

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Ageu Libonati Junior

**INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADA AOS DIREITOS
HUMANOS**

DOUTORADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2015

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Ageu Libonati Junior

**INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADA AOS DIREITOS
HUMANOS**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de DOUTOR no Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário, sob a orientação do professor Dr. Ricardo Hasson Sayeg.

SÃO PAULO
2015

BANCA EXAMINADORA:

O homem e todos os homens devem ser levados em consideração, pois em sua dignidade estão presentes na codificação e decodificação da norma jurídica: eis que a essência humana está no meio difuso de todas as coisas representadas culturalmente no processo intra e inter-humano de elaboração da linguagem.

Ricardo Sayeg e Wagner Balera (2011)

“O pensamento só começa com a dúvida”

(Roger Marin du Gard, escritor francês, 1881 - 1958)

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por todas as coisas que nos são proporcionadas.

Em especial, ao meu orientador, Doutor Livre
Docente Professor Ricardo Hasson Sayeg,
pela paciência, compreensão e transmissão de
importantíssimos e preciosos ensinamentos.

Dedico o resultado deste trabalho à minha esposa Letícia, pela paciência inesgotável e compreensão inabalável e, de maneira especial, às nossas filhas Natália e Nicole.

Aos meus pais, Ageu e Edna, por serem o começo de tudo, bem como aos meus irmãos André e Alex.

Aos demais amigos não nominados que acompanharam esta realização.

RESUMO

A isenção tributária, quando relacionada aos direitos humanos, deve admitir amplos meios de investigação, não se restringido ao plano de literalidade ou gramatical. Dessa forma, o objetivo da presente tese é demonstrar que a isenção tributária relacionada à efetividade dos direitos humanos admite amplos métodos de investigação. Neste sentido – por meio de pesquisa documental e bibliográfica – examinamos legislação internacional e interna do estado brasileiro, anotando-se a doutrina nacional e estrangeira, bem como o estudo de decisões judiciais dos tribunais brasileiro. Pesquisamos e analisamos ainda a jurisprudência de relevo, no âmbito dos tribunais superiores, envolvendo o meio ambiente, os serviços hospitalares, as isenções relacionadas a doenças graves e os rendimentos do trabalho auferidos por servidores diplomáticos de governos estrangeiros e de organismos internacionais de que o Brasil faz parte ou se tenha por tratado ou convênio. Utilizamos os métodos tradicionais de interpretação da norma jurídica na doutrina brasileira, não nos atendo somente a esses, uma vez que este trabalho tem por estudo a interpretação da isenção tributária relacionada aos direitos humanos. A relevância científica e social deste tema denota que o caráter fiscalista da legislação nacional, relacionado à desoneração, impõe uma interpretação restritiva da norma de isenção. Dentre os resultados encontrados, isso não é aceitável, pois os direitos humanos estão positivados no sistema constitucional brasileiro, como direitos fundamentais, consoante observamos no artigo 5º da Constituição Federal. Ademais, a Carta Magna, em seus artigos 1º a 4º, determinou que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e, como escopo, erradicar a pobreza e a marginalização, todos intimamente relacionados com os direitos humanos. Assim, a interpretação das isenções tributárias deve estar focada nos fundamentos, objetivos e princípios que conduzem a República Federativa do Brasil, sendo invalidada a norma que restringe os métodos de interpretação. Concluimos que a interpretação das isenções tributárias não pode ignorar a realidade jurídica de que aqueles ganharam especial destaque no texto constitucional, constituindo-se nas normas das mais importantes no sistema. Demonstramos, então, com amparo na doutrina de escol, que a isenção tributária, quando voltada aos direitos humanos, admite amplos meios de investigação, pois existe profunda relação entre o texto constitucional e os direitos humanos, o que nos autoriza deduzir que toda a interpretação e a positivação do direito tem que levar em consideração a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Palavras-chave: Isenção tributária. Direitos humanos. Extrafiscalidade. Regras, princípios e normas jurídicas. Hermenêutica jurídica.

ABSTRACT

The tax exemption when related to human rights, must admit ample means of investigation, not restricted to the literal plane or grammar. Thus, it examined the international and domestic legislation of the Brazilian state, noting to national and foreign doctrine, and the study of judgments of Brazilian courts. Was researched and analyzed the relevant case law under the higher courts, involving the environment, hospital services, and the exemptions related to serious illness and labor income earned by diplomatic servers from foreign governments and international organizations that Brazil is a member or have by treaty or convention. Thus, the objective of this doctoral thesis is to demonstrate that the tax exemption related to the effectiveness of human rights admit large research methods, not limited to the literal or grammatical method. Thus, traditional methods of interpretation of the legal rule in the Brazilian doctrine were investigated, not running out on them, since the present work is to study the interpretation of tax exemption related to human rights. The objective is of paramount importance because the fiscalist character of national legislation related to the exemption, requiring a restrictive interpretation of the exemption rule. And that it is unacceptable because human rights are positivized in the Brazilian constitutional system, as fundamental rights, as is observed Article 5 of the Federal Constitution. Moreover, the Constitution, in Articles 1 to 4, ruled that the Federative Republic of Brazil is founded on the dignity of the human person and social work values and goals to eradicate poverty and marginalization, the prevalence of human rights all closely related to human rights. Thus, the interpretation of tax exemptions related to human rights should be focused on the fundamentals, objectives, principles that lead the Federative Republic of Brazil, and invalidated the norm that restricts the methods of interpretation. We concluded in the end that the interpretation of tax exemptions related human rights can not ignore the legal reality that those won special mention in the Constitution, becoming the standards of the most important in the system. Thus, we demonstrate satisfactorily and with support in elite doctrine that the tax exemption when related to human rights, allow ample means of investigation, because there is a deep relationship between the Constitution and human rights, which authorizes us to conclude that all interpretation and assertiveness of law must take into account the Universal Declaration of Human Rights.

Keywords: Tax exemption. Human rights. Extrafiscality. Rules, principles and legal norms. Legal interpretation. Interpretation methods.

SUMÁRIO

	JUSTIFICATIVA	015
1	CAPÍTULO 1 - AS TEORIAS SOBRE A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	019
1.1	A isenção tributária no Código Tributário Nacional e sua disciplina.....	019
1.2	A isenção tributária e os conceitos doutrinários.....	022
1.2.1	A isenção como favor legal.....	024
1.2.2	A isenção como negação da relação jurídico-tributária.....	026
1.2.3	A isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada...	027
1.2.4	A isenção como fato impeditivo.....	028
1.2.5	A isenção como mutilação da regra matriz de incidência tributária.....	029
1.3	Isenção, imunidade e não incidência.....	030
1.4	Isenção e alíquota zero.....	032
1.5	Isenção e princípios tributários.....	033
1.5.1	Isenção e o princípio da igualdade.....	036
1.5.2	Isenção e o princípio da legalidade.....	039
1.5.3	Isenção e o princípio da capacidade contributiva.....	040
1.5.4	Isenção e o princípio do mínimo existencial.....	042
1.5.5	Isenção e o princípio da anterioridade.....	044
1.5.6	Isenção e o princípio da segurança jurídica.....	045
1.6	Isenção e extrafiscalidade.....	046
2	CAPÍTULO 2 - OS DIREITOS HUMANOS.....	049
2.1	Os direitos humanos.....	049
2.2	O conceito de tratado internacional.....	051
2.3	A classificação dos tratados internacionais.....	052
2.4	A norma de direito internacional.....	052
2.5	Direito internacional e direito interno.....	053
2.5.1	Monismo.....	054
2.5.1.1	Monismo internacionalista.....	054
2.5.2.1	Monismo nacionalista.....	055

