



**Universidade do Museu Social Argentino**

**Doutorado em Direito e Ciências Sociais**

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS  
INSTITUTOS DA REMISSÃO,  
ANISTIA E ISENÇÃO EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Carlos Dalmiro Silva Soares**

Florianópolis, setembro de 1997.

**Universidade do Museu Social Argentino**  
**Doutorado em Direito e Ciências Sociais**

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS  
INSTITUTOS DA REMISSÃO,  
ANISTIA E ISENÇÃO EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Carlos Dalmiro Silva Soares**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Doutorado da UMSA, como requisito  
final para aprovação na Disciplina  
História do Direito, cátedra lecionada  
pelo Prof. Dr. Abelardo Levaggi**

**Florianópolis, setembro de 1997.**

Para  
Dagmar e Débora Calinca,  
sonhei um sonho e acordei adulto, cheio de carinho, repleto  
de amor.

Para meus pais,  
Dalmiro e Sueli,  
um pouco por tudo o que recebi.

Aos meus Professores do Doutorado da UMSA,  
Marcelo Salermo,  
Abelardo Levaggi,  
Viviana Kluger.  
minha sincera gratidão pela dedicação e empenho na  
transmissão do saber.

“Não é digno de saborear o mel, aquele que se afasta  
da colmeia com medo das picadas das abelhas.”

**William Shakespeare**

É do entrechoque de opiniões  
que, às vezes, faíscam as verdades.

**San Tiago Dantas**

## RESUMO

Os governantes de ontem e de hoje sempre brindaram seus preferidos com os mais variados favores no campo fiscal.

Nesta matéria a evolução deu-se do amplo e discricionário favoritismo, passando pelo campo legalista e vindo hospedar-se no direito constitucional.

A presente monografia tem por escopo precípua investigar a evolução histórica dos institutos da remissão, anistia e isenção em matéria estritamente tributária.

# SUMÁRIO

<b>RESUMO</b>	<b>06</b>
<b>PREFÁCIO</b>	<b>08</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
<b>OS CONCEITOS</b>	<b>14</b>
<b>ANTIGUIDADE</b>	<b>24</b>
<b>DIREITO ROMANO</b>	<b>32</b>
<b>ANO DE 582</b>	<b>35</b>
<b>DIREITO MEDIEVAL</b>	<b>36</b>
<b>REVOLUÇÃO FRANCESA</b>	<b>43</b>
<b>ORDENAÇÕES PORTUGUESAS</b>	<b>47</b>
<b>DIREITO BRASILEIRO</b>	<b>49</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>56</b>

## PREFÁCIO

A presente monografia que apresentamos em cumprimento às exigências regulamentares da Cadeira História do Direito do Curso de Doutorado em Direito e Ciências Sociais, da Universidade do Museu Social Argentino, faz uma abordagem sobre a Evolução histórica dos institutos da remissão, isenção e anistia em matéria tributária.

Trata de um dos temas inóspitos do Direito, quase sempre examinado sob os parâmetros da legislação, particularmente no que se refere às relações obrigacionais tributárias. Por isso tentamos dar um enfoque diverso a estes institutos jurídicos, discutindo-lhe as origens, sua previsão nas legislações alienígena e nacional de ontem e de hoje.

Não se trata de uma tese, na verdadeira essência que deve exprimir o vocábulo em acordo com a melhor metodologia dirigida ao trabalho rigorosamente científico. É, antes, uma monografia, que trata de



assunto pouca abordado onde tentamos de alguma forma resgatar a matéria e contribuir, por vezes de forma original, para o desenvolvimento do estudo jurídico.

Elegemos o tema, entre tantos outros, por envolver aspectos que no nosso entender, melhor expressam a dimensão do que nos foi lecionado ao longo do curso. Pesamos na escolha nossa intimidade com o Direito Tributário, o instrumento que manipulamos em nossa atividade profissional. O desenvolvimento do tema, esperamos que se preste a demonstrar o aprendizado, bem como, para permitir a avaliação pelos doutos examinadores.

