

O PODER IMPOSITIVO E AS TÉCNICAS DE TRIBUTAÇÃO

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Professor de Direito da UFMG

SUMÁRIO: 1 — INTRODUÇÃO. 2 — ALGUNS ANTEPOSTOS NECESSÁRIOS AO TRATO DA QUESTÃO. 2.1 — Sociedade e Direito. 2.2 — Onde entra o Poder Público. 2.3 — As finalidades do Estado. 2.4 — A atividade financeira do Estado. 2.5 — Direito Tributário. 2.6 — O Estado de Direito. 3 — SOBERANIA E PODER IMPOSITIVO. 3.1 — Exigências Axiológicas e Técnicas. 3.2 — O Mecanismo Impositivo — A Pesquisa do Fato Imponível — A Valoração da Capacidade Contributiva. 3.3 — Categoria Especiais da Técnica de Tributação: incidência/não incidência, imunidade, isenção. 4 — OBSERVAÇÕES.

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário vem alcançando, nos últimos tempos, notável incremento. Assentado sobre o móvel maior do progresso, a atividade econômica, era de se esperar, mesmo, que desabrochasse com todo vigor. Estruturado sobre o vinculum juris estabelecido entre o Estado e contribuinte, a propósito da instituição arrecadação e fiscalização dos tributos, assume, cada vez mais, subida importância no esquema de relacionamento Empresa-Governo.

Assim sendo, quanto mais se estude, pesquise, debata e escreva, mesmo repetidamente, temas específicos, mais se estará

partejando o desenvolvimento da disciplina, com reais proveitos para toda a coletividade.

O presente artigo de apoucado engenho e despretensioso, tem por escopo apenas, tracejar a «vol d'oiseau», alguns aspectos interessantes relativos ao poder impositivo e as categorias técnicas de tributação, vislumbradas pelo ângulo jurídico.

2. ALGUNS ANTEPOSTOS NECESSÁRIOS AO TRATO DA QUESTÃO

2.1. **Sociedade e Direito** — «Em todo tempo e tão longe quanto o investigador mergulhe no passado, onde quer que encontre um agrupamento social, onde quer que homens coexistam, seja na célula menor, que é o organismo familiar, seja na unidade tribal, seja na entidade estatal, ainda que em estágio rudimentar, encontrará sempre o FENÔMENO JURÍDICO» — CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA.¹

Sempre houve no seio dos agrupamentos humanos, pré-requisitos suficientes à eclosão das normas de direito.

Pouco importa, que preditas normas apareçam, aqui e acolá, difusas no embrião do Estado, ora confundidas na mística religiosa, ora disseminadas no culto familiar, ora imbricadas no autoritarismo dos grandes chefes: patriarcas, guerreiros e sacerdotes. Importa, ao revés, a iniludível constatação sociológica, em todo tempo e lugar, da regra jurídica.

Segundo HAESAERT² — «existe uma realidade jurídica, reconhecível entre os fenômenos do comportamento humano. Uma realidade tão perceptível que é quase visível, palpável e mensurável».

Este constante existir de regras sobre o comportamento humano constitui o âmago mesmo do direito. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA,³ diante das tentativas, nem sempre afortunadas de Kelsen, Kant, Del Vecchio, Radbruch e outros, para cunhar um conceito indiscutível de Direito, preferiu defini-lo à larga, como «o princípio de adequação do homem à vida social».

1. **Instituição de Direito Civil**, Forense, pág. 15.

2. **Théorie Generale du Droit**, pág. 69.

Com isto o insigne mestre situa a realidade jurídica dentro do único meio em que pode vigir, a sociedade humana, já que, «ubi societas, ibi jus».

A sociedade, sendo um complexo de pessoas e coisas produzidas pelo trabalho, exige necessariamente uma organização normativa que, segundo HERMES LIMA:⁴ «Oriente a vida coletiva, discipline a atividade dos indivíduos e assegure a distribuição dos bens».

Dessarte, pode-se concluir rigorosamente certo que o Direito apresenta-se como uma técnica de organização e disciplinação social; a técnica adequada à convivência humana.

O Direito trabalha à base de imperativos e sanções. Quando ordena ações ou omissões, prevê a correspectiva pena, a ser aplicada caso ocorra desobediência ao preceito legal. Dois são os elementos da norma jurídica, ensina FERRARA:⁵ «a situação de fato, sobre a qual recai o imperativo e as conseqüências jurídicas daí decorrentes».

