

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Raquel Bernardes de Freitas

A INTERPRETAÇÃO “NÃO LITERAL” DAS ISENÇÕES

Porto Alegre
2015

RAQUEL BERNARDES DE FREITAS

A INTERPRETAÇÃO “NÃO LITERAL” DAS ISENÇÕES

Dissertação apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann
Ávila**

Porto Alegre
2015

RAQUEL BERNARDES DE FREITAS

A INTERPRETAÇÃO “NÃO LITERAL” DAS ISENÇÕES

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: _____

Prof. Dr. Humberto Ávila, UFRGS

Doutor pela Universidade de Munique, Alemanha

Banca Examinadora:

Prof. Dr. _____

Prof. Dr. _____

Prof. Dr. _____

Coordenador do PPGD:

Porto Alegre, _____.

DEDICATÓRIA

Ao Gustavo, com todo o amor,

Aos meus pais, meu maior exemplo,

E a todos aqueles que acreditam em um mundo melhor e na força das
pequenas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, ao Professor Doutor Humberto Ávila, grande jurista, exemplo de simplicidade e perseverança, a quem devo o gosto pelo Direito Tributário, pela Teoria do Direito e pelo ensino. Tenho a certeza de que sempre aprenderei com ele.

Agradeço ao meu marido, Gustavo, pela compreensão, dedicação, confiança e apoio incondicional.

Agradeço à minha família: em especial a meus pais, a quem devo tudo o que sou; também ao meu irmão, a quem devo a alegria de sempre ter companhia e bons momentos de descontração e a todos os outros - sejam da família que herdei ou daquela que escolhi - por estarem sempre ao meu lado nessa caminhada.

Agradeço ao colega de escritório Cassiano Menke pelo incentivo, pelo empréstimo de livros e pelos proveitosos debates.

Agradeço aos colegas, funcionários e professores do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul que, de alguma maneira, contribuíram para que esse objetivo se concretizasse.

E agradeço, por fim, a todos os demais colegas do escritório e a aos amigos que souberam compreender a minha ausência e manifestar, das mais diversas formas, um grande apoio.

“Tente mover o mundo – o primeiro passo será mover a si mesmo”.

PLATÃO

RESUMO

O objetivo deste trabalho é demonstrar a insuficiência do uso exclusivo do método literal de interpretação das isenções e sugerir critérios interpretativos e argumentativos adequados que permitam sem margem à arbitrariedade, mais intensamente promover os fins a que essas normas se destinam. Com base na disposição do artigo 111 do CTN, os dispositivos legais que se referem às isenções devem ser interpretados literalmente e, a análise de decisões dos Tribunais Superiores do País e da doutrina nacional demonstra que, na maior parte das vezes, a interpretação literal é adotada como forma de restringir a incidência das normas isençionais, sem levar em conta as finalidades que lhes são subjacentes. Assim, por meio de um método analítico voltado para a prática, ao analisar a estrutura e as principais características das normas isençionais, conclui-se que, tratando-se de normas com funções precipuamente extrafiscais, que se relacionam com a eficácia dos direitos fundamentais, o processo hermenêutico não pode ficar restrito à interpretação literal. Desse modo, cabe reconstruir o significado da disposição contida no art. 111, a fim de afastar a interpretação puramente literal das isenções e possibilitar ao intérprete o emprego de outros métodos interpretativos para a adequada aplicação das regras isençionais. Deve possibilitar, em especial, o uso do método sistemático-teleológico, já que as isenções não podem ser concedidas senão em razão de uma finalidade pública relevante (valores protegidos constitucionalmente), a qual precisa ser devidamente reconhecida e considerada pelo aplicador do Direito. O processo hermenêutico, no entanto, deve ser referendado por um processo lógico argumentativo que justifique a adoção de tais métodos.

Palavras chave: tributário - isenções – interpretação - artigo 111 CTN – literal - finalidade - argumentos – teleológico.

ABSTRACT

The objective of this work is to demonstrate the insufficiency of the exclusive use of the literal method for interpretation of exemptions, and to suggest appropriate interpretative and argumentative criteria that allows no room for arbitrariness, and intensely promotes the purposes for which these standards are intended. Based on the provision of article 111 from CTN, the legal provisions that refer to exemptions must be interpreted literally and the analysis of decisions of the Higher Courts in the country with the national doctrine shows that, in most cases, the literal interpretation is adopted as a way to restrict the incidence of exemptions standards, with no regard to the purposes that are implied. Therefore, by means of an analytical method facing the practice, analyzing the structure and the main features of the exemption rules, it is concluded that in the case of standards as primarily extra tax which relates to the effectiveness of the fundamental rights, the hermeneutic process can not be restricted to literal interpretation. Thus, it is to establish the meaning of the provision in article 111, in order to avoid the purely literal interpretation of the exemptions and to enable the interpreter the use of other interpretative methods for the adequate application of exemption rules. It should allow, in particular, the use of systematic-teleological method, since the exemptions can not be granted, except by reason of a relevant public purpose (constitutionally protected values), which needs to be properly recognized and regarded by the jurisconsult. The hermeneutic process, however, must be approved by a logical-argumentative process that justifies the adoption of such methods.

Key Words: tax – exemptions – interpretation – article 111 CTN – literal – purpose – legal argument– teleological.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
I – AS ISENÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	19
1.1 Definição de isenção: conceito e natureza jurídica	19
1.2 A relação entre o poder de tributar e o poder de isentar: uma questão de competência e de limites	25
1.3 A estrutura das isenções	30
1.3.1 O tipo normativo das isenções	35
1.4 A finalidade das isenções: extrafiscalidade	39
1.4.1 As isenções como meio de eficácia dos direitos fundamentais e instrumento de desenvolvimento sócioeconômico	46
1.5 A legitimação das isenções e a proteção da igualdade	54
II – A INTERPRETAÇÃO “NÃO LITERAL” DAS ISENÇÕES	62
2.1 Breviário sobre interpretação: pressupostos para a correta interpretação das isenções	62
2.1.1 Conceito e objeto da interpretação jurídica	64
2.1.2 Tipos de interpretação e teorias correspondentes	68
2.1.3 A lógica argumentativa do Direito como pressuposto da interpretação	73
2.2 As regras de exceção e a interpretação segundo o Código Tributário Nacional	76
2.3 A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a interpretação literal das isenções	80
2.4 O significado da interpretação literal	87
2.4.1 O que a interpretação literal não é	91
2.4.1.1 Interpretação restritiva	91
2.4.1.2 Proibição de analogia	94
2.5 O artigo 111 do CTN e a insuficiência do método literal	101
2.5.1 Demonstração prática da insuficiência do método literal	108
2.6 Como interpretar as isenções? Uma proposta “não literal”	115
2.6.1 Em razão da finalidade: técnica de interpretação teleológica	116

<i>2.6.2 Argumentos que sustentam a escolha do método interpretativo</i>	<i>121</i>
<i>2.6.3 Limites impostos pelo discurso racional</i>	<i>126</i>
CONCLUSÕES	131
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	134

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário brasileiro¹ sofre ainda hoje forte influência do pensamento positivista, o qual dissocia a Ciência do Direito de qualquer juízo de valor². Essa influência, por sua vez, afeta diretamente a hermenêutica jurídica³, amoldando os contornos interpretativos do Direito a funções meramente descritivas e quase unicamente formalistas⁴. Ou seja, o papel da interpretação fica adstrito à descrição daquilo que consta no texto jurídico, tal qual colocado pelo legislador.⁵ Contudo a mera descrição avalorativa dos enunciados normativos limita o objeto de estudo e o sentido prático da Ciência do Direito.

O simples formalismo e a visão estritamente descritiva não são instrumentos adequados à persecução das finalidades que a Ciência do Direito⁶ busca realizar,

¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. XXII: “[...] o Direito Tributário, aplica-se, contemporaneamente e a despeito de qualquer contraindicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou terceiros, como sujeitos passivos”.

² Cf. BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. Comp. Nello Morra; trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006. p. 135: “O positivismo jurídico nasce do esforço de transformar o estudo do direito numa verdadeira e adequada *ciência* que tivesse as mesmas características das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais. Ora, a característica fundamental da ciência consiste em sua *avaloratividade*, isto é, na distinção entre *juízos de fato* e *juízos de valor* e na rigorosa exclusão destes últimos do campo científico: a ciência consiste somente em juízos de fato. (...) A ciência exclui do próprio âmbito os juízos de valor, porque ela deseja ser um conhecimento puramente *objetivo* da realidade, enquanto os juízos em questão são sempre *subjetivos* (ou pessoais) e conseqüentemente contrários à exigência da objetividade”.

³ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 1: “A Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do direito”.

⁴ Cf. *ibid.*, p. 36: “Deve-se ao uso excessivo do Direito Romano entre os povos cultos, sobretudo no Foro civil, esse apego à formalística, a redução do aplicador dos Códigos a uma espécie de autômato, enquadrado em regras precisas e cheias de minúcias, em uma geometria pretensiosa, obcecado pela arte, enganadora, dos silogismos forçados, interpretando hoje um texto como se vivesse há cem anos, imobilizado, indiferente ao progresso, conforme os ditames da escola tradicional.”

⁵ Cf. GRAU, Eros Roberto. “Interpretação da lei tributária e segurança jurídica”. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 113, p. 218-225. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 219: “Interpretar seria subsumir, seria fazer subsunção. Mas hoje sabemos (alguns o sabem, nem todos), a partir da nova Hermenêutica, que texto normativo e norma não se identificam, que a norma é produzida pelo intérprete”.

⁶ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. “Interpretação e aplicação das normas jurídicas”. In: **Revista de Processo**. Teresa Arruda Alvim Wambier (coord), ano 32, n. 150, (ago/2007), p. 11-23. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 14: “O Direito é, então, um fenômeno social, e, como tal, torna-se objeto de uma ciência humana, a que também se dá o nome de direito, de modo que com a mesma expressão se identificam a ciência e o seu objeto.”

tais como: a de precisar o conteúdo do Direito, adequar a Ciência do Direito à realidade social, entre outras. Se a função descritiva bastasse, diante da avançada tecnologia da robótica, máquinas estariam aptas a assumir as tarefas afeitas aos julgadores, aplicando a lei conforme um banco de dados pré-alimentado em um sistema. As noções restritivas de Direito como sinônimo de lei e de interpretação jurídica como ato de descrever o que consta da lei encerram a ciência em si mesma, e já não atendem aos anseios de um Estado Social. Assim, é preciso repensar a hermenêutica e o próprio Direito, de modo a promover, simultaneamente, o afastamento do formalismo extremado e a aproximação com a funcionalidade dessa disciplina.

O Direito precisa ser, portanto, constantemente (re) interpretado, a fim de adequar-se aos diferentes momentos históricos e às diversas realidades e necessidades sociais⁷. Nesse contexto, o intérprete desenvolve um papel ativo por meio da emissão de juízos de valor e da escolha de fontes, de argumentos e de significados possíveis das disposições jurídicas. Incumbe ao intérprete, portanto, conformar a interpretação dos dispositivos legais à realização ou à concretização dos valores e dos princípios preconizados pela sociedade de seu tempo.

A interpretação e integração dos diversos princípios que regem o Sistema do Direito são instrumentos hábeis a buscar o maior desafio da Ciência do Direito: manter-se como Ciência, sem perder a atualidade do Fato Social. É preciso conceber um modelo de sistema, com aberturas para acompanhar a evolução social, mas sem que tais entradas sejam grandes a ponto de fazê-lo desmoronar⁸.

⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 50: “Cada geração reinterpreta as palavras jurídicas com seus problemas, sua cultura e seu meio ambiente, que são condições prévias ao conhecimento [...]”

⁸ LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 433.

No âmbito do Direito Tributário, a problemática relacionada à interpretação é expressiva e ganha contornos de complexidade maior do que nas demais áreas do Direito porque o princípio da legalidade⁹ se faz muito presente.¹⁰ Em meio aos problemas de interpretação no âmbito do Direito Tributário brasileiro, destaca-se aquele relacionado à *interpretação das isenções*.

A Constituição Federal (CF/88)¹¹ e o Código Tributário Nacional (CTN) preveem alguns institutos jurídicos que acarretam a desoneração fiscal¹². Entre eles, está o da isenção, definida pelo CTN como uma forma de “exclusão” do crédito tributário¹³. Muito embora o conceito de isenção não seja estreme de dúvida e comporte diversas teorias sobre esse fenômeno jurídico, por ora, importa afirmar que as isenções são sempre concedidas por lei específica¹⁴ e que o conceito amplo de isenção contempla todas as normas tributárias que “retirem ou subtraiam da

⁹ A legalidade informa que um tributo só pode ser criado se estiver prévia e expressamente previsto em lei. Assim, a legalidade é tida como norma fundamental ao Direito Tributário, pois só a lei é capaz e dar origem e fundamento à obrigação tributária, da mesma forma que os juízes devem aplicar a lei tributária por meio de um processo legalmente disciplinado. Vide nesse sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 106-7. Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177: “A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos. Isso vale tanto para a instituição e aumento de tributos quanto para o estabelecimento de exonerações tributárias”.

¹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 384: “[...] as leis tributárias são sempre aplicadas em ‘nome da legalidade’, mediante uma mera subsunção que, quase sempre realiza a segurança jurídica. Mas, às vezes, mesmo a segurança jurídica – no sentido de uma segurança jurídica material – vê-se bloqueada, quando o sentido concreto de uma norma jurídica não pode ser ‘retroreferido’ ao texto da norma, em virtude dos conjuntos de fatos da vida dos quais o texto da norma depende (e.g. igualdade na aplicação do Direito)”.

¹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, Constituição Federal, 1988)

¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239: “[...] o sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiantamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins.”

¹³ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único: A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

composição ou da estrutura lógica do fato gerador algum fato específico que, desta forma, não ficará sujeito ao tributo”¹⁵.

Assim, devido ao fato de que retira do campo de incidência de um tributo determinados elementos (sujeito ou objeto), a norma isencional (de desoneração) tem caráter excepcional¹⁶ e, desse modo, segundo prevê o artigo 111 do CTN¹⁷, deve o dispositivo legal a ela relativo ser interpretado de maneira *literal*. Não obstante, a interpretação das isenções não pode ficar limitada ao método previsto no referido artigo legal. Sendo a isenção uma norma que visa a fins extrafiscais, o método teleológico assume destacada importância. Isso porque a necessidade de adequar os enunciados normativos isencionais às finalidades protegidas pela CF/88 para as quais as isenções se destinam impõe o desafio de ultrapassar a barreira posta pela aplicação incondicional desse artigo de lei, colimando a interpretação ao sistema constitucional vigente.

Inúmeras são as dúvidas que pairam sobre a disposição do artigo 111 do CTN e sobre os efeitos práticos que essa determinação produz quanto à interpretação das isenções. Em outras palavras, questiona-se: se a disposição do artigo 111 limita o alcance das hipóteses normativas isencionais; se a imposição do uso do método literal de interpretação restringe o âmbito de atuação do intérprete do direito ao olhar descritivo da norma; se a literalidade pressupõe sempre uma interpretação restritiva da incidência normativa; se o artigo 111 não contempla, ele próprio, qualquer tipo de interpretação; se a enunciação do método literal pressupõe que o legislador pré-excluiu a utilização dos demais métodos interpretativos e, por fim, se a interpretação literal como método isolado de interpretação das isenções permite alcançar as finalidades desse instituto.

¹⁴ O art. 150, § 6º da CF/88 estabelece que a isenção somente seja concedida por lei específica.

¹⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 16.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 241.

¹⁷ Art. 111: Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção**;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

A análise dessas questões se justifica, pois, ao passo que a jurisprudência dos Tribunais Superiores¹⁸ tende, até o presente momento, a confirmar o caráter restritivo das regras isençionais, já há decisões judiciais no sentido do necessário afastamento da interpretação estritamente literal das isenções e da utilização de outros métodos interpretativos como forma de efetivação da *ratio legis*. Em outras palavras, já existem demonstrações da insuficiência desse método na realização do objetivo das isenções, o que impõe seja ampliada a discussão do assunto no meio jurídico a fim de embasar critérios práticos de interpretação dos dispositivos legais a elas relativos.

Nessa esteira, cabe invocar a título exemplificativo duas decisões judiciais que apontam essa dicotomia: a primeira se trata de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁹, no qual foi negada a isenção tributária de imposto de renda por moléstia grave a um contribuinte portador de espondiloartroses, pelo fato de a doença não constar no “rol taxativo” do art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88, ressaltando a impossibilidade de interpretação analógica ou extensiva. A segunda, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região²⁰, ao contrário do entendimento esposado pelo STJ, reconheceu o benefício de isenção do imposto de renda a um contribuinte portador de moléstia grave, não elencada no rol do art. 6º, inciso XVI, da Lei 7.713/88, sob o fundamento de que, *in casu*, não poderia a interpretação literal prevalecer.

Ou seja, a incerteza decorrente dessas interpretações divergentes - com a adoção de diferentes métodos pelos aplicadores do direito quanto às regras isençionais e quanto ao próprio alcance das regras interpretativas estipuladas pelo Código Tributário -, tende a ampliar a ocorrência de decisões conflitantes e

¹⁸ Vide, por exemplo: AgRg no AREsp 570.877/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 10/10/2014; REsp 1114909/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 06/04/2010; AgRg no REsp 1093720/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 04/05/2009; entre outros.

¹⁹ REsp 1013060/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 08/06/2012.

²⁰ Apelação Cível n. 5011822-49.2010.404.7000, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 04/08/2011. Ainda, quanto ao afastamento da interpretação literal e a busca da *ratio legis* vide: AgRg no REsp 1379148/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 16/09/2013.

contrárias à segurança jurídica²¹ - “um dos princípios fundamentais da nossa ordem”²², o que deve, ao máximo, ser evitado.

Ao passo que o CTN estabelece o método de interpretação literal como aquele a ser aplicado quanto à legislação tributária que outorga isenções, não parece acertado que a norma seja construída apenas pelo processo descritivo do texto, pois “por detrás de uma cientificidade objetiva, há sempre uma escolha de valores sociais e políticos”²³, de forma a ensejar a necessária interpretação dos próprios termos do art. 111 do CTN, segundo o sistema jurídico vigente. Cabe destacar, nesse diapasão, a conclusão de Guimarães:

Se reconhecermos que a interpretação literal é insuficiente para uma correta aplicação da lei, em geral, e das leis de isenção em particular, cabe-nos indagar se devemos ficar apegados a essa interpretação “literal” do texto que propugna a literalidade. [...] Também o art. 111 tem de ser aplicado e nada nos impede de indagar do alcance da expressão “literalmente” por ele empregada.²⁴

Também, nas palavras de MacCormick:

Resta uma tensão permanente entre seguir o significado extensivamente óbvio e procurar estabelecer, em casos particulares, deliberações genéricas que atendam a outros aspectos desejáveis de política de interesse público e princípios. Exatamente por essa razão a “regra literal” é revogável em favor de outras “regras”.²⁵

Justifica-se, portanto, analisar sob quais critérios hermenêuticos deve-se interpretar os dispositivos legais que tratam das isenções, de modo a assegurar a realização de sua finalidade, em consonância com os princípios e valores que regem o Sistema Constitucional Tributário. Este estudo propõe-se, assim, a sugerir um

²¹ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 688: “A análise do Sistema Tributário revela, com clareza, que as normas tributárias – princípios e regras – protegem, insistentemente, os ideais que compõem a segurança jurídica: ao prever o conceito de tributo, as espécies tributárias, as regras de competência tributária, as limitações ao poder de tributar, as fontes do Direito Tributário e ao instituir alguns princípios [...] privilegiando, com isso, o ideal de *cognoscibilidade do Direito Tributário*, [...] *confiabilidade do Direito Tributário* e [...] *calculabilidade do Direito Tributário*”.

²² MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 16.

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 51.

²⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “Interpretação literal das isenções tributárias”. In: **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 83 (Janeiro-Dezembro), 1988. p.170.

²⁵ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 274.

modelo de interpretação desses enunciados normativos, no qual o método literal e o teleológico são aplicados complementarmente, no intuito de promover satisfatoriamente as finalidades almejadas pelas isenções, por meio da reconstrução da norma.

O tema central dessa dissertação é, assim, a interpretação mais adequada das isenções. Não é um tratado sobre isenções e nem mesmo um tratado sobre hermenêutica jurídica ou teoria das normas ou da argumentação, mas um ensaio que pretende propor um método de interpretação das regras isençionais que ajustado à noção de Ciência do Direito como aquela que não apenas descreve, mas também adscrive e cria significados, promova o verdadeiro alcance dessas normas.²⁶ Esse é o objetivo final.

A presente pesquisa pretende, portanto, explorar criticamente a experiência jurídica atual no campo do Direito Tributário, propondo, com base nas ferramentas fornecidas pela hermenêutica jurídica, um modelo dogmático baseado na compatibilização dos métodos jurídico-interpretativos, com o objetivo de solucionar o conflito aparentemente existente entre a literalidade da interpretação das isenções e a sua finalidade.

Para alcançar o objetivo acima apontado, a investigação é fundada na análise da jurisprudência e da doutrina nacional e internacional, de modo a demonstrar a impropriedade da adoção do método literal como o único aplicável às isenções, e apontar as modificações necessárias para a realização efetiva do escopo buscado pela concessão dessas desonerações. Buscar-se-á, desse modo, estabelecer uma espécie de código hermenêutico das isenções que possa ser útil no âmbito de interpretação dessas regras, lhes fornecendo uma maior efetividade.

O plano do trabalho encontra-se estruturado em duas partes. Na primeira, será analisada a disciplina das isenções no Direito Tributário brasileiro, de modo a definir o que é isenção e as principais características desse instituto jurídico-

²⁶ ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo". In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 182.

tributário, a estrutura da norma isencional e as suas finalidades. Na segunda, serão demonstrados os critérios interpretativos atualmente aplicados às hipóteses normativas isencionais e o que deve ser entendido por interpretação literal das isenções. Também será demonstrada a insuficiência do método interpretativo literal definido pelo Código Tributário Nacional e, do mesmo modo, será apresentada uma proposta interpretativa distinta. Tal proposta trará para o centro da investigação a finalidade das normas isencionais, de tal modo que haja uma conciliação de métodos interpretativos diversos e claros, que proporcionem uma maior eficácia normativa (no sentido do real alcance dessas normas).

I – AS ISENÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

1. 1 Definição de isenção: conceito e natureza jurídica.

Antes de adentrarmos na problematização da interpretação das hipóteses normativas isencionais, é conveniente definir o que seja isenção, acentuando as características mais relevantes desse instituto.

O Código Tributário Nacional (CTN) não atribui um conceito claro à isenção; refere apenas que se trata de uma das formas de **exclusão** do crédito tributário²⁷ e que sempre decorre de lei²⁸, ainda quando seja prevista em contrato²⁹. Contudo a definição erigida pelo CTN não elidiu uma extensa discussão doutrinária acerca da natureza jurídica das isenções, a qual se propaga até os dias atuais. O conceito de isenção como forma de exclusão do crédito tributário pressupõe o prévio surgimento da obrigação tributária, o que não é pacífico. Como destaca Schoueri:

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de *exclusão* do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção.³⁰

Desse modo, em que pese o presente estudo prescindir de maior aprofundamento sobre o tema - uma vez que à interpretação das isenções releva mais conhecer as consequências implicadas do que a própria natureza jurídica do

²⁷ Vide nota 12.

²⁸ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - **as hipóteses de exclusão**, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Grifo nosso.

²⁹ Art. 176. A isenção, **ainda quando prevista em contrato**, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. (Grifo nosso). (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966)

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 232.

instituto - convém destacar, ao menos, as principais teorias sobre esse fenômeno jurídico. Poder-se-iam resumir essas diversas teorias sobre a isenção tributária, para fins didáticos, com a demonstração sucinta das “três teorias de maior influência: a de Rubens Gomes de Sousa, a de José Souto Maior Borges e a de Paulo de Barros Carvalho”³¹.

Para Rubens de Sousa, um dos ilustres colaboradores na elaboração do Código Tributário Nacional, as isenções correspondem à dispensa do pagamento do tributo. Ou seja, a isenção pressupõe o surgimento da obrigação tributária, mas também a imediata dispensa do pagamento do tributo³², podendo ser definida como o “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento do tributo devido”³³.

Por outro lado, José Souto Maior Borges, a quem se pode atribuir uma das obras mais profundas sobre o tema das isenções no Brasil, ao apoiar-se na teoria sustentada por Alfredo Augusto Becker³⁴, define isenção como “hipótese de não incidência legalmente qualificada”³⁵, diferenciando-a da imunidade pelo fato precípua de não estar constitucionalmente prevista. Nas palavras de Borges:

Nas hipóteses de isenção, a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os *factos isentos*. As técnicas de exoneração são diversas, ora é o pressuposto objetivo, ora subjetivo, ora o temporal, ora o espacial. Enquanto norma excepcional diante da normatividade geral da tributação, a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência (imunidade tributária).³⁶

³¹ CARVALHO, Cristiano. “Fenomenologia da isenção tributária”. In: **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 1, n. 01, p.33-60, mar, 2004. p. 33.

³² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

³³ Idem.

³⁴ Cf. BORGES. José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 191: “Deve-se a Alfredo Augusto Becker, na doutrina brasileira, o haver exposto com maior clareza a teoria cientificamente exata; teoria que é uma decorrência da sua crítica aos que consideram a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido”.

³⁵ Ibid., p. 200.

³⁶ BORGES. José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 199-200.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho, ao reconhecer, tal como defendido por Borges, que as isenções não se resumem à dispensa do pagamento do tributo, acrescenta que elas podem ser definidas como regras de estrutura, que implicam modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária (norma de conduta).³⁷ Ou seja, “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão, mutilando-os *parcialmente*”³⁸.

Resumidamente, é possível afirmar que o cerne das teorias sobre o fenômeno das isenções caminha pela dicotomia da incidência/não incidência. Na primeira hipótese, a norma tributária incide, fazendo surgir a obrigação, contudo o pagamento do tributo é dispensado. Na segunda hipótese, a norma tributária deixa de incidir sobre determinados fatos, sequer fazendo nascer a obrigação tributária. Nesta hipótese o crédito tributário inexistente e, portanto, não há falar na sua exclusão ou na dispensa do seu pagamento.³⁹

O Supremo Tribunal Federal (STF) já firmou, há alguns anos, o entendimento até o momento inalterado de que “isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador e constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação”⁴⁰. Ou seja, o STF adotou o entendimento de que o

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. pp. 489-490.

³⁸ *Ibid.*, p. 490.

³⁹ Cumpre destacar nesse ponto a diferenciação elaborada por Misabel Derzi quanto à visão dualista ou unitária do tributo. Segundo ela, as teorias sobre as isenções estão intimamente ligadas à referida visão. Para a corrente dualista, há uma separação entre o fato gerador e a tributabilidade, de modo que a isenção é suficiente para excluir o dever de pagamento (a tributabilidade), mas não o fato gerador em si. Já para a corrente unitária, não é possível fazer a separação entre o fato gerador e a tributabilidade, pois, só as descrições normativas dotadas de tributabilidade compõem os fatos geradores. Assim, a hipótese não tem conteúdo autônomo e, logo, se não ocorre a consequência, não há falar na hipótese. Vide: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 662 et. seq.

⁴⁰ EMENTA: 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. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. **3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador.** Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e

fato gerador ocorre e é subsumido à norma de tributação, fazendo nascer a obrigação tributária e, por conseguinte, o crédito tributário. No entanto o pagamento do tributo é dispensado, em razão da norma de isenção. Portanto incide a norma tributária simultaneamente à incidência da norma isencional.

Nessa mesma linha da proposta elaborada por Rubens Gomes de Sousa e ratificada pelo STF, pronuncia-se, dentre outros autores, Leandro Paulsen, afirmando que “a isenção pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para exclusão do crédito”⁴¹. Em outras palavras, a isenção não poderia ser confundida com a não incidência, visto que esta “decorre da simples ausência de subsunção”⁴² enquanto aquela “emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício de sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação”⁴³.

Não parece sustentável, contudo, a distinção completa entre a isenção e a não incidência. Isso porque, poder-se-ia sustentar que a não incidência sói ocorrer em diferentes situações: ou quando determinado fato não pode ser subsumido a uma norma impositiva tributária, ou quando, mesmo podendo sê-lo, o deixa de ser em razão de uma segunda norma, a qual retira do campo de incidência determinadas “pessoas, coisas e atos”⁴⁴. O primeiro seria um caso puro e simples de *não incidência*, enquanto o segundo, um caso de *isenção*.

Schoueri propõe uma interessante diferenciação entre a não incidência e a isenção, alertando:

Ao mesmo tempo em que se verifica que a isenção não deixa de ser um caso de não incidência, não se pode deixar de lado a circunstância de que algumas vezes o ordenamento jurídico parece

benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (ADI 286, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001). Grifo nosso.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 184.

⁴² Idem.

⁴³ Idem.

⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 155.

exigir que se identifique a ocorrência de uma isenção, impondo-lhe consequências jurídicas.⁴⁵

Significa dizer que, embora a isenção também possa ser considerada uma forma de não incidência, ela ocorre, segundo o CTN, em situações especiais, que denotam o seu caráter de excepcionalidade e, portanto, a necessidade de um cuidado maior em sua concessão. O mesmo não ocorre com a não incidência em geral, a qual tem cunho muito mais abrangente, abarcando todas as situações não contempladas pela incidência.⁴⁶

Misabel Derzi divide, ainda, os institutos exoneratórios em dois grandes grupos: o das exonerações “exógenas” (externas) à norma que estabelece o dever tributário e à norma sancionatória e aquele das exonerações endógenas (internas), do qual fazem parte as isenções. No caso das exonerações externas, “as normas extinguem a obrigação tributária, pela ocorrência de fato superveniente a seu nascimento, previsto em lei”⁴⁷. Já as exonerações internas atuam na estrutura da norma tributária, alterando o âmbito de validade da norma de tributação e impedindo o surgimento da obrigação.⁴⁸

Nessa mesma linha, Souto Maior Borges reitera que a norma isencional é “[...] *limitadora ou modificadora*: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência”⁴⁹. Reforça essa ideia o fato de que a norma só pode ser construída pela interpretação do texto jurídico. Ou seja, a norma isencional é construída com base na interpretação conjunta do dispositivo normativo instituidor do tributo em consonância com o dispositivo normativo isencional. Só interpretando esses dois enunciados simultaneamente (confrontando-os), é possível excluir da regra matriz de tributação aquilo que a regra de isenção determina e, assim, atingir o objetivo traçado pela hipótese normativa isencional.⁵⁰

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 235.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 237.

⁴⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1342.

⁴⁸ *Ibid.*, pp. 1341-44.

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 190.

⁵⁰ Pode-se, nesse tópico, comparar o fenômeno da isenção com as imunidades, no sentido de que ambos os institutos se relacionam necessariamente com outras normas, quer sejam as normas de

Possível, então, afirmar que a isenção é uma *técnica especial de não incidência*⁵¹, que se difere das demais hipóteses de não incidência apenas por uma questão de técnica legislativa⁵², gerando, contudo, um mesmo efeito tributário: a *desoneração do contribuinte*.

O mais relevante, desse modo, é que independentemente do conceito ou da natureza jurídica que se adote para as isenções, elas têm de ser vistas como uma forma de exoneração fiscal (interna) que é concedida no intuito primeiro de “reduzir a carga tributária sobre certo bem ou pessoa”⁵³ (desonerar), mas sempre por razões específicas (finalidades subjacentes) que tenham respaldo nos valores, nos princípios, nos direitos e nas garantias protegidas pela Constituição Federal.

Como referido anteriormente, para efeitos práticos sob a ótica deste estudo, o tema não requer maiores digressões, uma vez que, independentemente da teoria que se adote sobre a fenomenologia da isenção, o que realmente importa para os fins interpretativos é pôr em evidência a estrutura da norma isencional e a consequência jurídica advinda desse fenômeno, qual seja a *desoneração do contribuinte*. É justamente diante da inequívoca desoneração fiscal gerada pela norma isencional que decorrem as questões de maior relevância perante o tema da interpretação das isenções: *Desonerar por quê? Desonerar para quê? Com qual finalidade? Ao responder esses questionamentos boa parte do caminho que conduz à interpretação apropriada das hipóteses normativas isencionais terá sido percorrida, possibilitando justificar o modelo de interpretação a ser adotado.*

Por ora, resta sedimentar que as isenções são benefícios fiscais (negativos) que determinam um tratamento preferencial a alguém ou a alguma coisa por uma

competência (caso das imunidades) ou as normas instituidoras do tributo (caso das isenções). Cf. Misabel Abreu Machado Derzi. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 375: “O que é imunidade? É norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder”.

⁵¹ MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. “Natureza jurídica das isenções tributárias”. In: **Revista de Direito Público**, v. 25, p. 169-182. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 175.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 308.

⁵³ GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. “ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados”. In: **Curso de direito Tributário**, Ives Gandra da Silva Martins (coord), 8 ed., p. 595-608. São Paulo: Saraiva, 2001. p.598.

determinada razão que, certamente, deve encontrar respaldo no próprio ordenamento jurídico brasileiro, sob pena de ferir a isonomia fiscal⁵⁴. Ou seja, a isenção é um instrumento de exoneração do pagamento de tributos⁵⁵ e diversos são os motivos pelos quais uma determinada isenção pode ser concedida. Mas o certo é que as pessoas ou os objetos isentos poderiam ser alcançados pela tributação e a ela estar submetidos, se a lei não os tivesse colocado fora de seu campo de incidência.⁵⁶

1.2 A relação entre o poder de tributar e o poder de isentar: uma questão de competência e de limites.

Ainda sob o manto da Constituição Federal de 1946, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar recurso extraordinário sobre a possibilidade de a União conceder isenção de tributo de competência do Estado, afirmou que “aquele que tem poder de tributar é quem tem também o poder de isentar”⁵⁷. Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Poder Judiciário⁵⁸ no âmbito da Constituição Federal de 1988 e revela

⁵⁴ GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. “Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996. v.76, p.215-225. p. 219.