Limitar-nos-emos, porém, neste trabalho, a dissertar sobre tal evolução histórica pinçando os monumentos legislativos mais significativos da história jurídica da humanidade, conscientes de que muito há, ainda, de relevante sobre o tema, mas deliberadamente deixamos de enfocar, quer pelo rigor formal a que

submetemos o trabalho, quer pela preocupação de não incorreremos no deslinde dos vários aspectos, o que nos levaria, certamente, a uma abordagem enciclopédica, com inúmeros itens de conteúdos superficiais, tornando nosso trabalho extremamente prolixo e enfadonho.

Longe de nós, assim, a pretensão de exaurir o tema, método inadequado ao Direito, que se caracteriza, precipuamente, pela incidência no mundo dos fatos (pela relação que se desenvolve de sujeito a sujeito), isto é, pela dinâmica social e que está a exigir, a cada momento, um ajustamento mais adequado à realidade.

O desenvolvimento do tema procura atender à estrutura formal de trabalhos científicos, delineada em livros especializados, estribando-nos nas normas ditadas pela ABNT.

Como regra, relacionamos no rodapé de página notas bibliográficas e notas explicativas. Aquelas,

identificando autor, obra, edição, ano e página a que se referir a citação. Maiores informações como tradução, co-edição etc., deixamos para a bibliografia do trabalho. No mesmo sentido, quando se tratar de revista, inserimos apenas o essencial (em rodapé) para identificá-la.

A disposição da matéria atende à divisão de itens e subitens, conforme a estrutura do sumário.

O deslinde do tema obedece sempre à identificação do assunto, à exposição de opiniões de doutrinadores e ao entendimento pessoal do autor.

o autor

soares@iaccess.com.br

## INTRODUÇÃO

Na antigüidade a isenção, expressão tomada como gênero, baseava-se, precipuamente, na diferenciação das classes sociais, sendo concedida indiscriminadamente como graça ou favor aos amigos e protegidos do soberano. O privilégio tributário era decorrente do domínio político inicialmente, para, em seguida, manifestar-se em favor dos povos invasores e conquistadores em relação aos conquistados, como também, em favor das classes tidas como superiores diante dos menos privilegiados desprovidos de direitos civis e políticos. Todavia, com o passar dos tempos, não mais havendo razão para a distinção de classes, os privilégios fiscais foram sofrendo radical transformação, dando lugar à fundamentação jurídica com base nos supremos interesses sociais. Hoje em dia, a concessão de benefícios fiscais como a isenção, a anistia e a remissão, já não pode ignorar certos princípios constitucionais, como o da igualdade de

todos perante a lei; sendo admitida apenas em circunstâncias excepcionais plenamente justificadas em razão de interesse maior que o da tributação. Naquela, antigüidade, não havia a menor diferenciação legal ou conceitual em torno da isenção, anistia ou remissão. O uso generalizado e compreendido no termo “isenção”, ao contrário do que na atualidade ocorre, onde nítidos contornos legais e conceituais se nos apresentam diferenciam entre si tais figuras jurídicas.

Já agora, não mais se confundem esses conceitos com ao tempo em que a isenção foi usada generalizadamente para identificar o benefício fiscal concedido. Vamos, nas páginas que seguem, primeiramente precisar a conceito presente de tais institutos e após, em capítulos sucessivos trilhar a aventura da humanidade na concessão destes favores fiscais através da análise de seus períodos tipos e de seus monumentos legislativos mais significativos.

## OS CONCEITOS

Com efeito, em exame rápido, antes de adentrarmos na análise histórica da problemática, objeto do presente estudo monográfico, devemos destacar propedeuticamente o sentido conceitual dos institutos tributários da remissão, anistia e isenção, no Brasil, enfeixados pela sucessão de legislações no correr do tempo.