2.5.2	Dualismo.....	056
2.6	A querela monismo-dualismo.....	057
2.7	Os tratados e o artigo 98 do código tributário nacional.....	058
2.7.1	Validade do Tratado Internacional.....	058
2.7.2	Vigência do Tratado Internacional.....	060
2.7.3	Eficácia do Tratado Internacional.....	060
2.7.4	Eficácia dos tratados internacionais na ordem interna.....	062
2.8	As fases na conclusão dos tratados.....	062
2.8.1	A negociação.....	062
2.8.2	A assinatura ou adoção.....	063
2.8.3	A aprovação legislativa.....	063
2.8.4	A ratificação ou adesão.....	065
2.8.5	A publicação do decreto legislativo pelo Presidente da República.....	065
2.8.6	A Impossibilidade da incorporação automática dos tratados.....	067
2.9	Os direitos humanos e o sistema constitucional brasileiro.....	069
2.10	Os tratados internacionais que veiculam direitos humanos.....	073
2.11	O artigo 5º da Constituição Federal.....	076
2.12	A Emenda Constitucional n. 45/04 e novo § 3º do artigo 5º da Constituição Federal.....	077
3	CAPÍTULO 3 - A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ISENTIVAS.....	079
3.1	A interpretação e integração da legislação nacional.....	079
3.2	A Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.....	085
3.3	As normas de interpretação no Código Tributário Nacional.....	086
3.4	Críticas ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.....	088
4	CAPÍTULO 4 - AS NUANCES PARA UMA NOVA HERMENÊUTICA JURÍDICA SOBRE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	095
4.1	A hermenêutica jurídica.....	095
4.2	A hermenêutica clássica.....	099
4.2.1	A interpretação gramatical ou literal.....	099
4.2.2	A Interpretação lógica.....	102
4.2.3	A interpretação sistêmica.....	103

4.2.4	A interpretação teleológica.....	105
4.2.5	A interpretação histórica.....	105
4.3	A interpretação tópica.....	105
4.4	Interpretação e o princípio da proporcionalidade.....	111
4.5	A hermenêutica e o respeito aos direitos humanos.....	115
4.6	A hermenêutica e o respeito aos princípios constitucionais.....	120
4.7	A hermenêutica tributária com primazia nos direitos humanos....	127
5	CAPÍTULO 5 - A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA NA REGRA MATRIZ DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	131
5.1	Objetivos do desenvolvimento do presente capítulo.....	131
5.2	A isenção como forte instrumento de atuação na seara econômica.....	133
5.3	A regra matriz do artigo 170 da Constituição Federal.....	138
6	CAPÍTULO 6 - AS DIRETRIZES TÓPICAS PARA UMA NOVA HERMENÊUTICA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS QUE TRATAM DE DIREITOS HUMANOS.....	141
6.1	Os direitos humanos.....	141
6.2	O princípio do mínimo existencial.....	146
6.3	O princípio da dignidade da pessoa humana.....	147
6.4	O princípio ao meio ambiente equilibrado.....	150
6.5	Uma interpretação útil e condicionante das normas constitucionais.....	154
7	CAPÍTULO 7 - ESTUDO DE TRÊS CASOS.....	159
7.1	Áreas rurais de interesse ecológico e a isenção do Imposto Territorial Rural.....	159
7.2	Desoneração de serviços essenciais à população.....	167
7.3	A isenção do imposto de renda para portadores de doenças graves.....	169
7.4	Conclusão.....	171
8	CAPÍTULO 8 - ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA.....	173

8.1	A necessidade de se analisar a jurisprudência dos tribunais.....	173
8.2	A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do artigo 118 do Código Tributário Nacional.....	173
8.3	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da isenção.....	184
	CONCLUSÕES.....	187
	REFERÊNCIAS.....	191

JUSTIFICATIVA

O estudo da isenção tributária relacionada aos direitos humanos requer, antes de tudo, que seja identificado, no direito positivo, o ramo a qual pertence, para direcionar toda a pesquisa relacionada a esse tema.

Enfatizamos que, também, serão objeto de estudo os chamados direitos humanos, empregados pela Constituição Federal como direitos fundamentais, uma vez que todo o sistema normativo é integrado por normas que se relacionam, seja no plano vertical, em sua estrutura hierárquica, na qual a norma de hierarquia inferior busca seu plano de validade na norma de superior hierarquia, seja na forma horizontal, quando uma norma se relaciona com outras mediante vínculos de cooperação.

Assim nosso objetivo é *demonstrar que a isenção tributária relacionada à efetividade dos direitos humanos admite amplos métodos de investigação.*

O Direito Tributário trata da disciplina jurídica dos tributos, que visa ao estudo de seu nascimento, cobrança, fiscalização e arrecadação¹. Neste aspecto, estudamos a isenção tributária, dado o seu crescente caráter extrafiscal, que hoje se relaciona intensamente com os direitos humanos como, por exemplo, o direito à vida, à saúde, ao meio ambiente equilibrado, ao transporte etc.

O Brasil é conhecido como o “país dos impostos”. Certamente, o vocábulo imposto neste jargão é empregado e entendido no seu caráter mais amplo, dando alusão a que estão embutidos nessa amplitude semântica todos os tributos que gravam as atividades particulares do cidadão.

O Sistema Tributário Nacional, de forma condoreira, observa todos os aspectos econômicos do cidadão e, onde houver riqueza evidenciada, haverá o interesse de fazer a regra tributária incidir, com primordial objetivo de transferir parte da riqueza do cidadão para o Estado, desprezando, muitas vezes, direitos como: saúde, transporte, emprego, meio ambiente equilibrado, os quais possuem envergadura internacional e são elencados na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão que observou profundo

¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

respeito do direito à saúde, sob RESP n. 951.251² decidiu:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Observação de que o Acórdão recorrido e anterior ao advento da Lei nº 11.727/2008.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a *mens legis*. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(REsp 951.251/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 03/06/2009).

O acesso a: saúde, trabalho, transporte digno, meio ambiente equilibrado etc. é direito fundamental em nossa configuração social, pois se relaciona aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal de 1988. Por esta razão, o respeito aos direitos humanos deve ser cobrado por todos os cidadãos.

Cumpra lembrar que todas as normas do sistema positivo, das mais altas até aquelas de menor hierarquia, sempre admitiram interpretação analógica,

² http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=951251&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO

integrativa, sistêmica e teleológica, visando, sempre, à unicidade do sistema, pois gravar reflexamente com impostos direitos como saúde, trabalho e meio ambiente equilibrado corrompe o sistema de direitos e as garantias individuais.

Ainda, o respeito aos direitos humanos, através de uma interpretação sistêmica e teleológica das isenções tributárias, indiscutivelmente busca dar efetividade aos direitos fundamentais, preservando o ordenamento jurídico.

Devemos lembrar, sempre de forma pragmática, que todo o direito e toda a sua realização são voltados à sociedade, a nós mesmos, à nossa felicidade, dos seres humanos em geral. O direito é uma realização humana e cultural, assim, não pode, de forma alguma, direta ou indiretamente, impedir ou restringir o alcance de direitos humanos.

A aplicação das isenções tributárias não visa apenas ao crescimento econômico de determinadas regiões, como a criação, por meio de isenções, de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico, como instrumento de política fiscal, mas sim, também, à realização de diversos direitos humanos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos.

A tributação não pode atingir o mínimo vital, retirando dos cidadãos direitos relativos a saúde, alimentação, trabalho, meio ambiente etc. Sayeg e Balera (2011) ensinam que o conceito de mínimo vital não é mera reflexão teórica, tratando-se de instrumento de implementação dos direitos humanos³. Esses autores (2011, p. 183)⁴ esclarecem que:

Dignidade humana e planetária é meta direta, explícita e concreta do capitalismo humanista, compreendendo a vida plena no ideal da fraternidade, inserido numa economia humanista de mercado sob o predomínio de relativo individualismo, condicionado a que todos tenham simultaneamente satisfeitos direitos humanos em todas as suas dimensões, consoante a condição humana biocultural com suas liberdades individuais e acesso assegurado a níveis dignos de subsistência em um planeta digno.

Concluimos, com os esclarecimentos acima, que o instituto da isenção tributária deve ser empregado de forma a realizar todos os objetivos tributários e respeitar os direitos humanos. A tributação deve ficar restrita quando ela atingir,

³ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. **O capitalismo humanista**. 1. ed. Petrópolis: Petrópolis KBR, 2011, p 177.

⁴ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit, p 183.

ainda que de forma reflexa, direito relativos a saúde, meio ambiente, transporte, ou seja, aqueles que foram alçados na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

A isenção tributária tem experimentado cada vez mais situações de extrafiscalidade, não se consubstanciando num mero favor fiscal, como ministra parte da doutrina. A isenção é forte instrumento de realização de alguns direitos humanos.