⁵⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57: “As normas tributárias, quando adotam a forma de benefícios fiscais, como no caso das isenções, se enquadram na categoria de subvenções indiretas (ou uma forma de subsídio, onde o Governo participa indiretamente das atividades econômicas do País), ainda que não por meio da típica prestação pecuniária, mas, sim, com uma *renúncia* por parte do Estado”.

⁵⁶ BORGES. José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 155.

⁵⁷ Recurso Especial 24.356, Relator(a): Min. MÁRIO GUIMARÃES - CONVOCADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/01/1954, ADJ DATA 12-09-1955 PP-03225 EMENT VOL-00180-02 PP-00567.

⁵⁸ Por exemplo: EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. [...] 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. [...] 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado [...] (ADI 429, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014).

que o ente competente para conceder a isenção é aquele mesmo que detém a competência para a instituição do tributo.⁵⁹ Uma aparente exceção a essa regra é a possível isenção de tributos municipais e estaduais concedidos via tratado internacional pela União. Mas, nesse caso, não se está diante de uma intervenção da União no âmbito de competência dos Estados e Municípios, em razão de que ela atua como representante do Estado brasileiro no plano externo, e não como pessoa jurídica de direito interno, tal qual asseverado pelo STF.⁶⁰

Ao definir a competência tributária de cada um dos entes federados, a Constituição confere a eles o poder de instituir tributos, que serão exigíveis em razão da ocorrência concreta de determinadas situações e das pessoas que se vincularem a essas mesmas situações.⁶¹ Pode-se dizer em matéria tributária que “a Constituição é uma *outorga de competências tributárias*”⁶², ou seja, um permissivo para que os entes federativos exerçam suas competências para a instituição de tributos. Como bem assevera Hugo Machado, “temos um sistema tributário rígido, no

⁵⁹ Cumpre destacar que durante o Regime Militar instaurado em 1964 até o término da vigência da Constituição Federal de 1967, era possibilitado à União conceder por lei complementar isenções de impostos estaduais e municipais (isenções heterônomas), nos termos do art. 19, § 2º, com redação dada pela Emenda n. 1. Sobre o tema pronunciou-se, ao comentar a referida Constituição. Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 157: “Sem dúvida, o preceito em exame fere a autonomia estadual e municipal, considerada em sua pureza clássica. É o preço, porém, da liderança federal no processo de desenvolvimento acelerado, do intervencionismo típico do *Welfare State*”.

⁶⁰ Nesse sentido a decisão do STF: DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU DA NORUEGA. PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. ISENÇÃO HETERÔNOMA. TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. ALCANCE E LEGITIMIDADE DE ISENÇÕES À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SIMILARIDADE ENTRE PRODUTOS NACIONAIS E ESTRANGEIROS. APRECIÇÃO EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA STF 279. A jurisprudência desta Suprema Corte assentou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das isenções de ICMS concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575). Descabe analisar, em sede de recurso extraordinário, alegações pertinentes à abrangência e à legitimidade de isenções frente à legislação infraconstitucional, bem como a similaridade entre produtos nacionais e estrangeiros para efeito da outorga do tratamento isonômico exigido pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT. Aplicação da Súmula STF 279. Agravo regimental conhecido e não provido. (AI 764951 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 26/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-048 DIVULG 12-03-2013 PUBLIC 13-03-2013)

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 175.

⁶² CASSONE, Vittorio. “A interpretação e os efeitos da competência tributária na incidência, não-incidência, imunidade e isenção”. In: **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, v. 4, n. 23, (set./out. 2006), p. 9-26. Belo Horizonte: Fórum. p.13.

qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada”⁶³.

A competência tributária se exerce ordinariamente por meio de lei e caracteriza, a seu turno, a *repartição do poder tributário*. Consiste, pois, numa “autorização e *limitação* constitucional para o exercício do poder tributário”⁶⁴. Ou seja, ao mesmo tempo em que outorga competências, a Carta Magna delinea também limitações a esse poder de tributar⁶⁵. Como salienta Amaro:

Não obstante, não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Dessa forma, complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do poder de tributar.⁶⁶

Mas, embora a competência tributária seja exclusivamente definida pela Constituição, os delineamentos dessa competência não o são, uma vez que ela pode ser *limitada* também por normas infraconstitucionais, como destaca com grande precisão, Luciano Amaro:

Em suma, o exercício legítimo da competência para a criação de tributos é balizado não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material onde poderá ser exercitada validamente a competência tributária e de definir o modo pelo qual se deve dar esse exercício.⁶⁷

Nesse mesmo sentido, assevera Roque Carraza que “de fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo”⁶⁸. Esses limites são impostos por meio de princípios ou regras explícita ou implicitamente estabelecidas na Constituição. Nas palavras de Ávila, as normas “denominadas pela Constituição como limitações ao poder de tributar decorrem de

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 63.

⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

⁶⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135: “[...] enquanto as regras de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido estrito limitam o exercício legítimo das competências. Ambas limitam o poder de tributar”.

⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 175.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 131.

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 573.

vários dispositivos constitucionais que se situam também fora do Sistema Tributário (externo) [...]”.⁶⁹ Assim, como leciona Carraza:

A Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada.⁷⁰

Na medida em que “as leis tributárias são leis restritivas porque restringem, diretamente, a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade⁷¹”, a função defensiva dos direitos fundamentais se destaca, devido à limitação que essas normas exercem quanto à intervenção tributária. Essa constitui a *dimensão negativa* das limitações constitucionais, a qual é de suma importância. Contudo, não é a única.⁷²

Ávila destaca que as limitações ao poder de tributar estabelecem *três* tipos de influência para o Estado, que são respectivamente: a) o dever de abstenção (dimensão negativa), b) o dever de ação (dimensão positiva), e c) o dever de composição (dimensão de imparcialidade).⁷³ Em relação ao dever de abstenção, estão, por exemplo, os princípios da irretroatividade, da anterioridade e do não confisco. No que concerne ao dever de composição, está, por exemplo, o princípio da impessoalidade. Porém o Estado também deve ter uma postura *ativa* no sentido de promover a eficácia dos direitos fundamentais e das finalidades públicas extrafiscais.⁷⁴

No que tange às isenções, considerando o fato de que só podem ser concedidas por aquele que detém a competência tributária para instituir o tributo, Borges muito bem resume o pensamento de Sainz de Bujanda com a seguinte

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 163.

⁷⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Op.cit., p. 580.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 76.

⁷² Ibid., p. 76.

⁷³ Ibid., pp. 126-7.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 126-127.

afirmação: “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha⁷⁵”.

As isenções, desse modo, ainda que não previstas diretamente no texto constitucional, como ocorre com as imunidades, decorrem indiretamente da Constituição e têm igualmente o condão de limitar, se não imediatamente, mediamente, o poder tributário, com base nos princípios e regras explícita e implicitamente veiculados na Constituição. Isso porque a teoria jurídica da isenção tem de estar alicerçada justamente em normas constitucionais que autorizam e delimitam o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário.⁷⁶

Assim, as isenções tanto como as imunidades,

[...] são permissões explícitas do ponto de vista do contribuinte e configuram proibições ou deveres de omissão dos entes estatais. Uma proibição aos entes políticos da Federação de instituir imposto (no caso da imunidade) ou uma proibição à cobrança do tributo (no caso da isenção ou da alíquota zero).⁷⁷

Melhor dizendo, as isenções, assim como as imunidades visam à não tributação de determinados fatos ou pessoas, em razão de direitos e garantias, erigidos pela Carta Magna. No entanto, enquanto a imunidade atinge diretamente a regra de competência, impedindo que o legislador sobre determinados fatos ou pessoas institua tributos, a isenção retira do campo de incidência fatos ou pessoas que normalmente seriam tributados, por vontade do legislador.

Importante destacar, pois, que o exercício da competência tributária tanto no sentido positivo (instituição de tributos) quanto no sentido negativo (isenção) fica sujeito a uma decisão, a ser tomada em regra, pela própria entidade tributante.⁷⁸ Mas a competência é limitada, e “as normas que estabelecem as limitações – isto é significativo – são resultado da interpretação de dispositivos constitucionais”⁷⁹.⁸⁰

⁷⁵ BORGES. José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

⁷⁶ Ibid., p. 31.

⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 376.

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 984.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 132.

As isenções, como limitação ao poder tributário, têm, portanto, uma dimensão positiva, porque buscam, essencialmente, por meio da desoneração do contribuinte, finalidades relacionadas à promoção de direitos fundamentais. Ao exonerar o contribuinte, há uma minimização da restrição advinda da eficácia interventiva das normas tributárias no âmbito da liberdade e da propriedade do contribuinte a resultar na maior proteção e promoção dos direitos e garantias fundamentais.

Passemos, então, à análise da estrutura das normas isençionais e das razões que justificam a concessão desses benefícios.

1.3 A estrutura das isenções

A obrigação tributária consiste “no poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”⁸¹. Por conseguinte, as hipóteses normativas isençionais afetam a estrutura da norma tributária padrão justamente impedindo o surgimento dessa obrigação.

⁸⁰ Cabe salientar que a concessão de isenções, assim como a criação de tributos, decorre do poder discricionário do Estado, mas encontra no campo material uma limitação proveniente das regras de competência instituídas na Constituição Federal. Cf. ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: **Solidariedade Social e Tributação**. Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (coord). Dialética: São Paulo, 2005. p. 71: “[...] Essa é aliás, uma das distinções da Constituição brasileira: ao contrário de muitas outras constituições, como a Lei Fundamental Alemã, que, por meio de seu sistema historicamente aberto, apenas indicou, ao lado de princípios e de instituições, espécies tributárias sem a predeterminação de seus aspectos materiais, a nossa Constituição utilizou a técnica da atribuição por meio de regras. Sendo assim, a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente dos princípios constitucionais quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto da tributação”.

⁸¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 83-4.

Assim, quanto à estrutura das normas isençórias, é importante retomar que se estruturam de forma relacional com a norma-padrão de incidência (instituidora do tributo), desse modo definida por Regina Costa:

A hipótese de incidência tributária desdobra-se em antecedente e consequente. No antecedente, descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. No consequente, prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos bem como o seu objeto.⁸²

Salvaguardando sua autonomia normativa, a norma de isenção trabalha, então, suprimindo um ou mais critérios da norma de incidência, ou seja, ela subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente da norma⁸³, acarretando a proibição do surgimento da obrigação tributária principal⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho destaca:

Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.⁸⁵

Em outras palavras, é correto afirmar que onde há a incidência da norma isençória, não surge obrigação tributária, uma vez que, em razão dessa norma, nem todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma de tributação serão satisfeitos. Há, portanto, “um entrecchoque de duas normas jurídicas, uma das quais é a regra matriz de incidência tributária e a outra a que chamamos de regra de isenção”⁸⁶. As hipóteses dos preceitos de isenção têm dessa maneira, um âmbito mais restrito do que as hipóteses da norma jurídico-tributária padrão, visto que alcançam apenas *certas* pessoas, situações ou coisas previstas nesta última.⁸⁷

⁸² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 206.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 490.

⁸⁴ O § 2º do artigo 175 do CTN prescreve que a exclusão do crédito tributário (isenção) não atinge as obrigações acessórias dependentes ou consequentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído. Por exemplo, ainda que o contribuinte esteja isento do pagamento de ICMS, não estará dispensado de emitir a nota fiscal da respectiva mercadoria.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 250-1.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 492.

⁸⁷ Ibid., p. 488.

Possível afirmar, pois, que a norma isencional se constitui em uma lei de exceção diante da lei tributária geral (norma-padrão de incidência)⁸⁸. Segundo Chiassoni, a lei de exceção corresponde àquela que “fanno eccezione a regole generale o ad altre leggi”⁸⁹. Melhor dizendo, uma norma é excepcional em relação à outra norma, se a derroga. No caso das isenções, por conseguinte, a norma de tributação é derogada pela norma de isenção (por meio da supressão de um dos critérios do antecedente ou do conseqüente), fazendo com que ela deixe de incidir. Significa dizer que existe uma necessária relação entre essas duas normas que, ao serem simultaneamente aplicadas, encerram a consequência jurídica imediata de exoneração do contribuinte em vez de formação da obrigação tributária, com o conseqüente surgimento do crédito e o pagamento do tributo.

Para além da estrutura lógica da norma isencional, é certo afirmar que compõem ainda a estrutura dessa norma finalidades subjacentes. As normas isencionais, em geral, preveem uma hipótese para a qual será atribuída a consequência jurídica da *desoneração*. Significa dizer que a norma-padrão de tributação será modificada pela norma isencional para atribuir consequência distinta daquela que seria esperada em razão do fato previsto na hipótese da norma impositiva. Ou seja, por ato discricionário do Poder Público⁹⁰ determinados fatos, coisas ou pessoas que poderiam, ou melhor, seriam tributados, são eleitos como fonte de exoneração e passam a ser excluídos da regra de tributação. Mas essa

⁸⁸ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 55-6: Impende salientar que a doutrina liberal do século XIX considerava o direito tributário em geral como um direito excepcional, constituído por normas destinadas a regular situações particulares, e que, assim, não integrava o sistema jurídico, constituindo em relação a ele uma exceção. Essa concepção de direito tributário como direito excepcional foi, sobretudo ocasionada pelo emprego cada vez mais corriqueiro dos tributos com finalidades extrafiscais (que não só de arrecadação). Contudo, “o direito tributário não é excepcional, justamente porque corresponde à consciência coletiva: se esta considera necessária a existência do Estado, tem de admitir também a necessidade dos tributos, porque o Estado precisa de meios financeiros para realizar seus fins; logo, *o direito tributário é direito comum*”.

⁸⁹ CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 244.

⁹⁰ Vide julgado do STJ nesse sentido: “Decreto 420/1992. Lei 8.393/1991. IPI. Alíquota regionalizada incidente sobre o açúcar. Alegada ofensa ao disposto nos arts. 150, I, II e § 3º, e 151, I, da Constituição do Brasil. Constitucionalidade. O Decreto 420/1992 estabeleceu alíquotas diferenciadas – incentivo fiscal – visando dar concreção ao preceito veiculado pelo art. 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedente. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes.” (AI 630.997-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 24-4-2007, Segunda Turma, DJ de 18-5-2007.). Grifo nosso.

escolha do Poder Público que pode acarretar um tratamento diferenciado a contribuintes que se encontram em idêntica situação pressupõe a realização de finalidades de interesse público relevante que possam justificá-las. Assim, a validade da norma isencional não deve ser analisada senão em razão da finalidade subjacente que a estrutura, com o risco de incorrer em afronta à Constituição.

João Augusto Filho, nessa esteira, salienta que a norma de isenção deve tutelar um interesse público juridicamente relevante que se sobrepõe ao interesse estatal na percepção do tributo⁹¹, colocando em foco o caráter finalístico dessas normas, ainda que não expresso. À proporção que excetua ou modifica a regra de tributação, a finalidade das normas isencionais passa a constituir elemento estrutural fundamental, pois dele depende a averiguação da existência de um requisito para a sua concessão. Nesse caso, “a regulação das condutas está centrada não mais no *por que*, mas no *para que*”⁹², ou seja, no objetivo ou na finalidade que se quer alcançar com aquela norma.

Assim, pode-se afirmar que a finalidade, ainda que não expressa, integra a estrutura da norma isencional, uma vez que a exceção à regra de tributação só pode ser justificada por finalidades de interesse da coletividade que possam ser realizadas de modo mais eficaz pela via da exoneração fiscal do que pela própria tributação. Dissociada dessa finalidade, a norma isencional torna-se um privilégio particular que fere a isonomia, a solidariedade fiscal e a própria segurança jurídica.

Ávila, ao discorrer sobre as limitações inerentes à estrutura constitucional de competências refere:

O intérprete não pode, portanto, romper os limites traçados pela Constituição e optar pela falta de limites nas hipóteses em que a Constituição estabelece a fixação de limites, ou escolher a livre ponderação de princípios nas situações em que a Constituição escolhe a atribuição de poder por meio de regras pré-excludentes de livre ponderação.⁹³

⁹¹ AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1979. pp. 160 e 162.

⁹² SHMIDT, Eduardo da Rocha. Contribuições Sociais para a Seguridade Social na Constituição. In: TORRES, Heleno Tavarina et. al. (coord). **Direito Tributário e Processo Administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 606.

⁹³ ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 320.

Destaca o eminente jurista, em razão dessa afirmativa, que há poderes distintos resultantes das diferentes técnicas de normatização utilizadas pela Constituição, entre os quais vale frisar aquele que alude à “delimitação de comportamentos, reserva de poder ou estabelecimento de definições vinculados a finalidades”⁹⁴.

É o caso da instituição de regras de competência com menção expressa ou implícita, de que o exercício do poder deve servir de instrumento para promover determinadas finalidades. Nessa hipótese, a escolha do comportamento foi previamente feita pela Constituição, com a determinação de que o exercício do poder deve estar vinculado à promoção de determinadas finalidades. O decisivo é que o Poder Legislativo não pode escolher comportamento diverso daquele previsto na norma nem adotar o comportamento, sem vinculá-lo à promoção da finalidade.⁹⁵

Como se disse anteriormente, o poder de tributar contém o poder de eximir, motivo pelo qual se entende que referida lição possa ser transposta às hipóteses normativas isençionais, ainda que estas decorram de lei e não da Constituição. A norma concessiva da isenção é normalmente uma regra que delimita um comportamento a ser adotado para a finalidade imediata da desoneração, mas também para a finalidade mediata relacionada aos valores estatuídos na Carta Magna. Assim, ao Poder Legislativo não é facultado editar normas que não estejam vinculadas às finalidades albergadas pelo texto constitucional; mesmo que a finalidade não esteja explícita no texto legal. Em suma, “existe um fim concreto estruturador da relação jurídica⁹⁶” que deve ser observado. Dessa maneira, a aferição da constitucionalidade de uma regra de isenção dependerá de verificar a compatibilidade desse enunciado com os preceitos constitucionais e também de verificar se ela serve de instrumento para o fim a ser buscado.⁹⁷

Julga-se, por conseguinte, essencial ao tema da interpretação das isenções, assentar que as normas isençionais têm um fim *imediato*, qual seja, o de impedir o surgimento da obrigação tributária e por via correlata promover a desoneração fiscal do contribuinte; mas também um fim *mediato*, que se relaciona essencialmente à

⁹⁴ ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 321.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 152.

promoção de direitos e garantias fundamentais. Não por outra razão, ganha vulto a possível interpretação finalística desse tipo de norma e a consequente insuficiência do uso exclusivo da literalidade como método interpretativo adequado à concretização das finalidades nela embuídas.

Aprofundar-se-á o debate sobre as referidas finalidades nas páginas que seguem, restando apenas deixar claro desde agora que as finalidades subjacentes que estruturam a norma isencional são essenciais para a aferição sobre o modo adequado de interpretação das isenções.

1.3.1 O tipo normativo das isenções

Ainda antes de tratarmos das finalidades das normas isencionais, convém discorrer sobre o “tipo” de norma a que se atrelam as isenções, complementando o seu quadro estrutural. Ou seja, cumpre indagar se as normas de isenção se constituem essencialmente em regras ou princípios, pois isso influencia o processo de interpretação e de aplicação do Direito, como destaca Ávila, ao refletir sobre a percepção de Aulis Aarnio acerca da dissociação abstrata dessas espécies normativas:

A distinção entre categorias normativas, especialmente entre princípios e regras, tem duas finalidades fundamentais: Em primeiro lugar visa **antecipar características das espécies normativas de modo que o intérprete ou o aplicador, encontrando-as, possa ter facilitado seu processo de interpretação e aplicação do Direito**. Em consequência disso, a referida distinção busca, em segundo lugar, *aliviar*, estruturando-o, o ônus de argumentação do aplicador do Direito, na medida em que a uma (sic) qualificação das espécies normativas permite **minorar – eliminar, jamais – a necessidade de fundamentação**, pelo menos indicando o que deve ser justificado.⁹⁸ (Grifo nosso).

⁹⁷ SHMIDT, Eduardo da Rocha. Contribuições Sociais para a Seguridade Social na Constituição. In: TORRES, Heleno Tavarina et. al. (coord). **Direito Tributário e Processo Administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 606-7.

⁹⁸ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 88.

Nesse sentido, a definição do tipo da norma isencional é valorosa no que concerne à sua interpretação e aos critérios a serem empregados para esse fim. Importante destacar que subjaz a essa definição a noção de que a norma corresponde ao resultado do processo de interpretação dos dispositivos legais e, em assim sendo, os dispositivos não “*contêm* uma regra ou um princípio”⁹⁹, mas é justamente da interpretação deles que emanam *regras* ou *princípios*.

Em sua aclamada obra sobre a teoria dos princípios, Ávila afirma que “essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete”¹⁰⁰. Nesse mesmo sentido, Guastini afirma:

Non si potrà dire, a livello di teoria del diritto: il diritto è composto di norme specifiche e di principi. Si potrà solo dire, a livello di metagiurisprudenza descrittiva o di storia delle dottrine giuridiche: alcuni giuristi interpretano alcune disposizioni come norme specifiche, altre como principi¹⁰¹.

Assim, ao contrário do que possa afigurar *prima facie*, um determinado dispositivo legal é capaz de reproduzir qualquer uma das três espécies normativas (regras, princípios ou postulados) a depender de qual dimensão for privilegiada pelo aplicador do Direito: se uma dimensão comportamental, surgirá uma *regra*; se finalística, um *princípio*; e, se metódica, um *postulado*.¹⁰²

Ávila propõe que a distinção entre as espécies normativas deva ser desempenhada pelos seguintes critérios de justificação:

[...] *natureza das descrições normativas* (as regras descrevem condutas não permitidas, obrigatórias ou permitidas, e os princípios estados ideais a serem promovidos ou conservados); *natureza da justificação* (as regras exigem um exame de correspondência conceitual, centrado na sua finalidade subjacente, entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos, e os princípios exigem uma avaliação da correlação positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido); *natureza da contribuição* para a decisão (as regras tem pretensão de decidibilidade, pois visam a dar uma solução provisória para um problema conhecido, e os princípios pretensão de

⁹⁹ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 54.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 91.

¹⁰¹ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Dogmatica delle Fonti**. Milano: Giuffrè, 1998. p. 277.

¹⁰² AVILA, Humberto. *Op. cit.* p. 92.

complementariedade, pois servem de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um problema).¹⁰³

O fundamental é que tanto as regras quanto os princípios podem ser analisados do ponto de vista comportamental ou finalístico e o que os diferencia é a proximidade (imediata ou mediata) com os fins a serem perseguidos e as condutas a serem adotadas para o atingimento desses fins.¹⁰⁴ Simplisticamente, as regras preveem comportamentos que levam a um fim, enquanto um princípio prevê um fim que leva a determinado comportamento.

Como se logrou demonstrar anteriormente, as isenções são normas infraconstitucionais que limitam o poder de tributar e desoneram contribuintes por intermédio da exclusão de pessoas, coisas ou atos do campo de incidência tributária. Significa dizer, portanto, que as normas isençionais podem ser enquadradas, em geral, na categoria de *regras*, uma vez que são “normas imediatamente descritivas de comportamento, que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido”¹⁰⁵. Vamos a um exemplo. O art. 4º da lei que institui benefícios às microempresas no Rio Grande do Sul preceitua *in verbis*:

Art. 4º As microempresas, assim definidas pelo art. 3º, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 123/2006, **ficam isentas da Taxa de Serviços Diversos, da Taxa de Cooperação sobre Bovinos e Ovinos, da Taxa de Cooperação e Defesa da Orizicultura - CDO - e dos emolumentos remuneratórios do registro na Junta Comercial**, excetuando-se os emolumentos relativos aos atos subseqüentes ao registro de microempresa, os quais não poderão exceder o valor, na data do pagamento, de 2 (duas) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul - UPF-RS.¹⁰⁶ Grifamos.

A norma extraída desse dispositivo impõe a adoção imediata de um comportamento: o Poder Público está proibido de cobrar certas taxas das microempresas. O fim *imediato* a ser alcançado por meio dessa conduta é a desoneração fiscal dessas empresas. No entanto a norma também detém um caráter finalístico (estabelece fins), que, no caso das regras, faz parte de seu fim *mediato: in casu*, fomentar a atividade empresarial e o crescimento econômico do

¹⁰³ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 158.

¹⁰⁴ *Ibid.*, pp.96-97.

¹⁰⁵ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 94.

¹⁰⁶ BRASIL, Lei 13.036, de 19 de setembro de 2008.

País. Em outras palavras, a norma isencional descreve um comportamento que tem como fim imediato a desoneração do contribuinte e como fim mediato a eficácia dos direitos fundamentais e o equilíbrio sócioeconômico.

Ademais, as regras, em que pese não absolutas (porque também envolvem valores e carecem de ponderação), enfrentam uma maior dificuldade de superação do que os princípios.¹⁰⁷ Nas palavras de Ávila,

O grau de resistência de uma regra à superação está vinculado tanto à promoção do valor subjacente à regra (valor substancial específico) quanto à realização do valor formal subjacente às regras (valor formal da segurança jurídica). E o grau de promoção do valor *segurança* está relacionado à possibilidade de reaparecimento frequente da situação similar.¹⁰⁸

Desse modo, é evidente que a interpretação e a aplicação das regras isencionais dependerão em grande medida da análise da finalidade que dá suporte a essas regras e da manutenção da segurança jurídica (não é possível estender o benefício indiscriminadamente), visto que a sua superabilidade pressupõe um ônus argumentativo maior do que o utilizado para a superação dos princípios. Tais conclusões não de nortear o tema da interpretação das isenções, como veremos no próximo capítulo, quando tratarmos dos critérios interpretativos.

¹⁰⁷ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. ver. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. pp. 95-100.

¹⁰⁸ Ibid. pp. 144-145.

As regras podem ser definidas, então, como normas que determinam *indiretamente* fins, para cuja concretização elas estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido (maior grau de determinação da ordem e maior especificação dos destinatários), e por isso dependem menos intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.¹⁰⁹ Mas, por outro lado, a interpretação das regras não prescinde da conjunta interpretação dos princípios que a elas digam respeito.¹¹⁰ O certo é que as regras têm um grau maior de dificuldade de superação do que os princípios, e a superação das regras será “tanto mais flexível quanto menos imprevisibilidade, ineficiência e desigualdade geral”¹¹¹ acarretar.

1.4 A finalidade das isenções

As normas de isenção pressupõem, em sua estrutura, finalidades subjacentes, como foi referido anteriormente. Trata-se de fins externos, “que representam um objetivo que não se encontra nas características e qualidades dos respectivos sujeitos atingidos, mas nas finalidades estatais, além de possuírem uma eficácia externa ao Direito”¹¹². Em outras palavras, “as atividades que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado”¹¹³.

Logo, torna-se de grande valia, a análise das finalidades pressupostas pelas normas isencionais, uma vez que estas devem nortear a atividade do intérprete quanto às regras de isenção, servindo como um critério de referência ao processo interpretativo. Saliente-se que não se trata aqui de analisar a promoção faticamente verificável dos fins (a qual é típica da análise econômica do direito), mas tão só a

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. In: **Revista Diálogo Jurídico**. Ano 1, vol. I, n. 4, jul.2001. Salvador, Bahia, Brasil. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/dialogo-juridico-04-julho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015. p. 21.

¹¹⁰ Ibid. pp. 14-15.

¹¹¹ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. pp. 141-2.

¹¹² ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 144-5.

¹¹³ Ibid., p. 273.

potencialidade de a regra isencional promover os objetivos constitucionais a que ela se destina (análise hipotética, que pertence ao campo jurídico). Desse modo, cabe ao intérprete perquirir se a norma isencional emanada do processo interpretativo dos dispositivos legais referentes à isenção em análise é capaz de promover o fim¹¹⁴ a que se destina, desnudando assim sua *ratio iuris*.

Baleeiro evidencia a indispensabilidade da apuração dos fins contidos nas isenções ao asseverar:

Como a isenção, no mundo de hoje, não deve ser concedida como favor ou privilégio de mão beijada, pois a todos incumbe o dever de contribuir para a manutenção dos serviços públicos, há de compreender-se que ela é dirigida à consecução de um fim determinado e específico de interesse social a cargo de quem a concede. Esse fim revela a *ratio iuris*.¹¹⁵

Parece-nos correto afirmar que todas as hipóteses normativas isencionais têm como fim imediato desonerar o contribuinte. Ou seja, as isenções são, antes de tudo, uma forma de *exoneração fiscal*. E, por tal razão, resta evidente que lhes atribuir uma função precipuamente arrecadatória seria uma contradição em termos. De outro lado, a eficácia das normas isencionais é medida não por esse fim, que decorre logicamente da estrutura da norma isencional, mas, sim, pelas finalidades mediatas a serem por ela realizadas (fins externos) e as quais justificam sua existência. Significa dizer, de outro modo, que a função primordial das normas isencionais não é fiscal. Ainda pelo contrário: as isenções constituem uma renúncia de receita¹¹⁶ por parte do ente tributante, um “abrir mão” da arrecadação fiscal. Certo, portanto, que a redução da carga tributária para determinado grupo de fatos

¹¹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 150: “Fim’ representa um estado desejado de coisas, que é objeto (i)mediato de uma norma jurídica.”

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1361.

¹¹⁶ A Lei de Responsabilidade Fiscal assim dispõe: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, **concessão de isenção em caráter não geral**, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. (BRASIL, Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000).

ou pessoas não se coaduna com a fiscalidade, e sim com a extrafiscalidade, “dois conceitos que se relacionam à competência tributária”¹¹⁷.

Regina Helena Costa muito bem difere esses dois institutos ao afirmar:

Em primeiro lugar, a *fiscalidade* traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita.

A *extrafiscalidade*, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados¹¹⁸.

Dessa distinção se extrai por relevante que, enquanto a função fiscal da tributação fica adstrita ao provimento do Estado para a manutenção das atividades básicas, ou seja, para o seu custeio, o papel da extrafiscalidade da tributação suplanta a mera arrecadação e pressupõe o uso da tributação como meio de promoção de outras finalidades econômicas e sociais, as quais devem, contudo, estar previstas expressa ou implicitamente na Constituição¹¹⁹. Reconhece-se para tanto “ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”¹²⁰.

Ademais, destaca Regina Costa que “a atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscal e extrafiscal, podendo vislumbrar-se em cada imposição fiscal, a predominância de um ou de outro”¹²¹.

¹¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 69.

¹¹⁸ *Ibid.*, pp. 69-70.

¹¹⁹ Cf. FIUZA, César. Crise e Interpretação no Direito Civil da Escola da Exegese às Teorias da Argumentação. In: **Direito Civil: atualidades**. Bruno Torquato de Oliveira Naves, César Fiuza e Maria de Fátima Freire de Sá (coord). Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 32: “As normas fundamentais, os valores e os princípios constitucionais atuam como convergentes. É a partir deles que se deve interpretar toda norma jurídica, inclusive os códigos”.

¹²⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 697.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 70.

Na ampla doutrina e na jurisprudência é aceito que as normas de Direito Tributário têm essa dupla função. No tocante às isenções, a predominância do caráter extrafiscal da exação fica nítido, uma vez que essas normas são utilizadas como meio de efetivação de valores constitucionais que garantem as liberdades fundamentais dos cidadãos, e não como forma direta de arrecadação.¹²²

Mas a pergunta a ser respondida é: por que determinados fatos, atos ou pessoas devem ser desonerados em detrimento de outros? O fundamento da “desigualdade” gerada pelas normas isencionais em razão de duas situações aparentemente iguais, pode ser encontrado justamente no âmbito da extrafiscalidade ou, em outras palavras, esse tratamento diferenciado se justifica por razões de extrafiscalidade.¹²³ Assim, nas palavras de Marciano Buffon:

A extrafiscalidade, em sua face de exoneração, se consubstancia na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade¹²⁴.

Melhor dizendo, os benefícios tributários como o das isenções situam-se no âmbito da extrafiscalidade, com vista à facilitação, por meio da exclusão de encargos tributários, da conquista de finalidades que devem ser atingidas pelo

¹²² GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. “Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996. v.76, p.215-225. p. 215.

¹²³ Nesse sentido, é interessante destacar o texto da Lei que dispôs sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012, o qual preceitua: “Art. 89. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere tributo quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada. (...) § 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os **gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte**”. (BRASIL, Lei 12.465 de 12 de agosto de 2011). Resta claro da leitura desse dispositivo que a isenção, como forma de desoneração, é regra excepcional que visa a objetivos econômicos e sociais. (Grifo nosso)

¹²⁴ BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. “Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade”. In: **Revista da AJURIS : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, v.40, n.130, (jun. 2013) p. 245-280. p. 266.