Primeiramente a melhor idéia que se pode formar em torno do que seja remissão no Direito Tributário, nos é fornecida pelo Professor Universitário e Doutor em Direito Tributário, Aurélio Pitanga Seixas Filho. Para ele:

*"A remissão, conforme art. 172 do Código Tributário Nacional, é uma forma de extinção do crédito tributário por motivos considerados relevantes pelo legislador e supervenientes ao*

*nascimento da obrigação tributária, podendo ser, também, posterior ao lançamento do crédito tributário.*

*Na remissão ocorre o fato gerador e nasce a obrigação tributária deixando o sujeito passivo de cumprir a sua obrigação de pagar o tributo. Assim, a regra-matriz tributária produz todas as suas conseqüências jurídicas sem qualquer interferência de uma norma jurídica acessória ou complementar para modificá-las. Descumprida a norma tributária principal, uma norma jurídica derogatória vai prever determinada situação de fato que propiciará o cancelamento ou*

*perdão ou remissão da obrigação  
ou do crédito tributário."*<sup>1</sup>

A anistia, por sua vez, nos termos do art. 180 do CTN, exclui a exigibilidade do crédito tributário correspondente à penalidade aplicada por infrações, excluídas aquelas que se constituem crimes ou contravenções. Bernardo Ribeiro de Moraes observa:

*"No direito tributário, a palavra anistia continua sendo empregada na sua terminologia jurídico-penal, para casos de infração tributária. A anistia equívale ao perdão, ao esquecimento da infração punível, deixando o anistiado de receber a penalidade. O Poder Público, no caso, vem "passer l'éponge" na penalidade, conforme assinala Louis Trotabas (LXII, pág. 322).*

---

<sup>1</sup> in Teoria e Prática das Isenções Tributárias, Forense, 1989 - pág. 58/9



*Circunstâncias excepcionais, de interesse social ou político, permitem a concessão da anistia, fazendo-se com que as infrações tributárias desapareçam juridicamente."*<sup>2</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO, em feliz síntese, permite visualizar o alcance de cada um dos institutos, antes analisados:

*"Remitindo, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo e, pela anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. As duas realidades são parecidas, mas estão subordinadas a regimes jurídicos bem distintos. A remissão se processa no contexto*

---

<sup>2</sup> in Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1987, pag. 590

*de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuricidade da própria infração."*<sup>3</sup>

Lemos em edição seguinte da mesma obra:

*“Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia oferecem matéria de relevo para o*

---

<sup>3</sup> in. Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1991, pág. 310

*Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade inflingida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai*

*sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituídas, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório.”*<sup>4</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho faz outra importante referência ao dizer que a melhor idéia conceitual que se pode formar em torno da remissão é no sentido de que esta é a “... *dispensa legal de pagamento do tributo devido...*”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Op. Cit., 6ª Ed, 1994, pág. 337

<sup>5</sup> in Teoria Geral do Tributo, RT, SP, 1982 - pag. 204

Ora, das lições carreadas se depreende que a REMISSÃO atinge apenas o tributo devido, enquanto, a ANISTIA atinge as penalidades.

A isenção a seu turno exclui a exigibilidade do crédito tributário em determinadas situações previstas em lei, dentro do campo de incidência do imposto. Nas palavras de Vittorio Cassone é:

*"... a dispensa legal do pagamento do tributo, via de regra concedida face relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional."* <sup>6</sup>

Para Celso Ribeiro Bastos o instituto deve ser entendido como:

*"...a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para*

---

<sup>6</sup> in Direito Tributário, Atlas, SP, 1990, pág. 70

*instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstância de ordem vária (social, política, econômica), ao respectivo exercício.”*<sup>7</sup>

Para José Souto Maior Borges, a isenção exclui a própria obrigação tributária, impedindo o surgimento do fato gerador dessa mesma obrigação. Quer dizer, o mestre entende que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária como um todo.

Para o STF, todavia, a isenção afirmando-se no conceito da corrente doutrinária majoritária, pontificada, entre outros por Cassone, caracteriza-se como a dispensa legal do pagamento de determinado

---

<sup>7</sup> in Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, SP, Saraiva, 1991

tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa seu pagamento (RE 114.850-1, 1ª T, unânime, 23.02.88, DJU 08.04.88; e RE 97.455-RS - RTJ 107/552 - 2, Rel. Min. Moreira Alves)

Com já observamos, no passado, nem sempre tivemos um rigor científico na utilização da terminologia, muito antes pelo contrário, os termos foram empregados muitas vezes como sinônimos, de modo sempre a designar a idéia de favores fiscais.

## ANTIGUIDADE

Na antigüidade a isenção e os privilégios fiscais se baseavam precipuamente na diferenciação das classes sociais. Na China, na Índia, na Pérsia, entre os Babilônicos e em algumas cidades da Grécia antiga, as classes aristocráticas estavam simplesmente dispensadas do pagamento de tributos.

