.

A definição de isenção como hipótese de não-incidência se mostrar mais consentânea com a teoria do fato jurídico em consideração, pois, por se tratar de regra não-juridicante, termina por afastar a norma de tributação, ou seja, na isenção, a regra de tributação não incide por falta ou por excesso de algum elemento da hipótese de incidência. Assim, diante da existência da regra de isenção, deixa de haver tributação, pois a regra de isenção subtrai uma parcela do campo da incidência.

Embora os defensores da corrente moderna apresentem algumas variantes no tocante a definição de isenção - mutilação da norma de incidência, para alguns; fato jurídico impeditivo da tributação, para outros – na essência, todos os defensores dessa corrente estão assentes de que onde há isenção não pode haver tributação.

A concepção moderna de isenção tributária faz uma nítida aproximação entre os institutos da isenção e da imunidade, seja no tocante aos conceitos (*“não-incidência legalmente qualificada”* e *“não-incidência constitucionalmente qualificada”*), seja no atinente aos efeitos que acarretam, pois tanto a norma de isenção quanto a de imunidade excluem a aplicação da norma de incidência, transformando as situações isentas ou imunes em verdadeiras hipóteses de não-incidência.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.



BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das Isenções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (1966). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 jul 2015.

_____. **Constituição Federal** (1988). Disponível em:

<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.
Acesso em: 27 ago 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **AG REG RE 234.662/BA**. Rel. Min. CARLOS AYRES BRITO, Diário da Justiça: 19 nov 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **RE 97.455/RS**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 6 mai 1983.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **RE 101.431-8/SP**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 5 out 1984.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI 286/RO**. Rel. Min. MOREIRA ALVES, Diário da Justiça: 30 ago 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 229.096/RS**. Rel. Ac. Min. CARMEN LÚCIA, Diário da Justiça: 11 abr 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **AG REG RE 254.406/RJ**. Rel. Ac. Min. CARMEN LÚCIA, Diário da Justiça: 18 mar 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.



FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TERESINA. **Lei Complementar 3.606** (2006). Disponível em: <<https://www.issdigitalthe.com.br/the/legislacao/lei3606.pdf>>. Acesso em: 28 jul 2015.