Estado¹²⁵ e que o são mais facilmente por essa forma indireta do que pela própria arrecadação. Como afirma Derzi:

Assim, as pessoas favorecidas por isenções [...] são tratadas de uma forma e maneira especial, porque não são consideradas da mesma categoria essencial daquelas demais, em razão de sua aptidão para a concretização dos planos econômicos governamentais ou por mérito.¹²⁶

Em relação às finalidades das normas isencionais, assim como naquilo que diz respeito a sua natureza jurídica, também não há consenso na doutrina nacional. Contudo boa parte dos doutrinadores classifica as isenções em dois grupos. O primeiro, o chamado grupo das isenções *fiscais* propriamente ditas, as quais estariam alicerçadas no princípio da capacidade contributiva e cujo objetivo precípua seria o de desonerar aqueles com menor poder aquisitivo¹²⁷. O segundo, o das isenções *extrafiscais*, as quais estariam embasadas no princípio do desenvolvimento econômico e serviriam como forma de intervenção do Estado no setor privado, conforme a conveniência pública, a fim de induzir ou restringir certas atividades em prol do desenvolvimento econômico e social.¹²⁸ Em que pese se possa concordar que as isenções apresentam fins e fundamentos distintos, parece-nos que a divisão proposta não é a que melhor se aplica, levando em consideração que as normas isencionais buscam fins externos que não se relacionam com as características dos contribuintes.

Consoante referido previamente, as normas tributárias têm as duas funções (fiscal e extrafiscal) concomitantes. No entanto nas isenções o caráter extrafiscal é nitidamente predominante, não fazendo sentido as dividir em fiscais ou extrafiscais. Nesse sentido, pode-se dizer que as isenções visam, essencialmente, à eficácia dos direitos fundamentais, mas não estão atreladas à realização do princípio da

¹²⁵ ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.273.

¹²⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. "Notas". In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 697.

¹²⁷ Cf. GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. "Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais". In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996. v.76, p.215-225. p. 222: "De acordo com o princípio da capacidade contributiva em tema de isenções, o benefício deve ser concedido àquele que não tenha capacidade econômica para suportar o pagamento do tributo, sendo aplicável, em regra, às hipóteses de isenções genéricas e gratuitas que visam não agravar as classes menos favorecidas da população, ou seja, aqueles que tenham menor poder aquisitivo".

¹²⁸ BOFF, Salete; GONÇALVES, Diego Marques. "Política de fomento à inovação científica por meio de normas tributárias indutoras". In: **Revista brasileira de direito**. Passo Fundo: Faculdade Meridional, v. 6, n. 1, (jan./dez. 2010) p. 33-48. pp. 40-41.

capacidade contributiva, e sim a um exame de proporcionalidade¹²⁹ entre o meio e o fim (análise da proporcionalidade entre a desoneração concedida e o fim a ser com ela alcançado).

A capacidade contributiva é princípio eminentemente ligado à fiscalidade, que visa a graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Significa dizer, a capacidade contributiva deve ser aplicada na distribuição dos encargos tributários, sujeitando aquele contribuinte de maior capacidade econômica a uma carga tributária mais elevada. O princípio da capacidade contributiva foi recebido e positivado pela Constituição Federal, a qual prevê que, “sempre que possível, os *impostos* terão caráter pessoal e serão graduados segundo a *capacidade econômica do contribuinte (...)*”¹³⁰. Ou seja, “é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco¹³¹”.

Mas, segundo dispõe a própria Carta Magna, a capacidade contributiva deve ser aplicada estritamente àqueles tributos em que a atividade econômica do contribuinte compõe a materialidade da hipótese de incidência (e.g impostos), o que não ocorre, por exemplo, no caso das taxas e das contribuições de melhoria. Todavia as isenções atingem também essas espécies tributárias¹³², não parecendo correto afirmar que as isenções de taxas (e.g, para emissão de documentos como

¹²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.152: “No casos de normas que possuem uma eficácia extrafiscal e restringem os direitos de liberdade (por exemplo, normas que estabelecem obrigações acessórias, isenções para o desenvolvimento de uma região, presunções em razão de fundamentos econômico administrativos (*sic*), é consistente a aplicação trifásica do dever de proporcionalidade.”

¹³⁰ **Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...] **§ 1º** - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

(BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1091.

¹³² Vide § 6º do art. 150, da Constituição Federal: § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, **taxas ou contribuições**, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Grifo nosso).

certidão de nascimento, óbito e casamento¹³³), bem como de contribuição de melhoria¹³⁴, fundamentem-se no princípio da capacidade contributiva, mas, sim, na realização de finalidades atreladas à eficácia de direitos fundamentais que decorrem do princípio da dignidade humana. Ao isentar a taxa para emissão de documentos de identificação o objetivo é a proteção dos direitos de personalidade; ao se isentar um contribuinte do pagamento da contribuição de melhoria, se está a proteger o direito de propriedade e assim por diante. O que está em jogo não é a capacidade contributiva do cidadão, é a proporcionalidade entre a conduta estabelecida na regra isencional e o fim a que se destina, o qual se traduz na eficácia de direitos fundamentais.

Nesse sentido, muito elucidativas as palavras de Ávila, ao afirmar que:

A norma tributária que tem por fim obter receitas é denominada *norma com finalidade fiscal (Fiskalzwecknorm)* ou *norma repartidora de encargo (Lastenausteilungsnorm)* e deve ser avaliada de acordo com um parâmetro de justiça – a capacidade contributiva (...). As normas diretivas (*Lenkungsnorm*), que dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas, funcionam de outro modo. Quando as normas tributárias exercem influência sobre comportamentos econômicos, elas tangenciam direitos de liberdade do cidadão e devem ser analisadas quanto à sua **compatibilidade com os direitos fundamentais** (por exemplo, liberdade, propriedade, esfera privada).¹³⁵ (Grifo nosso).

Ou seja, no caso das isenções, o papel do princípio da capacidade contributiva não é relevante. Isso porque existe uma “zona de capacidade contributiva¹³⁶” que só inicia depois de superado o limite do mínimo existencial.

¹³³ A Lei de Registros Públicos prevê a isenção de taxas para emissão de certidões de registro civil: “Art. 30. Não serão cobrados emolumentos pelo registro civil de nascimento e pelo assento de óbito, bem como pela primeira certidão respectiva: § 1º Os reconhecidamente pobres estão isentos de pagamento de emolumentos pelas demais certidões extraídas pelo cartório de registro civil”. (BRASIL, Lei 6.015, de 31 de dezembro de 1973).

¹³⁴ Por exemplo, a isenção instituída pelo município de Carazinho/RS: “Art. 1º - Fica isento do pagamento de qualquer contribuição de melhoria, realizada até o dia 31 de dezembro de 1988, o proprietário de imóvel beneficiado com obra pública, desde que possuidor de 1 (um) único imóvel no Município de Carazinho, e nele residir, e que comprove renda mensal inferior 5 (cinco) pisos nacionais de salário ou outra denominação que vier a existir na data da conclusão da obra pública.” (BRASIL, Lei Municipal 3.813, de 29 de dezembro de 1988)

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 137-8.

¹³⁶ Ibid., p. 140.

Mas esse mínimo existencial está constitucionalmente protegido, ao passo que a Constituição veda instituir tributos com efeito de confisco (art. 150, IV). Portanto proteger o mínimo vital não é o papel das isenções.

O importante, portanto, é que em geral, as normas isencionais têm por finalidade essencial a busca indireta e motivada de finalidades administrativas concretas atreladas à eficácia de direitos fundamentais e ao desenvolvimento econômico de determinadas regiões do País. São finalidades preponderantemente *extrafiscais*, que se realizam por meio da indução de comportamentos e da intervenção do Estado na atividade privada. O Estado utiliza a tributação também como meio de intervenção social.

1.4.1 As isenções como meio de eficácia dos direitos fundamentais e instrumento de desenvolvimento socioeconômico

Consoante já anunciado, as finalidades essenciais das normas isencionais concernem à eficácia dos direitos fundamentais¹³⁷, já que essas normas visam a reduzir a intervenção estatal na esfera de liberdade e propriedade do contribuinte, bem como a promover o desenvolvimento econômico e social. Relembre-se que “as normas tributárias restringem determinados bens jurídicos cuja disponibilidade fica diminuída¹³⁸”. Contudo uma das funções da norma isencional é justamente diminuir essa restrição causada pela norma tributária impositiva, por razões *extrafiscais* constitucionalmente justificáveis.

¹³⁷ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. pp. 59-60: Em que pese a doutrina e a própria Constituição Federal utilizem termos diversos para referir-se a direitos fundamentais, adotaremos apenas essa nomenclatura para fins didáticos, a fim de designar todos aqueles “vínculos substanciais que condicionam a validade substancial das normas produzidas no âmbito estatal, ao mesmo tempo em que expressam os fins últimos que norteiam o moderno Estado constitucional de Direito”.

¹³⁸ ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 136.

O art. 1º, III, da Constituição de 1988¹³⁹ anuncia a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e, em continuidade, o art. 170, *caput*¹⁴⁰, preceitua que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma *existência digna* conforme os ditames da justiça social. Portanto a dignidade da pessoa humana se relaciona, na nossa ordem jurídico-constitucional, ainda que de diferentes formas e em variados níveis com os direitos e as garantias fundamentais que se vinculam à proteção e ao desenvolvimento das pessoas.¹⁴¹ Como bem destaca Ingo Sarlet, em importante obra sobre o tema:

[...] dentre as funções exercidas pelo princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, destaca-se pela sua magnitude, o fato de ser, simultaneamente, elemento que confere unidade de sentido e legitimidade a uma determinada ordem constitucional [...]. A Constituição, a despeito de seu caráter compromissário, confere uma unidade de sentido, de valor e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais, que, por sua vez, repousa na dignidade da pessoa humana, isto é, na concepção que faz da pessoa fundamento e fim da sociedade e do Estado.¹⁴²

¹³⁹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político. (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹⁴⁰ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹⁴¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 5. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 79.

¹⁴² Ibid., p. 79.

A dignidade da pessoa humana é, desse modo, o grande parâmetro do Estado Democrático de Direito, que gera ao Estado o dever da democracia (para aceitar as diferenças de todos), da humanidade (pela preservação do mínimo existencial) e da eficiência (para adotar uma postura ativa de intervenção quando necessária ao asseguramento dos direitos e garantias instrumentais (e.g. devido processo legal) e materiais (saúde, educação, trabalho, etc.)).¹⁴³

Assim, ao realizar os direitos fundamentais, a norma isencional opera, ao fim e ao cabo, a dignidade da pessoa humana. Mas para que esse princípio fundante do Estado não possa servir de artifício para justificar a concessão arbitrária e indiscriminada de isenções de maneira a afetar a segurança jurídica do sistema e o próprio âmbito de validade dessas normas, é preciso que o intérprete, ao construir a norma isencional identifique, com a maior precisão possível, o bem ou o interesse jurídico¹⁴⁴ a ser tutelado, “desmembrando” o princípio da dignidade humana. Segundo Ávila:

Os direitos fundamentais e os bens jurídicos são dois lados de uma mesma medalha. A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstância de as normas constitucionais tributárias protegerem a liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificação proporcional.¹⁴⁵

No que tange à restrição excessiva, tem-se que a proteção do mínimo vital (ou mínimo necessário para a existência digna, conforme disposto no art. 7º, IV, da CF/88), encontra respaldo diretamente na Constituição Federal, quando esta veda expressamente a instituição de tributos com efeito de confisco.¹⁴⁶ É um caso de

¹⁴³ LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 454.

¹⁴⁴ Cf. ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.111: “Os ‘interesses’ dizem respeito a necessidades materiais e ideais relativas a determinados sujeitos e ao objeto de proteção pelo ordenamento jurídico. Os interesses constituem, por assim dizer, o aspecto subjetivo dos bens jurídicos.”

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.110.

¹⁴⁶ Quanto à definição material do conteúdo dessa proteção do chamado mínimo vital, muito já se discutiu sobre o tema e não cabe aqui aprofundar o assunto. Mas convém destacar a sugestão elaborada por Menke em sua obra sobre a proibição dos efeitos de confisco sobre aquilo que representa a “pauta básica a ser igualmente protegida para todos os indivíduos”. Cf. MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos do confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ausência de capacidade contributiva e, por conseguinte, uma zona onde a tributação não pode atuar, de modo que não há falar em isenção (como a face oposta da tributação). Por outro lado, as normas isencionais perseguem a eficácia dos direitos fundamentais em sentido mais amplo, buscando ir além da reserva do mínimo vital para realizar com maior intensidade os direitos fundamentais que se entrelaçam com a dignidade humana.

Vejamos um exemplo prático: uma das necessidades vitais básicas estabelecidas pela Constituição é a educação. No entanto a disposição legal (art. 208) informa como ensino obrigatório tão só o Ensino Fundamental. Assim, pode-se entender que o Ensino Fundamental ou a alfabetização compõem pauta básica do direito à educação, integrando o mínimo vital protegido no âmbito constitucional. Se a tributação restringir esse direito, ela será inconstitucional pelos efeitos confiscatórios que produz. Todavia, se o direito restringido não for o acesso à educação fundamental, mas, sim, ao ensino superior? Nesse caso, não se estará diante de um caso de confisco. Não obstante, pode o Estado utilizar de normas tributárias de caráter precipuamente extrafiscal (como as isenções) para promover ou facilitar esse acesso. Exemplo claro é a isenção de tributos (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins) às universidades que oferecerem bolsas de estudo a alunos de baixa renda. Nesse caso, a finalidade subjacente à norma isencional é a promoção do direito fundamental à educação, prescrito no art. 205 da Constituição Federal¹⁴⁷. E é com base nesse direito que o enunciado normativo correspondente deverá ser interpretado. Sobre a interpretação trataremos no capítulo subsequente.

p. 143: “O núcleo essencial do direito fundamental da vida digna pode ser assim sugerido: integridade físico-corporal; possibilidade de acesso à justiça; moradia individual e familiar (o que não se confunde com o direito de propriedade sobre um bem imóvel); alimentação mediante o consumo de produtos integrantes da cesta-básica; aquisição dos serviços essenciais à moradia – tais como energia elétrica, água e saneamento -, bem como dos bens da mesma natureza, como geladeira, fogão, mobília essencial etc.; educação até o nível do ensino fundamental; proteção da saúde mediante a possibilidade de aquisição de medicamentos essenciais ao tratamento de patologias e mediante a manutenção da integridade físico-corporal por meio, inclusive, da contratação de serviços essenciais a esse fim (consultas médicas, fisioterapia, realização de exercícios físicos etc.); lazer; possibilidade de aquisição de peças para o vestuário básico; higiene (produtos de limpeza e de higiene pessoal em geral); transporte por meio do sistema coletivo; previdência social pelo Regime Geral de Previdência Social mantido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social/INSS ou por regimes aplicáveis aos servidores públicos; liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão; liberdade de locomoção; proteção dos dados sigilosos contra a divulgação a terceiros que não à Fazenda Pública”.

¹⁴⁷ “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu

Outro exemplo seria a isenção de imposto de renda sobre rendimentos de aposentadoria, pensão ou reforma para portadores de doenças graves (art. 6º inciso XIV, Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988). Nesses casos, a norma isencional extrapola a proteção do mínimo vital que seria assegurado pelo acesso do cidadão ao Sistema Único de Saúde. O fim da norma isencional, aqui, é promover o direito à saúde¹⁴⁸ de modo mais intenso, desonerando o contribuinte que tem a renda reduzida (em razão da aposentadoria, pensão ou reforma) e é acometido por doença grave, para facilitar o acesso a um tratamento médico de melhor qualidade.

Dessa maneira, consoante demonstrado pelos exemplos supra, uma das finalidades perseguidas pelas normas isencionais é justamente a de promover a eficácia dos direitos fundamentais, pois, se, em uma acepção negativa, esses direitos estão fora do alcance ou da esfera de disponibilidade dos poderes públicos, na acepção positiva “os órgãos estatais se encontram na obrigação de tudo fazer no sentido de realizar os direitos fundamentais”¹⁴⁹. Assim, quando o ente público não dispõe de meios diretos de promoção dos direitos fundamentais, as normas de isenção possibilitam atingí-los indiretamente. O Estado desonera o contribuinte para que ele possa suprir em benefício próprio ou da coletividade aquelas atividades cujo exercício seria encargo da Administração Pública, segundo os ditames da ordem constitucional vigente.

Como precisamente apurado por Menke, “o Estado *Social* de Direito, ao assumir o dever institucional de prover as necessidades básicas dos indivíduos, segundo as exigências da dignidade da pessoa humana e do bem comum, justifica – como chamado por Herrera Molina – a existência de um *deber de solidariedade*”¹⁵⁰, de modo que os direitos fundamentais têm, sobretudo, uma função social “em prol da criação e da manutenção de um estado de coisas que aproveite a todos”¹⁵¹. Não

preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. (BRASIL, Constituição federal, 1988).

¹⁴⁸ “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹⁴⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 362.

¹⁵⁰ MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos do confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 23.

¹⁵¹ Idem.

por outro motivo, as normas isençionais se justificam quando tendentes à eficácia desses direitos fundamentais que, por qualquer razão, não podem ser promovidos diretamente pelo Estado, e desde que tenham por escopo último o bem-estar da coletividade.

A tributação não colabora, assim, com a efetivação dos direitos fundamentais apenas por meio da arrecadação de receitas que permitam ao Estado sujeitar-se aos gastos públicos, mas também mediante um corpo de normas tributárias indutoras, que servem para criar estímulos que conduzam à sociedade à adoção de práticas que corroborem com a eficácia desses direitos.¹⁵²

Além dos fins relacionados à eficácia dos direitos fundamentais, as normas isençionais possuem também uma finalidade mais específica delineada pela Constituição Federal, qual seja a promoção do equilíbrio sócioeconômico entre as diferentes regiões do País. O art. 151 da Carta Magna¹⁵³ veda à União instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, mas, de outra banda, admite a concessão de incentivos fiscais diferenciados, desde que utilizados para a promoção do desenvolvimento das regiões menos favorecidas. Desse modo, as normas isençionais assumem também um papel de estímulo ao engajamento do particular em políticas econômicas públicas, destacando da estrutura da norma jurídica o caráter coercitivo e imputando-lhe um caráter premial.

Como salienta Ricardo Camargo:

Um discurso que se tem ouvido com frequência é o da nítida oposição no campo econômico, entre o Poder Público e a sociedade civil, esta representada pela classe empresarial, cujo alegado poder econômico seria, na realidade, inexistente, porquanto a sua atuação seria governada pura e simplesmente pelo mercado. Já há, mesmo, quem diga que a presença do Estado no domínio econômico atinge os interesses da sociedade, com o que a entrega do espaço econômico à iniciativa privada seria uma real manifestação do reforço da cidadania, diferentemente do que ocorreria com a autuação

¹⁵² HABER NETO, Michel. “Normas tributárias indutoras e iniquidades no financiamento da saúde pública: análise da redução da base de cálculo do imposto sobre a renda para gastos com saúde privada”. In: **Revista Fórum de direito financeiro e econômico: RFDFE**, Belo Horizonte : Fórum, v.3, n.4, (set. 2013/fev. 2014) p. 31-42. p. 32.

¹⁵³ “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, Constituição Federal, 1988)

direta do Poder Público, que, ao se reforçar, necessariamente enfraqueceria a cidadania. Além do mais, a iniciativa privada já teria provado não depender do Governo para se mostrar eficiente, ágil, capaz de prover a todas as necessidades da população.¹⁵⁴

A partir da Revolução Industrial houve uma mudança na função do poder público que passou do liberalismo radical à promoção de uma política econômica coerente. Consequentemente houve o surgimento de uma economia planificada e depois da ideologia do desenvolvimento econômico nos países subdesenvolvidos.¹⁵⁵ O Estado passou a ser além de regulador, incentivador do desenvolvimento e do bem-estar social. Assim, “o Estado Brasileiro, inserindo-se dentro das características de um ente público regulador, que disponibiliza os meios pelos quais a iniciativa privada poderá alcançar seus objetivos”¹⁵⁶, passou também a um Estado incentivador que, sem nulificar o caráter livre do exercício da atividade econômica¹⁵⁷, consegue direcioná-la aos interesses públicos socioeconômicos relevantes.

As novas técnicas de controle da sociedade, diferentemente das tradicionais, tendem a enfatizar a realização de certos comportamentos ao contrário de desencorajar outros. Às funções protetoras e repressivas nos Estados democráticos de Direito, acresce-se a função incentivadora de condutas provocando o exercício de atos socialmente desejáveis.¹⁵⁸

Como bem salienta Ricardo Torres, o sistema tributário tem de se afinar com os valores da justiça e da segurança jurídica e com os princípios e valores constitucionais respectivos, especialmente o da capacidade contributiva e o da

¹⁵⁴ CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2006. pp. 49-50.

¹⁵⁵ CARVALHOSA, Modesto. **Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p.356.

¹⁵⁶ BOFF, Salete; GONÇALVES, Diego Marques. “Política de fomento à inovação científica por meio de normas tributárias indutoras”. In: **Revista brasileira de direito**. Passo Fundo: Faculdade Meridional, v. 6, n. 1, (jan. /dez. 2010) p. 33-48. p. 39.

¹⁵⁷ Modesto Carvalhosa explica que o dirigismo racional do processo econômico estabelece um conflito de interesses entre o patrocínio estatal e a preservação da autonomia das entidades produtivas, entre o cânone da iniciativa privada e o fim maior de desenvolvimento nacional e justiça social. Mas o Estado Social deve promover a justiça socioeconômica no que concerne ao conjunto do processo econômico e não aos sujeitos individualmente e cabe ao direito econômico estabelecer o conjunto de normas que tem por função estabelecer esse equilíbrio de interesses. (**Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. pp.358-9).

¹⁵⁸ PACHECO, Angela Maria da Motta. “Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 57, (junho-2000), p. 7-18. p. 8.

legalidade. Mas, segundo ele, o princípio do desenvolvimento também ocupa papel de relevo.¹⁵⁹ Nesse sentido Antônio Dória afirma:

Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversos escopos. Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção dos desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridade e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona.¹⁶⁰

Ensina Seixas Filho que “o legislador aproveita uma possível redução na carga tributária do contribuinte para induzi-lo (incentivá-lo) a fazer uma determinada atividade, preenchendo dessa forma uma função relevante na sociedade que, sem isenção extrafiscal, não seria feita, pelo menos, naquele momento”¹⁶¹.

Trata-se de normas que “impelem a iniciativa privada a tornar-se um fator do desenvolvimento nacional e da justiça social”¹⁶². Em outras palavras, são mecanismos jurídicos de que o Estado dispõe para impor direções à conduta das entidades econômicas privadas, a fim de que se tornem instrumento útil ao desenvolvimento socioeconômico, objetivando a consecução de fins sociais que deveriam por ele (Estado) ser promovidos.¹⁶³

Evidentemente, os recursos que seriam angariados pelo Estado para a manutenção de suas atividades só podem ser empregados em uma política de incentivo ao setor privado (ainda que por forma de um incentivo negativo como o das isenções) se tal utilização propiciar o aumento do bem-estar da população de um determinado território, por meio da obtenção de um benefício que não existira naquele momento sem a concessão do incentivo tributário. Assim, as isenções só se justificam em prol da coletividade, ainda que imediatamente o benefício tenha caráter particular.

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 327- 8.

¹⁶⁰ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 9.

¹⁶¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 114.

¹⁶² CARVALHOSA, Modesto. **Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p.297.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 298.

1.5 A legitimação das isenções e a proteção da igualdade

No Estado Democrático de Direito, a Constituição busca “a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e a participação dos valores sociais¹⁶⁴”. Assim, “neste Estado de Direito somente podemos estar tratando de relações jurídicas sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico¹⁶⁵”, entendido como o conjunto de normas propriamente aplicadas.¹⁶⁶ Consequentemente, no âmbito das normas tributárias de função primordialmente extrafiscal, nas quais se incluem as isençionais, é possível afirmar que o “Estado utiliza a tributação para estimular ou desestimular comportamentos no sentido de atingir os objetivos constitucionalmente positivados¹⁶⁷”. Enseja, portanto, a conclusão de que, ao mesmo tempo que as isenções constituem um mecanismo legítimo de intervenção estatal no campo econômico e social, essa legitimidade está condicionada à persecução de objetivos constitucionalmente justificáveis, sob pena de afronta à ideia de isonomia e de justiça fiscal.¹⁶⁸

Ademais, para além da justificação constitucional, os interesses públicos protegidos pela norma de isenção devem ser de relevância superior à própria tributação que impedem, em razão da excepcionalidade desse tipo de regra.¹⁶⁹

¹⁶⁴ LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 438.

¹⁶⁵ Ibid., p.438.

¹⁶⁶ Cfe. GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: Giappichelli, 2011, pp. 228-229: “O sentido de ordenamento pode ser concebido alternativamente como conjunto de disposições ou como conjunto de normas propriamente aplicadas, uma vez que em um nível mais profundo de análise o ordenamento se apresenta como um conjunto não de textos, mas de significados: o direito é um conjunto não de disposições, mas de normas propriamente ditas”. (tradução nossa)

¹⁶⁷ BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. “Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade”. In: **Revista da AJURIS : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, v.40, n.130, (jun. 2013) p. 245-280. p. 245.

¹⁶⁸ Ibid., p. 260.

¹⁶⁹ AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1979. p. 162.

Ou seja, por se tratar de renúncia de receita e de regra que altera a estrutura da norma tributária, essa justificativa “forte” e constitucionalmente prevista é a única capaz de legitimar um determinado benefício fiscal, como o da isenção, uma vez que toda a sociedade divide o ônus econômico dessa desoneração.

O potencial materializador dessas finalidades externas ao Direito e a ideia de proporcionalidade entre o fim e o meio são o que legitima as normas de isenção. É imprescindível, pois, analisar se a medida de desoneração gera benefícios em prol da sociedade (coletividade)¹⁷⁰ que justifiquem sua concessão. Dito de outro modo, a escolha pela desoneração fiscal não pode estar “à mercê de interesses individuais e corporativos, descompromissados com o fundamento da existência do Estado: o bem-estar de todos”¹⁷¹.

Independentemente de qual seja a causa ou a finalidade da isenção tributária, é vital que ela não seja concedida arbitrariamente, com o que configuraria não mais uma forma de incentivo ou proteção de direitos, mas, sim, verdadeiro privilégio particular que agride o princípio da isonomia e a solidariedade fiscal.¹⁷² A concessão de uma isenção não calcada nos princípios e valores constitucionais¹⁷³ e que não atenda a um critério de proporcionalidade entre a perda econômica direta (diminuição da receita) e o ganho efetivo indireto (eficácia dos direitos fundamentais) acarreta a concessão de privilégio odioso que Ricardo Torres muito bem define como aquele que “consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em

¹⁷⁰ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)** [colaboradores] Roman Seer et al. 18. ed. alemã. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 230: “Porque o Direito Tributário distribui encargos públicos, deve, em última instância, toda a forma de distribuição de cargas tributárias poder ser informada dos motivos e interesses do Bem Comum. Um tratamento fiscal especial baseado no interesse de cidadãos e grupos determinados não é razoável”.

¹⁷¹ BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. “Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade”. In: **Revista da AJURIS : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, v.40, n.130, (jun. 2013) p. 245-280. p. 277.

¹⁷² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Condicionantes das isenções em direito tributário”. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 7, n.38, p. 27-35, mar/abr. 2009. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 29.

¹⁷³ Cf. GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. “A inclusão das Pessoas com Deficiência e as Problemáticas Isenções do ICMS na compra de Veículos Automotores”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 197 (fevereiro-2012), p. 46-55. p. 52: “as isenções devem ser interpretadas em consonância com a Constituição, assim como o art. 111 também o deve, uma vez que uma norma não pode ser pensada isoladamente em detrimento do restante da ordem jurídica”.

razão de discriminações pessoais como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza”¹⁷⁴.

Por outro lado, em estando as normas isençionais de acordo com os fins propostos, até mesmo os princípios que devem ser normalmente observados quanto às normas tributárias têm sua aplicação por vezes relativizada, em razão das especificidades que decorrem da função extrafiscal dessas normas. Princípios como o da isonomia fiscal (art. 150, II, da CF) e da uniformidade geográfica da tributação (art. 151, I, da CF) são transpostos no intuito de conceder às hipóteses normativas isençionais verdadeira eficácia.

Em que pese não só a isonomia fiscal seja relativizada pela aplicação das normas isençionais, vamos nos ater à análise da convivência desse princípio com as normas de isenção, por ser ele fundamentalmente relevante no que se refere ao Direito Tributário¹⁷⁵, e aquele que maior entrave poderia causar no momento da adequada interpretação e aplicação dessas normas (saliente-se, ainda, que o princípio da uniformidade da tributação não deixa de representar uma face do princípio da igualdade). Por tratar-se de regras de exceção que desoneram, não em razão da capacidade contributiva (ou da ausência dela), mas em função de finalidades públicas extrafiscais, as isenções implicam tratamentos diferenciados a determinados contribuintes que se encontram em aparente situação de igualdade, o que denota *a priori*, uma afronta ao princípio da isonomia. Mas a discriminação operada pela norma de isenção tende justamente a corrigir desigualdades, seja por meio do incentivo ao desenvolvimento sócioeconômico de determinada região do País mais carente, ou pela proteção ou promoção dos direitos fundamentais.

Brilhantemente, resume Ávila que a “igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”¹⁷⁶ e a relevância da propriedade escolhida para fins comparativos “está justamente na *relação de*

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 129.

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1100.

¹⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 40. Nesse mesmo sentido, BALEEIRO, Aliomar. **Op. cit.**, p. 674: “Toda ideia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação. [...] Sendo sempre relativa, é meio termo somente aferível por meio de um critério de comparação”.

pertinência ou *vínculo de correlação lógica* que ela deve manter com a finalidade que justifica a comparação¹⁷⁷. Assim, a pergunta que se deve fazer é: se, no caso da concessão de isenções, há critérios pertinentes para o tratamento desigual entre os contribuintes e quais seriam esses critérios? É fato incontroverso que todo benefício fiscal, como o das isenções, evidencia uma discriminação entre contribuintes, já que apenas a alguns é assegurado o direito de não pagar tributos. Contudo, “quando o elemento discriminador é cabível em virtude da desigualdade na situação real, para que seja obtida a igualdade final”¹⁷⁸, a discricionariedade deixa de ser inoportuna.

Desse modo, ao mesmo tempo que a igualdade não pode servir de artifício para a restrição à concessão das isenções (desde que a finalidade seja constitucionalmente verificável e proporcional), também não pode ser arguida em prol da extensão do benefício. O Supremo Tribunal Federal já sedimentou o entendimento de que a isenção é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, a fim de programar políticas fiscais e econômicas, não sendo aplicável estender tal benefício em razão da isonomia¹⁷⁹. Ou seja, ao reconhecer o caráter *extrafiscal* da norma isencional, o STF relativiza a isonomia como princípio essencial.

Nesse sentido, a doutrina alemã também reconhece que as normas com finalidade social podem se afastar de determinados princípios tributários, desde que a quebra desses princípios seja devidamente justificada. Como bem lecionam Tipke e Lang, “o princípio justificativo cria para a norma de finalidade social o critério de ajustamento (*Vergleichsmaßstab*), segundo o qual deve-se examinar se a preferência tributária ou prejuízo pode ser justificado”¹⁸⁰. Mais uma vez, destaca-se

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 40.

¹⁷⁸ GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. “Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996. v.76, p.215-225. p. 218.

¹⁷⁹ “A Constituição, na parte final do art. 151, I, admite a ‘concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país’. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR.” (RE 344.331, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 14-3-2003). Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026).” (RE 344.331, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 11-2-2003, Primeira Turma, DJ de 14-3-2003.)

¹⁸⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)** [colaboradores] Roman Seer et al. 18. ed. alemã. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 230.

pela sua relevância a justificação das normas de isenção com base em valores e princípios constitucionais e de acordo com a ponderação racional, pois, ainda que o ato seja discricionário (segundo o STF), o motivo não o pode ser. Daí a relevância de sempre haver, relativamente à igualdade, “uma relação fundada e conjugada de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização, sendo a finalidade um dos termos dessa relação”¹⁸¹.

Baleeiro resume muito bem os critérios justificadores da discriminação:

A norma sempre deve atingir toda uma categoria de pessoas que se encontre na mesma situação, sem colher só a uma determinada; deve haver relação de pertinência lógica entre o tratamento discriminatório e o objetivo legal perseguido; a discriminação deve buscar diferenças reais, de elementos residentes nos próprios fatos e não estranhos ao objeto, como ocorreria se escolhesse o fator “tempo”.¹⁸²

Ao aplicar esses critérios às normas isencionais, tem-se que, muito embora a igualdade entre os contribuintes seja relativizada, a igualdade formal não pode ser desprezada. Significa dizer que, se o contribuinte se encontra dentro de uma mesma categoria especial que outro beneficiado pela isenção, também ele deverá dela usufruir. Exemplificando: se o rendimento de aposentadoria do portador de neoplasia maligna é isento de imposto de renda, não importa para fins de comparação o sexo, a raça ou a idade do contribuinte. Todos aqueles que puderem ser incluídos na categoria especial de “portadores de neoplasia maligna” terão direito à isenção e os que não forem portadores, poderão, aí sim, ser discriminados pela regra isencional em voga. Como destaca Baleeiro, “as atividades identicamente situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento no imposto, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções”¹⁸³.

No caso das isenções, é imperioso, ademais, perquirir sobre os critérios de identificação das finalidades perseguidas, porque, não havendo critérios claros para delimitação do fim que se busca promover, a realização da igualdade encontrar-se-á ameaçada.¹⁸⁴

¹⁸¹ AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 68.

¹⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi.. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 698.

¹⁸³ Ibid., p. 697.