Emanuel Bouzon observa-nos acerca, com muita proficiência, fazendo uma análise milimétrica da estrutura política de classes. Utilizando-se do modelo dos Babilônios e da sua organização social afirma:

*“Durante o reinado de Hamurabi o palácio desempenhou, sem dúvida, um papel fundamental na estrutura sócio-econômica da Babilônia. Ele participava, praticamente, de todas as atividades produtivas do reino. O*



*sistema administrativo era bastante centralizador e o rei, como atesta sua ampla correspondência, mantinha em suas mãos o controle do poder. Além disso, o palácio era proprietário de imensa quantidade de terra cultivável, principalmente nos territórios recém-conquistados. E, em uma economia essencialmente agrícola, a posse de tantos campos era, naturalmente, um fator relevante no controle da economia. Mas não se pode dizer, de maneira alguma, que a economia babilônica fosse totalmente estatizada. Os textos cuneiformes, hoje conhecidos, mostram que a*

*economia da Baixa - Mesopotâmia, desde a época pré-sargônica, se baseava tanto na propriedade pública do templo e do palácio como na propriedade privada. No tempo de Hamurabi as muitas propriedades rurais do palácio não eram todas exploradas pelo próprio palácio, mas distribuídas entre funcionários e trabalhadores do palácio a título ilkum ou a título de sustento, ou alugadas a particulares, recebendo o palácio, como aluguel, uma parte da produção, denominada “biltum”.*

*O “Código” de Hamurabi divide a população babilônica em três grupos sociais. O homem livre,*

*com todos os direitos de cidadão, é chamado awilum. Este grupo constituía, sem dúvida, a camada mais ampla da sociedade babilônica. Nela eram recrutados os funcionários, os escribas, os sacerdotes, os comerciantes, os profissionais liberais, os trabalhadores rurais e grande parte dos militares. Havia, naturalmente, entre os awilum uma gama enorme de diferenças sociais. Esta classe abrangia desde influentes governadores, sacerdotes e ricos comerciantes até simples camponeses. Não parece ter existido uma nobreza hereditária, com classes social entre os sumérios e semitas da*

*Babilônia, pelo menos até o período babilônico antigo.*

*A camada mais ínfima da sociedade babilônica era formada pelos escravos, denominados em acádico wardum = “escravo” e amtum = “escrava” e expressos comumente pelos sumerogramas IR e GÉME. Na sociedade suméria e na sociedade semita do período sargônico e babilônico antigo os escravos representavam uma minoria. No período pré-dinástico parecem não ter constituído, nem mesmo, um fator social relevante. Os escravos babilônicos eram, geralmente, obtidos nas campanhas militares, com a captura de prisioneiros de*

*guerra ou em “razias” realizadas nas regiões montanhosas. A partir da terceira Dinastia de Ur ( 211-2003 a. C.) aparece, nos documentos da época, um novo tipo de escravidão com a entrada em vigor costume de homens livres onerados por dívidas, venderem sua esposa, filhos ou a si mesmos para pagarem com o trabalho escravo suas dívidas. O § 117 do CH aceita esse costume, mas limita a três anos o tempo máximo permitido para esse tipo de escravidão. Embora o escravo fosse considerado um espécie de mercadoria que podia ser comprada ou vendida, a legislação de Hamurabi lhe*

*atribuía alguns direitos e privilégios. Assim, conforme o § 175, um escravo podia casar com a filha de um awilum e lei determinava que os filhos de um tal casamento deviam ser considerados livres. A distribuição da herança em tais casamentos é regulada pelo § 176. A sociedade hammurabiana parecia admitir, também, uma diferença entre diversos tipos de escravos. A escrava, por exemplo, que gerava filhos em lugar da esposa principal, estéril ou impossibilitada pela lei de procriar, gozava de uma situação*

*privilegiada, como se pode ver nos  
§§ 146-147".*<sup>8</sup>

É neste intrincado, mas comum na antigüidade, sistema de castas que se operacionava qualquer sistema de favoritismo fiscal. Quanto mais importante a classe mais favores dos governantes, inclusive na seara fiscal.