CAPÍTULO 1 – AS TEORIAS SOBRE A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1.1. A isenção tributária no Código Tributário Nacional e sua disciplina; 1.2. A isenção tributária e os conceitos doutrinários; 1.2.1 A isenção como favor legal; 1.2.2 A isenção como negação da relação jurídico-tributária; 1.2.3 A isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada; 1.2.4 A isenção como fato impeditivo; 1.2.5 A isenção como mutilação da regra matriz de incidência tributária; 1.3 Isenção, imunidade e não incidência; 1.4 Isenção e alíquota zero; 1.5 Isenção e princípios tributários; 1.5.1 Isenção e o princípio da igualdade; 1.5.2 Isenção e o princípio da legalidade; 1.5.3 Isenção e o princípio da capacidade contributiva; 1.5.4 Isenção e o princípio do mínimo existencial; 1.5.5 Isenção e o princípio da anterioridade; 1.5.5 Isenção e o princípio segurança jurídica; 1.6 Isenção e extrafiscalidade.

1.1 A isenção tributária no código tributário nacional e sua disciplina

A isenção tributária está alçada à norma de caráter geral, que deve ser observada por todos os entes da federação, conforme prescreve a Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Apesar de o texto constitucional, no art. 146 e incisos, não fazer referência à palavra “isenção”, restringindo-se aos termos *obrigação, lançamento e crédito*, outra espécie normativa não seria mais adequada que a lei complementar para regular as normas que tratam de isenção, já que qualquer ente político pode

instituí-la, pois sua criação e aplicação devem ser uniformes em todo o território nacional.

Sabemos que a isenção tributária é forte instrumento de extrafiscalidade, pois prescreve a Constituição Federal que a União pode instituir uma tributação diferenciada quando se tratar de incentivos fiscais destinados a promover desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país:

Art. 151. E 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Entre os mais diversos incentivos fiscais, como a redução da base de cálculo, a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não do tributo, à concessão de créditos presumidos, os favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias e serviços, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, temos a isenção, mostrando que outra não seria a espécie normativa mais adequada do que a lei complementar para regulá-la em caráter geral.

Primeiramente, prescreve o Código Tributário Nacional que a isenção é interpretada de forma literal, dispondo:

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

[...]

II - outorga de isenção.

E, mais adiante, prescreve que:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção; [...]

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, e 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. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Cumprido esclarecer que as isenções tributárias são classificadas como normas de estruturas, pois têm como objeto não apenas as relações intersubjetivas,

mas foco principal nas regras prescritivas de condutas, atingindo à regra-matriz de incidência tributária, impedindo a sua operacionalidade de forma a agravar, pelo tributo, determinadas situações.

Norma jurídica, como sabemos, é o juízo hipotético condicional que o intérprete constrói, analisando as proposições legislativas (texto de lei), que têm como objeto as relações intersubjetivas.

A isenção tributária atua limitando a regra-matriz de incidência tributária, mutilando algum dos seus critérios normativos como, por exemplo, o material espacial, o temporal, o quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal (sujeito ativo e passivo).

Como veremos adiante, a isenção abalroa a regra-matriz de incidência tributária impedindo a funcionalidade parcial de algum critério, afastando o nascimento da relação jurídico-tributária. Nesse sentido, Carvalho (1978, p. 568)⁵ ensina que:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, *parcialmente*. E óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 176, prescreve que a isenção tributária, ainda que seja estabelecida por meio de contrato, como verificamos naqueles celebrados entre a União, Estados e Municípios e particulares nos quais há cláusulas estipulativas de isenção, há de haver lei. Ainda no tocante a tal dispositivo legal, ressalta Carvalho (1978) que a restrição da isenção tributária à parcela geográfica do território com base nas peculiaridades deste, não é inconstitucional, ao contrário do atualmente defendido, desde que seja em busca do estímulo da igualdade⁶.

O artigo 177 do Código Tributário Nacional restringe a aplicação extensiva das isenções às contribuições de melhorias, às taxas, e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, limitando sua interpretação ao que prescreve o artigo 111 do mesmo estatuto. Além disso, seria até dispensável do ordenamento

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário: realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / coordenação Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 568.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 576.

positivo o artigo 177 do CTN, face às isenções estarem submetidas ao princípio da estrita legalidade tributária.

Analisando o Código Tributário Nacional, é certo afirmar que a palavra isenção aparece em diversos momentos, não sendo necessário analisar todos os dispositivos. Notadamente, devemos compreender apenas as normas que guardam relação com o objeto de estudo, ou seja, as que dizem respeito à interpretação da isenção tributária relacionada aos direitos humanos.

O artigo 178, ao prescrever que “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”, advoga a premissa da indisponibilidade do interesse público sobre o particular, no sentido de que as isenções podem, ainda que tenham sido concedidas nos termos do dispositivo legal ora suscitado, ser ab-rogadas ou revogadas, desde que o administrado seja devidamente indenizado.

Fechando os comentários do dispositivo em tela, as normas que extingam ou reduzam isenções somente entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foram publicadas, em relação a quaisquer dos tributos do Sistema Tributário Nacional.

1.2 A isenção tributária e os conceitos doutrinários

Toda norma por mais simples que seja tem que ser interpretada. Não há texto de lei isento de interpretação. E o método sistêmico sempre será considerado um método infalível de investigação da norma tributária. Carvalho (1978)⁷ foi preciso ao explicar que o método sistemático é absoluto, e jamais poderíamos desenvolver um raciocínio que não o sistêmico para procurar encontrar aquelas deformações que a norma experimentou ao ingressar no sistema.

Toda interpretação deve ser realizada de forma sistêmica, levando-se em conta não só o Texto Constitucional, mas também os textos de diferentes hierarquias e matérias, sem que haja antinomia. No dizer de Maximiliano (1981, p. 42) “Pode haver dois ou mais textos sobre o mesmo assunto, dos quais um aperfeiçoe o outro”.⁸

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 230.

⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed., 2ª tiragem. Rio de Janeiro:

O Código Tributário Nacional prescreve, em seu artigo 173, que a isenção tributária é forma de exclusão do crédito tributário. Assim, necessário investigar, antes de passarmos pelas várias teorias que tentam explicar o fenômeno isencional, o que devemos entender por “exclusão do crédito tributário”.

Carvalho (1978, p. 559)⁹ ressalta que “[...] crédito é o equivalente nominal da expressão direito subjetivo de exigir o objeto, contraposto, no esquema relacional da obrigação, ao dever jurídico cometido ao sujeito passivo, e que se designa por débito”. Assim, busca o prestigiado autor demonstrar a existência de correlação entre as duas figuras débito/crédito, de maneira que, alteração em uma implica automática e necessariamente, a alteração da outra. Portanto, a expressão exclusão do crédito tributário seria sinônima de extinção da obrigação tributária, conclusão essa resultante da relação acima explicitada no que tange ao binômio crédito/débito.

Ao serem analisadas as normas excludentes do crédito tributário, todavia, os estudiosos não chegaram à mesma conclusão, o que acabou por ser objeto de diversos estudos da doutrina nacional. O artigo 175 do Código Tributário Nacional, em seus incisos I, II traz as duas únicas modalidades de excludentes:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção;
II - a anistia.

Em complementação do dispositivo supracitado, prescreve o parágrafo único do mesmo artigo que a isenção e a anistia não dispensam o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja excluído ou dela consequente.

Carvalho (1978)¹⁰ apresenta críticas a cada uma das mais diversas teorias que tentam explicar o fenômeno da isenção tributária. Explicita as teorias que entende mais aceitas, a fim de expor cada uma delas, discorrendo que no Brasil “algumas teorias foram apresentadas, por juristas da mais elevada reputação, com o fim de explicar os fundamentos dessa realidade do direito positivo, que frequenta, assiduamente, o regime das mais diferentes espécies tributárias”.

Dessa forma, primeiramente, cuida o autor da teoria clássica, segundo a qual a isenção consiste no favor legal que dispensa o contribuinte do pagamento do

Forense, 1981, p. 42.

⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. cit., p. 559.

¹⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. cit., p. 561.

tributo. Assim, o fato jurídico ocorre no seio da sociedade, sendo relatado em linguagem, incidindo a norma tributária, que faz nascer a obrigação tributária. Posteriormente, por razões de política fiscal, o contribuinte foi dispensado do seu pagamento¹¹.