A norma jurídica é bilateral. Em seu dinamismo, a disposição ordena, a sociedade obedece. A obediência à ordem jurídica não depende de opinião ou aquiescência: *lex iubet, aut vetat*. O Direito não aconselha nem sugere, ORDENA. A relação entre norma e a conduta desejada é de subordinação, donde o avelhantado brocardo latino, hoje lugar comum: «*dura lex, sed lex*».

2.2. Onde entra o Poder Público — A aplicação das regras jurídicas, coercitivas e organizatórias, deve fazer-se incondicionalmente, sem o que não existiria ordem jurídica, nem tampouco, ordem de qualquer espécie. Todavia para que tais regras sejam impostas à sociedade, necessita-se de um núcleo de poder, capaz de impô-las. Necessita-se melhor dizendo, do PODER PÚBLICO, cujo monopólio pertence ao Estado POLITICAMENTE ORGANIZADO.

3. CAIO MÁRIO — Ob. cit., pág. 17.

4. Introdução à Ciência do Direito, pág. 8.

5. Trattato di Diritto Civile, pág. 180.

Direito e Poder são inseparáveis. Com acerto, registra HERMES LIMA:⁶ «O estabelecimento de um dever; ser normativo capaz de assegurar disciplina e organização nas sociedades humanas não se verificaria sem a presença ordenatória do Poder exercido pela Autoridade Pública»...

2.3. As Finalidades do Estado — A finalidade genérica e suprema do Estado, órgão máximo de organização e disciplinação social é a consecução do bem-comum ou se se prefere, a satisfação das necessidades coletivas e públicas. Explica BALEEIRO:⁷

«A necessidade é pública quando, em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo de serviço público, isto é, quando o Estado para satisfazê-lo institui e mantém um regime jurídico e econômico especial a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob a sua supervisão» (o grifo é nosso).

A satisfação das necessidades públicas não só define teleologicamente o Estado, como também é o ponto-chave para o desvendamento da sua origem. CELSO CORDEIRO MACHADO,⁸ acertando em cheio, assegura-nos que:

«Por contraditórias e inconsistentes que sejam as teorias sobre a origem do Estado, não é lícito duvidar de que, na raiz de sua imemorial elaboração, situam-se como elemento fixador, ou como veículo de sua germinação, os interesses e carências, cujo atendimento se impõe como imperativo de sobrevivência grupal, e que, dessarte, passam a justificar a criação de uma entidade autônoma e titular do monopólio da coerção social» (o grifo é nosso).

2.4. A Atividade Financeira do Estado — Historicamente emergindo do seio das coletividades como um imperativo de ordem e sobrevivência, o Estado se nos afigura como sujeito ativo de multivárias funções. Extenso, pois, é o rol de suas atribuições.

6. Ob. cit., pág. 47.

7. ALIOMAR BALEEIRO — **Uma Introdução a Ciência das Finanças.**

8. **Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro,** pág. 17.

E, em nome delas é que exerce o PODER que, do contrário, seria ilegítimo.

Ao Estado incumbe, com maior ou menor elastério, conforme seja a filosofia política que o empolga, a satisfação das necessidades coletivas, tornadas públicas. A noção de serviço público, broslada linhas atrás por BALEEIRO, de fundo político e jurídico, presta-se amplamente para explicar o processo através do qual o Estado cumpre a sua missão.

Ora, para a enfrentação dos pesados e numerosos encargos que lhe são cometidos, precisa o Estado, obviamente, de meios pecuniários. Criando e mantendo SERVIÇOS é seu dever prover-lhes o custeio, motivo pelo qual, ao lado das suas já variadas funções, surge uma outra, A FINANCEIRA, destinada a obter, gerir e despender os meios pecuniários indispensáveis à consecução dos seus objetivos, conglobando receita, despesa, crédito e orçamento públicos.

Neste panorama financeiro ganha realce o capítulo da receita pública que, uma vez abordada, é vista dividindo-se em originária e derivada.

Originária, quando provinda das atividades econômico-privadas dos entes públicos, e derivada, quando decorrente da imposição tributária, via da qual, o Estado, no exercício do seu poder de império, faz derivar para os cofres públicos, uma parcela da riqueza privada.

A receita derivada, compulsória ou tributária estriba-se, é intuitivo, nos ingressos provenientes da arrecadação dos tributos (impostos, taxas e contribuições, sejam as de melhoria sejam as parafiscais).

Esta atividade arrecadatória do Estado, fisingando nacos de riqueza entre os particulares é feita sob a regência jurídica de um ramo do Direito, por isto mesmo, TRIBUTARIO.