---

<sup>8</sup> in O Código de Hamurabi. Petrópolis, 1987, pág. 30/3.

## DIREITO ROMANO

Situação não diversa vigia em Roma onde, segundo Lúcio Bittencout, estribado em Fournier le Flaix autor da obra *L'Impôt dans les diverses civilisations* (Paris, 1897):

*“...com freqüência, as isenções eram concedidas, mais ou menos caprichosamente, como graça ou favor, aos seguidores ou amigos dos senhores e soberanos.”<sup>9</sup>*

O certo é que entre os romanos existia uma estrutura tributária mais acabada. Basta compulsarmos os monumentos legislativos dos habitantes do lácio para constatar que eles já cobravam tributos do tipo direto e indireto. Nos tipos tributários básico que compõem o sistema vimos que algumas classes sociais

---

<sup>9</sup> in Revista de Direito Administrativo, vol. 1º, pág. 661/2



eram pela legislação considerado isentos do pagamento do ônus tributário.

Os pequenos produtores, os pintores, os operários, os coveiros, os clérigos, os veteranos e os membros das corporações de marinheiros, dedicados ao abastecimento eram isentos do “Lustralis conlatio”, um tributo direto, similar o Imposto Sobre Serviços de Quaisquer Natureza (ISQN), vigente no Brasil.

Os impostos indiretos, por sua vez, isentavam os bens adquiridos para o fisco, os objetos de uso pessoal, os bens destinados à agricultura, os aprovisionamentos do Exército, os animais destinados às lutas nos anfiteatros, os escravos que acompanhavam o *dominus* em serviço.

Eram isentados também as pessoas de alta categoria social, os altos funcionários, igrejas, médicos, gramáticos, professores e os abastecedores de Roma.

Silvio Meira observa:

*“As isenções, sempre necessárias, também se impuseram, ... O tratamento dispensado aos veteranos era, na verdade, excepcional.”*<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> in Direito Tributário Romano, RT, São Paulo, 1978, pág. 08

## **ANO DE 582**

Os ocassos no qual se inserem o favoritismo fiscal é marcado, até mesmo, por fatos ocasionais e pitorescos.

Ascensão de Soberanos, nascimento de filhos, dentre outros fatos servem de estribo para a concessão destes benefícios.

O Prof. Pinto Ferreira, em verbete publicado na Enciclopédia Saraiva do Direito e estribando-se nos ensinamentos de Louis Cabat, exarados em seu conhecido livro *De l'Amnistie* (Paris, 1904, págs. 5-12), narra-nos um interessante fato histórico no campo tributário. Chilperico, festejando o nascimento de um filho de nome Teodorico, no ano de 582, não somente libertou os presos, como perdoou as multas de natureza fiscal.

## DIREITO MEDIEVAL

O período medieval caracterizou-se acentuadamente pela repartição do poder entre a Igreja e a monarquia. Àquela, através do dogma da competência divina para legitimar a monarquia; a esta, através da expansão territorial como demonstração da expansão do poder.

Durante este período amplos privilégios fiscais foram concedidos ao clero e às classes nobres, sendo que a concessão de favores a esses estava em perfeita harmonia com a estrutura social e econômica, como também com a mentalidade vigente naquela época.

O Professor José Souto Maior afirmar que:

*“...a existência dos privilégios tributários não contrastava com princípios de justiça vigorantes à época e consagrados nas Constituições medievais e em*

*todas as Constituições cunhadas no ordenamento feudal. A organização social era então condicionada à distinção entre classes e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado. Tais privilégios, portanto, eram tidos como condicionantes para assegurar a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado. Os privilégios tributários integravam todo um variado sistema de privilégios que o direito reconhecia às classes nobres.*

*A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios até a Revolução*

*Francesa. Griziotti submete esses privilégios a uma severa crítica, de indiscutível procedência”*<sup>11</sup>

Tal crítica de Benvenuto Griziotti nos é trazida a lume, na mesma obra de Souto Maior, em nota de rodapé, onde transcreve, tal lição:

*“Pero estos privilegios eran la transformación de antiguas y legítimas exenciones cuando en el Estado feudal nació el impuesto como tributo extraordinario de guerra que los nobles no pagaban por participar ellos mismos en la guerra com elementos armados por su cuenta, ni el clero, que por la naturaleza de su misión, no tenía que participar de la guerra.*

---

<sup>11</sup> in José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias, Sugestões Literárias* S.A., S. Paulo, 2ª ed, 1980, pág. 65

*Más tarde el impuesto se convirtió de extraordinario en ordinario y continuo, y en vez de proveer a los gastos de la guerra, tenía por misión cubrir las necesidades comunes de la Administración pública. En esta nueva situación, sólo por una abusiva tradición histórica, se conservó la regla de que los nobles y el clero no debían pagar impuesto, mientras que habiendo cambiado la situación ofrecían plena capacidad contributiva; de aquí que las exenciones se transformaran en privilegios, que fueron una de las causas de la Revolución francesa”*<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Op. Cit., pg. 66

Edward McNall Burns (in. História da Civilização Ocidental, Ed. Globo. Porto Alegre) enumera as obrigações dos vilões e servos, classificando-as em castas, da maneira que segue, ficando bem claro o sistema de favores e tributação apenas de classes:

a) *Redevances* ou retribuições. Subdividiam-se em:

- *capitatio* - imposto per capita, que recaía exclusivamente sobre os servos;
- *Cens* - imposto de censo ou foro, pago pelos vilões e pessoas livres.
- *Taille* - imposto sobre toda produção do feudo, recaindo tanto sobre o vilões como sobre os servos.
- *Banalités* - Impostos pagos aos senhores pela utilização obrigatória do moinho, do lagar, dos tonéis, do forno do pão e da moradia local.



b) Prestations ou prestações. Era um tipo de hospitalidade forçada. Os suseranos tinham direito de hospedagem de um feudo para outro, constituindo-se dever dos camponeses fornecer a alimentação e alojamento para o grande senhor e sua comitiva, inclusive para cavalos e cachorros.

c) Corvéés ou corvéias. Trabalho forçado que os vilões e os servos eram obrigados a executar no cultivo do domínio do senhor e na construção e reparação de estradas, pontes e represas.

Lembre-se que além da Estrutura de Classes que beneficiava a nobreza e o clero, temos ainda referências que durante a idade média, as Constituições Medievais, isto é, os “Fueros” de algumas cidades, concederam privilégios a seus cidadãos, objetivando fixar-lhes em determinadas regiões geográficas. Chame-se atenção para os “Fueros” da Região da extremadura, Espanha, na fronteira com Portugal, tendo em vista a

finalidade extra fiscal de definição das fronteiras e  
fixação do homem na terra.

## REVOLUÇÃO FRANCESA

Com o advento da Revolução Francesa, estribada nos ideais de *“Liberté, égalité e fraternité”*, aboliu-se as isenções que constituíram durante largo período de tempo privilégios da nobreza e do clero, até então aquelas classes que detinham o poder político.

Francesco Nitti observa:

*"Jadis on en exemptait le plus souvent les riches et les puissants. L'Archevêque de Sens répondait à Richelieu: 'L'usage ancien était que le peuple contribuât par ses biens, la noblesse par son sang et le clergé par ses prières'. Assurément, cette dernière forme de contribution était la plus commode et aussi la moins coûteuse. Aussi, après la chute de*

*l'ancien régime, la réaction qui survint fût-elle nécessaire: aucune exemption, même celle des plus pauvres"* <sup>13</sup>

Durante o ciclo Revolucionário Francês desapareceram os privilégios, onde nenhuma classe social poderia, invocando sua condição privilegiada, eximir-se do pagamento de tributos, vez que na filosofia revolucionária só no interesse público devem ser outorgadas isenções. Estamos a nos referir ao Princípio da Generalidade da Tributação, que encontra sua origem neste período histórico.