¹⁸⁴ AVILA, Humberto. Op. cit. p. 68.

É crucial, nesse diapasão, definir, entre as finalidades possíveis, qual delas está contemplada por determinada regra isencional, com o fito de estabelecer os critérios claros de interpretação dessa regra, o que só será possível demonstrando o suporte constitucional de validade da finalidade escolhida. Em outras palavras, no processo de interpretação das isenções, a indicação da finalidade deve ser “clara, coerente e expressa”¹⁸⁵, pois é preciso demonstrar com veemência que há razões para tratar diferentemente, quando a regra é a igualdade. “Isso significa [...] que a ordem jurídica deve consistir em princípios jurídicos gerais válidos e não realizar distinções arbitrárias”.¹⁸⁶

Vejamos outro exemplo prático hipotético: o Estado do Rio Grande do Sul institui uma isenção de IPVA para veículos de transporte escolar. Cabe ao intérprete primeiramente perguntar: qual o direito a ser protegido ou promovido por essa norma? Depois, a norma isencional cumpre a finalidade de modo mais adequado que a norma de tributação? E, por fim, o critério de discriminação é válido? Nesse caso, o objetivo social constitucionalmente previsto é o direito à educação, uma vez que referida isenção incentiva o aumento dessa prestação de serviço pelo particular, possibilitando o acesso à escola. Assim, a norma é potencialmente efetiva ao fim que se destina e melhor o realiza em comparação com a norma de tributação, diante do fato de que seria mais custoso ao Estado disponibilizar transporte público para todas as crianças (e seus pais) em idade escolar. Portanto, para fins de isenção de IPVA, o modo de utilização do veículo (para fins de transporte escolar) é um critério válido de diferenciação, pois guarda relação com a finalidade perseguida pela norma isencional. Não seria, por outro lado, um critério autorizador da discriminação, a cor ou o modelo do veículo.

Dessa maneira, mais uma vez se destaca a relevância da identificação dos fins das normas isencionais. As isenções, aprioristicamente, quando bem justificadas, não ferem a isonomia fiscal, pois, ao buscar finalidades políticas, econômicas ou sociais, relativizam esse princípio tão caro ao sistema constitucional tributário brasileiro, em prol de um bem maior. O mais notável é que a norma

¹⁸⁵ AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69.

¹⁸⁶ KRIELE, Martin. **Introdução à Teoria do Estado: Os fundamentos históricos da legitimidade do Estado Constitucional Democrático**. 6 ed. alemã, trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009. p. 279.

isencional, como qualquer outra norma, aplica-se às pessoas, aos bens ou aos negócios a que se refere não a título individual, mas em razão de se encontrarem tais pessoas, bens ou negócios na situação que a lei considerou objetivamente como justificadora, no *interesse público*, de um tratamento legal específico. Melhor dizendo, a discriminação deve estar sedimentada no interesse público, como destaca Borges, com precisão:

No moderno Estado de direito a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais *intuitu personae*, isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica.¹⁸⁷

Eis a razão pela qual a análise da interpretação das isenções pelo prisma da igualdade é fundamental. Porque, ainda que aprioristicamente a isonomia fiscal seja diminuída pela regra isencional, ao final, essa regra busca reduzir desigualdades sociais. Ou seja, as normas de isenção têm um *fim externo* que só é perceptível fora do mundo jurídico¹⁸⁸, mas que não pode ser particularizado.

Nas palavras de Ávila:

A Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas, podendo elas ser subdivididas em duas grandes espécies: normas com finalidade fiscal (Fiskalzwecknormen), entendidas como aquelas que visam primariamente a arrecadar receitas para o Estado e, em virtude disso, repartem os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes, como sua capacidade econômica; e normas com finalidade extrafiscal (Nichtfiskalzwecknormen), consideradas como aquelas que visam a atingir algum fim público autônomo, tal como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante o emprego de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, como o potencial poluidor e o subdesenvolvimento regional.¹⁸⁹

Desse modo, o critério comparativo para aferir a igualdade material, no caso das isenções, está fora do universo pessoal dos contribuintes, mas deve ser encontrado nos fins públicos a que a norma isencional se destina. Se essa distinção não for justificável do ponto de vista da argumentação racional, estar-se-á diante de

¹⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção tributária**, 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 42.

¹⁸⁸ AVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 64.

¹⁸⁹ *Ibid.*, p. 63.

isenção que fere o princípio da isonomia, o que não pode ser aceito¹⁹⁰. Corroborando esse entendimento, o STF já proferiu decisões no sentido de que certas isenções, por injustificadas, ferem a isonomia e são inconstitucionais¹⁹¹.

Deve, então, o intérprete e aplicador do direito verificar se os critérios de diferenciação utilizados pelo legislador são coerentes com os fins que a norma isencional almeja atingir, de modo que o tratamento desigual se justifique pela busca de objetivos públicos substanciais que permitam relativizá-lo.

¹⁹⁰ Nesse sentido, a lição de Aurélio Seixas Filho: “Seja, entretanto, qual for a causa da isenção tributária, o certo e irretorquível é que não poderá ser concedida gratuitamente, isto é, sem justa causa, para não configurar um privilégio singular ou particular, o que agredirá o princípio da isonomia tributária. (“Responsabilidade tributária e concessão de isenções face ao princípio da capacidade contributiva”. In: **Revista Ciências Sociais**. Universidade Gama Filho, v. 1, n. 1 (nov. 1995). Rio de Janeiro: Editoria Central da Universidade Gama Filho, 1995. p. 88).

¹⁹¹ “A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no art. 150, II, da Constituição do Brasil. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – LC 141/1996.” (**ADI 3.260**, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 29-3-2007, Plenário, *DJ* de 29-6-2007.) No mesmo sentido: **ADI 3.334**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-2011, Plenário, *DJE* de 5-4-2011; “A CF outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação.” (**ADI 1.655**, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 3-3-2004, Plenário, *DJ* de 2-4-2004.) No mesmo sentido: AI 483.726-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 21-6-2011, Primeira Turma, *DJE* de 22-8-2011.

II – A INTERPRETAÇÃO “NÃO LITERAL” DAS ISENÇÕES

2.1 Breviário sobre interpretação: pressupostos para a correta interpretação das isenções.

Antes de adentrarmos no objeto último desse estudo, qual seja a interpretação das isenções, é fundamental estabelecer algumas premissas sobre as quais se fundam o modelo interpretativo a ser proposto. Nesse sentido, para compreender o alcance da hermenêutica jurídica no que concerne às isenções, é imprescindível esclarecer o próprio significado de “interpretação” e de “norma” e discorrer, ainda que brevemente, sobre o processo lógico-argumentativo que deve embasar as escolhas interpretativas. Reitere-se que a proposta desse trabalho não é desenvolver os temas da interpretação ou da argumentação jurídica de forma exauriente. Todavia, para que se possa demonstrar a necessidade de adequação dos critérios interpretativos das hipóteses normativas isencionais, é fundamental traçar algumas premissas, sem as quais a apreensão da abordagem central (a interpretação das isenções) se esvazia.

Diante “da vagueza da linguagem jurídica e da incompletude e deficiências do sistema jurídico - o qual não pode dar conta de todas as situações possíveis -, decorrem várias alternativas de interpretação e decisão”¹⁹². É estreme de dúvida, entretanto, que o Direito atual requer um modelo de interpretação em que há clara dissociação entre o texto e a norma¹⁹³, e o papel daquele que interpreta transcende a mera descrição de significados. Ao longo das últimas três décadas, o tema da interpretação se tornou o eixo central da Teoria do Direito e diversas são as teorias

¹⁹² DOBROWOLSKI, Samantha Chantal. **A Justificação do Direito e sua Adequação Social – Uma abordagem a partir da Teoria de Aulis Aarnio**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p.21.

¹⁹³ Cf. GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 72: “As *normas*, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é *um conjunto de interpretações*, isto é *conjunto de normas*.”

da interpretação, as quais, por sua vez, estão intrinsecamente ligadas às teorias da argumentação. Como bem descreve Dobrowolski:

Na primeira metade do século XX, a tradição do positivismo formalista de um sistema jurídico fechado em si mesmo, cede lugar, principalmente na Alemanha, a uma renovação filosófica que, sob a influência do jusnaturalismo e do historicismo, desenvolve uma teoria dos valores e reconhece a natureza axiológica do Direito e sua pretensão de ser justo. Autores como Zippelius, Coing, Bydlinski, Esser, Engisch, Arthur Kaufmann, Fikentscher, Larenz e Canaris compartilham a crítica ao modelo-lógico subsuntivo estrito e preocupações com a preponderância da solução justa do caso concreto e com o procedimento argumentativo a ser seguido para construir a “norma do caso” e atingir a “ideia do Direito”.¹⁹⁴

Castanheira Neves observou, em sua obra sobre a metodologia da interpretação jurídica, que a interpretação deixou de ser concebida como mera “*interpretação da lei*” e passou a ser um “*ato de realização do direito*”.¹⁹⁵ O reconhecimento da natureza axiológica do direito, dessarte, veio a propiciar um espaço maior ao campo da hermenêutica jurídica, afetando também o ramo do Direito Tributário, e trazendo consigo a dúvida quanto ao alcance da interpretação e quanto à escolha do modelo interpretativo a ser adotado com o fim de promover uma tutela efetiva de direitos mediante a mais apropriada interpretação.

Note-se que se refere aqui à *apropriada interpretação* em vez de *correta interpretação*, pois a correção de uma interpretação depende, mormente, de sua aceitabilidade racional, ou seja, de sua maior ou menor justificação diante do sistema jurídico no qual se insere.¹⁹⁶ Não há, sem embargo, uma única resposta correta ou uma interpretação objetivamente verdadeira. Na metáfora utilizada por Eros Grau, a interpretação jurídica é como a interpretação musical. Cada orquestra interpreta a sinfonia de um modo diferente, sem retirar-lhe a autenticidade. Grau, então, resume: “Nego peremptoriamente a existência de uma única resposta correta

¹⁹⁴ DOBROWOLSKI, Samantha Chantal. **A Justificação do Direito e sua Adequação Social – Uma abordagem a partir da Teoria de Aulis Aarnio**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p.29.

¹⁹⁵ CASTANHEIRA NEVES, A. **O actual problema metodológico da interpretação jurídica**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. p. 11.

¹⁹⁶ AARNIO, Aulis. **Lo Racional como razonable – Un tratado sobre la justificación jurídica**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1991. p. 60.

(verdadeira, portanto) para o caso jurídico – ainda que o intérprete esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico”.¹⁹⁷

Assim, cabe fazer uso das palavras de Ávila para informar as ideias que antecedem as conclusões deste estudo:

Por detrás da proposta aqui defendida está a compreensão do direito como um conjunto composto de normas (princípios, regras) cuja interpretação e aplicação depende de postulados normativos (unidade, coerência, hierarquização, supremacia da constituição, etc.), critérios normativos (superioridade, cronologia e especialidade), *topoi* (interesse público, bem comum, etc.) e valores. Todos esses elementos que se conjugam às normas possuem sua normatividade relacionada em boa medida a atos institucionais de aplicação.¹⁹⁸

Além disso, o conhecimento e a compreensão da totalidade do ordenamento jurídico são também tarefas essenciais à hermenêutica, pois a interpretação jurídica deve estar necessariamente associada aos alicerces que sustentam o ordenamento vigente. Como bem destaca Melo:

Pressuposto inarredável para o hermeneuta é conhecer o ordenamento jurídico, sua estrutura e alicerces, os princípios fundamentais da pirâmide jurídica plasmados na Constituição, inspirando a edição e a intelecção de regras de qualquer natureza.¹⁹⁹

Passemos, então, à compreensão do próprio conceito e definição do objeto da atividade jurídico-interpretativa.

2.1.1 Conceito e objeto da interpretação jurídica

O primeiro desafio na temática da interpretação é conceituar propriamente o que seja interpretar. Muitos definem interpretação como atribuição de sentido ou significado. Contudo o conceito de sentido e significado é tão amplo quanto o de

¹⁹⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 30.

¹⁹⁸ AVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. In: **Revista Diálogo Jurídico**. Ano 1, vol.I, n. 4, jul.2001. Salvador, Bahia, Brasil. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/dialogo-juridico-04-julho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015. p. 17.

¹⁹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.p. 142.

interpretação.²⁰⁰ Inúmeras coisas podem constituir o objeto da interpretação, como atos, eventos, vontades, textos, etc. Assim, o significado do vocábulo interpretação ou do verbo interpretar vai depender basicamente do objeto da referida interpretação, consoante afirma Guastini: “*E i significati, che il sostantivo “interpretazione” o le voci del verbo “interpretare” di volta in volta assumono, paiono dipendere essenzialmente dal tipo di oggetto su cui l’attività interpretativa verte*”²⁰¹.

Ao mundo jurídico interessa obviamente a *interpretação jurídica*, a qual pertence ao gênero da interpretação *textual*. E, ainda que a interpretação jurídica possa ser definida como a interpretação das fontes do direito, esta sempre resulta em uma interpretação textual e visa a esclarecer o conteúdo normativo de uma *disposição* ou o campo de aplicação dessa disposição.²⁰² Dessa forma, a disposição pode ser definida como fonte do direito que constitui o objeto da atividade interpretativa, enquanto a norma em sentido amplo corresponde ao resultado dessa atividade.²⁰³

Mas surge, então, a pergunta: a ciência do direito não interpreta fatos? A resposta é positiva. Contudo essa interpretação dos fatos nada mais significa do que “incluir aquele fato em certa classe de fatos ou subsumir aquele fato a uma norma que o disciplina” (tradução nossa).²⁰⁴ Da mesma forma, a interpretação consuetudinária não difere em termos de objeto da interpretação das fontes ou atos. Isso porque o objeto da interpretação é justamente a fonte que produz esses hábitos ou atividades, ou seja, trata-se aqui de reconstruir a norma dando sentido a uma prática social, ou inferir a norma por meio de uma prática social.²⁰⁵ Enfim, em qualquer dos casos, a interpretação jurídica pode ser definida como a interpretação textual, do texto ou documento normativo.

²⁰⁰ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. pp. 4-5; e **L’interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Giuffrè, 2004. p. 2.

²⁰¹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 5.

²⁰² Ibid., pp. 7-8.

²⁰³ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Dogmatica delle Fonti**. Milano: Giuffrè, , 1998. p. 16.

²⁰⁴ GUASTINI, Riccardo. Op. cit., 2011. p. 9.

²⁰⁵ Ibid., pp.10-11.

Chiassoni amplia um pouco o conceito elaborado por Guastini, enfatizando uma distinção entre a interpretação textual e a metatextual.²⁰⁶ Segundo o autor italiano, a interpretação metatextual consiste em um conjunto de operações distintas da interpretação textual, mas correlatas. São elas: “a qualificação de um objeto como documento normativo, a identificação do artigo como o pertinente, a qualificação da norma implícita ou explícita previamente identificada, a resolução das antinomias, a integração das lacunas, a elaboração de um sistema dogmático e a qualificação da interpretação em concreto (ou orientada ao fato)”.²⁰⁷ (tradução nossa).

Independentemente dessa classificação, o mais premente é que a interpretação jurídica tem como objeto os dispositivos normativos, mas “não envolve apenas textos, mas outros elementos *pressupostos* ou *referidos* pelos textos e sem cujo exame o sentido do texto sequer pode ser desenvolvido”²⁰⁸. No caso das normas isençionais, como referido antes, as finalidades subjacentes à estrutura normativa devem ser levadas em consideração no momento da interpretação e da aplicação desses dispositivos. Essa noção de que outros elementos pressupostos ou referidos pelo texto também integram a interpretação é, portanto, fundamental quando se fala em interpretação das isenções, as quais ainda que geralmente se constituam de regras explícitas, estão eivadas de elementos ocultos que não podem ser desprezados no processo interpretativo, em razão do seu caráter extrafiscal.

Cumprido, ademais, destacar que o vocábulo *interpretação jurídica* tem duas facetas, pois ora se refere à atividade de acertar ou decidir o significado de qualquer documento ou texto jurídico e ora, ao resultado do produto dessa atividade, ou seja, o próprio significado.²⁰⁹ Giovanni Tarello diferencia entre interpretação-atividade e interpretação-produto, sendo a primeira “*un fenomeno mentale, come l'attribuire un significato a un documento*”²¹⁰. Melhor dizendo, a interpretação-atividade seria uma

²⁰⁶ CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'Interpretazione Giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 50.

²⁰⁷ Ibid., p.63.

²⁰⁸ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 188.

²⁰⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 7.

²¹⁰ TARELLO, Giovanni. **L'interpretazione della legge**, Milano: A. Giuffrè, 1980. p.39.

atividade de atribuir um significado a um documento, que pode consistir tanto em um ato volitivo como em um ato intelectual (de conhecimento).

Competiria, assim, ao intérprete, decidir atribuir ou propor ao documento um particular significado. É dizer, *“o significato non è affatto preconstituito all'attività dell'interprete, ma ne è anzi il risultato”*²¹¹. Sendo a norma jurídica a significação extraída do processo de interpretação do documento normativo, conclui Tarello que *“norma’ significa semplicemente il significato che è stato dato, o viene deciso di dare, o viene proposto che si dia, a un documento che si ritiene sulla base di indizi formali esprima una qualche direttiva d'azione”*²¹².

Em suma, a interpretação-atividade tem por objeto o texto ou o documento normativo e não a norma propriamente dita. Ou seja, *a interpretação é um processo mental elaborado pelo intérprete que leva a um resultado, que é a norma*. Nas palavras de Guastini, *“la ‘interpretazione’ in quanto attività è un processo mentale. La ‘interpretazione’ in quanto risultato di tale processo è piuttosto un discorso”*²¹³. Assim, o significado normativo não é prévio ao processo de interpretação, porque a norma é o resultado da atividade de interpretação. E esse processo mental de interpretação ou de reconstrução de significado é que define a atividade interpretativa. Contudo, ainda que constitua um fenômeno mental, o processo de interpretação *pode e deve* ser racionalmente controlável, não sendo passível de livre construção, mas demandando uma atividade que se vale da lógica e da argumentação, sendo esta mais relevante do que aquela.²¹⁴ Aliás, o campo de aplicação da lógica na interpretação está circunscrito à *“aferição dos nexos entre proposições e enunciados”*²¹⁵.

O processo de interpretação é composto, portanto, de uma série de atividades, especialmente: “(i) a análise textual; (ii) a decisão acerca do significado (interpretação em sentido estrito) e (iii) a argumentação de tal decisão²¹⁶”, em que

²¹¹ TARELLO, Giovanni. **L'interpretazione della legge**, Milano: A. Giuffrè, 1980. p.63.

²¹² Ibid., p.64.

²¹³ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: Giappichelli, 2011. p. 389.

²¹⁴ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. pp.59-60.

²¹⁵ Ibid., p.59.

²¹⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 14.

pese a argumentação não seja propriamente parte da interpretação, e sim o conjunto de razões que sustentam aquela interpretação²¹⁷.

2.1.2 Tipos de interpretação e teorias correspondentes

Diante da série de atividades que compõem o processo interpretativo, pode-se afirmar que a “interpretação é um fenômeno complexo”²¹⁸, o qual pode ser analisado sob diferentes perspectivas. Não obstante adotaremos a classificação elaborada por Guastini quanto aos diferentes tipos de interpretação, por se mostrar a mais didática e útil à demonstração do estatuto interpretativo adotado no âmbito deste estudo.

Guastini distingue dois principais tipos de interpretação: a cognitiva e a decisória, e esta última se subdivide em decisória *standart* e criativa.²¹⁹ Resumidamente, é possível afirmar que a interpretação cognitiva é uma atividade simplesmente *descritiva* que consiste em identificar os significados (S) dos dispositivos legais (D), apontando o significado de determinado dispositivo - quando só houver um (D=S1), ou os possíveis significados - quando houver mais de um (D=S1 ou S2), mas sem decidir por nenhum deles.²²⁰ Por outro lado, em que pese a interpretação decisória pressuponha, do ponto de vista lógico, a interpretação cognitiva, ela não se restringe a uma atividade apenas descritiva, mas também *adscritiva* de significados. Melhor dizendo, o intérprete escolhe um entre os vários significados possíveis, conforme o método interpretativo e a tese dogmática eleita, descartando os demais. (D=S1; não S2).²²¹ Por fim, a interpretação decisória criativa é uma atividade introdutora de significados, que consiste em atribuir ao texto um

²¹⁷ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 193.

²¹⁸ Ibid., p. 184.

²¹⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 27 e ss.

²²⁰ Ibid., p. 28. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 184.

²²¹ GUASTINI, Riccardo. Op. cit. p. 29.

significado novo. Ou seja, diante da ambiguidade dos textos e de dois significados possíveis, o intérprete cria um terceiro, novo (D=S3) e não previsível.²²²

Ocorre que cada um desses tipos de interpretação está diretamente ligado a uma teoria interpretativa: ou cognitivista, ou cética, ou eclética. “O tipo de interpretação identifica a atividade desempenhada pelo intérprete (se descrição, decisão ou criação) e a teoria da interpretação esclarece o estatuto lógico da referida atividade (se conhecimento, vontade ou ambos)”.²²³ Essas teorias da interpretação podem ser divididas mais genericamente em dois grandes grupos: o das teorias formalistas²²⁴ e o das antiformalistas.²²⁵ Para o primeiro grupo, a interpretação é do tipo cognitivista, enquanto, para o segundo grupo, a interpretação pode ser decisória ou criativa. Significa dizer que, para os formalistas, o processo interpretativo é um processo de *descoberta* de significado, ao passo que para os antiformalistas trata-se de uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar.²²⁶

O presente estudo tem como premissa a adoção de uma teoria não formalista, mais especificamente a Teoria Cética Moderada da interpretação, por ser aquela que melhor condiz com a função atual da Ciência do Direito. Para expor os fundamentos da referida teoria, convém discorrer brevemente sobre a teoria cognitiva e sobre a teoria eclética, no intento de caracterizar a teoria adotada - a teoria cética.

A *teoria cognitiva* (formalista) presume que a interpretação é uma atividade de conhecimento do significado objetivo das disposições normativas (textos) e da intenção subjetiva de seus autores (as autoridades legislativas, na maioria dos

²²² GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. pp. 29-30.

²²³ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 184.

²²⁴ Entre as teorias formalistas encontram-se, por exemplo, a Escola da Exegese, a jurisprudência dos conceitos e o positivismo de Joseph Raz. Entre as antiformalistas estão, por exemplo, o realismo escandinavo (sobretudo de Alf Ross), e mais recentemente o pensamento neocético de Giovanni Tarello e da Escola de Gênova.

²²⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 333.

²²⁶ *Ibid.*, p. 335.

casos). Segundo Guastini, ela “pressupõe a existência no texto normativo de um sentido unívoco e suscetível de conhecimento”²²⁷ (tradução nossa), de maneira que o objetivo da interpretação seria tão somente revelar o significado objetivo dos textos normativos e a vontade subjetiva do legislador, que antecedem a atividade interpretativa. O intérprete, nesse caso, não desenvolve qualquer atividade volitiva, pois não há escolhas a fazer, uma vez que só há uma verdade a ser declarada, ou melhor, só há uma resposta correta para cada caso jurídico. O papel da interpretação, por conseguinte, se restringe a descobrir essa resposta.

A teoria eclética ou mista tenta estabelecer uma conciliação entre as teorias cognitivista e cética, sustentando que a interpretação pode ser uma atividade de conhecimento ou uma atividade de decisão, dependendo do objeto a ser interpretado.²²⁸

Esse entendimento leva à distinção entre *casos fáceis*, nos quais é claro o significado do texto e não há dúvidas sobre sua aplicação a determinado suporte fático (zona de certeza); e *casos difíceis*, em que a interpretação da norma é objeto de dúvidas ou controvérsias (zona de penumbra). Nos casos fáceis, os juízes permanecem submetidos às normas preestabelecidas pelo legislador, ou seja, não exercem qualquer discricionariedade; não criam direito, mas apenas descobrem ou revelam o significado preexistente das normas. Nos casos difíceis, nos quais o significado dos textos permanece obscuro (zona de penumbra), a atividade judicial é discricionária, no sentido de que, ao atribuir ou (re)construir o significado dos textos, cria direito novo, rompendo os limites da divisão de poderes.²²⁹

Concordamos, nesse ponto, com a posição defendida por Castanheira Neves de que não é a eventual falta de clareza ou a obscuridade das leis, seja no sentido linguístico, hermenêutico ou exegético, que justifica a interpretação. O que justifica a interpretação é a concreta realização normativa do direito.²³⁰ Em outras palavras, independentemente do nível de dificuldade do caso ou da clareza linguística do texto normativo, a interpretação é sempre imprescindível, considerando que até mesmo a identificação de certo caso como fácil ou difícil depende de prévia análise do

²²⁷ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. p. 409.

²²⁸ *Ibid.*, p. 38.

²²⁹ *Idem.*

²³⁰ CASTANHEIRA NEVES, A. *O actual problema metodológico da interpretação jurídica*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. pp. 28-9.

intérprete. Se a norma é resultado do processo interpretativo, por mais simples que ele seja, ele é imprescindível à aplicação do direito.

Por tais razões, a Teoria Cética é a mais aceitável. Para ela, a interpretação não é só um ato de conhecimento, mas sempre também um ato de escolha e, por conseguinte, de vontade.²³¹ Ou seja, os textos normativos expressam uma pluralidade de significados, cabendo ao intérprete escolher entre eles. “*L’attribuzione di significato ai testi normativi è frutto di decisione discrezionale degli interpreti*”²³². Ou ainda, ao intérprete cabe decidir sobre o significado a ser atribuído a determinada disposição. Não admite, portanto, em contraposição à teoria cognitiva que os textos tenham significados intrínsecos objetivos que possam ser aferidos sem qualquer espécie de valoração pelo intérprete. Sem embargo, há ainda, entre os céticos, duas correntes distintas: a radical e a moderada.

Para a corrente cética radical a interpretação é sempre um processo de construção. Não existe nenhum significado prévio à interpretação, nem literal *prima facie*.²³³ A crítica a esse modelo se funda no fato de que a interpretação fica muito ampla, de forma que a qualquer palavra pode ser atribuído um significado totalmente novo. Assim, a vertente do ceticismo radical acaba por negar qualquer tipo de compreensão por meio da linguagem, o que acarreta o risco de serem criados significados novos, fora do quadro de significação plausível, visto que qualquer interpretação pode ser tida como correta.²³⁴ Esse entendimento leva à conclusão de que não há qualquer limitação à atividade do intérprete, o que acarreta uma inaceitável arbitrariedade. A interpretação precisa dispor de critérios intersubjetivamente controláveis e só poderá ser considerada adequada dentro de alguns ditames de aceitabilidade racional, como muito bem assevera Aarnio:

La expectativa de certeza jurídica queda plenamente satisfecha solo si (a) la decisión (o interpretación) cae dentro del marco legal, (b) el

²³¹ GUASTINI, Ricardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 412.

²³² Ibid., p. 409.

²³³ GUASTINI, Riccardo. Op. cit. p. 414.

²³⁴ VELUZZI, Vito. **Lezione 1. Le teorie dell’interpretazione giuridica**. Lezioni presso Università Cattolica di Milano, 2006. Disponível em: <http://www.ijf.cjf.gob.mx/cursosesp/2014/diploargulH/HERMEN%C3%89UTICA%20JUR%C3%8DDIC/A/TARELLO,%20Analogia.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2013. p. 3-4.

discurso procede de manera racional y (c) la decisión satisface el código de valores dominante.²³⁵

Assim, em resposta à corrente radical, tem-se a corrente cética moderada, para a qual a interpretação tem limites conceituais, ou seja, o fato de o texto normativo ter diversos significados possíveis, não significa que possa ter *qualquer* significado. A interpretação não consiste em atribuir a um texto qualquer significado, mas em atribuir um significado permitido pelo uso linguístico, pelos métodos interpretativos em uso e pela dogmática existente.²³⁶ A interpretação é um ato discricional (de vontade e não de conhecimento), que pode e deve, porém, ter limites controláveis com base na linguagem do texto jurídico.

Na perspectiva não cognitivista, portanto, a fidelidade à lei no sentido de fidelidade a preceitos inteiramente e univocamente prévios à interpretação e aplicação judicial é um ideal irrealizável. O máximo que se pode atingir realisticamente é a fidelidade a valores fundamentais incorporados no direito positivo e assumidos pelo intérprete, à luz dos quais se pode perseguir uma fidelidade à lei, não mecânica ou passiva, mas ativa ou dinâmica. Ou seja, que exija a constante colaboração do intérprete em um processo que não se exaure na produção.²³⁷

Dessa feita, a teoria cética moderada parece ser a que melhor representa o Direito moderno, pois reconhece na interpretação mais do que um ato de conhecimento, elevando-a a um ato de escolhas. Essas escolhas sempre ocorrem no processo interpretativo, independentemente da complexidade do caso (até para reconhecer um caso como fácil ou difícil é necessário interpretar). Por outro lado, reconhece também essa teoria que os textos jurídicos não podem ser totalmente

²³⁵ AARNIO, Aulis. **Lo Racional como razonable – Un tratado sobre la justificación jurídica**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1991. p. 288.

²³⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. pp. 413-4.

²³⁷ CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'Interpretazione Giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007. pp.145-6.

descartados em um sistema codificado, de maneira que a intérprete deve limitar o processo de descoberta aos significados possíveis do texto, de acordo com a linguagem nele expressa e com os princípios e valores a ele subjacentes dentro da ordem jurídica vigente.

2.1.3 A lógica argumentativa do Direito como pressuposto da interpretação

Da perspectiva de que o intérprete detém o poder de decidir sobre o significado a ser atribuído a uma determinada disposição ou enunciado linguístico, a fim de perseguir o objetivo da lei, com a realização dos valores inerentes ao sistema jurídico em voga, mostra-se imprescindível salientar, ainda, que no âmbito de um Estado Democrático de Direito, a interpretação atrai o ônus da justificação das decisões sobre esses diversos significados possíveis, de modo que “o discurso justificativo torna-se o verdadeiro elemento de diferenciação e legitimação das decisões judiciais [...]”²³⁸. Assim, a *argumentação* pode ser entendida como “o conjunto de razões que é utilizado pelo intérprete para suportar uma dada interpretação”²³⁹. A particularidade da discussão jurídica é que esta não exige uma racionalidade absoluta, mas “[...] apenas a exigência de que possa ser racionalmente justificada no contexto da ordem jurídica prevalecente”²⁴⁰.

Dessa maneira, é possível afirmar que toda interpretação depende de escolhas, as quais, no entanto, devem ser pautadas por um discurso justificativo racional intersubjetivamente controlável, capaz de conduzir à adequada interpretação e evitar a arbitrariedade e a ofensa ao sobreprincípio da segurança

²³⁸ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p.60.

²³⁹ AVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 193.

²⁴⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Ed., 2001. p. 213.

jurídica. Ou seja, mediante as várias interpretações possíveis, é preciso definir critérios que indiquem qual delas é a mais adequada no intuito de promover a justiça do caso concreto e fornecer segurança jurídica.

Nesse sentido, a lógica argumentativa é essencial ao processo de interpretação dos textos jurídicos, a fim de que o intérprete possa justificar sua escolha entre os diversos tipos e técnicas de interpretação possíveis. Em seu emblemático artigo sobre a função da ciência do Direito Tributário, Ávila afirmou:

A Ciência do Direito utiliza, pode e deve utilizar uma fusão entre proposições descritivas e normativas que precisam ser guiadas por uma teoria da interpretação que combine uma teoria dos sistemas, uma teoria das normas e uma teoria jurídica da argumentação.²⁴¹

Essa fusão Ávila denominou de “estruturalismo argumentativo²⁴²”, segundo a lição pregada pela Escola de Gênova, de que a função da Ciência do Direito é a de descrever, adscrever e criar significados normativos e infirmo a Teoria Pura do Direito construída por Kelsen²⁴³, de que a função da Ciência do Direito seria apenas de conhecer, e não de desenvolver o Direito.²⁴⁴ Mas o que pressupõe esse estruturalismo argumentativo? Pressupõe que, embora a função da Ciência do Direito não seja precipuamente descritiva, mas, sim, adscritiva e criativa, ela é sempre “limitada e suscetível de controle intersubjetivo”²⁴⁵, pois do contrário não seria ciência. Ainda que o intérprete se depare com várias alternativas de interpretação e decisão, é preciso estabelecer a “harmoniosa composição entre atividades semânticas e argumentativas”²⁴⁶, conforme sustenta Ávila.

A dúvida a ser sanada é como o intérprete deverá justificar a solução dada para certo problema dentro do sistema (diante dessa ideia que a norma só se constrói no momento de aplicação) a fim de realizar a justiça e preservar a

²⁴¹ AVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 181.

²⁴² Idem.

²⁴³ Vide: KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. *Passim*.

²⁴⁴ AVILA, Humberto. Op. cit., p. 182.

²⁴⁵ Ibid., p. 183.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 254.

segurança jurídica²⁴⁷ e os demais princípios que regem o Direito Tributário. A resposta é aquela encontrada por Perelman: a argumentação.²⁴⁸ “A verdade jurídica não é ‘revelada’ ou ‘descoberta’, já que não vem de Deus, nem preexiste ao labor humano, não se encontra, pois, no objeto observado. É uma verdade ‘construída’, em um processo do qual o intérprete participa. Não é essa verdade, *demonstrada*, mas *legitimada* mediante um processo de *justificação*”²⁴⁹.