2.5. Direito Tributário — O Estado de Direito — O Estado ao exigir o tributo assim como o contribuinte ao cumprir a exigência, devem subordinar-se a determinadas regras legais colocadas acima de ambos. — O direito não aconselha nem sugere, ordena, já se disse. De observar, apenas, a autovalidade da regra

jurídica. Esta, posto que emitida pelo Estado e pela sua força mantida, uma vez e enquanto vigorante, reina soberana, superpondo-se ao próprio poder que a emitiu.

A regra do Direito Tributário subordina o Estado e o contribuinte, de igual modo. Quando, para obter pecúnia, o fisco empreendesse arrecadações arbitrárias não se poderia falar em Direito Tributário nem em Estado de Direito, nem, muito menos, em DIREITO.

O próprio da imposição fiscal no Estado de Direito é, precipuamente, a regência da obrigação tributária pela norma legal.

A lei confere ao Estado o direito de exigir de quem estiver obrigado, uma prestação pecuniária compulsória (tributo), mas ao fazê-lo, condiciona a faculdade impositiva dada ao Ente Público à obediência de certos princípios jurídico-tributários em prol do indivíduo e da coletividade.

Identicamente, ao contribuinte é assegurado um estatuto básico mercê do qual, o seu dever encontra sempre, é o reverso da medalha, um direito que lhe há de corresponder.

Direito Tributário é, pois, a disciplinação jurídica da relação entre Fisco e Contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos. O seu fundeadouro é a existência objetiva do Estado de Direito, isto é, o Estado que se curva à própria lei que instituiu para preservar a convivência humana no interior de sua jurisdição político-administrativa, devolvendo em certeza e garantia jurídicas o poder que da sociedade recebeu.

3. SOBERANIA E PODER IMPOSITIVO

A capacidade de o Estado, para consecução de seus elevados objetivos, poder impor à generalidade dos governados a obrigação de contribuir pecuniariamente, através do recolhimento de tributos, denomina-se PODER IMPOSITIVO. Tamanho poder encontra raiz e razão na própria tessitura orgânica do estado, sendo o corolário lógico do princípio da soberania, atributo imanente ao Poder Estatal.

Os tratadistas definem a qualidade Soberana como a que se basta a si mesma. A Soberania ou «Suprema Potestas» implica em exercer o poder do lugar-mais-alto.

«Ex positis», O PODER IMPOSITIVO, aparece como decorrência da SOBERANIA no campo tributário. O Estado impõe o tributo porque precisa e o arrecada porque pode. A imposição tributária se radica no próprio dinamismo do PODER, pressuposto axiomático de Ciência Política e da Teoria do Estado. Só que, no Estado-de-Direito, este poder se auto-limita, se auto-disciplina e se realiza de acordo com a armadura jurídica que o sustém. Dá-se o primado do DIREITO.

3.1. Exigências Axiológicas e Técnicas — No exercício do Poder Impositivo, o Estado, além de cingir-se aos ditames da «lex» curva-se a duas exigências inamovíveis; uma axiológica, outra técnica.

Antes de impor o tributo, ao Estado cabe examinar a realidade subjacente atribuindo-lhe medida e valor. Só depois poderá, adotando técnica condizente, irradiar a imposição tributária.

Dessarte, precedem à imposição tributária trabalhos preliminares de natureza axiológica e técnica.

3.2. O Mecanismo Impositivo — A Pesquisa do Fato Imponível — A Valoração da Capacidade Contributiva — O aspecto mais saliente do ponto de vista axiológico entronca com a eleição predeliberada do FATO GERADOR. Este corresponde a uma opção consciente e, a sua escolha revela as potencialidades contributivas ínsitas no seio da coletividade. Dado que é o suporte real, fáctico, da tributação, a pesquisa dele reveste-se de invulgar importância e consubstancia todo um ajuizamento da realidade econômico-social.

Assim sendo, de braços sobre tal realidade, procura o agente estatal escolher fatos, atos e situações aptos a fazer nascer a obrigação de pagar tributos ao Estado.

Importa notar que o fato é sempre um «prius», em face poder que exerce a imposição tributária. Ensina GIORGIO DEL VECCHIO⁹ que:

«a relação jurídica tem sempre substrato real nas coisas e nas pessoas. O Direito não cria os elementos ou termos da rela-

9. *Filosofia del Derecho*, trad. la Cambra, 1942, pág. 358.

ção. Encontra-os já naturalmente constituídos e não faz mais que determiná-los, discipliná-los: reconhece algo preexistente, ao qual dá ou imprime sua forma».