Logo em seguida, o autor expõe o entendimento de Alfredo Augusto Becker acerca do tema, que apresenta críticas à teoria, no sentido de que apenas poderia ser aceita no plano pré-jurídico da política fiscal, defendendo que a norma de isenção busca a negativa de existência da relação jurídica-tributária.

Borges (2001), atento às lições erigidas por Becker, aprofunda os estudos relatando que as isenções tributárias consistem em *hipóteses de não incidência legalmente qualificadas*¹². E, finalmente, cuida Carvalho (1978) de apresentar o terceiro entendimento acerca do tema: a norma jurídica da isenção tributária é fato impeditivo que elide a eficácia da norma do tributo¹³.

Após as apontadas críticas, é necessário explicitar as características de cada corrente para o conhecimento mais aprofundado do tema.

1.2.1 A isenção como favor legal

A corrente clássica, sustentada por Rubens Gomes de Souza, apresenta a isenção tributária como sendo um favor legal do ente tributante. Aqui a isenção seria um mero favor fiscal do ente tributante que, por questões de política fiscal, dispensa o contribuinte do pagamento do tributo.

Carrazza (2011, p. 940) destaca que:

A doutrina mais tradicional, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, tem feito empenho em afirmar que a isenção e a dispensa legal do pagamento do tributo. Para seus arautos, no fenômeno jurídico da isenção tributária ocorre o fato impositivo (o fato gerador *in concreto*), e, nestes termos, nasce a obrigação tributária; apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei.¹⁴

Ainda, Borges (2001, p. 63), com propriedade, esclarece que:

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 562.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 563.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 563.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 940.

Considerada a isenção uma liberalidade, favor legal ou privilégio, segue-se que estaria ditada apenas por motivos de conveniência e oportunidade, cuja apreciação e discricionariamente objeto de decisão política do poder tributante, sem o mínimo de vinculação jurídica material, necessária para legitimar a intervenção do poder judiciário, como último intérprete da constitucionalidade dos atos legislativos. Se a isenção é um favor, somente ao poder que a estabelece compete apreciar o conteúdo do ato legislativo da instituição.¹⁵

A isenção não é um favor legal baseado na dispensa legal do pagamento. E não o é porque não existe cronologia na autuação de normas vigentes no sistema, quando abrangem idêntico fato do relacionamento social.

Adotada essa teoria, ter-se-ia por certo que a regra-matriz de incidência tributária é mais ligeira que a norma isentiva, uma vez que primeiro ocorreria a incidência da primeira sobre um dado evento ocorrido no mundo fenomênico e, por isso, tornando-o um fato jurídico tributário, para, somente num momento posterior, incidir a segunda, qual seja, a norma de isenção que dispensaria o pagamento do gravame, pois tal fato, antes evento, teria sido desjuridicizado.

Ora, dispensa legal do pagamento do tributo não pode ser considerada como isenção; prescreve o Código Tributário Nacional que remissão é hipótese de extinção do crédito:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Feliz foi a arguta observação de Carrazza (2011, p. 945):

Na verdade, a ideia de “dispensa legal do pagamento do tributo devido” não se aplica à isenção tributária, mas à *remissão tributária*, como bem o percebeu João Augusto Filho: “Se, nos casos de isenção, já ocorreu antes o ‘fato gerador’, se, portanto, o tributo já é devido, seria um contrassenso analisar o fato isento sob o prisma do surgimento dos fatos jurídicos. Ao contrário, tal postura somente ensinaria a abordagem do tema das isenções

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 63.

sob o aspecto errôneo e restrito da exclusão do crédito tributário. E, como consequência fatal, confundem-se num só os conceitos de isenção e remissão tributária”¹⁶.

E mais grave ainda, consubstanciada a isenção num favor legal, facilmente estariam violados, através da tributação reflexa, os atos necessários para o exercício dos direitos humanos relativos a saúde, trabalho, transporte e meio-ambiente equilibrado, ofendendo assim a dignidade da pessoa humana e o mínimo vital.

De acordo com Borges (2001, p. 155), a isenção tributária:

[...] enquanto instrumento de exoneração do pagamento de tributos, pode referir-se a pessoas, coisa e atos. Motivos os mais variados e circunstâncias de índoles diversas (econômicas, sociais etc.) determinam a utilização do instrumento jurídico da isenção, que pode inclusive ser usado como técnica para impedir a sobreposição de incidências ou *overlap* tributário¹⁷.

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode ficar condicionada ao regime ultrapassado de que a isenção seria mero favorecimento do ente estatal ao contribuinte, ficando à margem das disposições relativas à Declaração Universal dos Direitos Humanos, da qual a República Federativa do Brasil é signatária.

1.2.2 A isenção como negação da relação jurídico-tributária

Ensina Becker (2007, p. 102) que:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica tributária; seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. [...] A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.

A afirmação de Becker de que a norma de isenção incide para que a norma tributária não possa incidir, ainda que consubstancie sua formulação em uma

¹⁶ CARRAZZA, Antonio Roque. Op. cit., p. 941.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. cit., p. 155.

negativa, é, na mesma linha da corrente clássica, portanto, equivocada.

Assim, tal assertiva não pode prosperar: ao contrário daquele raciocínio, imprime maior rapidez à regra de incidência da isenção tributária em prejuízo da regra-matriz. Não podemos falar em velocidade, em cronologia, mas em sincronia, eis que o fenômeno se dá no plano normativo e segundo regras lógicas e não cronológicas. Assim, a norma de isenção sempre irá atacar a regra-matriz de incidência tributária, reduzindo seu campo de incidência.

1.2.3 A isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada

Borges (2001) também se insurgiu desfavoravelmente contra a formulação da teoria clássica, ao desenvolver sobremaneira a teoria apresentada por Becker, esclarecendo que, na isenção, a norma não incide, sem que a isenção se apresente de forma mais veloz, permitindo ou negando o nascimento da obrigação tributária.

Para Borges (2001), a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir. Daí ter definido a isenção como sendo uma *hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada*. Ou como afirma (p. 199-200):

XV – A isenção como hipótese de não-incidência

Nas hipóteses de isenção, a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os *factos isentos*. As técnicas de exoneração são diversas, ora e 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).¹⁸

Carrazza (2011) esclarece que a conceituação da isenção como sendo *hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada* está toda estribada nas lições de Becker, no sentido de que:

Insurgindo-se contra esta posição, Souto Maior Borges, estribado nas ensinanças de Alfredo Augusto Becker, demonstrou, com bons argumentos, que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto,

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. Op. cit, p. 199-200.

não ocorre o nascimento do tributo. Para este autor, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir. Daí ter definido a isenção como sendo uma *hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada*. [...] Esta definição, bem mais científica do que a anterior, ganhou foros de universidades, se mais não fosse, pelo inegável gabarito intelectual de seu autor. Positivamente, soa absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente *anterior* à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim, seria *imponível*.

Ora, o legislador, ao positivar o evento no antecedente de uma regra-matriz de incidência, o faz de forma a possibilitar a sua incidência, evitando o chamado contrassenso deôntico (formulação de fatos impossíveis). Para tanto, é necessário que descreva um evento futuro de possível ocorrência, eis que somente dessa forma poderá haver o ato humano de aplicação do direito, consistente na expedição de linguagem competente. Assim, no exato momento que o exegeta descreve o evento relatado no antecedente da norma, ocorre de forma infalível sua incidência.

1.2.4 A isenção como fato impeditivo

Temos, ainda, a isenção como fato impeditivo que não possibilita que certos fatos sejam atingidos pela regra-matriz de incidência tributária. Carvalho (1978, p. 563) ao esclarecer essa teoria ensina:

Outra teoria científica de peso, no caminho descritivo das isenções tributárias, enxerga o instituto como *fato impeditivo*, encartado normativamente na regra isencional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto das normas que institui o tributo. No cerne dessa proposição estão ideias desenvolvidas em Sainz de Bujanda e Salvatore la Rosa, apresentando-se como seus seguidores, respeitadas as variantes argumentais, Alberto Xavier e João Augusto Filho¹⁹.