Assim, o processo de argumentação é aquele que guarda a noção de dar boas justificativas em defesa de certas reivindicações ou decisões, ou seja, é um processo de justificação das escolhas interpretativas que não pode ser esquecido ou superado e tem relevância tanto quanto a própria interpretação.²⁵⁰ A incapacidade da lógica formal de fornecer critérios que determinem a correção material dos argumentos pode levar a algumas situações peculiares: com base em premissas falsas, pode-se argumentar corretamente do ponto de vista lógico, e, por outro lado, é possível que um argumento seja incorreto do ponto de vista lógico, ainda que a conclusão e as premissas sejam verdadeiras ou altamente plausíveis.

A argumentação se estrutura, assim, por meio de argumentos que conferem lógica e também coerência aos enunciados. A lógica é obtida por meio da justificação interna que trabalha por premissas da lógica silogística para a qual a premissa maior é a norma, e a menor, o fato, devendo este se conformar naquela para formar a decisão. A justificação externa, por sua vez busca referências que tornem possível “encaixar” determinada decisão dentro do sistema jurídico no qual ela está inserida.²⁵¹ Essa justificação também se aplica às decisões jurídicas e como

²⁴⁷ Cfe. AVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 695: “O princípio segurança jurídica entendido como norma que estabelece os ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito, nunca pode ser descartado. O que pode ocorrer, é que em alguns casos, um elemento de um de seus *ideais*, de uma de suas *dimensões*, pode ser diferentemente calibrado, em virtude da sua relação com os ideais de outra dimensão, porém a segurança jurídica, na unidade de seus ideais, nunca é objeto de afastamento completo”.

²⁴⁸ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. 6 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2005. Passim.

²⁴⁹ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória**. 2.ed. reform. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 41.

²⁵⁰ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.19.

²⁵¹ PERAZZOLI, Fernando Davi. “Justificação interna e justificação externa da decisão judicial: um aporte garantista”. In: **Revista da ESMESC – Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina**. v.14, n. 20, (jan/dez. 2007). Florianópolis: ESMESC, 2007. p. 175.

afirma Alexy “na justificação interna verifica-se se a decisão se segue logicamente das premissas que se expõe como fundamentação; o objeto da justificação externa é a correção dessas premissas”²⁵². Indubitável é que “a racionalidade da decisão jurídica não advém da conclusão nem das premissas utilizadas, mas do próprio processo argumentativo que conduz à conclusão e o fundamenta, demonstrando a conveniência dos pontos de partida”²⁵³.

Por tais razões, a atividade interpretativa que culmina com a afirmação de um resultado normativo é fruto de um processo lógico-argumentativo que tem sua expressão material na justificação de uma determinada decisão.

2.2 As regras de exceção e a interpretação segundo o Código Tributário Nacional

A interpretação do Direito Tributário não se diferencia da interpretação dos demais ramos do Direito, integrando o conjunto geral da atividade hermenêutica²⁵⁴, de modo que a interpretação da lei tributária “deve aceitar todos os critérios e elementos próprios da teoria geral da interpretação, seja para a imposição, seja para a isenção”²⁵⁵. O Código Tributário Nacional, contudo, dedica um capítulo (Capítulo IV da Sessão III) à regulamentação da forma de interpretação da legislação tributária, como se necessário fosse diferenciar a atividade interpretativa desse ramo do Direito. Ocorre que, no fim, essas regras de interpretação implicam maiores prejuízos do que benefícios.

²⁵² ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 219.

²⁵³ DOBROWOLSKI, Samantha Chantal. **A Justificação do Direito e sua Adequação Social – Uma abordagem a partir da Teoria de Aulis Aarnio**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 37.

²⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 47.

²⁵⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Interpretação e Integração da Norma Tributária”. In: **Revista da EMERJ**, v. 13, n. 52, 2010. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista52/Revista52_112.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2015. p. 127.

O primeiro entrave quanto a esse tipo de disposição diz respeito à repartição dos poderes. Isso porque, com a adoção do modelo tripartite pela CF/88 (art. 2º), a delimitação do campo de atuação de cada um deles deve ser respeitada. Ao Legislativo incumbe a criação das leis; a interpretação e aplicação dessas leis ao caso concreto é papel típico do Judiciário. Ou seja, as leis interpretativas devem ser analisadas com muita restrição, uma vez que não é papel do legislador interpretar²⁵⁶, como salienta Guastini:

Il legislativo non deve esercitare la funzione giurisdizionale per quelle stesse ragioni che esigono che il giudiziario non eserciti la funzione legislativa. Se l'accertamento della violazione del diritto fosse affidato a quello estesso organo che è competente a crearlo, sia il principio di egaglianza sai il principio di certeza del diritto sarebbero esposti a possibili lesioni.²⁵⁷

O segundo problema relativo às leis interpretativas consiste diretamente nas limitações que esse tipo de norma impõe, pois, ao reduzir a atividade hermenêutica ao âmbito de delimitação escolhido pelo legislador, acaba por desconsiderar o caráter sistêmico do Direito e a necessidade de interpretação de qualquer dispositivo no momento de sua aplicação. Nesse sentido, destaca Eros Grau:

Praticamos a interpretação do direito não – ou não apenas – porque a linguagem jurídica é ambígua e imprecisa, mas porque [...] interpretação e aplicação do direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar (=compreender) os textos normativos, mas também compreendemos (=interpretamos) os fatos²⁵⁸.

Ao falar sobre o tema das leis interpretativas, Carlos Maximiliano pondera que a compulsoriedade das regras de interpretação inseridas nos códigos confere a eles maior prestígio e força de acatamento. Pondera também que - contanto que “o legislador não edite suas regras como únicas; limite-se a apresentá-las como principais, diretas, precisas, generalizadas, sem prejuízo de outras porventura obtidas pela pesquisa livre e proteiforme da doutrina”²⁵⁹ -, o principal problema suscitado por aqueles juriconsultos que discordam da inserção de preceitos hermenêuticos nos códigos desaparece. Os ditos preceitos hermenêuticos, então,

²⁵⁶ KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 156.

²⁵⁷ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: Giappichelli, 2011. pp. 352-53.

²⁵⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 63.

não seriam meros conselhos, mas regras compulsórias que devem ser obedecidas, no entanto podem ser complementadas pelo intérprete.

Parece-nos que a digressão realizada por Maximiliano não está de todo equivocada, porque, podendo sofrer complementações, as regras hermenêuticas não ferem tão frontalmente o processo de interpretação do direito. Por outro lado, essa própria conclusão demanda a adequada interpretação dos dispositivos legais relativos à interpretação, pois só assim é possível deles depreender a norma que determina um modo de interpretar, mas admite a complementação de outros métodos. Maximiliano mesmo afirma:

As regras de Hermenêutica incluídas em um Código têm a mesma força compulsória que os outros preceitos ali consolidados, isto é, variável segundo a evolução; porquanto devem ser interpretadas também de acordo com as condições sociais.²⁶⁰

Assim, ao afirmar que o *dispositivo hermenêutico* requer, ele próprio, interpretação de acordo com as condições e a evolução social, parece-nos que a escolha prévia do método interpretativo se torna inócua. Melhor seria que o intérprete permanecesse livre para, com base em um Código Hermenêutico adequado aos valores de seu tempo, proceder na apropriada interpretação e aplicação do direito. Não obstante, o direito tributário brasileiro previu algumas regras interpretativas e, diante do princípio da legalidade estrita que o informa, não soa conveniente simplesmente ignorá-las ou afastá-las por completo. Resta, portanto, seguir a lição de Maximiliano, buscando a interpretação mais apropriada desses dispositivos de modo a adaptá-los à realidade social do momento.

O art. 107 do CTN dispõe que as normas tributárias serão interpretadas conforme disposto nos artigos seguintes. O art. 108, por sua vez, determina uma ordem hierárquica de métodos para a integração da legislação tributária, e os artigos 109 a 112 determinam métodos de interpretação específicos para casos diferenciados. Ao presente estudo importa destacar a previsão do art. 111 do CTN, a qual determina *in verbis*:

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

²⁵⁹ MAXIMILIANO. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 79.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 80.

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - **outorga de isenção**;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Como se depreende da redação desse artigo, o legislador determinou que fossem interpretadas de forma *literal* as regras excepcionais tributárias, ou seja, aquelas que constituem exceção à regra padrão de tributação, tal qual as isenções. Aliás, quanto à outorga de isenções, cabe chamar atenção para a imprecisão técnica do referido dispositivo, uma vez que, sendo a isenção, segundo o próprio CTN, uma forma de exclusão do crédito tributário, esta já estaria contemplada pela disposição do inciso I, dispensando a existência do inciso II.

Mas o fato relevante é que o legislador pugnou que todas as normas que desoneram o contribuinte da obrigação principal tributária (pagamento do tributo) ou, até mesmo das obrigações acessórias, sejam interpretadas pelo *método literal*. Na verdade, parece mais que a intenção do legislador tenha sido de restringir ao máximo possível as hipóteses normativas que constituem exceção à regra de tributação, evitando a ampliação de sua incidência. Entretanto a forma empregada para tanto não foi aparentemente satisfatória do ponto de vista técnico da Ciência do Direito. Isso porque a “interpretação chamada *literal* ou *gramatical* constitui, em verdade, apenas a etapa inicial do processo interpretativo. A ela deve seguir-se o emprego de autênticos métodos de interpretação”²⁶¹. Nesse sentido, Larenz já afirmava:

Toda interpretación de un texto ha de comenzar con el sentido literal. Por tal entendemos el significado de un término o de una unión de palabras en el uso general del lenguaje o, en caso de que sea constatable un tal uso, en el uso especial del lenguaje de quien habla, aquí en el da ley respectiva.²⁶²

De uma primeira leitura do art. 107 poder-se-ia extrair a ideia (errônea) de que o CTN exaure as técnicas e os critérios de interpretação da legislação tributária, o que não ocorre. O capítulo dedicado à interpretação da legislação tributária faz menção apenas a algumas regras excepcionais, nas quais o intérprete deve dar preferência aos critérios ali indicados. Mas, mesmo nesses casos, o intérprete não

²⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 178.

²⁶² LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. Trad. Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel Derecho, 1994. p. 316.

pode ignorar a hermenêutica jurídica²⁶³. Melhor dizendo, o Direito Tributário não carece de técnicas interpretativas próprias, devendo ser interpretado em consonância com as técnicas hermenêuticas gerais. Mesmo o dispositivo legal em comento (art. 111), como integrante do ordenamento jurídico, necessita ele próprio ser interpretado a fim de dele se extrair uma norma aplicável.

2.3 A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a interpretação literal

Definidas as premissas teóricas sobre as quais se funda o conceito de interpretação jurídica adotado neste estudo, cumpre prosseguir com a análise da interpretação das isenções, invocando, inicialmente, uma visão prática sobre o tema. Para tanto, analisaremos a posição dos tribunais brasileiros quanto à interpretação dessas regras, a fim de demonstrar a usual adoção exclusiva do método literal, disposto no art. 111 do CTN e os problemas daí decorrentes.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, até o presente momento, tende a demonstrar demasiado apego à interpretação literal das isenções em razão da disposição do art. 111 do CTN, negando a aplicação de outros métodos interpretativos. Além disso, para esses Tribunais a interpretação literal não significa apenas a fidelidade ao significado semântico das palavras ou àquele significado obtido à primeira vista, sem maior contextualização; ela se confunde, muitas das vezes, com a impossibilidade de interpretar extensivamente e, em outras, com a ideia da vedação do uso da analogia, como se pode depreender dos exemplos que seguem.

No primeiro deles, a Primeira Seção do STJ, ao julgar recurso especial²⁶⁴ representativo da controvérsia sobre a isenção de imposto de renda para portadores

²⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 234.

²⁶⁴ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal. 2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações

de moléstias graves, proclamou que as normas concessivas de isenção não podem ser interpretadas de forma *analógica ou extensiva*, consolidando o entendimento de que o rol constante do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 é taxativo, e o portador de qualquer outra enfermidade não expressamente prevista *no texto da lei* não faz jus à isenção, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. A corroborar esse entendimento, há diversos julgados que reforçam a ideia de que a norma concessiva de isenção deve ser interpretada *literalmente* e que, em razão disso, fica vedada a interpretação extensiva (ampla) e qualquer outro tipo de argumento ou método interpretativo (sistemático, finalístico, histórico etc), que não o literal.

Em recente julgado²⁶⁵, o STJ também negou o direito à isenção por moléstia grave a um contribuinte que pleiteava o benefício sobre a remuneração. O Agravante pleiteava fosse a concessão da isenção de imposto de renda deferida desde a data do pedido de aposentadoria por invalidez (que coincidia com a comprovação da moléstia) e não a data da concessão do benefício de aposentadoria. O pedido foi negado pelo Tribunal sob o seguinte argumento:

promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.3. Consectariamente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006)

4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010).

²⁶⁵ AgRg nos EDcl no REsp 1350977/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 07/03/2014.

É cediço nesta Corte que, à vista do art. 111, II, do CTN, a norma tributária concessiva de **isenção deve ser interpretada literalmente**, sendo que, na hipótese, a concessão de isenção do imposto de renda a partir da data da comprovação da doença vai de encontro à interpretação do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88, que prevê que a isenção se dá sobre os proventos de aposentadoria e não sobre a remuneração.²⁶⁶ (Grifo nosso)

Novamente, evidencia-se, nesse caso, que o STJ tomou como único método interpretativo da hipótese normativa isencional o literal, entendido como a observância estrita daquilo que está expresso e claramente contido no enunciado, o qual prevê “proventos de aposentadoria” e não “remuneração”. Ou seja, ainda que tenha o contribuinte alegado que entre o pedido e o efetivo deferimento da aposentadoria teriam transcorrido vários meses e que a demora era culpa exclusiva do órgão público concedente, o Tribunal não considerou esses fatores em razão da interpretação literal do artigo legal em questão.

Outro exemplo pode ser extraído do julgamento de controvérsia sobre a isenção de IPI²⁶⁷, em que o recorrente pleiteava o direito à isenção na compra de um automóvel, mesmo tendo-o feito há menos de dois anos (prazo este definido em lei como o mínimo de tempo para nova aquisição com direito à isenção). Decidiu o STJ, nos termos pugnados pelo Ministro Mauro Campbel que,

(...) ao entender que o impetrante pode valer-se da isenção de IPI na compra de automóvel, mesmo tendo-o feito há menos de dois anos, **o Tribunal de origem acabou por *alargar a norma isentiva* contida no art. 1º da Lei n. 8.989/95, e, com isso, negou vigência tanto àquela norma tributária codificada, que impõe interpretação literal da legislação que disponha sobre isenção**, quanto ao art. 2º da Lei n. 8.989/95, que estabelece limitação temporal ao gozo da isenção do IPI na aquisição de um novo automóvel. (Grifo nosso).

Nesse caso, mais uma vez, exsurge o entendimento de que a legislação que dispõe sobre isenção deva ser interpretada literalmente. Acresce-se, contudo, ao conceito de interpretação literal, a impossibilidade de *alargamento* (ou extensão) da hipótese de incidência da norma isencional. Não foram sequer consideradas as

²⁶⁶ Trecho citado na ementa, extraído de outro acórdão: REsp 1243165/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 27/04/2011.

²⁶⁷ REsp 1264183/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 09/12/2011.

razões pelas quais o contribuinte pleiteava a isenção nesse interregno menor de tempo.

Ainda, ao julgar um caso sobre a isenção de imposto de renda sobre rendimentos percebidos por pessoas físicas²⁶⁸, o Superior Tribunal asseverou a impossibilidade da não incidência do imposto sobre a verba denominada "indenização compensatória" - recebida pelo impetrante por ocasião de seu desligamento do cargo de diretor-presidente da Companhia Vale do Rio Doce - sob o fundamento estampado na ementa do julgado:

(...) Tampouco a interpretação dada pelo acórdão rescindendo foi razoável, porquanto por meio dela **estendeu-se um benefício fiscal** dedicado a trabalhadores, no contexto de demissão, a pessoa que nem sequer era empregada da empresa, mas, apenas, seu colaborador a título de prestação de serviços de gestão. Ademais, a **legislação tributária exige interpretação literal para a outorga de isenção (art. 111, inciso II, do CTN), o que inviabiliza a concessão de isenção mediante emprego de analogia ou de equidade (art. 108, § 2º, do CTN)**, na forma como foram utilizadas pelo tribunal para estender os efeitos da benesse versada no art. 6º, V, da Lei 7.713/88, voltada às rescisões trabalhistas, à pessoa sem vínculo empregatício. (Grifo nosso).

Nesse caso, o Tribunal não só asseverou a exigência da interpretação literal para a outorga de isenções como salientou, ademais, que a literalidade inviabilizaria o emprego da analogia e da equidade (conforme dispõe o art. 108 do CTN), em um emaranhado de conceitos que não devem ser confundidos. Mais uma vez a interpretação literal foi tomada como meio de vedar a extensão da hipótese de incidência da norma isencional.

Um último exemplo advindo do STJ trata do julgamento de um caso no qual era pleiteada a isenção de imposto de renda retido na fonte sobre a remessa de numerário ao exterior para o pagamento de serviços indispensáveis à finalização de produção cinematográfica nacional (artigo 690, inciso XI, do Decreto 3.000/99 (RIR/99))²⁶⁹. O direito à isenção também foi negado pelo Tribunal, nos seguintes termos:

²⁶⁸ REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/2011, DJe 08/04/2011.

²⁶⁹ REsp 1137031/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/09/2010, DJe 01/10/2010.

(...) 6. Admitir a pleiteada isenção equivaleria a conceder à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior que recebe pagamento em razão da prestação de determinado serviço, **benefício legal sem justa motivação e sem nenhuma previsão legal**, em detrimento de empresas nacionais que realizem a mesma atividade.

7. A regra invocada pela recorrente, por tratar de isenção, ou seja, da dispensa legal de recolhimento do tributo e, portanto, causa de exclusão do crédito tributário, **deve, nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN, ser interpretada de forma literal, não admitindo a realização de analogias e extensão** a situações não contempladas pela lei. Precedentes desta Corte. (Grifo nosso)

O interessante dessa ementa é que a interpretação literal das isenções é mais uma vez invocada como sinônimo de proibição de analogia e extensão. Todavia, ao mesmo tempo, fala-se na concessão de um benefício legal sem “justa motivação”, como se as causas da concessão da isenção houvessem sido consideradas no processo de interpretação, o que por si só parece contraditório, uma vez que o conceito de literalidade está, em princípio, dissociado das circunstâncias metatextuais (“fora” do texto).

Por fim, também o STF já exarou entendimento no sentido de que a interpretação das isenções deve ser não analógica²⁷⁰ e restritiva²⁷¹. Ou seja, o que

²⁷⁰ Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSSL. DISCUSSÃO ACERCA DA NATUREZA DA ATIVIDADE PARA FINS DE INCIDÊNCIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA QUE ALEGA SER ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS ASSOCIAÇÕES DE BANCOS – FEBRABAN. AUSÊNCIA DE PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 543-A, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL C.C. ART. 327, § 1º, DO RISTF. (...) 3. In casu o acórdão recorrido assentou: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CONSTITUCIONALIDADE – EXCLUSÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS REALIZADOS NO EXERCÍCIO DE INSTITUIÇÃO DA EXAÇÃO – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA E ENTES EQUIPARADOS – ISENÇÃO DE IRPJ – REGRA NÃO ESTENSÍVEL À CSLL. (...) 3. Suficiente à realização do fato imponible da CSLL a ocorrência de resultado positivo, independentemente da natureza da atividade. 4. O objeto social, o tipo societário, a forma associativa de constituição, bem como, a perseguição ou não de lucro, pelo contribuinte, não impedem a materialização do fato imponible se realizada, em todos os seus aspectos, da hipótese de incidência tributária. 5. Depende de expressa previsão legal a estipulação de benefícios e isenções fiscais, a teor do artigo 176, do Código Tributário Nacional. As isenções devem ser legalmente autorizadas pelo mesmo ente tributante dotado de competência para instituir a exação, **sujeitando-se a lei isentiva a interpretação literal, consoante o disposto no artigo 111, II, do CTN. 6. A norma integrativa da legislação reguladora do Imposto de Renda, dotada de força para excluir do seu campo de incidência a disponibilidade econômica decorrente de determinados comportamentos ou mesmo a renda auferida por uma categoria de contribuintes (norma isentiva) não pode ser automaticamente estendida a tributo diverso, definido por regra matriz própria e regido por um conjunto específico de comandos normativos.** (...) 4. Agravo regimental desprovido. (AI 767141 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 03/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 23-04-2012 PUBLIC 24-04-2012)

²⁷¹ EMENTA: Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI, c, CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. 1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na

se percebe da análise dos julgados invocados é que a posição dominante das Cortes Superiores é no sentido da aplicação exclusiva do método literal na interpretação das isenções, com total desprezo ao caráter finalístico dessas normas. Não obstante, não há unicidade nas Cortes quanto ao próprio significado atribuído ao termo “interpretação literal” - usado como sinônimo tanto de vedação de analogia quanto de equiparação -, e nem quanto ao alcance do art. 111 do CTN.

Ainda que minoritárias, há também no âmbito do STJ decisões que demonstram um entendimento divergente sobre o modo de interpretação das isenções, ao reconhecer a possibilidade do uso de outros métodos, no intuito de promover os objetivos implicitamente traçados pela lei isencional. Por exemplo, nos autos do recurso especial número 98.909/SP ²⁷², o ministro relator sucintamente afirmou que “a lei proíbe a ampliação da isenção, sem impedir que o intérprete desvele o real sentido da norma”. Do mesmo modo, nos autos do recurso especial 192.531/RS afirmou o ministro relator que,

não se deve concluir, como faz crer a recorrente, que o disposto no art. 111, II, do CTN, estaria a vedar a aplicação de outros métodos de interpretação que não a literal. Não, por esse entendimento não deve trilhar o aplicador do direito, já que "una justa ponderación de los elementos gramatical, lógico-sistemático, histórico y finalista o teleológico, parece el modo más seguro de llegar a una interpretación que posea un valor de verdade y rectitud"

regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. 3. No caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, **ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção.** 4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública. 5. A constatação de que um imóvel está vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. A sua não utilização temporária deflagra uma neutralidade que não atenta contra os requisitos que autorizam o gozo e a fruição da imunidade. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 385091, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 17-10-2013 PUBLIC 18-10-2013)

²⁷² TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O art. 111, II, do CTN proíbe que o intérprete amplie os casos de isenção, sem impedir, todavia, que ele desvele o real significado da norma. Recurso especial não conhecido. (REsp 98.809/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/1998, DJ 10/08/1998, p. 49)

(LUIZ LEGAZ Y LACAMBRA, *Filosofia del Derecho*, p. 551, Bosch, Casa Editorial, S.A – 5ª edición).²⁷³

A imprecisão quanto ao conceito de interpretação literal, interpretação extensiva e analogia, bem como quanto ao alcance da norma prescrita no art. 111 do CTN - ilustrada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores - reflete nos demais órgãos judiciais do País, implicando a inexistência de um consenso quanto ao método de interpretação das isenções. Assim, as Cortes Superiores que deveriam guardar a função de unificação do direito²⁷⁴ apresentam uma jurisprudência divergente, carente de conceitos claros e, por via de consequência, tendente a exarar decisões não racionalmente controláveis, ferindo a segurança jurídica.

Posto assim, o primeiro problema prático com relação à interpretação das isenções é a ausência de univocidade conceitual, que acarreta insegurança jurídica e, até mesmo, afeta a igualdade, uma vez que casos idênticos podem convergir para decisões judiciais distintas, a depender de quem interpreta a lei²⁷⁵. Desse modo, mostra-se imperioso “desembaçar o campo de visão” para enxergar com mais clareza o que é interpretar literalmente e qual o real significado da disposição do art. 111 do CTN, para saber se ele pode e/ou deve ser afastado do processo de interpretação do enunciados normativos isencionais.

²⁷³ ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. APOSENTADORIA POR TEMPO DE SERVIÇO. MOLÉSTIA GRAVE. CARDIOPATIA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. LEI N. 4.506/64 (ART. 17, INCISO III). DECRETO N. 85.450/80. PRECEDENTES.

1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. 2. O STJ firmou o entendimento de que a cardiopatia grave, nos termos do art. 17, inciso III, da Lei n. 4.506/64, importa na exclusão dos proventos de aposentadoria da tributação pelo Imposto de Renda, mesmo que a moléstia tenha sido contraída depois do ato de aposentadoria por tempo de serviço. 3. Recurso especial conhecido e não-provido. (REsp 192.531/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/02/2005, DJ 16/05/2005, p. 275).

²⁷⁴ Cf. MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 79: “O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça não podem ser pensados como cortes que apenas *declaram* o sentido prévio, intrínseco e unívoco da Constituição e da legislação infraconstitucional federal. [...] São cortes, em última análise, que decidem o sentido da Constituição e da legislação *infraconstitucional federal*”.

²⁷⁵ Cf. LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. Trad. Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.p. 310: “Si los tribunales interpretaran la misma disposición em casos similares, ora de una manera ora de otra, esto estaría en contradicción con el postulado de justicia que las cosas iguales deben ser igualmente tratadas, así como con la seguridad jurídica ambicionada por la ley [...]”.

2.4 O significado de interpretação literal

Previamente à demonstração da insuficiência do método literal para a interpretação das isenções, cumpre definir o conteúdo significativo da expressão “interpretação literal” colimada pelo art. 111 do CTN, considerando que tal definição constitui um requisito para a averiguação sobre a possibilidade de interpretação diversa. Como se demonstrou anteriormente, não há consenso entre os juristas sobre o que seja interpretação, assim como também não há uniformidade no que se refere à compreensão do vocábulo “literal”. Ou pior, não há segurança quanto à definição do método literal de interpretação.

Cabe retomar, inicialmente, o que é interpretar:

*La interpretacion se presenta no como averiguacion, sino como valoracion, eleccion, y decision: interpretar es individualizar los diversos posibles significados de um texto, valorar de cada uno los posibles resultados prácticos, y escoger el más oportuno em vista a um fin preestablecido.*²⁷⁶

Baseado nessa conceituação, é preciso, então, empreender esforços para a compreensão do que vem a ser “interpretar literalmente”. O que se pode compreender por interpretação literal ou por significado literal? Sem adentrar, por ora no campo jurídico, é importante destacar a compreensão desse termo para a filosofia da linguagem.

Segundo Tecla Mazzarese, para os linguistas, a tese do literalismo estaria centrada no princípio *composicional*, segundo o qual o significado de todo enunciado está completamente determinado pelo significado das palavras que o compõem e pelas regras sintáticas de composição²⁷⁷, muito embora esses mesmos linguistas

²⁷⁶ GUASTINI, Riccardo. **Problemas de interpretación**. Version española de “Problemi di interpretazione” In: R. Guastini, *Le fonti del diritto e l’interpretazione*, Milán, 1993, cap. XXV. Trad. cast. de Miguel Carbonell (IIJ- UNAM). *Isonomía*, n. 7. Octubre 1997. Disponível em: <<http://www.cervantesvirtual.com>>. Acesso em: 12 mai. 2014. p. 121.

²⁷⁷ MAZZARESE, Tecla. **Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente**. Version española de “Interpretazione letterale: giuristi e linguisti a confronto”. In: VELUZZI, Vito (ed.). **Significato letterale e interpretazione del diritto**. Torino: Giappichelli, 2000. p. 95-136. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. *Doxa*, n. 23, 2000. p. 597-631. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com>. Acesso em: 25 ago. 2014. p.601.

aceitem a intervenção simultânea de um segundo princípio - o *contextual-*, o qual determina que o significado de um termo dependa do contexto da totalidade do enunciado no qual ele se apresenta. Ou seja, mesmo o significado das palavras tomadas individualmente não pode ser identificado fora de um contexto, ainda que ele seja mínimo.²⁷⁸ Assim, no campo da moderna filosofia da linguagem, propõe Mazzarese uma distinção quatripartite das posições mantidas por linguistas sobre o tema da significação literal: a) o literalismo; b) o antiliteralismo moderado; c) o antiliteralismo radical e d) o literalismo moderado.²⁷⁹

Para os que defendem o literalismo, “o significado literal é aquele apreendido apenas em razão do conhecimento de regras prévias de linguagem, sem qualquer informação contextual adicional”²⁸⁰. Ou seja, o intérprete detém apenas a sentença, sem qualquer evidência ou indício sobre a motivação dela. Já o antiliteralismo moderado abarca distintas correntes, as quais têm em comum,

[...] a eleição como objeto de análise, de dados ou fenômenos linguísticos que, em nível sintático, semântico ou pragmático, interagem ou interferem com a mera formulação linguística de um enunciado, condicionando fortemente a individualização de significado.²⁸¹

De outra banda, o antiliteralismo radical se caracteriza por “uma crítica contundente à possibilidade de noção de significado literal e exhibe duas versões principais, uma mais fraca e uma mais forte”²⁸². Para a primeira, a noção de significado literal “só tem aplicação em relação a um conjunto de pressuposições de fundo que não podem ser totalmente apreendidas na estrutura semântica da sentença”²⁸³. Para a segunda, “não há fundamentos para sustentar uma distinção entre significado figurado e significado literal em termos de sua dependência de

²⁷⁸ MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente. Version española de “Interpretazione letterale: giuristi e linguisti a confronto. In: VELUZZI, Vito (ed.). In: **Significato letterale e interpretazione del diritto**. Torino: Giappichelli, 2000. p. 95-136. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. Doxa, n. 23, 2000. p. 597-631. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com>. Acesso em: 25 ago. 2014. p.601.

²⁷⁹ Ibid., p. 599-600.

²⁸⁰ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 336.

²⁸¹ Ibid., p. 337

²⁸² Idem.

²⁸³ Idem.

conhecimentos de fundo”²⁸⁴. Ambas as correntes afirmam não ser possível defender o literalismo.

Por derradeiro, para o literalismo moderado, “o que se entende como significado literal é tido como ponto de partida, e não como o marco no qual se circunscreve a interpretação”²⁸⁵. Melhor dizendo,

[...] el significado literal asume el papel de mero instrumento selectivo y/o evocativo de la diversidad de elementos no-literales (es decir, de elementos no puramente semánticos) que intervienen en la determinación del resultado de cualquier proceso interpretativo.²⁸⁶

O literalismo moderado parte do pressuposto de que qualquer processo interpretativo, para alcançar um resultado satisfatório depende de elementos não textuais ou semânticos, em maior ou menor grau, de modo que o literalismo é apenas um ponto de partida para a interpretação, mas nunca o seu resultado. Não obstante ser esta a concepção mais aceita hoje por parte da filosofia da linguagem, para os juristas, em sua maioria, a “interpretação literal” continua exercendo papel de imenso destaque, como se pode perceber, como afirma Mazzaresse, de uma série de comportamentos:

(a) en primer lugar, en la importancia que el legislador (ya sea nacional o internacional) sigue atribuyendo al canon literal al fijar las directivas que deben seguirse en la interpretación y en la aplicación del derecho; (b) en segundo lugar, en la convicción por parte de los jueces y demás operadores jurídicos de que fundan sus propias actividades (por muy diversas que sean) en una interpretación literal del derecho, en cumplimiento de lo que les es requerido por las directivas interpretativas del legislador; (c) en tercer lugar, en la importancia que los iusfilósofos siguen atribuyendo a las nociones de significado literal y de interpretación literal (aun conociendo el carácter problemático de ambas). Así es, por ejemplo, *cuando* definen y/o defienden la noción de «proposición normativa» (esto es, de proposición que tiene por objeto la descripción de una norma); *cuando* sostienen la función (la naturaleza) descriptiva de la dogmática jurídica; *cuando* ignoran algunos de los problemas con los que se encuentra la traducción del lenguaje jurídico.²⁸⁷

²⁸⁴ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 337.

²⁸⁵ Idem.

²⁸⁶ MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente”. Version española de “Interpretazione letterale: giuristi e linguisti a confronto”. In: VELUZZI, Vito (ed.). **Significato letterale e interpretazione del diritto**, Torino: Giappichelli, 2000. p. 95-136. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. Doxa, n. 23, 2000. p. 597-631. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com>. Acesso em: 25 ago. 2014. p.610.

²⁸⁷ Ibid., p.598.

O mais curioso é que, ainda que os juristas atribuam demasiada relevância à interpretação literal - sobretudo no âmbito do Direito Tributário, em que a legalidade se confunde com o apego ao texto da lei – “não há no uso comum um significado unívoco”²⁸⁸ sobre *interpretação literal*. Nada obstante, no campo jurídico, a combinação entre as concepções paradigmáticas de “interpretação” e as concepções do literalismo permite evidenciar que

[...] a única alternativa minimamente viável seria a combinação entre o critério da interpretação decisória-constitutiva com o *literalismo jurídico moderado*, o que só seria sensato se o “significado literal” fosse tomado como uma noção de difícil conceituação, que poderá ser apenas o *ponto de partida* e a *referência de limite* das possibilidades de construção de sentido do processo interpretativo.²⁸⁹

Diante da dificuldade de encontrar um único sentido para *interpretação literal* no campo jurídico, Guastini afirma que esse termo pode ser entendido em, pelo menos, cinco perspectivas diversas. Primeiramente, *interpretação literal* pode ser tomada como aquela *prima facie*, ou seja, a interpretação irrefletida, dependente exclusivamente da competência linguística e da expectativa do intérprete. Na segunda acepção, entende-se interpretação literal como aquela não contextual, ou seja, aquela que não considera qualquer elemento metatextual. Na terceira hipótese, a interpretação literal pode ser entendida como aquela não corretiva, dita também declarativa. Trata-se de interpretação que se abstém de estender ou restringir o significado *próprio, objetivo, natural* das palavras. Na quarta acepção, corresponde àquela interpretação que se abstém de construir norma que não está expressa na disposição interpretada. E, por fim, na última hipótese, trata-se de interpretação que reproduz a disposição interpretada, sem parafraseá-la ou reformulá-la com a ajuda, a eliminação ou a substituição de qualquer palavra.²⁹⁰

Guastini ainda defende que inúmeras são as possíveis técnicas interpretativas a serem adotadas pelo jurista ou pelo juiz; contudo, referidas técnicas podem ser divididas em duas classes: a primeira, a da interpretação literal, e a segunda, a de

²⁸⁸ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Giuffré, 2004. p. 144.