No moderno Estado de Direito não há mais lugar para favores fiscais, que um déspota poderia conceder aos seus amigos e protegidos. O Professor Antônio Roberto Sampaio Doria caracteriza a evolução deste período, nos seguintes termos:

---

<sup>13</sup> in Principes de science des finances, trad. De Stefan Freund, Marcel Giard, 1928, pág 401

*“...o Estado de Direito foi motivado pelo desejo de frear o arbítrio e a irresponsabilidade das monarquias absolutistas, que pelos séculos XVII e XVIII grassavam por toda a Europa Ocidental e alhures...”*<sup>14</sup>

Alberto Deodato faz importante observação:

*“Com a mudança do meio político e social desaparecem os privilégios. Não há classe social que, estribada na sua condição, deixe de pagar o imposto.*

*(...)*

*Entretanto, se antigamente certas classes sociais fugiam ao imposto,*

---

<sup>14</sup> in Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law,

*nos séculos XIX e XX, as classes que dominam o poder discutem a forma de pagamento com preferência ao sistema tributário que mais lhe convenha.”*<sup>15</sup>

Lemos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (2 de outubro de 1789) em seu item XIII:

*“Para o sustento da força pública e para as despesas da administração, uma contribuição comum é indispensável. Ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão das suas faculdades.”*<sup>16</sup>

---

Revista dos Tribunais, 1964, pág. 13

<sup>15</sup> in Manual de Ciência das Finanças, Saraiva, 1976, 16ª ed, São Paulo, pág.66

<sup>16</sup> in Altavila, Op. Cit., pág. 293

## **ORDENAÇÕES PORTUGUESAS**

No primeiro livro das Ordenações do Reino (Tit. 66) D. Filipe criou para Portugal, Brasil e colônias o sistema das fintas, ou contribuição extraordinária, aplicado todas as vezes que as rendas dos Conselhos não bastassem para que “as coisas que os Oficiais das Câmaras são obrigados por seus Regimentos, prover e fazer.” Estatuía em outro artigo do mesmo diploma que estavam escusados do pagamento das mesmas os fidalgos, cavaleiros e escudeiros de linhagem, os doutores, licenciados, bacharéis, vereadores e procuradores. Tal privilégio forma confirmados pela consolidação de 1773, assinada pelo Rei e pelo Marquês de Pombal.

Jaime de Altavila observa com muita argúcia acerca destes privilégios:

*“Já se vê que a Idade Média se infiltrou no organismo estatal que a seguiu, por via de muitas raízes de caráter econômico e social.”*<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> in Origem dos Direitos dos Povos, Ícone, São Paulo, 1989, 6ª ed, pág. 159



## DIREITO BRASILEIRO

A herança dos favores fiscais reinou e reina entre nós que adotamos os antecedentes lusitanos.

Houve vários casos de anistia fiscal remotos e próximos na história jurídica nacional. Dentre estas, limitada e condicional, a do artigo 23 § 2º, do Decreto-lei n.º 401, de 30/12/68. E no Decreto-lei n.º 400, de 30/12/68 houve ao mesmo tempo, remissão de tributo e anistia das multas.

Antes da vigência do CTN, saliente-se que o Ministro da Fazenda, a título de equidade, poderia perdoar as multas por proposta do Conselho de Contribuintes nos processos por estes julgados.

Hoje a matéria é engessada em sede do Código Tributário Nacional que marca estes favores pelo princípio da legalidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se depreende de todo o exposto os institutos da anistia, isenção e imunidade fiscal sempre existiram no mundo do direito, primeiramente como favores fiscais e atualmente marcados por regras legais uniformes e isonômicas para todo o agregado populacional.

Alguns renomados autores, dentre eles Fernando Sainz de Bujanda chegam a salientar, que numa visão científica, é marcado pela gravidade o problema que surge com a implementação de incentivos com fins notadamente extra fiscais. Diz o mestre:

*"Inevitablemente surge así ante nosotros el terrible problema de la justicia o injusticia de la exención tributaria con fines extrafiscales o, para decirlo con lenguaje jurídico*

*más próximo y directo, el de la legitimidad constitucional de ese tipo de exoneraciones".*<sup>18</sup>

Modernamente, como já mencionamos anteriormente, os incentivos devem ser conferidos com fundamento no interesse coletivo. Apenas estes se coadunam com o princípio da isonomia: a regra da modernidade. Henry Tilbery observa:

*"Muitas vezes, o tratamento diferencial de pessoas ou situações desiguais, estabelece a igualdade efetiva, pela redistribuição mais justa da carga tributária, quando, pelo contrário, um tratamento tributário, cegamente igual, para fatos*

---

<sup>18</sup> in Teoría Jurídica de la Exención Tributaria, en XI Semana de Estudios de Derecho Financeiro, Editorial de Derecho Financeiro, Madrid, 1964, pág. 398.