AUGUSTO FILHO (1979)²⁰ aponta que muitos juristas estrangeiros procuram demonstrar ser a isenção um fato que impede o surgimento do tributo, no sentido de que a norma tributária material não se limita a construir a previsão de um fato tributário, podendo paralisar a eficácia de um fato que faz nascer o tributo com a previsão de outro.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit, p. 563.

²⁰ AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributária**. 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 38.

1.2.5 A isenção como mutilação da regra matriz de incidência tributária

Cumpra observar que os estudos não se resumem aos expostos neste trabalho, sendo certo que existem outras teorias que procuram explicar a fenomenologia da incidência das normas tributárias a par das regras jurídicas de isenção.

Carvalho (1978, p. 567-568), inquieto com as teorias existentes, procura explicar de forma mais científica o fenômeno isencional, no sentido de que as regras de isenções são aquelas pertencentes ao grupo das regras de estrutura, que têm como objeto as normas prescritivas de condutas. Dessa forma, “[...] as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento”²¹. E mais:

A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada. [...] Todo o processo legislativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem como é preciso fazer para a produção de outras normas. [...] Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.²²

Como podemos observar, as isenções tributárias são regras de estrutura, porque condicionam a funcionalidade das regras que vão instituir o tributo, inserindo na ordem jurídica preceitos normativos que visam alterar a regra-matriz de incidência tributária, norma que incide sobre as condutas intersubjetivas, mutilando parcialmente algum de seus critérios, sem, todavia, provocar a sua eliminação.

É assim que ocorre o fenômeno da isenção para o doutrinador Carvalho (1978), pois a regra de isenção atinge, parcialmente, um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência, de forma a retirar parte do campo de abrangência dos critérios que compõem o antecedente ou conseqüente. Ressalva ao final o autor, que podemos falar em supressão de qualquer elemento da regra-matriz de

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 567.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 567-568.

incidência, o que a inutilizaria como norma válida no sistema, função não atinente ao gênero regras de estrutura, do qual, conforme já explicitado, a norma tributária de isenção é espécie²³.

A regra de isenção tributária tem como objeto os critérios da hipótese normativa, como material espacial ou temporal, ou os critérios do consequente, como o critério pessoal, sujeito ativo e passivo, e o quantitativo, base de cálculo ou alíquota. Atingindo alguns desses critérios, parcialmente, temos a figura da isenção tributária.

1.3 Isenção, imunidade e não incidência

Imunidade e isenção tributárias são normas de estrutura, porque têm como função estruturar a edição de normas de conduta que incidem sobre as relações intersubjetivas.

Imunidade pode ser conceituada como norma jurídica constitucional de estrutura que estabelece a incompetência do legislador, que instituir a regra criadora do tributo em face de situações descritas no diploma constitucional, retirando da configuração dos feixes de competência dos entes tributantes determinados fatos que se configuram como imunes. Neste sentido, ensina Carvalho (1978, p. 236) que:

[...] Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à natureza, pelo qual podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas²⁴.

O saudoso Geraldo Ataliba (1978, p. 317-321), com a clareza que lhe é peculiar, estuda na essência o instituto da imunidade, trazendo ao seio da doutrina preciosos ensinamentos:

Todos os tratadistas são unânimes, sem divergência alguma, em afirmar que a matéria da imunidade é sob reserva da Constituição. Não fica ela nas mãos do legislador ordinário, e só se configura, diz Amílcar de Araújo Falcão, quando estabelecida na Constituição. No seu *Hecho Imponible*, Dino Jarach acentua que a imunidade está situada na parte dedicada ao direito constitucional, que é tributário tendo em vista apenas o objeto a que se refere. Por se referir à imunidade tributária, esta parte do direito

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 569.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 236.

constitucional passa a denominar-se direito constitucional tributário. Mais adiante posiciona, *ipsis verbis*: [...] Qualquer que seja a posição que tomemos, ela chega às mesmas consequências. Dizemos que imunidade é uma exclusão de competência ou que é uma não incidência, ambos os conceitos dariam no não nascimento da obrigação tributária. Vemos na imunidade um obstáculo ao nascimento da obrigação tributária, sendo certo que esta obrigação somente pode decorrer da lei ordinária. Pela imunidade, o legislador ordinário fica sem competência para tributar certas pessoas, coisas ou atividades. Não aceitamos a expressão “não incidência constitucionalmente qualificada” para exprimir a imunidade, porque entendemos que a regra jurídica constitucional de imunidade incide sempre, como qualquer regra jurídica. É uma regra como qualquer outra regra positiva. Incide sobre os fatos imunes, para vedar a sua tributação. Daí ser imprópria a denominação “hipótese de não incidência”. Preferimos adotar a denominação “limitação constitucional à competência”, pois, conforme já salientou Souto Maior Borges, parece também inadequada a expressão “exclusão da competência”, já que tal exclusão somente poderia dar-se quando a competência já existisse previamente, para ser excluída depois. O que não ocorre na imunidade. A imunidade ajuda o legislador constitucional a desenhar a distribuição de competências, determinando que tal pessoa, coisa ou fato, não podem ser tributados.²⁵

Portanto, percebemos que é elemento fundamental do conceito de imunidade, que as normas imunizantes encontram guarida exclusivamente no texto constitucional. Assim, imunidades são normas de estrutura que trabalham no plano constitucional de definição de competência, impedindo que posterior norma jurídica infraconstitucional possa criar regras tributárias que descrevam no seu antecedente um fato que se encontra imune.

Nesse diapasão, salienta o Dr. Carrazza (1997, p. 398-399), ao tratar do assunto:

Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*. A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.²⁶

É o que assinala Borges (1969, p. 209), entre outros, ao discorrer sobre o assunto:

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das *regras negativas de competência*. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário**, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, / coordenação Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 317-321.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., 1997, p. 398-399.

da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.²⁷

Quanto à isenção tributária, como vimos nos tópicos anteriores, temos que se trata de uma norma jurídica de estrutura infraconstitucional, que regula a produção de linguagem por parte do aplicador do direito, impedindo o nascimento da relação jurídico-tributária nas situações nela previstas. Assim, atua a isenção no plano de exercício da competência tributária determinada pela Constituição Federal.

Em outras palavras, criar tributos é atribuição dedicada à norma jurídica infraconstitucional. Criar imunidades tributárias é tarefa do legislador constitucional, às isenções empreitadas do legislador infraconstitucional.

Por sua vez, esclarecemos que ao falar em não-incidência estamos nos referindo à realidade dos fatos alheios ao direito tributário, à norma jurídica, pois que não foram juridicizados, ou seja, não se encontram previstos no antecedente de normas jurídicas tributárias ou, se nele previstos, não foi produzida linguagem competente necessária para o seu ingresso no sistema do direito positivo. Se o legislador infraconstitucional tem a faculdade de criar o tributo e não erige a regra tributária, ocorre a não-incidência²⁸.

1.4 Isenção e alíquota zero

Neste trabalho, somos adeptos das preciosas lições do professor Carvalho (1978)²⁹ que, com clareza, postula que a regra de isenção limita a operacionalidade da regra-matriz de incidência tributária, mutilando algum de seus critérios.

Dessa forma, alíquota zero não seria técnica legislativa da regra de incidência tributária que cria o gravame, mas isenção por inibir a incidência da norma jurídica tributária instituidora do tributo, ou como explica Carvalho (1978, p. 569-570):

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar a falha do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela

²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 1. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 209.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 114.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 570.

compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo da lei. É o caso da alíquota zero.³⁰

Não concordamos, dessa forma, com o que declara Coêlho (2003, p. 230), para quem a isenção:

[...] distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica da hipótese de incidência) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade.³¹

Alíquota zero é regra de isenção tributária. As regras de isenção, por trabalharem no plano da incidência, pressupõem que o fato, que queremos excluir das normas jurídicas criadoras de tributos, seja plenamente jurisdicionalizado para criação de tributos. Exemplo disso é a lei do imposto de renda que prevê como evento jurídico a auferição da renda líquida no critério material da hipótese.

Ainda, nada impede que a regra de isenção tributária determine, como alíquota zero, a condição que o contribuinte se encontre na faixa etária dos 70 anos.