²⁸⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 343.

²⁹⁰ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Giuffré, Milano, 2004. pp. 144-47.

todas as técnicas remanescentes, que conduzem a um sentido diverso daquele literal.²⁹¹ Dessa maneira, parece-nos que o melhor modo de conceituar a interpretação literal seja reunindo todos os aspectos defendidos pelo autor italiano, admitindo que a interpretação literal compila todas as características acima citadas. Não se pode abstrair, contudo, que mesmo o sentido *prima facie*, objetivo ou natural das palavras depende da análise, ainda que rasa, do contexto do enunciado como um todo.

2.4.1 O que a interpretação literal não é

Tão ou mais relevante do que definir o que é *interpretação literal*, talvez seja explicitar o que ela não é. Em outras palavras, em que pese o sentido de *interpretação literal* possa ser apreendido em diferentes acepções, é fundamental demonstrar que a imposição de aplicação do método literal não pode ser confundida de imediato com as consequências advindas desse tipo de interpretação. Nessa seara, cumpre responder a duas questões relevantes: a interpretação literal é sinônima de interpretação restritiva ou não ampliativa? E, a interpretação literal veda diretamente o uso da analogia? Esclarecer essas dúvidas nos remete ao que a interpretação literal *não é*.

2.4.1.1 Interpretação restritiva

Quanto à primeira questão posta, insta proceder a separação entre interpretação literal e restritiva. O primeiro passo, para tanto, é esclarecer que a interpretação literal se consagra como um método ou uma técnica interpretativa, ou seja, o modo pelo qual se interpreta um determinado enunciado, à medida que a interpretação restritiva é consequência do método empregado.²⁹² Isso significa dizer

²⁹¹ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Giuffrè, 2004. pp. 142-43.

²⁹² Cf. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 162: "Hoje as palavras *extensiva* e *restritiva*, ou melhor, *estrita*, não mais indicam o critério fundamental da exegese, nem se referem a *processos* aconselháveis para descobrir o sentido e

que, a depender do método empregado (literal, histórico, teleológico, etc.), o resultado da interpretação será ampliativo ou restritivo.²⁹³ E, ainda, essa ampliação ou redução pode se referir ao sentido semântico das palavras ou à própria incidência da norma. Assim, a interpretação restritiva (que se opõe à extensiva) é aquela que acaba por reduzir o sentido daquilo que é “dito” pela lei.

Borges, aliás, afirma que sequer faria sentido falar em interpretação restritiva ou extensiva do alcance da lei, na medida em que a própria norma decorre do processo de interpretação. Ou seja, se não há significado pré-constituído e o processo interpretativo é de escolha de significados e de construção da norma, a restrição ou a ampliação do âmbito de incidência do preceito legal resultariam da própria norma interpretada²⁹⁴.

Nesse diapasão, podemos adotar como exemplo prático um caso julgado pelo STJ, em que se discutiu a possibilidade de outorga de isenção de imposto de renda a um contribuinte portador de *cegueira monocular*.²⁹⁵ Naquela ocasião, o ministro relator, ao expor seu voto, asseverou que “(...) a literalidade da norma leva à interpretação de que a isenção abrange o gênero patológico ‘cegueira’, não importando se atinge a visão binocular ou monocular”. Significa dizer que a interpretação literal, nesse caso específico, levou à ampliação da incidência da norma isencional ao atribuir conceito amplo ao termo empregado pela lei (cegueira). A isenção, nesse caso, contempla tanto aquele que é portador de cegueira total, quanto o que é parcialmente cego, em que pese a disposição legal só se refira à “cegueira”. Em suma, a interpretação literal gerou, no caso concreto em voga, uma interpretação ampliativa ao invés de restritiva, com o que se comprova que não se confunde literalidade com restrição.

alcance de um preceito; exprimem o *efeito* conseguido, o *resultado* a que chegará o investigador empenhado em atingir o conteúdo verdadeiro e integral da norma.”

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 202.

²⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.118.

²⁹⁵ Ementa: TRIBUTÁRIO. IRPF. ISENÇÃO. ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/1988. INTERPRETAÇÃO LITERAL. CEGUEIRA. DEFINIÇÃO MÉDICA. PATOLOGIA QUE ABRANGE TANTO O COMPROMETIMENTO DA VISÃO NOS DOIS OLHOS COMO TAMBÉM EM APENAS UM. (...) (REsp 1196500/MT, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 04/02/2011).

Outro exemplo pode ser extraído do acórdão do já citado RESP 98.809/SP²⁹⁶, em que o contribuinte pleiteava o direito à isenção de ICMS sobre esguicho de água (usado no combate a incêndios). O argumento da Fazenda Pública (contrário à concessão do benefício) era de que o dispositivo legal referente à isenção fazia menção a “aparelho de jato” e, portanto, “aparelho” não podia ser igualado à “peça” (caso do esguicho que é acoplado à mangueira). Nesse caso, tanto o desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo quanto o ministro relator do STJ entenderam que a isenção era também assegurada “ao elemento que produz o jato que combate o incêndio”, o qual deveria estar contemplado pelo termo “aparelho de jato”. A significação meramente semântica do termo “aparelho” indica que este se constitui em um *conjunto de peças*²⁹⁷. Portanto, ao assim interpretar, o STJ ampliou o sentido do termo “aparelho”, nele englobando uma *única peça*, o que resultou em um campo de abrangência mais amplo da norma isencional, sem se afastar da interpretação literal.

Partindo, então, da presunção de que sempre existe um significado literal, duas são as possibilidades de interpretação restritiva ou extensiva: 1) uma interpretação mais ampla ou restrita de cada um dos termos do enunciado²⁹⁸ (integrante do processo de interpretação) e 2) uma restrição ou ampliação da incidência do próprio preceito legal (consequência do processo de interpretação). Melhor dizendo, há uma ampliação ou restrição da incidência da norma, conforme se amplie ou restrinja o significado semântico dos termos do dispositivo legal interpretado. Mas esse efeito só será reconhecido no ato da aplicação da lei, ou seja, por meio da interpretação em concreto²⁹⁹. Significa dizer que o intérprete, opta

²⁹⁶ Vide nota 269.

²⁹⁷ Cf. dicionário on-line da língua portuguesa Michaelis. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br>>. Acesso em: 07 mar. 2015.

²⁹⁸ Nesse ponto, Riccardo Guastini diferencia interpretação de definição, afirmando que esta se refere à atribuição de significado a um único vocábulo, enquanto aquela à atribuição de significado a um enunciado completo. (**Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 27).

²⁹⁹ Riccardo Guastini ensina que a interpretação em abstrato consiste em identificar o conteúdo de sentido, ou o conteúdo normativo expresso ou logicamente implícito em um determinado texto, sem referência ao caso concreto, porquanto a interpretação em concreto consiste em subsumir uma determinada situação de fato ao campo de aplicação de uma norma identificada em abstrato. Ou seja, identifica-se a norma em vigor e depois os casos concretos que são disciplinados por aquela norma. Cabe ressaltar, contudo, que a interpretação como regra será um fenômeno empírico, o que vale dizer que a lei é habitualmente interpretada, não de modo abstrato, mas diante de um ou mais casos concretos. Pela interpretação, o hermeneuta deverá subsumir a Lei ao caso concreto, conjugando os distintos métodos de exegese. Daí ser possível que um mesmo texto legal possa

pela significação literal mais apropriada do dispositivo (de acordo com os argumentos capazes de dar suporte a essa escolha) e, ao fazê-lo, poderá, conseqüentemente, ampliar ou reduzir o campo de incidência da norma legal. A hipótese da norma será tanto mais abrangente quanto for o significado atribuído a cada um dos termos do dispositivo ou dos dispositivos que gerarem essa norma.

Mas, como salienta Carvalho, “ninguém pode prever, com visos de racionalidade, o rumo que os utentes da linguagem do direito, num dado momento histórico, vão imprimir às significações de certas palavras”³⁰⁰. Dessa maneira, mesmo no âmbito da interpretação literal, é dado ao intérprete decidir entre as possíveis significações dos termos, qual será adotada em razão dos valores a serem protegidos em um dado momento histórico e um determinado contexto social. Em resumo, o literalismo tido como método interpretativo a ser utilizado como ponto de partida da interpretação pode gerar uma restrição ou ampliação da incidência normativa a depender da escolha do intérprete quanto às possíveis acepções dos termos que compõem os enunciados normativos. Sem falar, no emprego dos demais métodos interpretativos que completarão o processo hermenêutico que redundará na apreensão da norma jurídica. A ideia, portanto, de que a interpretação literal se confunde aprioristicamente com interpretação restritiva, não parece correta³⁰¹.

2.4.1.2 Proibição de analogia

Não poucas vezes, a proibição de analogia é usada como sinônima de interpretação restritiva pelos intérpretes e pelos aplicadores do direito e a inadequada interpretação do art. 111 do CTN leva à conclusão de que a interpretação literal pode não só ser igualada à interpretação restritiva, mas ainda, ser confundida com a determinação de proibição do uso da analogia nas isenções.

pressupor mais de uma norma, dependendo do caso concreto (**Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. pp. 15-16).

³⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 118.

³⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 205.

O artigo 108 do CTN³⁰² estatui que, em não havendo disposição expressa para aplicar a legislação tributária, se fará uso da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público e da equidade. Contudo ressalta expressamente em seus parágrafos que do emprego da analogia não poderá resultar tributo não previsto em lei e que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo. Assim, da leitura isolada do referido artigo se depreende que apenas o uso da equidade estaria expressamente vedado às isenções, uma vez que a exclusão do crédito tributário corresponde à dispensa do pagamento de tributo (para o CTN), conforme disposto no parágrafo segundo. No entanto poderia também se inferir que a disposição expressa do art. 111 exclui a aplicação do art. 108, em razão do estabelecido no *caput*. O que permeia essas digressões é a sempre presente discussão doutrinária sobre o enquadramento da analogia no âmbito da interpretação *strictu sensu* ou como instituto autônomo de desenvolvimento do Direito, na modalidade de preenchimento de lacunas.³⁰³ Como bem resume Zaffaroni, “a analogia é chamada por alguns de ‘integração analógica’, distinguindo-a da ‘interpretação analógica’, enquanto outros consideram que a integração é uma forma de interpretação”³⁰⁴.

Segundo explica Maximiliano, a analogia, em sua acepção comum, indica uma semelhança de relações. Assim, se “duas coisas se assemelham sob um ou vários aspectos; conclui-se logo que, se determinada proposição é verdadeira quanto a uma, sê-lo-á também a respeito da outra.”³⁰⁵

³⁰² **Art. 108** - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

(BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966).

³⁰³ VELLOSO, Andrei Pitten. “Analogia e isonomia no direito tributário”. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 62, ano 13, mai-jun 2005, p. 77-95. São Paulo: Revista dos Tribunais. pp.80-81.

³⁰⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; Pierangeli, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro, vol.1 – parte geral**. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 152.

³⁰⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 168.

No âmbito jurídico, Velluzzi esclarece que por meio da analogia se aplica a consequência jurídica prevista em uma determinada norma a uma espécie de fato concreta reconduzível a uma classe de casos diversa, mas relevantemente similar à classe de casos contemplada pela norma³⁰⁶. No mesmo sentido, Velloso afirma:

Em se tratando de analogia jurídica, a equiparação das espécies semelhantes opera-se mediante a atribuição de idênticas consequências jurídicas, o que se leva a cabo por meio da imputação da consequência jurídica da norma pré-analógica aos fatos semelhantes àqueles que configuram a sua hipótese, criando-se, assim, a norma analógica.³⁰⁷

Ou seja, a analogia pressupõe um prévio processo de interpretação, em que o intérprete verifica que determinada pessoa, fato ou ato não está contemplado pela hipótese de incidência de uma norma, mas que devido à sua similitude com outro que está, merece-lhe seja atribuída idêntica consequência jurídica. Importante ressaltar, porém, que o elemento de identidade não pode ser qualquer um, e sim aquele fundamental ao fato jurídico que deu origem ao dispositivo, ou seja, não basta uma semelhança formal; é preciso que haja verdadeira igualdade sobre um ou mais aspectos.³⁰⁸

Assim, é possível afirmar que a analogia só tem lugar quando detectadas lacunas no ordenamento, as quais foram assim conceituadas por Karl Engisch:

As lacunas são de ciência do Direito positivo (do Direito legislado ou do Direito consuetudinário), apreensíveis como faltas ou falhas de conteúdos de regulamentação jurídica para determinadas situações de facto em que é de esperar essa regulamentação e em que tais falhas postulam e admitem a sua remoção através duma decisão judicial jurídico-integradora. As lacunas parecem, portanto, quando nem a lei nem o Direito consuetudinário nos dão uma resposta imediata a uma questão jurídica. Como já notamos, a lei fornece uma resposta quando esta dela é retirada por interpretação, mesmo que seja uma interpretação extensiva.³⁰⁹

Assim, a analogia difere aparentemente da interpretação *strictu sensu*, em que pese seja necessária muitas vezes à aplicação do direito. Significa dizer que a

³⁰⁶ VELLUZZI, Vito, **La distinzione tra analogia giuridica e interpretazione estensiva**. Disponível em: <http://www.academia.edu/1409896/La_distinzione_tra_analogia_giuridica_e_interpretazione_estensiva>. Acesso em: 20 dez. 2014. p.136.

³⁰⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. "Analogia e isonomia no direito tributário". In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 62, ano 13, mai-jun 2005, p. 77-95. São Paulo: Revista dos Tribunais. p.82.

³⁰⁸ MAXIMILIANO, Carlos. Op. cit. p. 173.

³⁰⁹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977. p. 111.

integração do direito faz parte do processo hermenêutico, ou da interpretação *latu senso*. Nada obstante, a analogia, ao contrário da interpretação em sentido estrito, cria uma norma nova, acrescentando ao dispositivo legal elementos não contemplados entre os possíveis sentidos apreendidos da linguagem referida pelo dispositivo. A interpretação, a despeito de poder evitar as lacunas e antinomias, não pode resolvê-las, uma vez que elas nascem justamente do processo de interpretação dos textos jurídicos e aparecem em um processo interpretativo já concluído³¹⁰. Em outras palavras, não há aplicação da analogia antes do processo interpretativo, pois, para descobrir se determinado fato pode ou não ser subsumido a certa regra, é preciso, antes de tudo, interpretar os dispositivos legais possíveis. Só a partir daí se torna viável concluir que determinado fato não foi regulamentado e que, portanto, existe uma lacuna no ordenamento a ser suprida.

Sobre esse ponto Guastini salienta com muita propriedade que:

Una laguna, por su parte, no puede ser colmada más que integrando el ordenamiento, o sea añadiéndole una norma nueva (implícita), que conecta una determinada consecuencia jurídica a un supuesto de hecho no previsto. Pero esto no es propiamente “interpretación” del derecho existente (más que en un sentido muy amplio de “interpretación”): es más bien creación jurisprudencial del derecho nuevo.³¹¹

Mas há ainda o *argumento analógico*. Este consiste basicamente em apresentar em favor de uma conclusão, que duas espécies fáticas são similares, análogas ou substancialmente iguais. Referido argumento pode, pois, ser empregado tanto para uma interpretação extensiva (ampla) quanto para a formulação (construção) de uma regra não expressa na presença de uma lacuna (principalmente axiológica)³¹². O *argumento analógico*, portanto, também não se confunde com a *integração analógica*, sendo apenas um meio de argumentação (justificação). “O que é essencial é que a analogia como forma ou recurso de pensamento não está proscrita”³¹³, ainda que a integração analógica esteja.

³¹⁰ GUASTINI, Riccardo. **Problemas de interpretación**. “Problemi di interpretazione” In: R. Guastini, *Le fonti del diritto e l’interpretazione*, Milán, 1993, cap. XXV. Trad. cast. de Miguel Carbonell (IIJ-UNAM). *Isonomía*, n. 7. Octubre 1997. Disponível em: <<http://www.cervantesvirtual.com>>. Acesso em: 12 mai. 2014. p.130.

³¹¹ Idem.

³¹² GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011. p. 277.

³¹³ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; Pierangeli, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro, vol.1 – parte geral**. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 152.

Conclui-se, portanto, que “interpretação literal” não pode ser usada com o sentido aproximado ao de “vedação da analogia”. Primeiro, porque, a analogia é um método de integração do direito (que serve ao preenchimento de lacunas) e não de interpretação. Segundo, porque, ainda que se considerasse a analogia uma forma de interpretação, o art. 111 comporta a concorrência de outras técnicas interpretativas, consoante antes referido.

Desse modo, a única justificativa ainda invocável para a proibição da analogia aos casos de isenção seria o caráter de excepcionalidade dessas normas³¹⁴ e o fato de representarem uma face (negativa) da competência tributária. Considerando que a regra isencional só se estrutura de modo relacional com a regra impositiva do tributo e que constitui exceção à regra de tributação, seria possível reconhecer o emprego da analogia para a isenção, mesmo que este seja vedado para a criação de novo tributo? O objeto deste estudo se restringe à interpretação das isenções e não é possível e nem conveniente, no âmbito dessa dissertação, aprofundar o tema da analogia, em razão de sua complexidade. Faremos, contudo, uma breve digressão no intuito de responder brevemente ao questionamento elaborado.

Primeiro, é preciso diferenciar analogia de argumento *a contrario*. Bustamante precisamente o faz:

O argumento *a contrario*, diferentemente da analogia, somente tem lugar quando o operador do direito, após interpretar os enunciados normativos em tese aplicáveis a um caso concreto, conclui que esse caso *não configura uma lacuna jurídica*, haja vista que a sua falta de regulação expressa, pelo legislador, tem o significado de uma previsão de consequências normativas antagônicas àquelas estipuladas pela norma jurídica derivada da interpretação do dispositivo legal em questão.³¹⁵

³¹⁴ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 173: “[...] o processo analógico transporta a disposição formulada para uma espécie jurídica a outra hipótese não contemplada no texto; ora, quando este só encerra exceções, os casos não incluídos entre elas consideram-se como sujeitos à *regra geral*.”

³¹⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 355.

Por serem regras que excepcionam as regras impositivas tributárias e que sempre têm como consequência lógica a exoneração, em princípio, os fatos não contemplados na hipótese de incidência da regra isencional, acarretam a consequência inversa que é a tributação, sendo aplicável o argumento *a contrario*. Ademais, devido ao caráter preponderantemente extrafiscal dessas normas, o ente tributante tem o poder discricionário de eleger as situações a serem contempladas pelo benefício de acordo com suas políticas sociais e econômicas (desde que dentro dos limites impostos pela Constituição). Nesse sentido, cabe destacar o entendimento pacificado do STF sobre o tema:

E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IOF/CÂMBIO - DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6.) - GUIAS DE IMPORTAÇÃO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1. DE JULHO DE 1988 - INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONÔMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEUDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - AGRAVO IMPROVIDO. - A isenção tributária concedida pelo art. 6. do DL 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, **tendo presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes**, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. A concessão desse benefício isencional traduz **ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.** - A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo a postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, **encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes.** Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. E de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder

Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO).³¹⁶

Da ementa acima transcrita se depreende não só o caráter de discricionariedade do Poder Público na concessão de isenções, como também que, em razão da separação dos poderes, o Poder Judiciário não pode assumir o papel de “criador de direitos” que o Legislativo e o Executivo não pretenderam criar. A concessão do benefício isencional é ato discricionário do legislador, tanto quanto a criação do tributo. E, em razão da extrafiscalidade dessas normas, o campo de discricionariedade é ainda maior, podendo inclusive relativizar o princípio da isonomia fiscal, como foi referido no capítulo anterior. Não significa dizer que o ato discricionário possa ser arbitrário³¹⁷, motivo pelo qual a legalidade e a constitucionalidade da lei isencional são aferíveis pelo Poder Judiciário. No entanto o Judiciário só pode atuar como legislador negativo, excluindo a disposição legal do ordenamento jurídico, e não, estendendo o benefício. Nem mesmo o princípio da igualdade permite estender a incidência da norma a casos não previstos. A Súmula 339³¹⁸ do STF já consolidou esse entendimento ao tratar do aumento dos vencimentos dos funcionários públicos e, no âmbito das isenções fiscais, diversas são as decisões que o corroboram³¹⁹.

Enfim, salvo melhor juízo, no âmbito das isenções, a analogia só deve ser utilizada como uma forma de pensar que contribui com o controle da igualdade por parte do Judiciário - banindo do ordenamento uma lei que imponha tratamento diferenciado injustificável entre contribuintes -, mas não como forma de elaboração de norma isencional nova (fora da moldura do texto legal originário). O que não

³¹⁶ AI 138344 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12989 EMENT VOL-01786-01 PP-00183.

³¹⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 216: “O exercício pela Administração, da autêntica *discricionariedade* – formulação de *juízo de oportunidade*, que apenas poderá exercer quando norma válida a ela atribui essa faculdade – não está sujeito ao *controle* do Poder Judiciário, salvo quando esse exercício consubstancie **desvio** ou abuso de poder ou **de finalidade**.” (Grifamos).

³¹⁸ Súmula 339: “não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia”.

³¹⁹ Por exemplo: RE 344331 /PR, REL. MIN. ELLEN GRACI, DJ 14-03-2003; RE 405579, RELATOR(A): MIN. JOAQUIM BARBOSA, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 01/12/2010, DJE-149 DIVULG 03-08-2011 PUBLIC 04-08-2011 EMENT VOL-02559-02 PP-00144; ARE 691852 AGR, RELATOR(A): MIN. ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 05/11/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-229 DIVULG 20-11-2013 PUBLIC 21-11-2013; AI 360461 AGR, RELATOR(A): MIN. CELSO DE MELLO, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/12/2005, DJE-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077.

significa, contudo, que tal conclusão advenha da interpretação da disposição do art. 111, o que denota que “interpretação literal” não é o mesmo que “proibição de analogia”. E, ainda menos, que a proscrição da analogia vede também a interpretação extensiva³²⁰. Muito embora o uso da analogia não seja adequado no que se refere à aplicação das regras de isenção, isso também não significa que o intérprete possa abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem sobre a matéria em questão³²¹ e utilizar de um argumento analógico (de comparação mental) em busca da adequada interpretação dessas normas.

Criemos um exemplo hipotético para melhor elucidar essa proposição. Uma lei prevê uma isenção de ICMS para veículos com baixo índice de potencial poluidor. Com base nessa lei, um contribuinte que vende bicicletas elétricas pleiteia a isenção. O desafio do intérprete nesse caso seria definir se as bicicletas elétricas podem ser enquadradas no conceito de veículo, sem, para tanto, fazer uso da analogia, mas, sim, de um argumento analógico. Por meio da comparação mental entre um carro elétrico e uma bicicleta (segundo sua função, por exemplo: ambos servem de meio de locomoção), a interpretação da lei pelo critério não unicamente literal (mas também teleológico, que considera a finalidade de proteção do meio ambiente) levaria à ampliação dos efeitos da norma isencional (caso reconhecido que a bicicleta elétrica é um veículo), sem criar norma nova.

2.5 O artigo 111 do Código Tributário Nacional e a insuficiência do método literal

Historicamente, desde Justiniano, a literalidade era uma forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz³²², já que as proibições de interpretar tinham a

³²⁰ Cf. PECZENICK, Aleksander. **On Law and Reason**. 2 ed. Springer, 2008. p.325: “Not all reasons justifying extensive interpretation of a statute are strong enough to also justify reasoning by analogy.”

³²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp.247-248.

³²² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 3-6: O imperador Justiniano, acreditando na perfeição do *Corpus Juris Civilis*, proibiu a sua interpretação, “determinado que os juízes, em caso de dúvida,

função de obrigar o intérprete a se manter vinculado à letra do texto legal, de modo a evitar interpretações de caráter político ou dissonantes da vontade do legislador.³²³ Mas a defesa exacerbada da interpretação literal implica uma recusa às valorações jurídicas, “com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a justiça”³²⁴, em que pese nenhum desses elementos possa ser desprezado.

No Direito europeu, a interpretação literal gozou de muito prestígio até o advento do Código Tributário alemão (1919) e das ideias sobre a dimensão econômica do fato gerador.³²⁵ No Brasil, contudo, a legislação tributária ainda privilegia esse método interpretativo, ao arrimo de uma visão menos formalista do Direito Tributário e do Direito em geral. O capítulo dedicado às normas interpretativas e mais especificamente a disposição do art. 111 demonstram que o Código Tributário (de 1966) foi elaborado ainda sob uma ótica formalista, que desconsidera a necessária *abertura do Direito*. Como defende Hart:

Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de *textura aberta*. [...] A textura aberta do direito, significa que existem, de fato, áreas do comportamento, nas quais muita coisa deve ser decidida por autoridades administrativas ou judiciais que busquem obter, em função das circunstâncias, um equilíbrio entre interesses conflitantes, cujo peso varia de caso para caso.³²⁶

Consoante afirma Torres, “as normas sobre a interpretação e a integração do Direito Tributário são ambíguas, insuficientes ou redundantes: necessitam elas próprias de interpretação”³²⁷. Ou seja, carecem de interpretação as próprias regras

ouvissem o Imperador”; a *Ordinance civil pour la reformation de la justice* emitida pelo rei francês Luís XIV, em 1667, da mesma forma “proibia, no Título I, art. 7º, a interpretação, facultando a consulta ao próprio Rei”; de modo semelhante, na França Revolucionária, até 1837, vigorou o *référé législatif*, que obrigava “os tribunais a ouvir o legislativo sempre que julgassem necessário interpretar a lei”; e a Lei da Boa Razão de 1769 cominava, aos advogados portugueses, multa e suspensão, caso ousassem levar adiante “interpretações frívolas”, punindo a reincidência com penas de cassação dos graus universitários ou mesmo com o exílio; no Brasil, ao tempo do Império, era comum o Judiciário pedir a interpretação do Executivo, coisa que se minimizou na República. Todos esses exemplos demonstram que as normas de interpretação existem há muito tempo, desde o direito romano.

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4 ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 196.

³²⁴ Idem.

³²⁵ Idem.

³²⁶ HART, H.L.A. **O conceito de direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. pp. 166 e 175.

³²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p.21.

hermenêuticas, dando margem à decisão do intérprete, a começar pelo art. 107 do CTN, de caráter mandamental, que determina que a legislação tributária seja interpretada conforme o disposto no capítulo que ele inicia. Nas palavras de Schoueri, “também ele, paradoxalmente, exige a ponderação do intérprete, para compreender que não seria possível que a atividade do intérprete se pautasse exclusivamente por um conjunto de enunciados do Código Tributário Nacional”³²⁸.

O mesmo ocorre com a regra interpretativa do art. 111 do CTN, que *prima facie* não responde satisfatoriamente à interpretação das regras isençionais. Salvo melhor juízo, o texto contido na referida disposição legal é evado de equivocidade em razão das diferentes concepções dos intérpretes acerca do sentido do enunciado “interpreta-se literalmente a legislação tributária (...)” - como se logrou demonstrar anteriormente. Por vezes, a locução é entendida como “de forma restritiva”, outras, como “proibição de analogia” ou, ainda, “argumento a ser priorizado”, ou “o mais restritivo possível”, e assim por diante.

A equivocidade não é propriamente um defeito objetivo do texto, mas uma decorrência de diferentes interesses e concepções a respeito da justiça dos intérpretes e da multiplicidade de concepções dogmáticas e métodos interpretativos por eles utilizados que interferem na atividade de individualização, valoração e escolha de significados³²⁹.

Essa equivocidade “impede que o intérprete faça somente interpretações cognitivas, exigindo que ele também proceda a interpretações decisórias ou criativas, adscrevendo ou construindo significados em face da pluralidade de significados”.³³⁰ Em outras palavras, o processo de identificação dos possíveis significados e a escolha daquele mais apropriado (de acordo com os princípios e valores da ordem constitucional vigente) já assumem papel crucial na própria leitura do artigo 111 e, a partir daí, para todo o processo interpretativo dos enunciados normativos isençionais. Mas, de início, cabe perquirir sobre qual a mais adequada interpretação da disposição do art. 111. O que se pode compreender por

³²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 708.

³²⁹ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p.55.

³³⁰ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 191.

“interpretação literal” conforme ali descrito? Qual o objetivo desse enunciado normativo?

Sob a determinação de que normas tributárias de certas matérias como a da isenção devem ser interpretadas literalmente, “subjaz a noção de significado literal e a certeza da possibilidade de se *conhecer* o sentido literal da norma”³³¹. Não restam dúvidas, por conseguinte, que a norma interpretativa constante desse dispositivo pretende inserir-se numa teoria formalista da interpretação. No entanto não há convicção da intenção do legislador ao dispor sobre o método literal para a interpretação das isenções, mas tal qual afirma Schoueri:

É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar o seu contexto.³³²

Em que pese parte da doutrina nacional adote uma posição de contrariedade ao art. 111 do CTN (tentando atribuir-lhe ineficácia), o faz por meio de diferentes atitudes interpretativas em relação a ele, como muito bem sintetizado por Bustamante:

A.1) A primeira postura interpretativa que se pode adotar em relação ao artigo 111 do CTN é a de compreendê-lo como uma norma que obriga o intérprete a interpretar *restritivamente* a legislação tributária que discorra sobre as matérias elencadas nos incisos I a III do dispositivo legal, como v.g, quando Amaro apregoa que ao intérprete está vedada a aplicação da “interpretação extensiva” ou quando Maria de Fátima Ribeiro afirma restar a vedada a “interpretação ampliativa” ou extensiva. A.2) Uma segunda postura interpretativa, que muito se aproxima da primeira, admite expressamente a existência de um sentido unívoco e independente da interpretação, o que seria também típico do literalismo radical. Nesse sentido Fabretti defende que a interpretação literal do art. 111 do CTN implica apego à “letra da lei”, a uma interpretação que tome “a norma *apenas* literalmente”. A.3) Finalmente, uma terceira postura interpretativa, que parece mais plausível e é dotada de grande aceitação na doutrina é a de se afirmar que a norma contida no art. 111 do CTN deve ser entendida como preceito que veda o recurso à

³³¹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 335.

³³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 741.

analogia, à equidade e aos princípios gerais de direito público ou tributário.³³³

Todas essas posturas interpretativas ultrapassam o próprio sentido gramatical da disposição do art. 111, atribuindo-lhe diferentes resultados hermenêuticos, o que comprova que nenhum dispositivo prescinde de interpretação. Mas nenhuma das possibilidades levantadas parece satisfatória. Sobre a vedação à interpretação extensiva e à analogia já falamos anteriormente. Ademais, sobre a afirmação de que a disposição de interpretação literal corresponde ao necessário apego do intérprete ao texto legal, tem-se que é inócua. Como bem sinalou Eros Grau, “todo intérprete, [...] estará sempre vinculado pelos textos normativos, em especial, mas não exclusivamente – é obvio – pelos que vinculam princípios.”³³⁴

A “abertura” dos *textos de direito*, embora suficiente para permitir permaneça o direito a serviço da realidade – e, aí, a necessidade do uso, profuso, neles, de “conceitos indeterminados, imprecisos, vagos, elásticos, fluídos” (vale dizer, de *noções*) -, não é absoluta. Qualquer intérprete estará, sempre, permanentemente por eles atado, retido. Do rompimento dessa retenção pelo intérprete resultará a subversão do texto.³³⁵

Assim, a interpretação literal, entendida como aquela gramatical, *prima facie*, não contextual, sempre será o ponto de partida para a interpretação dos dispositivos legais, ainda que não haja previsão expressa nesse sentido. Convém ressaltar, contudo, que mesmo o sentido não contextual não é totalmente desprovido de fatores contextuais pressupostos, como afirma Schauer:

To identify the phenomenon of acontextual meaning is not to deny that contextual factors are presupposed in attributing even the barest amount of meaning to an utterance. I understand what someone else says not simply because I understand the literal meaning of the words she uses, but also because I interpret those words. But some number of these contextual understandings, a number sufficient for communication to take place, are similarly understood by both speaker and listener just because they inhabit the same planet and speak the same language. The identification of acontextual meaning involves not the denial of the necessity of context, but the recognition

³³³ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 344-46.

³³⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 46.

³³⁵ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 209.

that a large number of contextual understandings will be assumed by all speakers of a language.³³⁶

Significa dizer que até mesmo o significado semântico das palavras que compõem o enunciado tem de ser analisado dentro de um contexto. Por exemplo, o vocábulo “partir” pode significar dividir em partes ou ir embora; o vocábulo “encerrar” pode significar acabar ou fechar em lugar seguro; o vocábulo “feito” pode referir-se a algo que foi concluído ou a uma façanha, “pena” pode ser um castigo ou um sentimento de dó, e assim por diante³³⁷. O que pode ser diferenciado é o contexto interpretativo dos vocábulos e o contexto maior que engloba a totalidade do enunciado e onde seriam consideradas circunstâncias metatextuais (externas ao direito) como a finalidade, a vontade do legislador, as consequências e assim por diante.