*econômicos diferentes, na verdade, violaria o princípio da igualdade."*<sup>19</sup>

Mas cabe lembrar que a concessão destes incentivos fiscais não se constituem hodiernamente em mero fruto do acaso. A lição de Antônio Franco de Campos é elucidativa:

*"Sainz de Bujanda, de sua parte, condena o risco do emprego de isenções estra-fiscais: "No pueden los tributos ni las exenciones ser fruto de las decisiones que cada dia, al despertar etc." Aconselha que "el método de los estímulos - ocasionales, fragmentários y en ocasiones, arbitrarios - sea*

---

<sup>19</sup> in Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, Coordenação Antônio Roberto Sampaio Dória, José Bushatsky Editor - na parte Base Econômica e Efeito das Isenções, pág. 29

*paulatinamente substituído por un sistema tributario estimulante, esto es, por una organización de los impuestos que, para coadyuvar a los fines de la política social y económica, no necesite abrir continuas brechas en el justo reparto de la carga". Vale dizer, uma sistemática tributária conforme os fins políticos e sociais, sem causar perplexidade na distribuição da carga fiscal. Certo é, de outro lado, que diversidades geo-econômicas impõem lei de "integração diversificada", na expressão do prof. A. R. Sampaio Dória." <sup>20</sup>*

---

<sup>20</sup> in. Op cit - Isenções e Incentivos em Favor da Região Amazônica, pág. 177

Daí se depreende o seguinte questionamento:  
**Qual o intuito destes "Incentivo" no mundo moderno?**

Lembrando que as justificativas que podem motivar incentivos fiscais, extraídas da lição de Henry Tilbery <sup>21</sup> são:

a) motivos sociais (ex.: isenção dos produtos de primeira necessidade);

b) fomento a cultura e educação (ex.: isenção do ICMS na saída de disco didáticos);

c) motivos filantrópicos e humanitários (ex.: isenção do IPI sobre caixões funerários);

d) motivos políticos (ex.: isenção do Imposto de Importação, concedida às missões diplomáticas e repartições consulares);

e) motivos administrativos (ex.: isenção do ISS sobre a prestação de serviço efetuado por profissionais

---

<sup>21</sup> Cf. op. cit, pág. 19/22

no seu domicílio, pois a arrecadação seria insignificante e só viria sobrecarregar o aparelho adiminstrativo);

f) motivos econômicos (ex.: desenvolvimento de determinado setores, tipo desenvolvimento industrial ou fomento agrícola).

De meros acasos passaram para verdadeiros frutos de um planejamento tributário consciente e científico, em regra, por parte dos atuais governantes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTAVILA, Jayme de. Origem dos Direitos dos Povos. Ícone, SP., 1989, 6ª ed.

BITTENCOURT, Lúcio. Imunidade tributária - Isenção gratuita, comentário in Revista de Direito Administrativo, vol. 1º

BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias, Sugestões Literárias, São Paulo, 2ª ed, 1980.

BOUZON, Emanuel. O Código de Hamurabi, Vozes, Petrópolis, 4ª Ed, 1987.

BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoría Jurídica de la Exención Tributaria, en XI Semana de Estudios de Derecho Financeiro, Editorial de Derecho Financeiro, Madrid, 1964

DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças, Saraiva, 14ª ed., São Paulo, 1976.



DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1964.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, José Bushatsky Editor.

BURNS, Edward McNal. História da Civilização Ocidental. Editora Globo. Trad. De Lourival e Lourdes Machado. Porto Alegre, 1948.

FERREIRA, Pinto. Enciclopédia Saraiva do Direito. Saraiva, 1978, Vol. 6

MEIRA, Sílvio. Direito Tributário Romano, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

NITTI, Francesco. Principes de science des finances, trad. De Stefan Freund, Marcel Giard, 1928.

RÉGNIER, João Roberto Santos. A Norma de Isenção Tributária, Revista dos Tribunais, 1975.