1.5 Isenção e princípios tributários

Isenções e princípios tributários são regras de estrutura, pois têm como objeto normas jurídicas que incidem sobre as relações intersubjetivas.

Podemos considerar que o mecanismo das isenções tributárias e de princípios constitucionais, de certa forma, ajuda a realizar valores desejados pelo ordenamento jurídico vigente.

Não podemos nos esquecer de que todo o sistema jurídico é estruturado para nossa felicidade, para a felicidade dos cidadãos em geral. A isenção tributária, quando relacionada aos direitos humanos, é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dessa forma, não é possível admitir que a interpretação seja mutilada pelo método gramatical ou literal, consoante prescreve o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

O sistema tributário no Brasil é mecanismo draconiano de transferência

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 569-570.

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 230.

de parcela do patrimônio do particular ao Estado, muitas vezes onerando demasiadamente o exercício de direitos humanos, tais como saúde, trabalho, transporte, meio ambiente equilibrado etc., impedindo que tenham os contribuintes uma vida digna.

Essa situação não passou despercebida por Sayeg e Balera (2011, p. 30) que esclarecem:

No enfrentamento dos horrores econômicos da pós-modernidade sabe-se que as profundas mazelas do capitalismo – como a exclusão de seres humanos e o esgotamento do planeta – só serão ultrapassados com a preservação da dignidade da pessoa humana, metassíntese da economia, da política e direito, que unidos e com sincronismo devem indicar a sociedade fraterna. Tal ocorrerá principalmente com a superação do abismo criado entre ricos e pobres, através da libertação de todos do estigma da exclusão social e da degradação do planeta³².

Dessa forma, a isenção tributária é notável instrumento de extrafiscalidade e de socorro à preservação da dignidade humana, buscando realizar diversos princípios constitucionais. Adiante, em sua obra, esses autores (2001, p. 40) foram felizes ao ressaltar que:

Sendo o Brasil humanista, em matéria de direitos humanos é sistematicamente atribuída ao legislador a competência para afirmar os direitos humanos no sentido de revelá-los formal e positivamente, afim de potencializar a sua concretização com vistas à dignidade da pessoa humana. Tratando-se de direitos humanos, uma vez que são inatos e preexistentes à ordem jurídica positiva, a competência é na verdade executiva: sua concretização deve ser considerada na organização do Estado³³.

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode sofrer restrição de ordem infraconstitucional, limitando o exercício dos direitos humanos, petrificados na Declaração Universal dos Direitos Humanos. Essa interpretação tem que ser realizada de forma potencializada. Prescreve a Constituição Federal que:

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;

³² SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p. 30.

³³ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p. 47.

- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os Estados;
- VI - defesa da paz;
- VII - solução pacífica dos conflitos;
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

É inconcebível interpretar normas jurídicas de isenção tributária que se relacionam com direitos humanos de forma isolada e literal, afastando-as dos seus fundamentos e objetivos. A interpretação das regras de isenção tem que potencializar os direitos humanos, sob pena de o texto constitucional tornar-se um mero papel pintado com tinta (GRAU, 1988a).

Pontes de Miranda (1987), comentando a Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, afirma não bastar a simples edição de lei para a instituição de tributo, mas há necessidade de imperiosa observação aos princípios constitucionais, insertos no Subsistema Constitucional Tributário³⁴.

A criação e a interpretação das normas jurídicas de isenção têm que observar, de forma imperiosa, os fundamentos, objetivos e princípios constitucionais, bem como os direitos humanos, positivados no texto constitucional como direitos fundamentais.

³⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, **Comentários à constituição de 1967, com a emenda constitucional n. 1 de 1969. 6 Tomo.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 398.

1.5.1 Isenção e o princípio da igualdade

O princípio da igualdade impõe tratamento disforme para pessoas que se encontrem em diferentes situações, sendo de extrema relevância entre os princípios constitucionais.

Está expresso no artigo 5.º, *caput*, da Constituição Federal. “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança jurídica e à propriedade. [...]”

São destinatários do princípio da igualdade o legislador infraconstitucional e os aplicadores da lei, na proporção semântica mais ampla possível. A legislação infraconstitucional, para respeitar o princípio da igualdade, tem que eleger discriminações para que possam incidir regras jurídicas, tratando os desiguais na medida de sua desigualdade. E, neste sentido, para cumprir o princípio da igualdade, a lei pode jurisdicizar qualquer elemento como fator discriminatório.

Bandeira de Mello (1998, p. 17)³⁵ com propriedade informa:

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição. O alcance desta ressalva, contudo, para ser bem compreendido, depende de esclarecimentos ulteriores mais além.

Para Nascimento (1997, p. 74)³⁶:

O princípio de isonomia tributária deve ser bem entendido, para não levar a equívocos de interpretação. Não é o referido no artigo 5.º da Constituição, de que “todos são iguais perante a lei”. O elemento básico da norma isonômica tributária a ser levado em consideração, presente no artigo ora comentado, não é a vedação de “tratamento desigual entre contribuintes” mas a vedação de tratamento desigualitário entre pessoas “que se encontrem em situação equivalente”. O texto constitucional começa a obter clareza normativa. Na verdade, contém duas regras: o tratamento igualitário entre pessoas que estejam em situação equivalente e, a contrassenso, tratamento desigual entre os que não estejam na mesma situação. A problemática da interpretação passa a envolver a pesquisa acerca da *situação* em que os contribuintes se encontrem e na constatação da

³⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 1998, p. 17.

³⁶ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 74.

equivalência ou dessemelhança.

Dessa forma, na interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos, não pode haver tratamento desigual quando os contribuintes se encontram em situações equivalentes.

No sistema normativo brasileiro, não basta a simples edição de uma lei para se instituir um tributo ou criar uma isenção tributária. Nesse sentido, Carraza (2011, p. 74)³⁷ ensina que:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcança outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Logo, em face do nosso sistema tributário, “[...] Não há tributo sem lei que o haja estabelecido, respeitado os princípios constitucionais”³⁸.

Ataliba (1978)³⁹, em palestra proferida no Tribunal Regional Federal, brilhantemente, expôs que:

Parece que o constituinte foi sensível a uma lição notável, cuja leitura se recomenda, de um dos melhores estudos feitos no Brasil, de Francisco Campos que, estudando o princípio da igualdade num trabalho magnífico publicado na Revista Forense, há cinquenta anos, um clássico atualíssimo, diz: "é tão importante a igualdade" - naquele tempo estava no § 1º do art. 141 da Constituição de 1946 - "é tão importante que é preciso que se leiam todos os demais parágrafos" - ou, no nosso caso, incisos do atual art. 5º - "como envolvendo a *igualdade*". Então, todos têm direito ao acesso ao Judiciário, em igualdade de condições, ao *due process of law* em *igualdade* de condições, à propriedade em *igualdade* de condições, à liberdade de pensamento em *igualdade* de condições, à liberdade de reunião em igualdade de condições etc. Enfim, já Francisco Campos dizia: "é preciso ler todos os direitos individuais conjugados com a igualdade, tal sua importância". Em matéria tributária, como em todos os setores do Direito, a igualdade é básica e fundamental. É a igualdade que informa todos os institutos e princípios do Direito Tributário, mas que na verdade são de puro Direito Constitucional. Preciosíssimo livro de Alberto Xavier - "Os Princípios da Legalidade e Tipicidade da Tributação" - mostra que só há verdadeira obediência ao regime constitucional tributário, onde haja igualdade, e a igualdade postula a legalidade e a tipicidade, em matéria tributária. Como um estudo geral do princípio da igualdade, é preciso mencionar o livro do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, "Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade". É o melhor trabalho feito no Brasil. É a adaptação de um

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 74.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 398.