Por outro lado, não é certo afirmar que a referida disposição possa ser simplesmente ignorada, como foi ponderado por Bustamante:

[...] por mais inapropriada que tenha sido a linguagem utilizada pelo legislador e, por menos demonstradas que sejam as premissas teórico-filosóficas dos redatores do código, há uma mensagem, um comando validamente estatuído que deve ser interpretado pelo seu destinatário como juridicamente vinculante. Diante da obscuridade do texto e da dificuldade para se determinar o seu sentido, não cabe ao intérprete desprezar o caráter normativo das fontes do direito, mas reconstruir o pensamento nelas expresso de modo a torná-lo normativamente relevante.³³⁸

Assim, mais adequada a compreensão de Schoueri que vê a disposição do art. 111 como uma forma de determinação do legislador ao intérprete para que, entre os resultados possíveis encontrados, seja adotado aquele que tenha menor abrangência³³⁹, desde que não afronte a igualdade formal. Nesse caso, a

³³⁶ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon Press, 1993. pp. 56-7.

³³⁷ Significados extraídos do dicionário eletrônico. Disponível em: <<http://www.dicionariodoaurelio.com/>>. Acesso em: 19 jan. 2015. A essa possibilidade de uma mesma palavra assumir significados diversos chamamos de polissemia. E há estudiosos da língua que afirmam que praticamente todas as palavras da língua portuguesa são polissêmicas.

³³⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 349.

³³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 742.

interpretação literal serviria de limitador ao processo interpretativo e não propriamente como único método de interpretação. Até porque, considerando que a atividade interpretativa seja um processo mental de valoração e construção, só é evidente que a interpretação literal não é suficiente para a elaboração do processo interpretativo das isenções (ou de qualquer outro). Se a isenção exige uma fundamentação constitucional para afastar a tributação, como de fato ocorre, não é possível afastar o texto legal do contexto constitucional em que se encontra a justificativa para a concessão desse benefício, de modo que o texto da lei por si só não é suficiente para que se compreenda o alcance dessa norma.³⁴⁰

A interpretação literal deve ser o ponto de partida para a interpretação das isenções, mas também um limitador de construção da norma isencional, que equivale ao mandamento: interpretar de forma mais fiel possível ao significado comum (para o direito) dos termos que compõem o dispositivo isencional, evitando ampliar o alcance da norma isencional para além daquelas situações previstas como idealizadoras dos objetivos públicos definidos pela discricionariedade do Estado em consonância com os valores constitucionais. Nas palavras de Larenz:

Por consiguiente, el sentido literal inferible del uso general del lenguaje o, siempre que exista, del uso especial del lenguaje de la ley o del uso del lenguaje jurídico general, sirve a la interpretación, en primer lugar, como primera orientación; en segundo lugar señala, en cuanto posible sentido literal – bien sea según el uso del lenguaje de entonces, bien según el actual – el límite de la interpretación propiamente dicha. En cierto modo amojona el campo en el que se lleva a cabo la ulterior actividad del intérprete.³⁴¹

Importa afirmar, ainda, por fim, que a interpretação literal, nesse contexto, jamais deve ser tida como exclusivo método interpretativo das regras isencionais, visto que “a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo interpretativo*”³⁴², de maneira que o intérprete não deve e nem pode dispensar as demais técnicas interpretativas (lógica, histórica, sistemática, teleológica, etc.)³⁴³.

³⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 742.

³⁴¹ LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. Trad. Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel Derecho, 1994. p. 320.

³⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 153.

³⁴³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pp. 247-8.

No art. 111, não está dito que a isenção “‘só’, ‘exclusivamente’, ‘unicamente’ submete-se à interpretação literal”³⁴⁴. Até mesmo, porque isso seria inviável, especialmente no que tange às isenções, que dependem para sua interpretação da análise das finalidades constitucionais que a suportam e que, em geral, não estão expressas no texto legal.

2.5.1 Demonstração prática da insuficiência do método literal

Concluídas as considerações teóricas sobre a insuficiência do método literal e sobre a mais adequada interpretação da disposição do art. 111 do CTN, vale corroborar as afirmações postas anteriormente, por meio de alguns exemplos práticos. O primeiro passo ao desenvolvimento de uma proposta de interpretação “não literal” das isenções é demonstrar por que a ideia do uso exclusivo desse método interpretativo precisa ser afastada, cedendo lugar à completude da hermenêutica jurídica.

De início, retomemos a posição firmada pelo STJ quanto à isenção de imposto de renda por moléstia grave prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. O Superior Tribunal no âmbito de recurso representativo da controvérsia pacificou o entendimento de que o rol constante do referido artigo é taxativo, sendo vedadas a interpretação extensiva e a analógica das regras de isenção³⁴⁵.

³⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 131.

³⁴⁵ Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART.543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal. 2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, **o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas**.3. Consectariamente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma

Segundamente, no que tange à isenção da COFINS para receitas decorrentes de transporte internacional de cargas ou pessoas, prevista no art. 14, V, da MP 2158-35, o STJ pacificou o entendimento de que o transporte interno da mercadoria entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto não está contemplado pela isenção, pois acarretaria interpretação extensiva³⁴⁶.

Ainda, cabe relembrar o julgamento do caso sobre a isenção de IPI para aquisição de automóvel, em que o benefício foi negado, pois outro veículo havia sido comprado com isenção há menos de dois anos. Nesse caso, o STJ asseverou que, ao deferir o pedido, o Tribunal *a quo* haveria procedido no alargamento da norma isencional contida no art. 1º da Lei 8.989/95, o que seria vedado em razão da disposição do art. 111 do CTN.³⁴⁷

análoga ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006) 4. *In casu*, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1116620/BA, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010).

³⁴⁶ RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. SITUAÇÃO NÃO ABRANGIDA PELA ISENÇÃO DO ART. 14 DA MP 2.158-35/2001. INTERPRETAÇÃO NEUTRA E NÃO AMPLIATIVA DA REGRA DESONERATIVA. ART. 111 DO CTN. 1. O transporte interno de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que posteriormente exportadas, não configura transporte internacional de cargas, de molde a afastar a regra de isenção do PIS e da COFINS prevista no art. 14 da MP 2.158-35/2001.2. A interpretação extensiva defendida pela impetrante e acolhida pelo aresto recorrido encontra óbice no CTN, especificamente no seu art. 111, inciso II, segundo o qual "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção". 3. Recurso especial provido. (REsp 1251162/MG, Rel. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 05/11/2012).

³⁴⁷ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. CONTROVÉRSIA SOBRE ISENÇÃO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEL.FUNDAMENTO INATACADO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 283/STF. 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. No recurso especial, além de alegar ofensa ao art. 535 do CPC, a Procuradoria da Fazenda Nacional também indica contrariedade aos arts. 111, II, do Código Tributário Nacional, e 2º da Lei n.

Por fim, destaca-se a posição do STJ ao negar o direito à isenção dos rendimentos auferidos por servidor diplomático (integrante do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), sob a alegação de que a interpretação literal do art. 22 do RIR/99 não permite essa concessão a funcionários não permanentes.³⁴⁸

Pergunta-se, então: o que esses casos guardam em comum? Em todos eles, a interpretação literal prevaleceu sobre os demais métodos interpretativos, sendo utilizada como técnica exclusiva, vindo a suprimir ou reduzir o alcance e a eficácia da norma de isenção, ao desconsiderar os princípios e as finalidades a ela subjacentes. Ou seja, só o argumento literal foi considerado, ocasionando a não apreensão do real conteúdo da norma, em face da desconsideração de um elemento estruturante essencial, qual seja a sua finalidade extrafiscal.³⁴⁹

8.989/95, e alega que, ao entender que o impetrante pode valer-se da isenção de IPI na compra de automóvel, mesmo tendo-o feito há menos de dois anos, o Tribunal de origem acabou por alargar a norma isentiva contida no art. 1º da Lei n. 8.989/95, e, com isso, negou vigência tanto àquela norma tributária codificada, que impõe interpretação literal da legislação que disponha sobre isenção, quanto ao art. 2º da Lei n. 8.989/95, que estabelece limitação temporal ao gozo da isenção do IPI na aquisição de um novo automóvel. No entanto, a Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de impugnar especificamente um dos fundamentos em que se assenta o acórdão recorrido, qual seja a relevante circunstância de que o impetrante recolheu, após o acidente, o valor do IPI relativo ao veículo perdido (o benefício de isenção de IPI restou não-fruído, tendo em conta o recolhimento posterior do tributo). Por ser o recurso especial um recurso de fundamentação vinculada, a inexistência de impugnação específica dos fundamentos do acórdão recorrido acarreta a inadmissibilidade do mencionado recurso. Aplica-se, por analogia, a Súmula 283/STF. 3. Recurso especial parcialmente conhecido, porém, nessa extensão, não provido. (REsp 1264183/RS, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 09/12/2011)

³⁴⁸ PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - CONSULTOR DO PNUD - ISENÇÃO - INTERPRETAÇÃO LITERAL - PRECEDENTES - HONORÁRIOS - REVISÃO - SÚMULA 7/STJ - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA - SÚMULA 83/STJ.1. Abstraído do quadro fático que o recorrente não é funcionário permanente de organismo internacional, interpreta-se a isenção instituída no art. 5º da Lei 4.506/64 e prevista no art. 22 do RIR/99 literalmente para negar a concessão do favor fiscal. Precedentes.2. A pretensão de reexame da verba honorária é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. 3. Divergência jurisprudencial prejudicada pelo entendimento de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte. 4. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido.(REsp 1121929/RS, Rel. MIN. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe 04/03/2010).

³⁴⁹ Mesmo Rubens Gomes de Souza, que participou da elaboração do Projeto do Código Tributário Nacional, já tinha presente a importância da finalidade da lei ao processo de interpretação ao afirmar que “o primeiro dever do juiz continua a ser a fidelidade à lei. Mas na interpretação desta, seria erro maior olvidar que o direito é uma expressão de justiça, eliminar dentre os dados da interpretação a ideia de causa final, o elemento teleológico. Não se pode ver num código um todo que se basta a si mesmo, uma construção abstrata que nada recebe da vida exterior.” (**Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 81).

Se, aos mesmos casos citados fosse aplicada a técnica de interpretação teleológica³⁵⁰, o desfecho certamente seria outro. Com isso se quer dizer que a pergunta crucial a ser elaborada pelo intérprete para a melhor interpretação das isenções não é se o legislador pretendeu ou não que determinado fato ou a pessoa fosse isentado, mas, sim, por que razão aquela isenção foi instituída para aquele fato ou pessoa “x”. Melhor dizendo, diante da estrutura da norma isencional, é preciso definir no processo interpretativo o objetivo constitucional perseguido e verificar se a interpretação literal exclusivamente adotada não afasta a norma desse objetivo, do bem jurídico protegido.

No caso da isenção de imposto de renda dos proventos de aposentadoria em razão de moléstia grave, por exemplo, a interpretação literal leva à conclusão alcançada pelo STJ de que o rol descrito no art. 6º da Lei 7.713/88 é taxativo. Contudo importa saber que referida isenção foi instituída a fim de proteger o direito fundamental à saúde, pois se parte do pressuposto de que as pessoas portadoras de moléstias previstas nesse dispositivo gastam uma soma de dinheiro mensal maior do que qualquer outra pessoa em medicamentos, médicos, tratamentos, etc., em razão da gravidade da doença. Além disso, em geral, essas pessoas têm a renda diminuída em relação aos funcionários na ativa. Assim, ao conceder o benefício da isenção ao portador de moléstia grave, o Poder Público visa a assegurar o direito à saúde pela via indireta da exoneração fiscal, diante da realidade social de que o Sistema Único de Saúde não consegue promovê-lo de modo ideal. Sob essa perspectiva, do ponto de vista da finalidade da lei e da aplicação do princípio da igualdade, todos aqueles que forem portadores de moléstia tão grave quanto alguma daquelas descritas na hipótese normativa, detêm esse direito, de modo que o rol das doenças constantes no art. 6º deve ser apenas exemplificativo. A interpretação literal, por sua vez, tida como ponto de partida e limitadora do processo interpretativo, só informa que o benefício em questão deve ser concedido apenas aos portadores de moléstias que sejam na acepção médica tão graves quanto aquelas descritas expressamente na lei.

³⁵⁰ Cf. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p.138: “Chama-se teleológico o método interpretativo que procura revelar o fim da norma, o valor ou o bem jurídico visado pelo ordenamento com a edição de dado preceito”.

Nesse caso, os critérios interpretativos poderiam ser assim descritos: parte-se da interpretação literal (identificando as causas da isenção prevista no dispositivo legal: *moléstias graves*), a qual deve ser complementada pela interpretação teleológica (de que a finalidade da lei é garantir o direito à saúde), utilizando-se de um argumento analógico (comparando moléstias não expressas no artigo com aquelas descritas para aferir o nível de gravidade), por meio da aplicação de um critério técnico (em razão de um laudo médico que defina a doença “y” como moléstia grave, equiparável aquela expressamente prevista no enunciado).

O mesmo ocorre quando se trata da isenção de COFINS para o transporte internacional. A análise unicamente literal do dispositivo legal em voga exclui a possibilidade de ampliação do benefício ao transporte interno da mercadoria exportada, conforme entendeu o STJ. Nada obstante, se a finalidade dessa isenção é fomentar as exportações, em atenção ao princípio do desenvolvimento econômico, não faz sentido restringir o campo de incidência da norma somente ao transporte internacional a partir do porto ou aeroporto, uma vez que o transporte interno até esses locais é condição *sine qua non* ao transporte internacional. Ou seja, devemos mais uma vez adotar alguns critérios interpretativos: com base na interpretação literal (de que só o transporte internacional deve estar isento), complementando-a com a interpretação teleológica (de que a finalidade da lei é fomentar as exportações) para ampliar o conceito de “transporte internacional” (englobando o transporte interno que lhe precede) de modo a promover o objetivo constitucional traçado pela lei.

Também no caso da isenção de IPI para aquisição de veículo por deficiente, outra não pode ser a conclusão. A interpretação literal isoladamente aplicada informa que o benefício só pode ser concedido a cada dois anos. No entanto essa interpretação não considera as circunstâncias do caso concreto, tampouco a finalidade da lei. O direito fundamental protegido nesse caso é o direito de locomoção. Digamos, por exemplo, que o outro veículo adquirido pelo contribuinte há seis meses não tenha podido ser devidamente adaptado às suas necessidades ou tenha sido roubado. Nesse caso, a interpretação poderia estar baseada nos seguintes critérios: partindo da interpretação literal do dispositivo (só deficientes fazem jus a esse benefício, o qual só pode ser aproveitado a cada dois anos), complementando-a com a interpretação teleológica (de que o objetivo é proteger o

direito de locomoção) e utilizando de critérios de verificação fática (de que há um motivo excepcional para o pleito), seria viável deferir a isenção sem ferir a igualdade ou a segurança jurídica. Nesse caso, não se trata de criar direito novo, mas de relativizar um requisito legal em razão de um argumento teleológico que supera o literal.

Por fim, quanto à isenção de imposto de renda dos rendimentos auferidos por servidores de organismos internacionais dos quais o Brasil faça parte, a finalidade da norma isencional é incentivar o engajamento das pessoas nesses órgãos, por serem órgãos de apoio ao desenvolvimento econômico e social do País. Assim, do ponto de vista finalístico, o fato de o servidor ser temporário não lhe retira o direito à isenção dos rendimentos auferidos no período. Aliás, essa conclusão sequer pode ser atribuída à interpretação literal, pois a lei cita apenas o termo “servidores” sem qualquer complemento. Ou seja, excluir o servidor temporário seria o mesmo que fazer uso da interpretação literal como restritiva o que, como antes exposto, não é aceitável. Nesse caso, o critério interpretativo seria mais simples: fazer uso da técnica de interpretação literal (para concluir que os servidores de organismos internacionais têm direito à isenção) e do argumento teleológico, apenas para justificar a razão pela qual não é correto restringir o significado do termo “servidor” em razão da finalidade da lei (incentivo ao desenvolvimento econômico e social do País).

Muitos outros casos poderiam servir de exemplo, mas o que se pretende é demonstrar que, na prática, a interpretação exclusivamente literal dos enunciados normativos isencionais cria para o intérprete e o aplicador do Direito um entrave hermenêutico injustificável, ao passo que vai de encontro, na maior parte das vezes, à realização das finalidades (objetivos) dessas normas.

Cabe lembrar que, não obstante a maior parte dos julgados do STJ atribua à interpretação literal a função de cânone da interpretação das isenções, no âmbito do próprio STJ já há julgados que reconhecem a importância da averiguação da *ratio legis* do benefício em detrimento do método exclusivamente literal³⁵¹. Mais um

³⁵¹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEIS. DEFICIENTE FÍSICO IMPOSSIBILITADO DE DIRIGIR. AÇÃO AFIRMATIVA. LEI 8.989/95 ALTERADA PELA LEI Nº 10.754/2003. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA *LEX MITIOR*.

indício de que nem sempre esse método é suficiente, devendo ser complementado

1. A *ratio legis* do benefício fiscal conferido aos deficientes físicos indicia que indeferir requerimento formulado com o fim de adquirir um veículo para que outrem o dirija, à míngua de condições de adaptá-lo, afronta ao fim colimado pelo legislador ao aprovar a norma visando facilitar a locomoção de pessoa portadora de deficiência física, possibilitando-lhe a aquisição de veículo para seu uso, independentemente do pagamento do IPI. Consectariamente, revela-se inaceitável privar a Recorrente de um benefício legal que coadjuva às suas razões finais a motivos humanitários, posto de sabinça que os deficientes físicos enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comisseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos, constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, como esta que se pretende empreender.

2. Consectário de um país que ostenta uma Carta Constitucional cujo preâmbulo promete a disseminação das desigualdades e a proteção à dignidade humana, promessas alçadas ao mesmo patamar da defesa da Federação e da República, é o de que não se pode admitir sejam os direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiência, relegados a um plano diverso daquele que o coloca na eminência das mais belas garantias constitucionais.

3. Essa investida legislativa no âmbito das desigualdades físicas corporifica uma das mais expressivas técnicas consubstanciadoras das denominadas "ações afirmativas".

4. Como de sabinça, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reabre o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica.

5. Deveras, negar à pessoa portadora de deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira positive action significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa humana.

6. O Estado soberano assegura por si ou por seus delegatários cumprir o postulado do acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência.

7. Incumbe à legislação ordinária propiciar meios que atenuem a natural carência de oportunidades dos deficientes físicos.

8. In casu, prepondera o princípio da proteção aos deficientes, ante os desfavores sociais de que tais pessoas são vítimas. A fortiori, a problemática da integração social dos deficientes deve ser examinada prioritariamente, maxime porque os interesses sociais mais relevantes devem prevalecer sobre os interesses econômicos menos significantes.

9. Imperioso destacar que a Lei nº 8.989/95, com a nova redação dada pela Lei nº 10.754/2003, é mais abrangente e beneficia aquelas pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003), vedando-se, conferir-lhes na solução de seus pleitos, interpretação deveras literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da lei mais benéfica. (Lex Mitior).

10. O CTN, por ter status de Lei Complementar, não distingue os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte, o que afasta a interpretação literal do art. 1º, § 1º, da Lei 8.989/95, incidindo a isenção de IPI com as alterações introduzidas pela novel Lei 10.754, de 31.10.2003, aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da lex mitior consagrado no art. 106 do CTN.

11. Deveras, o ordenamento jurídico, principalmente na era do pós-positivismo, assenta como técnica de aplicação do direito à luz do contexto social que: "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum".

(Art. 5º LICC) 12. Recurso especial provido para conceder à recorrente a isenção do IPI nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.989/95, com a novel redação dada pela Lei 10.754, de 31.10.2003, na aquisição de automóvel a ser dirigido, em seu prol, por outrem.

(REsp 567873/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120). Grifo nosso.

pelos demais métodos interpretativos. “A análise circunscrita aos meros enunciados linguísticos e às estruturas lógicas desconsidera tanto os efeitos externos das normas tributárias quanto os critérios de controle da eficácia dessas normas”³⁵².

Como bem resumido por Tipke e Lang:

Legalidade da imposição [...], segurança jurídica, especialmente certeza legal [...] e uniformidade da imposição [...] somente serão plenamente desenvolvidas quando o aplicador do Direito se servir de métodos disciplinados, que tornem sua decisão jurídica *inteligente e racionalmente compreensível*, que não transmita a impressão de que a lei foi aplicada *liberalmente* segundo o *sentimento jurídico subjetivo*. Trata-se de realizar com a aplicação do Direito a decisão de valor do legislador. Conforme a isso é *finalidade da interpretação da lei* investigar o *sentido da lei*, para poder extrair da lei a consequência jurídica para a hipótese a ser decidida.³⁵³

2.6 Como interpretar as isenções? Uma proposta “não literal”.

Não basta à adequada interpretação das isenções demonstrar a adoção de uma teoria cética moderada da interpretação, assim como de um literalismo moderado. Não basta, igualmente, demonstrar a apropriada interpretação das regras interpretativas dispostas no CTN e sequer o necessário afastamento do método exclusivamente literal de interpretação. É preciso propor uma sistematização de critérios interpretativos (métodos de interpretação e argumentos que o sustentam) que possam ser aplicados aos dispositivos isençionais - se não sempre, na grande maioria das vezes -, a fim de acrescer a esta pesquisa um fundamento prático.

Convém, já de pronto, ressaltar que as técnicas de interpretação, assim como os argumentos interpretativos não guardam qualquer relação de hierarquia entre si.

³⁵² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.138.

³⁵³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)** [colaboradores] Roman Seer et al. 18. ed. alemã. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008. pp. 304-305.

“Há consenso entre a generalidade dos autores de que a interpretação, a despeito da pluralidade de elementos que devem ser tomados em consideração, é uma”³⁵⁴. Porém os diferentes métodos interpretativos³⁵⁵ podem apontar para soluções diversas, ocasião na qual o intérprete precisa ter claro a qual deles deve dar preferência.

É no ordenamento jurídico que estão os fundamentos para a predominância de uma linha interpretativa em detrimento de outra. E é por isso que se faz necessária a adoção de uma teoria da interpretação fincada nas normas nucleares do nosso direito positivo, que permita não apenas discriminar analiticamente os tipos de argumento, mas também indicar qual é a relevância ou o peso de cada argumento em face do caso concreto, e, em última análise, permitir a conclusão de qual linha interpretativa deve prevalecer por ser a mais adequada às diferentes normas aplicáveis ao caso.³⁵⁶

2.6.1 *Em razão da finalidade: técnica de interpretação teleológica.*

“Ensina von Jhering que a *finalidade* é o criador de todo o direito e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade.”³⁵⁷ Nas palavras do jurista alemão:

Tudo o que brota sobre o solo do direito, nasceu através da sua finalidade e em função de sua finalidade. Todo o direito outra coisa não é, senão uma única criação teleológica, ressaltando-se que a maior parte dos autos criadores recuam até um longínquo passado, tão longínquo que a humanidade não consegue lembrá-los. É objeto da ciência reconstruir, tanto em relação à formação da crosta terrestre, como em relação à história formativa do direito, os reais fenômenos, e o meio para isso lhe é dado pela finalidade. Para quem não se esquivava da busca e da reflexão, em nenhum campo é tão certa a descoberta da finalidade como no âmbito do direito – buscá-la

³⁵⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 125.

³⁵⁵ Cf. *Ibid.*, p. 125: Em que pese exista diversas classificações quanto aos métodos interpretativos, os juristas tradicionalmente distinguem quatro principais: o gramatical ou literal, o histórico, o sistemático e o teleológico.

³⁵⁶ LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 461.

³⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 35.

é uma missão da ciência jurídica, tanto no que diz respeito à dogmática, quanto à história do direito.³⁵⁸

A interpretação do direito se desenvolve, assim, não só nos contextos linguístico e sistêmico, mas também no contexto funcional, que reclama atenção às finalidades, pois o significado do enunciado normativo depende da busca por essa determinação.³⁵⁹ No campo das isenções, as *finalidades e efeitos* da norma têm especial relevo - consoante fora exhaustivamente enfatizado até aqui -, pois subjaz por detrás da norma isencional a necessidade de atingimento de finalidades públicas que legitimam e justificam a relativização da isonomia e da solidariedade fiscal. Segundo Ávila, essa análise de finalidades,

[...] diferentemente da análise de textos, exige a atribuição de sentido a determinados dispositivos ou a delimitação do âmbito de aplicação de normas que mencionam ou pressupõem a promoção de estados de coisas e a investigação da relação entre normas e condutas.³⁶⁰

Como regras excepcionais com fins extrafiscais que o são, as isenções requerem uma interpretação focada nas finalidades ou efeitos almejados pela norma. Ou seja, mostra-se imprescindível a investigação das finalidades pressupostas pelo próprio ordenamento, “cabendo ao intérprete a sua interpretação, de acordo com critérios coerentes com esse mesmo ordenamento jurídico”³⁶¹. Em outras palavras, o intérprete, ao construir o significado normativo, deve levar em consideração esses elementos *extratextuais* pressupostos pelos dispositivos (a finalidade da norma), os quais também servirão de parâmetro de delimitação do seu âmbito de aplicação, em razão dos bens jurídicos protegidos, não bastando reconhecer, pois, exclusivamente o sentido literal da disposição.

Tipke e Lang sustentam:

As consequências jurídicas são coordenadas através da linguagem. Por isso toda a interpretação de uma regra jurídica deve, em primeiro lugar, começar com o *sentido literal*. [...] A logicidade verbal [sprachliche Sinnhaftigkeit] do tipo legal apenas com o conhecimento

³⁵⁸ JHERING, Rudolf von. **A finalidade do direito**. Tomo I. Trad. Heder K. Hoffmann. Campinas: Bookseller, 2002. p. 294.

³⁵⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p.113.

³⁶⁰ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p.189.

³⁶¹ *Ibid.*, p. 189.

de todos os critérios teleológicos inclusive dos pretorianamente desenvolvidos pode ser apreendida. **As leis são criações de finalidade em linguagem especializada** [fachsprachliche Zweckschöpfungen]. As palavras e conceitos da lei referem-se à decisão de valor do legislador e são pelo Juiz continuamente aperfeiçoadas.³⁶² (Grifo nosso)

Desse modo, resta perquirir como podem ser identificadas essas finalidades para que o intérprete não incorra em uma interpretação pessoal e despojada de critérios de controle. A velha máxima de que “os fins justificam os meios” depende da aferição de legitimidade desses fins, porque somente a busca de fins claramente determináveis e justificáveis perante o ordenamento jurídico vigente é que confere segurança ao sistema jurídico. Eros Grau denominou essas finalidades de “normas-objetivo”, que surgem no momento em que a finalidade do direito passa a ser não exclusivamente a ordenação, mas também a implementação de políticas públicas cujos fins são enunciados em textos normativos que consubstanciam essas normas (objetivo) e passam a determinar conseqüentemente o processo interpretativo.³⁶³

Como destaca Grau:

Ademais, é imperioso que se enfatize, neste passo, que a contemplação, no sistema jurídico, de *normas-objetivo* importa a introdução, na sua ‘positividade’, de fins aos quais ele – o sistema – está voltado. A pesquisa dos fins da norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; a metodologia teleológica repousa em terreno firme.³⁶⁴

No sistema jurídico brasileiro, essas normas-objetivo encontram-se traçadas na Constituição Federal - seja em forma de princípios implícitos ou explícitos ou, ainda, por meio de regras – que consagra direitos e garantias fundamentais e um conjunto de objetivos de políticas econômicas e sociais que refletem a escala de valores a ser realizada em um Estado Social. Essas diretrizes constitucionais espelham os anseios da sociedade, já que o direito é fundamentalmente “uma forma de *asseguramento das condições vitais da sociedade*, produzido através do poder coercitivo do Estado”³⁶⁵.

³⁶² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)** [colaboradores] Roman Seer et al. 18. ed. alemã. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 308.

³⁶³ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 114.

³⁶⁴ Ibid., p. 116.

³⁶⁵ JHERING, Rudolf von. **A finalidade do direito**. Tomo I. Trad. Heder K. Hoffmann. Campinas: Bookseller, 2002. p. 294.

Assim, a interpretação das isenções requer para além da interpretação literal dos enunciados normativos, primordialmente, uma interpretação teleológica, em razão das normas-objetivo traçadas pela Constituição Federal. Segundo Chiassoni, a interpretação teleológica - pertencente às diretrizes primárias que “determinam as fontes dotadas de imediata eficiência hermenêutica das quais todo o intérprete deve se servir”³⁶⁶ - prescreve aos intérpretes a utilização de recursos constituídos por considerações finalísticas cuja relevância interpretativa reflete a adesão ao princípio da razão suficiente. Assim, a uma disposição se deve atribuir o significado sugerido pela *ratio* ou propósito objetivo da própria disposição³⁶⁷, bem como a uma disposição se deve atribuir o significado sugerido pela pertinente norma final, explícita ou implícita do instituto, setor ou subsetor a que pertence a disposição. Assume-se, desse modo, que o direito em seu conjunto tem finalidades próprias, que transcendem os eventuais fins dos legisladores.³⁶⁸ Para Peczenick, a interpretação teleológica de um enunciado normativo é aquela interpretação realizada do ponto de vista do seu propósito.³⁶⁹

Como salienta Ávila,

[...] existem elementos que *influem* na interpretação como a estrutura, o contexto linguístico específico e o intertexto das disposições. Tais elementos também *pressupõem* teorias e *demandam* escolhas: para qualificar determinado elemento como teleológico, por exemplo, é necessário possuir uma *teoria das finalidades* e, com base nos seus requisitos, optar pelo enquadramento de determinado elemento como pertencente à finalidade normativa³⁷⁰.

No que concerne à interpretação das isenções, a pertinência da adoção preferencial do método teleológico é justificada pela análise estrutural desse tipo de

³⁶⁶ CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 80.

³⁶⁷ Cf. PECZENICK, Aleksander. **On Law and Reason**. 2 ed. Springer, 2008. p. 282-3: “[...] the subjective construction of statutes is based on the *ratio legis*, not on the personal views of the individual who participated in the legislative process. [...] the *ratio legis* is the most coherent system of value-statements and norm-statement, consistent with everything they said, or at least with the most important opinions they expressed.”

³⁶⁸ CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007. pp. 93-95.

³⁶⁹ PECZENICK, Aleksander. **On Law and Reason**. 2 ed. Springer, 2008. p. 329.

³⁷⁰ *Ibid.*, p. 197.

norma. O que melhor diferencia a norma isencional da norma tributária impositiva é justamente sua finalidade ou propósito. Enquanto a norma impositiva tem como finalidade principal a arrecadação, a norma isencional busca precipuamente a realização de pautas econômicas e sociais diretamente relacionadas à eficácia dos direitos fundamentais. Desse modo, o elemento pertencente à finalidade normativa deverá ser identificado nas normas-objetivo traçadas na CF/88 que visam à eficácia dos direitos fundamentais e ao desenvolvimento sócioeconômico, conforme salientado no capítulo primeiro. Mas, como as normas-objetivo traçam finalidades diversas, é preciso que o intérprete analise cada dispositivo interpretado diante de outros elementos como, por exemplo, o tipo de lei na qual se insere o dispositivo (se especial ou genérica), ao contexto histórico de sua criação (realidade social da época em que foi editada) e assim por diante.

Assim, o primeiro critério a ser estabelecido é que a interpretação das isenções deverá partir da interpretação literal do dispositivo, mas estar sempre acompanhada do emprego do método teleológico, o qual permitirá verificar a relação de pertinência entre a conduta prescrita e a finalidade da norma, que será apurada pelo intérprete de acordo com a Constituição em uma análise sistemática. Além disso, a interpretação está intimamente ligada à argumentação, de modo que toda a interpretação para ser controlável não prescinde de ser justificada por argumentos, como assevera Ávila:

Por fim, há argumentos que *participam* da justificação da interpretação, como é o caso dos argumentos linguísticos, sistemáticos, finalísticos, genéticos, históricos e consequencialistas. (...) Para justificar a escolha de um argumento em detrimento de outro é preciso dispor de uma *teoria da argumentação* e, *com base nos seus pressupostos, classificar e valorar os argumentos utilizados na interpretação.*³⁷¹

Portanto cabe também estabelecer o método argumentativo que sustenta a interpretação das isenções.

³⁷¹ AVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo". In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29, p. 198.

2.6.2 – Os argumentos que sustentam a escolha do método interpretativo

A interpretação só está completa à medida que complementada pela argumentação, a qual visa a embasar e a legitimar as escolhas interpretativas realizadas pelo operador do Direito. Desse modo, é preciso proceder na identificação e na qualificação dos argumentos que sustentam uma determinada teoria da interpretação, bem como na organização e na demonstração da necessária ordem de prioridade desses argumentos. Tal como ocorre com os métodos interpretativos, os argumentos são complementares e não, excludentes. Sem embargo, ao proceder na escolha de um argumento em detrimento de outro, é preciso dispor de uma teoria da argumentação. Impende novamente ressaltar que, assim como o tema da interpretação, o da argumentação também é vastíssimo e não compõe o objeto central deste estudo. No entanto, mesmo correndo-se o risco de uma análise um pouco rasa, é imperioso falar em argumentação quando se fala em interpretação.