Vale dizer, o fato existe na sociedade como dado pré-constituído. A sua eleição como suporte de tributação é que lhe confere a qualidade legal de geratriz tributária.

Ainda desta vez, como sempre ocorre na fenomenologia do Direito, trata-se do fecundo princípio da jurisdicização do fático.

No empenho de tornar juridicamente relevantes sob o ponto de vista tributário, certos atos e situações, comuns no meio social, o agente estatal vale-se da LEI.

Através dela determina que este ou aquele fato, eleito como revelador de capacidade contributiva, gerará para alguém, desde que ocorrido, a obrigação de pagar determinado tributo. Desta forma, entabula-se entre as partes a relação jurídico-tributária. Esta, vê-se, surge de situações preexistentes a que o Direito atribui efeitos tributários. Normalmente, os fatos geradores, conscientemente escolhidos após um exame valorativo e crítico da realidade, encontram ponto de articulação nas atividades econômicas mais relevantes: a renda, quer como produto do capital ou do trabalho, ou de ambos combinados; a propriedade e a transferência de bens; a produção e a circulação de riquezas.

A relação jurídico-tributária uma vez instalada encontra representação no conceito de obrigação tributária que é o vínculo de Direito Público previsto na lei descritiva do fato gerador em virtude do qual, o Fisco (sujeito ativo), uma vez realizado aquele fato, pode exigir do contribuinte (sujeito passivo), uma prestação correspondente a um tributo ou multa.

3.3. Categorias da Técnica de Tributação — Incidência, Não Incidência, Imunidade, Isenção.

O fato gerador, (fattispécie, tatbestand) é o núcleo central do Direito Tributário. A flecha do seu desenvolvimento sistemático.

Teoricamente, é o conjunto de pressupostos abstratos contidos na forma de direito material, ou por outro, é o fato-tipo que uma vez ocorrido acarretará a obrigação tributária. GERALDO

MAGELA DAMASCENO¹⁰ ensina que «a lei descreve o fato-típico e o ajustamento de uma situação à hipótese legal faz nascer o fato gerador».

Andou bem o tributarista mineiro ao destacar os dois elementos componentes do conceito de fato gerador: A lei e o acontecimento. Com efeito, BLUMENSTEIN¹¹ enfatiza não bastar somente a lei (fundamento jurídico) para ocasionar o nascimento da obrigação tributária.

«Há mister que se produza o fenômeno, ao qual a lei vincula o nascimento da relação pessoal e concreta tributária».

A técnica (arte de bem fazer as coisas, adequando os meios aos fins) vai estribar-se no fato gerador para conceituar as categorias básicas de tributação: incidência/não-incidência, imunidade e isenção.

INCIDÊNCIA — Segundo DAMASCENO¹² «... é a condição de tributabilidade do fato, da coisa ou negócio diante de determinado tributo».

Certo, não pode haver tributação sem incidência como não existe incidência sem prévia ocorrência do fato típico, vale dizer, do fato gerador.

A incidência verifica-se com a realização concreta do modelo previsto na lei. Ocorrido o fato gerador, como efeito imediato aparece a incidência, tornando alguém obrigado ao pagamento do tributo. O raio impositivo é atraído pelo fato gerador como o ferro pelo ímã. Um fenômeno magnético e instantâneo. Di-lo em outras palavras RUY BARBOSA NOGUEIRA.¹³

«É o fato de a situação descrita na lei se realizar e dar nascimento a obrigação tributária. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo ou que houve a incidência do tributo».

10. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. **Legislação Mineira**, nº 14, pág. 3.

11. **Sist. de Diritto delle Imposta**, pág. 237.

12. *Ob. cit.*, pág. 3.

13. **Dir. Financeiro — Curso Direito Tributário**, págs. 131 e 132.

WALTER BARBOSA CORRÊA¹⁴ afiança-nos que «O enquadramento de alguém (pessoa física ou jurídica de Direito Público ou Privado) nas hipóteses do fato gerador previsto na lei tributária chama-se incidência. Esta corresponde ao «vinculum juris» entre as partes para a realização da prestação (pagamento do tributo»).

AMILCAR ARAÚJO FALCÃO¹⁵ não discrepa: «Para configurar-se concretamente a obrigação tributária é necessário que ocorra o fato gerador e, quando ocorrer este fato teremos do ponto de vista jurídico, a incidência do tributo». (o grifo é nosso).