³⁹ GERALDO ATALIBA. **Regime tributário e estado de direito**. Disponível em <<http://www.trf3.gov.br>>. Acesso em: 14. mar. 2005.

parecer que o Prof. Bandeira deu a um Juiz hoje deste Tribunal, que, quando era Juiz de Primeira Instância, sofreu tremenda injustiça. Mostrou que o princípio da igualdade exigia que se anulasse ato do Tribunal e que se desse àquele Juiz seu direito, o que foi feito. Este parecer resplandeceu perante o nosso Judiciário, foi até ao Supremo, sempre acatado. Daí vem esse livro, pequeno, modesto, mas de conteúdo, de riqueza notável. [...] E, como o preceito é constitucional, o princípio é superior, e máximo, é supremo. Se, por acaso, a lei viola a igualdade totalmente ou parcialmente, o aplicador então deve fazer a correção da lei. Repito, "a correção da lei". O aplicador, especialmente o judicial, corrige a lei para conformá-la às exigências da igualdade. É verdade que há casos em que isto é impossível. Há casos em que a lei é tão radicalmente contrária à exigência constitucional da igualdade que não há como consertar - daí o aplicador dizer: "eu não aplico esta lei" - porque há duzentos anos isto está na tradição do Direito Constitucional, cujos padrões adotamos, no Brasil. Quer dizer, desde a decisão clássica do Juiz Marshall, da Suprema Corte dos Estados Unidos, em 1803, quando se fundou essa técnica de tratamento constitucional e de controle jurisdicional dos atos administrativos. Marshall dizia: "se a Constituição manda ir para o norte, a lei para o sul, não tenho remédio, devo escolher uma das duas, e é obvio que a minha escolha só pode ser pela lei maior, pela Constituição. Então, *para aplicar a Constituição, eu não aplico a lei*. É porque preciso aplicar a norma constitucional, que eu aplico a lei".

Não podemos admitir isenções tributárias que ofendam o princípio da igualdade, ou sejam interpretadas de forma simplória e literal, principalmente quando dizem respeito a direitos humanos. Os princípios são valores axiológicos que imprimem a criação e a interpretação das leis.

Nessa perspectiva, esclarecemos que a interpretação, quando levar em consideração o princípio da igualdade, deve empregar tratamento *igualitário* a contribuintes que se encontram em situação semelhante e, *disforme*, para os que não se encontrem. Assim, não estão criados favores, benefícios ou privilégios, mas sim são respeitados os objetivos e os fundamentos da República.

Concordamos com Borges (2011, p. 46) quando destaca⁴⁰:

O poder de tributar envolve o poder de isentar. Por isso, a disciplina da isenção, no que se refere aos princípios fundamentais da igualdade e da generalidade, seguem a mesma sorte da disciplina do tributo. Ambas estão sob a regência de idênticos princípios constitucionais.

Enfim, as isenções se constituem como grande fator de extrafiscalidade quando alinhadas com o princípio da igualdade, afastando-as da odiosa generalidade. Portanto, quando a regra de isenção, como a do imposto de renda, abarca determinada doença grave, não podemos restringir sua interpretação, em

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria da isenções tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 46.

face de uma interpretação literal ou restrita, pois estamos, aqui, relacionando-a com um direito humano.

1.5.2 Isenção e o princípio da legalidade

Segundo Pontes de Miranda (1987, p. 398), só a lei, inclusive a Constituição, pode instituir ou aumentar tributos, não só impostos. A própria taxa ou contribuição de melhoria tem de ser fundada em lei⁴¹. Logo, em face do nosso sistema tributário, “[...] Não há tributo sem lei que o haja estabelecido, respeitados os princípios constitucionais”⁴².

Consta explicitamente no artigo 5.º, II, da Constituição Federal que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O princípio da legalidade é de tal forma valorizado no texto constitucional que ele aparece por diversas vezes:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

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:

[...]

Parágrafo único. E assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O princípio da legalidade é uma garantia constitucional outorgada ao contribuinte e que se encontra permeada no Sistema Tributário Nacional. Assim, é que, conforme Nascimento (1989, p. 71) “As obrigações que nascem coativamente,

⁴¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Op. cit, p. 398.

⁴² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Op. cit, p. 398.

contra nossa vontade ou a despeito dela, dependem de existência de lei. è direito individual, com assento na Constituição [...]”⁴³.

Diante do princípio da legalidade e que podemos concluir que só a lei, figura disciplinada no artigo 59 da Constituição Federal, pode dispor sobre criação, aumento e extinção de tributos. Não e só isso, as regras de isenção estão jungidas ao princípio da legalidade, de forma que só a lei pode estabelecer, respeitados os demais princípios constitucionais, a criação ou a extinção de isenções tributárias.

Carrazza (2011, p. 242) informa que “[...] nenhum tributo pode ser criado senão por meio de lei”⁴⁴. Adiante esclarece que “Tal lei, além de descrever, com riqueza de pormenores, todos os aspectos da norma jurídica tributária, deve conter os critérios que presidirão a prática, em cada caso concreto, do ato administrativo do lançamento”⁴⁵.

Baleeiro (2006, p. 74), com clareza, evidencia que:

O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária. O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula “*no taxation without representation*”, enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência Americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos parlamentos.⁴⁶

A isenção, para existir, depende de lei. Prescreve o artigo 176 do Código Tributário Nacional que a isenção, estabelecida por meio de contrato, como verificamos naqueles celebrados entre a União, Estados e Municípios e particulares, é sempre decorrente de lei.

1.5.3 Isenção e o princípio da capacidade contributiva

Prescreve a Constituição Federal que:

⁴³ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do, **Da tributação e do orçamento e a nova constituição (arts. 145 a 169)**. 1. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1989, p. 71.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 242.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 242.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 74.

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 (art. 145, § 1º).

O princípio da capacidade contributiva visa implementar o princípio da igualdade, reforçando-o, quando prescreve que compete à administração identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Interessante notar que o princípio da capacidade contributiva reside nas dobras do princípio da igualdade. A isenção tributária atende ao princípio da capacidade contributiva, quando desonera os veículos novos a serem adaptados para os que possuem alguma necessidade especial de locomoção, determinando assim uma redução do custo do bem, para que possa o contribuinte promover adaptações.

Costa (2013, p. 93) adverte:

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação da igualdade, irradiador de efeitos em todo os setores do Direito.⁴⁷

Interessante esclarecer que o princípio em tela não é mera faculdade e, sim, um dever. A isenção tributária é um fator para implementar o princípio da capacidade contributiva, desonerando a carga tributária diante de situações específicas, permitindo ao contribuinte agravado com uma doença grave, recursos para seu tratamento.

Como os princípios constitucionais, quaisquer que sejam, trazem conteúdos axiológicos, são normas de estrutura, sua aplicação, portanto, é voltada ao poder público, quando do lançamento tributário, na tarefa de apurar o tributo, ou legislador, na empreitada de criar regras jurídicas. Assim, os operadores do direito, quaisquer que sejam, devem estar atentos ao princípio da capacidade, buscando identificar se o cidadão possui condições de pagar o imposto.

A expressão “sempre que possível” também não se revela numa

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. 3. ed., rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93.

possibilidade de atender o comando em tela. Na verdade, o administrador e o legislador devem buscar meios de realizar a tributação, atendendo ao postulado da capacidade contributiva.

Se o contribuinte não demonstrar capacidade contributiva para suportar a carga tributária, ter-se-ia violado o princípio da igualdade, pois se estaria transferindo – pilhando – parcela do patrimônio de quem não tem recursos financeiros para suportar o gravame.

O princípio da capacidade contributiva é acolhido quando a lei atenta às peculiaridades de cada situação, imprime uma tributação diferenciada, de forma a fugir da generalidade. Igualdade e capacidade contributiva estão profundamente arraigadas, pois a atividade será identificar situações disformes para que a tributação possa incidir. A isenção, neste contexto, busca conjugar a aplicação de tais princípios impondo, pela importância do fato que se quer isentar, através da mutilação da regra-matriz uma desoneração total da carga tributária.

1.5.4 Isenção e o princípio do mínimo existencial

Não se trata de princípio expresso no texto da Constituição Federal em vigor, mas não podemos deixar de lado a dignidade da pessoa humana, que é fundamento da República Federativa do Brasil, além do que, a República Federativa do Brasil, nas suas relações internacionais, rege-se pelo princípio da prevalência dos direitos humanos.

A tributação do mínimo existencial não pode ser dissociada, de forma que a tributação não possa incidir no exato momento que atinge o mínimo vital para sobrevivência digna do contribuinte. A Declaração Universal dos Direitos do Homem prescreve que:

Artigo 25º

1. Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.

Podemos encarar o princípio do mínimo existencial, sim, como sendo reflexo do artigo 25 da Declaração dos Direitos do Homem, de forma a assegurar a

todos o direito a: saúde, bem-estar, alimentação, vestuário, alojamento, assistência médica e todos os serviços sociais.