Como leciona Chiassoni,

Em la cultura jurídica occidental, las (buenas) razones que pueden ser – y de hecho son – adoptadas en el ámbito de actividades de interpretación textual o metatextual son razones retóricas: pertenecen al ámbito del razonamiento práctico y persuasivo (no demostrativo, no lógico, a partir de premisas opinables), y están constituidas normalmente por lo que se suele llamar “argumentos interpretativos.”³⁷²

Para que a análise dos discursos interpretativos não fique situada em um nível puramente superficial e não técnico, ela deve incluir ao menos a identificação dos argumentos utilizados, como passo preliminar à valoração da correção técnica e, se for o caso, da plausibilidade axiológica de sua utilização³⁷³. Diversos são os modelos de raciocínio jurídico que embasam a interpretação e descabe aqui exaustivamente enumerá-los. No entanto cumpre defender o modelo dos códigos estruturados elaborado por Chiassoni, o qual melhor se adapta ao conceito de

³⁷² CHIASSONI, Perluigi. **Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas**. Trad. Pau Luque Sánchez; Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 72.

³⁷³ Idem.

interpretação abordado neste trabalho. Esse modelo defende posições, como veremos a seguir:

Primeiramente, defende que os raciocínios interpretativos judiciais ou doutrinários sejam considerados como discursos nos quais se utilizam diretivas de um determinado código hermenêutico. O objetivo principal da análise argumentativa se torna, portanto, reconstruir o código hermenêutico adotado e seguido por um juiz para uma determinada decisão. Depois, que um código hermenêutico possa ser entendido como um conjunto discreto de diretrizes hermenêuticas (argumentos interpretativos). Por derradeiro, que as diretrizes que compõem os códigos hermenêuticos utilizados pelos intérpretes ou propugnados pelos juristas, não estão niveladas em um mesmo plano, mas em pelo menos três níveis diversos, sobrepostos uns aos outros: os das diretrizes primárias, das secundárias e das axiomáticas.³⁷⁴

As diretrizes primárias determinam os recursos dotados de uma eficiência hermenêutica imediata (onde se situa a interpretação literal, teleológica, genética, etc). As secundárias, por sua vez, regulam o uso das diretrizes primárias e estabelecem os critérios para avaliar a correção do produto da interpretação obtido por meio das primárias (são as diretrizes seletivas, procedimentais e de preferência, onde se situam a coerência e a razoabilidade). E as axiológicas, por fim, constituem o conjunto de princípios últimos de um código hermenêutico e consistem habitualmente em regras finais que prescrevem qual o objetivo de política do direito deve ser perseguido ao interpretar as disposições³⁷⁵.

No campo das diretrizes primárias, diversas são as espécies de argumentos interpretativos possíveis de ser invocados, podendo os principais ser assim resumidos³⁷⁶:

³⁷⁴ CHIASSONI, Perluigi. **Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas**. Trad. de Pau Luque Sánchez; Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 88-9.

³⁷⁵ Ibid., pp. 89, 111 e 130.

³⁷⁶ ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo". In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p. 193.

- A) linguístico: o significado a ser escolhido pelo intérprete deve ser aquele vinculado ao sentido dos termos utilizados;
- B) histórico evolutivo: o significado deve evoluir junto com a evolução da sociedade;
- C) genético: o significado a ser adscrito deve ser aquele suportado pelo projeto de lei e pelas discussões parlamentares (*travaux préparatoires*);
- D) finalístico: a hipótese normativa deve ser restringida ou ampliada de acordo com a finalidade que lhe é subjacente;
- E) sistemático: o significado escolhido deve ser aquele amparado pelo sistema ou o âmbito de aplicação da norma deve conter casos suportados pelo sistema.

Em que pese toda interpretação se baseie em uma escolha de argumentos que lhe darão suporte, cumpre salientar que os argumentos interpretativos não são excludentes. Ou seja, na medida do possível, eles se complementam, pois, ao interpretar algum dispositivo, pode ocorrer que vários tipos de argumentos primários, secundários ou axiológicos devam ser considerados. Todavia, da perspectiva de um modelo de código hermenêutico, é necessário estabelecer qual o argumento prevalente para um determinado texto jurídico. Do contrário, se estaria pugnando contra a objetividade discursiva que é imprescindível nas interpretações decisórias e criativas, a fim de evitar que “o intérprete atribua qualquer significado aos dispositivos ou defina qualquer âmbito de aplicação às normas³⁷⁷”.

Adotada a tese de que na interpretação das isenções os elementos finalísticos que permeiam o texto legal devam sempre ser considerados, é preciso demonstrar os argumentos que, genericamente, melhor sustentam essa conclusão. Entre os argumentos possíveis (linguístico, sistemático, histórico, finalístico etc), portanto, é preciso determinar aqueles que terão maior relevância jurídica (prioridade) na interpretação das regras de isenção. Significa dizer que haverá diferentes níveis de prevalência em razão do objeto a ser interpretado.

³⁷⁷ CHIASSONI, Perluigi. **Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas**. Trad. Pau Luque Sánchez; Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 195.

Ao publicar um importante artigo sobre a imunidade do livro eletrônico, Ávila acabou por construir um verdadeiro tratado da argumentação, o qual colaciona de forma bem sistemática e objetiva a distinção, o emprego e a valoração dos argumentos jurídicos. Como os argumentos podem e devem ser utilizados sem reduzir o raciocínio jurídico à lógica pura ou ao literalismo e sem limitar a atividade interpretativa ao mero decisionismo ou à “ponderação de valores de natureza inexplicada”.³⁷⁸

Segundo Ávila,

é verdade que fazer a distinção entre argumentos pode conduzir à rigidez classificatória; e a rigidez classificatória pode levar à desconsideração da multiplicidade de relações entre os argumentos diferenciados, bem como pode deixar de fazer frente ao caráter prático-institucional do direito. Não é menos verdade, no entanto, que deixar de fazer as referidas distinções entre os argumentos pode levar à arbitrariedade argumentativa; e a arbitrariedade argumentativa conduz a não fundamentação das premissas utilizadas na interpretação jurídica.³⁷⁹

Contudo salienta Ávila que é relevante diferenciar os argumentos sem os segregar por completo, no intuito de diminuir a subjetividade da interpretação sem enrijecer demasiadamente o raciocínio para o futuro. Assim sustenta ele uma classificação dos argumentos que define os critérios de prevalência de uns em detrimento de outros³⁸⁰. Genericamente, os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os não institucionais; os imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os a ele transcendentais (históricos ou genéticos) e na justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma interpretada³⁸¹. Ressalta, contudo, que referida classificação não é estanque e definitiva, seja

³⁷⁸ ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, janeiro/fevereiro/março 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2013. p. 5.

³⁷⁹ Idem.

³⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Op. Cit. pp. 6-17.

³⁸¹ LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012. p. 463.

porque há outros argumentos não relacionados que também poderão ser considerados, seja porque a particularização de cada argumento é tarefa de grande complexidade³⁸². Sem desconsiderar tais ponderações, tentaremos demonstrar a aplicação prática das regras argumentativas elaboradas por Ávila na interpretação dos enunciados normativos isençionais.

Primeiramente, a interpretação das isenções requer argumentos institucionais, ou seja, determinados por atos institucionais e que tem como ponto de referência o ordenamento jurídico³⁸³. Isso porque, as isenções são sempre concedidas por lei e encontram sua justificação no próprio ordenamento jurídico e no sistema constitucional que estabelece as políticas públicas a serem promovidas e os direitos e as garantias fundamentais a serem protegidos.

Em segundo lugar, devem preferencialmente ser utilizados os argumentos institucionais imanentes, mais precisamente os linguísticos semânticos de ordem técnica, em razão do que preceitua o art. 111 do CTN. Ou seja, a interpretação literal deve ser o ponto de partida para a interpretação das isenções e, o significado literal deve ser apreendido conforme os conceitos da linguagem técnica jurídica em detrimento da linguagem comum.

E, em terceiro lugar, para aferir a validade e o alcance do argumento linguístico devem ser empregados argumentos sistemáticos contextuais, relativos aos princípios que possam ser combinados lógica ou teologicamente com a regra objeto da interpretação. Nas palavras de Ávila,

quando a finalidade do dispositivo for obtida levando-se em consideração os princípios constitucionais a cuja concretização serve a regra objeto de interpretação, pode-se falar em uma interpretação teleológico-sistemática. Nessa hipótese não se pode separar a interpretação teleológica da sistemática. Sua consideração pode levar à utilização da técnica de redução teleológica (redução do sentido do dispositivo por ser ele muito amplo em relação a sua

³⁸² ÁVILA, Humberto. ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, janeiro/fevereiro/março 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2013. p. 18-9.

³⁸³ Idem.

finalidade) e da extensão teleológica (ampliação do sentido do dispositivo por ser ele muito restrito em relação a sua finalidade)³⁸⁴.

Todavia, se referidos argumentos ainda não forem suficientes à justificação da mais adequada interpretação, o intérprete poderá fazer uso dos argumentos transcendentais genéticos teleológicos, a fim de verificar a finalidade da norma de acordo com a vontade do legislador, em que pese muitas vezes seja dúbia essa definição, em razão de seu caráter um tanto subjetivo.³⁸⁵

E, por fim, se necessário, poderá ainda o intérprete recorrer aos argumentos não institucionais, que fazem apelo a qualquer outro elemento que não o ordenamento jurídico³⁸⁶. No caso das isenções, poder-se-ia usar, por exemplo, o argumento econômico para sustentar que determinada regra isencional estaria em desacordo com o orçamento público que não previu aquela renúncia de receita.

É fundamental reprimir que a ordem de argumentos acima invocada não corresponde a um modelo absoluto que servirá para a interpretação de qualquer dispositivo isencional, mas apenas sugere um modelo interpretativo aplicável à maior parte dos casos, o que gera maior segurança na aplicação dessas normas.

2.6.3 Os limites impostos pelo discurso racional

Finalmente, é deveras importante ressaltar que o sustentado desapego à interpretação exclusivamente literal das isenções e a certeza da necessidade de uma visão mais sistêmica e ampla da hermenêutica jurídica e da própria Ciência do Direito passa, impreterivelmente, pelo respeito aos valores e princípios constitucionais e por uma argumentação forte ou uma justificativa racional coerente³⁸⁷ das premissas interpretativas adotadas.

³⁸⁴ ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 21, janeiro/fevereiro/março 2010. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2013. p. 10.

³⁸⁵ Ibid., p. 17.

³⁸⁶ Ibid. pp.17-8.

³⁸⁷ Cf. SITALA, Raimo. **Law, Truth, and Reason: A Treatise on Legal Argumentation**. Springer, 2011, p. 74: "Coherence is a *semantic* - and not e.g. syntactic or pragmatic - quality that is internal to the *narrative structure* or narrative pattern of a scientific theory or, in more general terms, any set of linguistic sentences, assertions or propositions, defined as their *mutual match, reciprocal support,*

Os enunciados do intérprete podem ser considerados científicos se forem intersubjetivamente controláveis, respeitando as condições de racionalidade lógica e do discurso, mesmo que não sejam objetivos, neutros e avaliativos³⁸⁸. Ou seja, a interpretação não é totalmente livre e pressupõe limites aferíveis por meio da manutenção dos significados mínimos dos dispositivos que se pretende interpretar e de estruturas argumentativas pressupostas por esses dispositivos, as quais atribuem racionalidade aos argumentos que sustentam as decisões interpretativas³⁸⁹. Quando se trata de enunciados normativos isençionais a manutenção dos significados mínimos é atingida justamente pela interpretação literal propugnada pelo art. 111 do CTN. As estruturas argumentativas pressupostas, a seu turno, se refletem na opção pela interpretação sistemático-teleológica, como aquela que deve prevalecer no processo interpretativo das isenções, ao lado da interpretação literal, em razão da natureza e da estrutura das regras isençionais.

Para Alexy, a racionalidade do discurso jurídico dependerá, em grande parte, de se saber se e em que medida as valorações feitas pelo intérprete são passíveis de um controle racional³⁹⁰, de modo que não se pode afirmar que o intérprete constrói significados sem quaisquer limitações, mas sim que ele reconstrói significados dentro de vários limites que controlam a interpretação por meio de legitimação, determinação, argumentação e fundamentação³⁹¹.

E, conquanto o intérprete, nas situações em que precise fazer interpretações decisórias e criativas, não possa perseguir a objetividade semântica, ele certamente pode - e deve - buscar a objetividade discursiva, tanto mais presente, quanto mais racional, coerente e consistente for o uso dos métodos, dos argumentos e das doutrinas que condicionam a sua interpretação.³⁹²

common alignment, absence of dissonance, and/or shred congruence, to the effect that they collectively make sense when inserted in, and reads as part of, the same narrative structure or pattern. The narrative structure or narrative pattern of a theory or a set of sentences, assertions, or propositions consists of a set of successive choices made in the logic-conceptual space or logic-conceptual universe that consists of the syntagmatic and paradigmatic dimensions of language”.

³⁸⁸ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p.195.

³⁸⁹ Ibid., pp. 195-6.

³⁹⁰ MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. “O Precedente Como Restrição à Argumentação Racional na Doutrina de Robert Alexy e a Súmula Vinculante no Direito Brasileiro”. In: **Repertório de Jurisprudência IOB**. 1ª quinzena de outubro, v. 01, n. 19, 2009. p. 647.

³⁹¹ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p.199.

³⁹² Ibid., p. 195.

Ávila sugere, nessa linha, uma substituição dos critérios de objetividade semântica e verdade por correspondência, por critérios de objetividade discursiva e de verdade por *coerência*, por meio do que ele chamou de “estruturalismo argumentativo” baseado em três alicerces: o primeiro deles, a teoria dos sistemas, em que propõe um câmbio da hierarquia formal para a coerência substancial; o segundo, uma teoria das normas em que propõe uma troca do modo de aplicação para a natureza da descrição normativa, ou seja, da justificação e da contribuição para a decisão e a ampliação das próprias espécies; e, por fim, uma teoria jurídica da argumentação com novos critérios fundamentais de controle argumentativo: de estritamente racionais para fundados no próprio ordenamento jurídico.³⁹³

A correção de uma determinada interpretação dependerá, desse modo, do respeito aos valores impostos pelo sistema constitucional vigente e da coerência e razoabilidade dos argumentos que sustentam essa determinada interpretação. Aarnio prega, aliás, que o objetivo final da justificação é atingir a coerência e, por meio dela, a aceitabilidade na comunidade legal das decisões tomadas pelo intérprete.³⁹⁴

A justificação exigida para as regras é diferente daquela exigida para os princípios, como já se explanou anteriormente. As regras exigem, no momento de sua aplicação e interpretação, uma correspondência entre construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte. Assim, o intérprete em casos excepcionais e devidamente justificáveis, termina analisando razões para adaptar o conteúdo da própria regra. Mas, para que essa “adaptação” não se torne arbitrária e para que os argumentos utilizados sejam capazes de convencer o auditório, é preciso ao intérprete guiar-se em seu empenho argumentativo pela *força dos argumentos*, a qual está vinculada à intensidade de adesão do ouvinte às premissas e à relevância dos argumentos no debate em

³⁹³ ÁVILA, Humberto. “Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo”. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29. p.195

³⁹⁴ AARNIO, Aulis. **Lo Racional como razonable – Un tratado sobre la justificación jurídica**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1991. p.260.

curso³⁹⁵. A força dos argumentos, portanto, varia de acordo com o auditório e com o objetivo da argumentação.

Analisando a estrutura das regras isençionais, a argumentação será tanto mais fácil quanto mais literal for a interpretação dos dispositivos legais e tanto mais complexa quanto mais a interpretação se afastar do sentido gramatical dos termos do enunciado. Todavia será racionalmente justificável, se os argumentos utilizados em prol de determinada interpretação estiverem sendo utilizados em prol da finalidade da norma, desde que referida finalidade esteja devidamente amparada por valores imanentes ao ordenamento jurídico. Trata-se, portanto, de um exame comparativo, no qual cabe ao intérprete escolher a interpretação que melhor é suportada pela coerência racional dentro do sistema jurídico vigente. Como bem descrito por MacCormick, “a ideia básica é de um sistema jurídico como corpo coerente e coeso de normas cuja observância garante certos objetivos valorizados que podem todos ser buscados em conjunto de modo inteligível”³⁹⁶.

Significa dizer que, na Ciência do Direito e mais especificamente no que tange à interpretação do Direito, não há um “pacote de soluções pronto”. Ao contrário das ciências exatas, o Direito requer uma valoração que pode mudar no decorrer do tempo e que precisa sempre ser tomada em conta pelo intérprete. “Os textos de direito não veiculam enunciados semânticos cristalizados, congelados no tempo; esses enunciados passam por alterações decorrentes do evoluir da vida social, ainda que sua redação (do texto) não sofra modificação.”³⁹⁷ No entanto o arbítrio do intérprete do Direito é limitado ao âmbito da decisão que possa ser mais bem justificada diante das teorias eleitas.

A interpretação “não literal” das isenções impõe, desse modo, assim como toda interpretação jurídica, que se estabeleçam limites de controle baseados em uma argumentação racional coerente e que se proceda em uma “balança” de

³⁹⁵ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. 6 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2005. p. 524

³⁹⁶ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 135.

³⁹⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 110.

argumentos, adotando aquele que melhor condiz com as finalidades das regras isencionais.

Existe uma presunção justificada favorável à aplicação das leis em conformidade com seu significado mais óbvio; mas, desde que haja outros significados *possíveis*, a presunção pode ser afastada por meio de bons argumentos a partir de consequências e/ou a partir de princípios jurídicos.³⁹⁸

Diante da constatação inequívoca de que o Direito Tributário não está adstrito ao caráter puramente fiscal e de que as normas tributárias hoje servem também à promoção da eficácia dos direitos fundamentais e de instrumento à concretização de políticas sociais e econômicas tidas como relevantes pelo ordenamento constitucional, buscar a interpretação que melhor efetiva essa finalidade extrafiscal, alicerçada em uma argumentação forte e coerente é o caminho para dar justificação e efetividade às normas isencionais. Felizmente, já começam a emergir decisões judiciais que apontam para esse caminho³⁹⁹, demonstrando que a adaptação do Direito à realidade social é imprescindível.

[...] a realidade social é o presente; o presente é vida – e vida é movimento. A interpretação do direito não é mera dedução dele, mas sim processo de contínua adaptação de seus textos normativos à realidade de seus conflitos. O direito é um dinamismo.⁴⁰⁰

³⁹⁸ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Trad. por Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 278.

³⁹⁹ Nesse sentido a decisão apontada na introdução ou, outro exemplo: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. ISENÇÃO.1. A orientação da Primeira Seção do STJ pacificou-se no sentido de que "o art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias", sendo que, "**sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional**". Assim, "se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal" (EREsp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008).2. Agravo Regimental não provido.(AgRg no REsp 1379148/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 16/09/2013). Grifamos.

⁴⁰⁰ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 111.

CONCLUSÕES

1. A isenção é um instrumento de exoneração fiscal previsto pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro, que visa a reduzir a carga tributária incidente sobre determinados bens ou pessoas, em razão de finalidades públicas diretamente relacionadas à eficácia dos direitos e garantias fundamentais e à busca do equilíbrio socioeconômico.

2. As isenções são sempre concedidas em razão de lei, e o ente competente para isentar é o mesmo que detém a competência para instituir o tributo, sendo vedadas pelo ordenamento jurídico brasileiro as isenções heterônomas.

3. Ainda que não decorram diretamente do plano constitucional, como as imunidades, as isenções representam também um limite ao poder de tributar e estabelecem para o Estado um dever de ação. As isenções representam, assim, um corpo de normas tributárias indutoras, com função não arrecadatória (extrafiscal) que servem para criar estímulos que conduzam a sociedade à adoção de práticas que corroborem a promoção das finalidades perseguidas pelo Estado.

4. As normas isencionais se estruturam de forma relacional com as normas-padrão de incidência, suprimindo um ou mais critérios da hipótese de incidência e impedindo o surgimento da obrigação tributária principal. Assim, a norma isencional se constitui em uma regra de exceção perante a norma tributária impositiva. Compõem também a estrutura da norma isencional as finalidades que lhe são subjacentes, devendo a norma de isenção tutelar um interesse público relevante que se sobreponha ao da arrecadação. A exceção à regra de tributação só pode ser justificada por finalidades de interesse da coletividade que possam ser realizadas de modo mais eficaz pela via da exoneração fiscal do que pela própria tributação. Dissociada dessa finalidade, a norma isencional torna-se um privilégio particular inaceitável, pois fere a isonomia, a solidariedade fiscal e a própria segurança jurídica.

5. As isenções, em geral, se atrelam a normas do tipo normativo “regra”, cujo enunciado descreve diretamente condutas a serem adotadas para o atingimento dos fins (previstos indiretamente). Assim, a eventual superabilidade da regra isencional pressupõe um ônus argumentativo maior do que aquele utilizado para a superação

dos princípios, uma vez que o comportamento devido é estabelecido com maior exatidão, reduzindo o âmbito de discricionariedade do intérprete.

6. Ao mesmo tempo em que as isenções constituem um mecanismo legítimo de intervenção estatal no campo econômico e social, para que a ideia de isonomia e de justiça fiscal não seja afrontada, os objetivos perseguidos devem ser constitucionalmente justificáveis. O potencial materializador de finalidades externas ao Direito e a ideia de proporcionalidade entre o fim e o meio são o que legitimam as normas de isenção e permitem, até certo ponto, relativizar o princípio da igualdade. Contudo, ainda que a igualdade entre os contribuintes seja relativizada (uma vez que contribuintes com igual capacidade contributiva podem ser tratados de modo diferente em razão do caráter extrafiscal das normas isencionais), a igualdade formal não pode ser desprezada. Significa dizer que, se o contribuinte se encontra dentro de uma mesma categoria especial que outro beneficiado pela isenção, também ele deverá dela usufruir.

7. A adequada interpretação das isenções parte de alguns pressupostos hermenêuticos: 1) a interpretação jurídica tem como objeto os dispositivos normativos e como resultado a norma jurídica; 2) o processo de interpretação é composto pela análise textual, pela decisão acerca do significado (interpretação em sentido estrito) e pela argumentação que sustenta a referida decisão; 3) o processo interpretativo deve ser analisado sob uma perspectiva não formalista, o qual informa que a interpretação é um processo decisório ou criativo; 4) deve ser adotada a teoria cética moderada da interpretação, a qual defende que a interpretação é um ato discricional (de vontade e não de conhecimento), mas que não prescinde de limites controláveis com base na linguagem do texto jurídico e 5) a argumentação é o conjunto de razões que sustentam a escolha de determinada interpretação.

8. O Código Tributário Nacional dedica um capítulo à estipulação de regras interpretativas da legislação tributária, no qual merece destaque a disposição do art. 111, que prescreve que as isenções devem ser interpretadas literalmente. Contudo o Direito Tributário prescinde de técnicas interpretativas próprias, devendo ser interpretado em consonância com as técnicas hermenêuticas gerais. Mesmo o dispositivo legal em comento (art. 111), como integrante do ordenamento jurídico, necessita ele próprio ser interpretado, a fim de dele se extrair uma norma aplicável.

9. A análise da jurisprudência brasileira demonstra a usual adoção exclusiva do método literal como cânone da interpretação das regras isencionais. Porém o próprio

conceito de interpretação literal não é unívoco e é muitas vezes adotado (equivocamente) como sinônimo de “interpretação restritiva” ou “proibição de analogia”. A interpretação literal é uma técnica de interpretação que pode acarretar como consequência uma interpretação restritiva ou ampliadora. E a analogia, por sua vez, é uma forma de integração do direito, em razão da existência de lacunas. Portanto, esses conceitos não se confundem. A interpretação extensiva não está defensiva às hipóteses normativas isençionais, no entanto, o emprego da analogia não é apropriado. Não em razão da interpretação literal propugnada pelo art. 111, mas, sim, em razão da natureza e da estrutura das isenções.

10. A interpretação exclusivamente literal dos dispositivos normativos isençionais se mostra insuficiente e inadequada, porque não considera as finalidades que estruturam a norma. Ao passo que a isenção exige uma fundamentação constitucional para afastar a tributação, não é possível afastar o texto legal do contexto constitucional em que se encontra a justificativa para a concessão desse benefício. Dessa maneira, ainda que a interpretação literal (gramatical, *prima facie*, não contextual) seja o ponto de partida para a interpretação dos dispositivos legais relativos à isenção, não é possível desprezar os demais métodos interpretativos. O comando do art. 111 do CTN apenas requer que o intérprete opte, entre os significados possíveis, por aquele que menos se distancia da significação semântica.

11. Propõe-se, assim, uma interpretação “não literal” das isenções, baseada em alguns critérios práticos que têm por objetivo auxiliar o aplicador do direito nessa tarefa. Primeiro, que a interpretação das isenções requer necessariamente uma análise dos fins da norma, pois a adequada interpretação do enunciado normativo isençional depende dessa aferição de proporcionalidade entre a conduta determinada e o fim a ser promovido. Essas finalidades deverão ser encontradas no texto constitucional e aferidas no contexto da edição da regra isençional em análise. Depois, que a interpretação das isenções deve iniciar pela interpretação literal do dispositivo, a qual também serve como meio de controle à aferição dos possíveis significados, mas deve, ao menos, ser aprioristicamente complementada por uma técnica de interpretação teleológica que tome em consideração os fins que orientam a construção da norma. Ainda, que os argumentos que sustentam essa interpretação devem ser, na medida do possível, classificados em razão de sua prevalência, de modo a sustentar a aplicação da técnica interpretativa teleológica e, por fim, que a escolha desses argumentos esteja orientada por um discurso racional e coerente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AARNIO, Aulis. **Lo Racional como razonable – Un tratado sobre la justificación jurídica**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1991.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Ed., 2001.

_____. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, janeiro/fevereiro/março 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

_____. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. In: **Revista Diálogo Jurídico**. Ano 1, vol.I, n. 4, jul.2001. Salvador, Bahia, Brasil. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/dialogo-juridico-04-julho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2015.

_____. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. In: **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, n. 29.

_____. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: **Solidariedade Social e Tributação**. Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi (coord). Dialética: São Paulo, 2005.

_____. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. rev, atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. comp. Nello Morra; trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BOFF, Saete; GONÇALVES, Diego Marques. Política de fomento à inovação científica por meio de normas tributárias indutoras. In: **Revista brasileira de direito**. Passo Fundo: Faculdade Meridional, v. 6, n. 1, (jan. /dez. 2010) p. 33-48.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13 jul. 2014.

BRASIL, **Lei Municipal 3.813 de 29 de dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www.carazinho.rs.gov.br/system/filemanager/file_system/lei_arquivo_2043_1369147052.pdf>. Acesso em: 26 dez.2014.

BRASIL, **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 03 jan.2015.

BRASIL, **Lei 6.015 de 31 de dezembro de 1973**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm>. Acesso em: 26 Dez.2014.

BRASIL, **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm>. Acesso em: 26 Dez.2014.

BRASIL, **Lei 12.465 de 12 de agosto de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 31 dez.2014.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. “Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade”. In: **Revista da AJURIS : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre : Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, v.40, n.130, (jun. 2013) p. 245-280.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário Brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo

111 do CTN. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Direito econômico e direito administrativo: o estado e o poder econômico**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2006.

CARVALHO, Cristiano. Fenomenologia da isenção tributária. In: **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 1, n. 01, p.33-60, mar.2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHOSA, Modesto. **Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. rev., ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASSONE, Vittorio. A interpretação e os efeitos da competência tributária na incidência, não-incidência, imunidade e isenção. In: **Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT**, v. 4, n. 23, (set./out. 2006), p. 9-26. Belo Horizonte: Fórum.

CASTANHEIRA NEVES, A. **O actual problema metodológico da interpretação jurídica**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007.

_____. **Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas**. Trad. Pau Luque Sánchez; Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DOBROWOLSKI, Samantha Chantal. **A Justificação Do Direito e Sua Adequação Social – Uma abordagem a partir da teoria de Aulis Aarnio**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Bushatsky, 1971.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 3. ed. Trad. de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira**. 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1984.

FIUZA, César. “Crise e Interpretação no Direito Civil da Escola da Exegese às Teorias da Argumentação”. In: **Direito Civil: atualidades**. Bruno Torquato de

Oliveira Naves, César Fiuza e Maria de Fátima Freire de Sá (coord). Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. “Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996. v.76, p.215-225.

GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. A inclusão das Pessoas com Deficiência e as Problemáticas Isenções do ICMS na compra de Veículos Automotores. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 197 (fevereiro-2012)

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. “Interpretação da lei tributária e segurança jurídica”. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 113, p. 218-225. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados. In: **Curso de direito Tributário**. Ives Gandra da Silva Martins (coord), 8 ed., p. 595-608. São Paulo: Saraiva, 2001

GUASTINI, Riccardo. . **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011.

_____. **Problemas de interpretacion**. “Problemi di interpretazione” In: R. Guastini, *Le fonti del diritto e l’interpretazione*, Milán, 1993, cap. XXV. Trad. cast. de Miguel Carbonell (IIJ- UNAM). *Isonomía*, n. 7. Octubre 1997. Disponível em: <[http:// www.cervantesvirtual.com](http://www.cervantesvirtual.com)>. Acesso em: 12 mai. 2014.

_____. **L’interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Giuffrè, 2004

_____. **La sintassi del diritto**. Torino: Giappichelli, 2011.

_____. **Teoria e Dogmatica delle Fonti**. Milano: Giuffrè, 1998.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “Interpretação literal das isenções tributárias. Insero na coletânea Proposições Tributárias”. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 83 (Janeiro-Dezembro), 1988.

HABER NETO, Michel. “Normas tributárias indutoras e iniquidades no financiamento da saúde pública: análise da redução da base de cálculo do imposto sobre a renda para gastos com saúde privada”. In: **Revista Fórum de direito financeiro e econômico : RFDPE**, Belo Horizonte : Fórum, v.3, n.4, (set. 2013/fev. 2014) p. 31-42.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

JHERING, Rudolf von. **A finalidade do direito**. Tomo I. Trad. Heder K. Hoffmann. Campinas: Bookseller, 2002

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado, 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

KRIELE, Martin. **Introdução à Teoria do Estado: Os fundamentos históricos da legitimidade do Estado Constitucional Democrático**. 6 ed. alemã, trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009.

LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. Trad. Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

LOBATO, Valter de Souza. “Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais”. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, Lucia Massara e Carlos Alberto Rohrmann (coord), v. 25, p. 430-480, Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. O Precedente Como Restrição à Argumentação Racional na Doutrina de Robert Alexy e a Súmula Vinculante no Direito Brasileiro. In: **Repertório de Jurisprudência IOB**. 1ª quinzena de outubro, v. 01, n. 19, 2009.

MARREY JUNIOR, Pedro Luciano. Natureza jurídica das isenções tributárias. In: **Revista de Direito Público**, v. 25, p. 169-182. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente. Versión española de “Interpretazione letterale: giuristi e linguisti a confronto”. In: VELUZZI, Vito (ed.). **Significato letterale e interpretazione del diritto**. Torino: Giappichelli, 2000. p. 95-136. Trad. Jordi Ferrer Beltrán. Doxa, n. 23, 2000. p. 597-631. Disponível em: <www.cervantesvirtual.com>. Acesso em: 25 ago. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2001

MENKE, Cassiano. **A proibição dos efeitos do confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas – Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PACHECO, Angela Maria da Motta. “Denúncia Espontânea e Isonções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta”. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 57, (junho-2000), p. 7-18.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PECZENICK, Aleksander. **On Law and Reason**. 2 ed. Springer, 2008.

PERAZZOLI, Fernando Davi. “Justificação interna e justificação externa da decisão judicial: um aporte garantista”. In: **Revista da ESMESC – Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina**. v.14, n. 20, (jan/dez. 2007). Florianópolis: ESMESC, 2007, 304p.

PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. 6 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Condicionantes das isenções em direito tributário”. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 7, n.38, p. 27-35, mar/abr. 2009. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. “Interpretação e Integração da Norma Tributária”. In: **Revista da EMERJ**, v. 13, n. 52, 2010. p. 127.

_____. “Responsabilidade tributária e concessão de isenções face ao princípio da capacidade contributiva”. In: **Revista Ciências Sociais**. Universidade Gama Filho, v. 1, n. 1 (nov. 1995). Rio de Janeiro: Editoria Central da Universidade Gama Filho, 1995.

_____. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon Press, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHMIDT, Eduardo da Rocha. Contribuições Sociais para a Seguridade Social na Constituição. In: TORRES, Heleno Tavarina et. al. (coord). **Direito Tributário e Processo Administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SITALA, Raimo. **Law, Truth, and Reason: a treatise on legal argumentation**. Springer, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TARELLO, Giovanni. **L'interpretazione della legge**, vol. I, t.2, Milão: Giuffrè, 1980.

THEODORO JUNIOR, Humberto. "Interpretação e aplicação das normas jurídicas". In: **Revista de Processo**. Teresa Arruda Alvim Wambier (coord), ano 32, n. 150, (ago/2007), p. 11-23.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)** [colaboradores] Roman Seer et al. 18. ed. alemã. Trad. Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Social. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. "Analogia e isonomia no direito tributário". In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 62, ano 13, mai-jun 2005, p. 77-95. São Paulo: Revista dos Tribunais.

VELUZZI, Vito. **Lezione 1. Le teorie dell'interpretazione giuridica**. Lezioni presso Università Cattolica di Milano, 2006. Disponível em: <http://www.ijf.cjf.gob.mx/cursosesp/2014/diploargulH/HERMEN%C3%89UTICA%20JUR%C3%8DDICA/TARELLO,%20Analogia.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória**. 2.ed. reform. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; Pierangeli, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro, vol.1 – parte geral**. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.