NÃO-INCIDÊNCIA MATERIAL OU PURA — Não-incidência ou não sujeição, significa exatamente o contrário da incidência. Implica na irrelevância jurídica do fato, neutro perante o Direito Tributário e, pois, insusceptível de causar efeitos fiscais. É, em suma, a não ocorrência do fato gerador ou «o fato de o objeto se encontrar fora dos limites do campo tributário».

Para GILBERTO DE ULHÔA CANTO é, «a situação que se define pela inexistência de disposição legal prevendo o fato gerador».

Isto posto, verifica-se que a não-incidência propriamente dita, não é técnica de tributação. Em verdade, é o outro lado da moeda, a antítese da incidência. É a área que sobra por fora do foco de incidência. É o-que-não-é. Um não-ser.

A tese encontra respaldo científico na lição de GILBERTO DE ULHÔA CANTO,¹⁶ que preleciona:

«A não-incidência embora seja expressão comumente usada com sentido genérico abrangedor de todos os casos de inexibibilidade tributária, tem a significação rigorosa de inexistência de disposição (LEI) prevendo o fato gerador» (o grifo é nosso).

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, procurando conciliar o rigor técnico com a usança corriqueira vê a não-incidência dividida em dois tipos básicos: pura, quando simplesmente não há incidência

14. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 74, pág. 433.

15. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 66, pág. 367.

16. *Temas de Direito Tributário*, pág. 190.

porque não há fato gerador e não-incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária — «uma supressão na Constituição de competência impositiva, ou do poder de tributar».

IMUNIDADE OU NÃO-INCIDÊNCIA JURIDICAMENTE QUALIFICADA — Configurando-se como restrição forte à capacidade tributária ativa, a imunidade é plasmada na Constituição.

É uma técnica de que se vale o legislador para retirar do foco incidental certas situações, fatos ou pessoas, à vista de elevadas considerações. Por isso, é a imunidade uma impossibilidade de incidência decorrente de proibição constitucional.

Proibição que impossibilita o Ente Público, dotado da competência impositiva, de exercê-la em relação a certos atos, fatos, situações ou pessoas. É uma limitação «ab extra» ao poder de tributar e um «prius» posto ante a capacidade tributária. Vem à pêlo citar a lição do festejado ULHÔA CANTO.¹⁷

«...É tipicamente uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhe são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas».

Em suma, o Constituinte ao conferir ao Ente Público poder para impor este ou aquele tributo, diz também:

— «Em relação a estes fatos, a seguir enumerados, proíbo-lhe o exercício da imposição tributária, porque os quero IMUNES».

Ocorre assim, que em relação a tais fatos, não há competência para instituir e cobrar tributo.

ISENÇÃO — É outra categoria da técnica de tributação. Em virtude dela, situações normalmente atingidas pelo raio de incidência deixam de ser contributivas, escapando o beneficiário da regra isencional, ao ônus de recolher o tributo.

Para a maioria dos tratadistas e segundo a teoria esposada pelo Código Tributário Nacional, sem embargo das opiniões em

17. Ob. cit., pág. 190.

contrário¹⁸ a isenção é a dispensa de pagamento de tributo devido, em que ocorre o fato típico «a priori» previsto, dá-se a incidência e nasce a obrigação tributária. O legislador, porém, dispensa, em razão de subidos motivos, o pagamento do tributo.

Ganha cada vez mais adeptos, no entanto, a tese contrária, a patrocinada entre nós, por SOUTO MAIOR BORGES, notável e jovem jurista pernambucano, ALFREDO AUGUSTO BECKER, PONTES DE MIRANDA, PAULO DE BARROS CARVALHO, mestre GERALDO ATALIBA e outros renomados escritores.

Para estes a isenção exclue a incidência e não a obrigação, visto como a hipótese da norma isencional desenha uma situação fáctica que, se ocorrida no mundo real, faz incidir uma REGRA EXCLUDENTE DE TRIBUTAÇÃO.

Em suma, para a escola que discrepa da corrente tradicional, a regra de isenção incide exatamente para que a regra de tributação não possa incidir.

A regra isencional seria um «prius» em relação a incidência. Vale dizer que obstaria o surgimento da obrigação. Se diferenciaria da imunidade apenas sob o ponto de vista formal. Aquela decorreria da Constituição e esta da lei. Ambas seriam excludentes de incidência pela valoração de certos fatos previamente considerados como inaptos a servirem de SUPORTE à tributação.

Não obstante, o pioneiro dos tributaristas brasileiros, sustentava opinião ortodoxa nessa matéria.

Cotejando isenção e não-incidência pura, diz RUBENS GOMES DE SOUZA.¹⁹

«Tratando-se de imunidade não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na

18. a) JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES — **Isenções Tributárias**, pág. 62, «A melhor doutrina brasileira não se advertiu, ordinariamente da petição de princípio em que incorreu ao dar como assentado exatamente aquilo que era necessário demonstrar e não o fora: a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal na hipótese da isenção tributária».

b) ALFREDO AUGUSTO BECKER — **Teoria Geral do Direito Tributário**: não existe anterior obrigação tributária desfeita pelo surgimento a posteriori da regra jurídica da isenção».

19. **Compêndio de legislação tributária**, pág. 75 e 76.

isenção, o tributo é devido porque existe 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 devido».

A isenção, nesse sentido, apresenta-se como um «posterius» em relação a obrigação tributária, ao contrário do que ocorre com a imunidade (não-incidência juridicamente qualificada), que antecede a incidência, premissa da obrigação, impossibilitando-a.

A imunidade é um instituto mais amplo que o da isenção. Esta dispensa o pagamento. Aquela obsta o nascimento da própria obrigação de pagar. A imunidade é de radicação constitucional e a isenção é obra da lei menor.

UMA OBSERVAÇÃO — Ao fundamento de que está em voga nos diplomas tributários o uso de expressões «não-incidência» e o «imposto não incide», começa-se com erronia, a admitir a existência de tipos de não incidência diversos daqueles referidos por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

«Não-incidência pura e juridicamente qualificada (imunidade). Todavia, três apenas, são as categorias da técnica de tributação: incidência, imunidade e isenção. O mais que houver é redundância ou impropriedade terminológica, sendo a não-incidência pura, simples inexistência de fato gerador».

Ocorre muita vez, que a situação é mesmo intributável. Refere-se a fato colocado fora do raio impositivo (não-incidência pura). Mas o legislador querendo ser claro e explicativo profere o óbvio «evidentissimus» e diz na lei «o imposto não incide...» Não precisava dizê-lo, mas o faz. É o caso, na área do ICM, v. gratia, da saída de mercadoria destinada a depósito ou formação de estoque em outro estabelecimento do contribuinte ou a depósito em armazém-geral, dentro do Estado. Na hipótese, independentemente da referência legal, inexistente fato gerador. Nestas condições ocorre apenas redundância. Trata-se de não-incidência pura e simples. Trata-se de um não ser impositivo. A menção surgida na norma legal é mera explicitação na lei, daquilo que, independentemente dela, lei, já era, naturalmente, não-incidência. Sob o ângulo do legislador, poderemos chamar a isto de não-incidência explicativa.

Quanto a não-incidência explicativa é preciso ainda, dizer o seguinte: o rol das não-incidências naturais, isto é, das situações não abrangidas pelo foco impositivo, é inumerável. Toda situação inacabível no conceito de fato gerador de dado tributo, agasalha-se na não incidência que é, já se disse, a área remanescente que sobra para lá do foco de imposição.

Mas, quando o legislador toma um ou outro caso de não incidência natural e expressamente, em lei, diz que a imposição não o alcança, está se explicando. Fá-lo para prevenir controvérsias, por isto que, muita vez, não são nítidos os contornos do foco incidental. De resto, haverá sempre uma meia sombra nos lindes da incidência. Daí a necessidade de o legislador clarificar certas situações. A figuração desses casos nos diplomas legais tem por escopo excluir expressamente do foco impositivo determinadas hipóteses fáticas que, não obstante, insusceptíveis de tributação, poderiam vir a sofrer pretensões impositivas. A prática é salutar e se realça em favor das boas relações que se quer existentes entre o Fisco e Contribuinte. É um modo de evitar atritos e dirimir dúvidas. A não-incidência explicativa portanto, é uma espécie de exegese em lei plasmada.

Certo «furor legis» é que anda embaralhando os conceitos das categorias incidentais e não-incidentais, ao usar, sem rigor, os termos adequados a cada caso. Todavia o «nomem juris» é de apoucada valia. A «essentialia» do instituto, nos moldes cunhados pela pesquisa jurídica é que, verdadeiramente, possui importância. Independentemente das palavras, sempre ocorrerá incidência, imunidade ou isenção, aparecendo a não incidência pura como simples área remanescente, para lá do foco de imposição. Sob a capa da expressão não-incidência, existirão isenções, imunidades ou simples casos de inexistência de fato gerador, à guisa de explicação (não-incidência explicativa).