O princípio do mínimo existencial é fator decisivo de implementação dos direitos humanos, uma vez que foi considerado como pressuposto da Declaração Universal dos Direitos Humanos o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana, com direitos iguais e inalienáveis, sendo que o desconhecimento e o desprezo dos direitos do Homem conduziram a atos de barbárie que revoltaram a consciência da Humanidade. Foi considerado como pressuposto, ainda, a busca de um mundo em que os seres humanos sejam livres para falar e crer, libertos do terror e da miséria, que é essencial à proteção dos direitos do Homem um regime de direito.

Segundo Borges (2001, p. 54-55)⁴⁸:

A regra da generalidade da tributação assenta de fato sobre o suporte econômico da capacidade financeira dos que se submetem à carga tributária e requer uma disponibilidade de riqueza superior à estritamente indispensável para satisfação das necessidades primárias do indivíduo. Diz-se que, por considerações de justiça, o ordenamento jurídico reconhece a inexistência de obrigação tributária à falta de matéria imponible. Daí deriva o princípio da isenção do mínimo da existência (*Die steuerfreiheit des existensiminimum*).

A isenção tributária do mínimo existencial é um princípio de justiça fiscal, pois não pode haver tributo sem que o contribuinte apresente capacidade econômica para suportá-lo, afastando, assim, a odiosa generalidade da tributação, que impõe o dever de todos pagarem tributos. Enfim, “A isenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária”⁴⁹.

Afirma Torres (199, p. 49) que a proteção do mínimo existencial está “[...] ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade”⁵⁰.

⁴⁸ BORGES, José Souto Maior Op. cit., p. 54.

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior Op. cit., p. 55.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 147.

1.5.5 Isenção e o princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade visa proteger o cidadão diante de nova regra instituidora de tributo, evitando a surpresa na medida em que permite que ele possa adequar-se à carga financeira do gravame. O princípio da anterioridade aparece em três momentos na Constituição Federal:

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

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Ao regular as isenções tributárias, o Código Tributário Nacional determinou que ao revogar a isenção, o bem atingido se submete novamente ao princípio da anterioridade, prescrevendo:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

[...]

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

A norma de isenção tributária, com a mutilação parcial da regra-matriz de incidência tributária, retira determinado fato do âmbito de incidência normativa. Por ser regra de estrutura, trabalha nos antecedentes e consequentes da norma jurídica. A isenção, ao deixar de vigorar, não é suficiente para recolocar o fato no âmbito de

incidência da norma, que encarecia o direito subjetivo de não pagar o tributo como dever jurídico.

A revogação da norma de isenção tributária permite a construção de uma nova regra-matriz que se encontrava com alguns de seus critérios mutilados, submetendo-a ao regime da anterioridade.

1.5.6 Isenção e o princípio da segurança jurídica

O ordenamento jurídico brasileiro tem como princípio a segurança jurídica, e assim impõe, de certo modo, que a competência tributária para criar tributos deve ser exercida de forma limitada e com observância a determinados critérios. Costa (2013, p. 74) ministra que:

A Constituição da República proclama que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]” (art. 5º, *caput*). Da exata compreensão desse comando constitucional extrai-se que a segurança jurídica, valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais.⁵¹

A segurança jurídica busca baldrames não apenas no artigo 5º *caput* da Constituição Federal, mas também nos fundamentos, objetivos e princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

Quando a Constituição Federal declara que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa, e como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, quer ela que a segurança jurídica almeje a realização dos direitos humanos.

O princípio da segurança jurídica reforça a importância dos princípios de legalidade e igualdade, na medida em que é fruto da conjunção de diversos

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição de código tributário nacional. 3. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 74.

princípios constitucionais como igualdade, legalidade, anterioridade, não-confisco, direito à propriedade, irretroatividade, livre acesso ao judiciário – *due process of law*, os quais iluminam o sistema constitucional e, em especial, os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

A interpretação da norma tributária, de incidência do gravame ou de isenção, quando se chocar com direito humanos, deve ser feita de modo que o aplicador ou intérprete não ultrapassem o conteúdo expresso dos princípios de que a Constituição Federal se arrimou, preservando todo o sistema de direitos e garantias.

1.6 Isenção e extrafiscalidade

Arrimado em todos os princípios expostos, as isenções tributárias têm forte caráter de extrafiscalidade, por realizar objetivos de política fiscal. Muitas isenções tributárias são concedidas para propiciar aos contribuintes como, por exemplo, no caso de aposentados portadores de doenças graves, meios para efetivação dos tratamentos que muitas vezes são caríssimos. Costa (2013, p. 296) ensina que:

A outorga de isenção deve ser necessariamente fundada em razões de interesse público, sob pena de vulnerar-se o princípio da isonomia e, mais especialmente, uma de suas manifestações no campo tributário, qual seja, o princípio da generalidade da tributação, segundo qual todo aquele que protagonizar determinada situação, descrita em lei como necessária e suficiente para deflagrar o nascimento de obrigação tributária, será sujeito passivo do tributo correspondente (art. 150, I, CR)⁵².

Concordamos com essa prestigiada autora, uma vez que a isenção tributária deve atender aos princípios de igualdade, de legalidade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial, anterioridade e de segurança jurídica, para que possa fundar-se no forte instrumento de extrafiscalidade.

Assim, quando a isenção tributária promove a realização de direitos humanos, tais como saúde, meio ambiente equilibrado, transporte etc., atende a todos os princípios anteriormente estudados, realizando, especialmente, todos os fundamentos, princípios e objetos maiores da República Federativa do Brasil. Nesse sentido, Costa (2013, p. 296) ainda acrescenta:

⁵² COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 296.

Aduza-se que a isenção também pode atuar como um importante instrumento de realização da extrafiscalidade, pois, mediante concessão, modela-se o comportamento dos sujeitos com vistas ao atingimento de finalidades sociais, econômicas e outras de interesse público. Daí podemos falar em isenções fiscais e extrafiscais⁵³.

A figura tributária, ao ser criada, tem como papel principal o efeito fiscal, ou seja, visa transferir riqueza do particular ao Estado, para que este possa desenvolver as políticas encartadas no texto constitucional: a tributação abastece os cofres públicos. Outro efeito da tributação é a parafiscalidade, quando o tributo é criado para angariar recursos para entidades não governamentais de interesse público. E, finalmente, a extrafiscalidade, quando os objetivos se afastam da mera arrecadação, promove interesses que o Estado reputa como sendo de política estatal.

Ora, nesse passo, a isenção tributária sempre terá a função de retirar da norma tributária parcela de sua fiscalidade, no intuito de realizar interesses sociais relevantes, como o de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, da saúde, do comércio etc.

Sayeg e Balera (2011, p. 114) novamente esclarecem, ao parafrasearem Ferreira da Cunha que:

Conforme acentua Ferreira da Cunha, “a forma do direito fraterno são os direitos humanos”.²⁴² Assim sendo, com maior razão, enxergamos nos direitos humanos como o centro de gravidade de todo o ordenamento jus-humanista, um *approach* antropofílico dos direitos subjetivos naturais – interesses indisponíveis e juridicamente tutelados, imanentes à essência constitutiva do indissolúvel núcleo comum da humanidade biocultural – de insuperável relevância para o homem todo, para todos os homens e para o planeta.⁵⁴

Confirmamos, então, que os direitos humanos vão irradiar sua aplicação a todos os ramos do direito positivo brasileiro: civil, penal, trabalhista, econômico, financeiro, tributário etc., constituindo a isenção tributária, dessa forma, um forte elemento extrafiscal de sua realização.

⁵³ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 296.

⁵⁴ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p. 114.

CAPÍTULO 2 – OS DIREITOS HUMANOS

SUMÁRIO: 2.1 Os direitos humanos; 2.2 O conceito de tratado internacional; 2.3 A classificação dos tratados internacionais; 2.4 A norma de direito internacional; 2.5 Direito internacional e direito interno; 2.5.1 Monismo; 2.5.1.1. Monismo internacionalista; 2.5.1.2 Monismo nacionalista; 2.5.2 Dualismo; 2.6 A querela monismo-dualismo; 2.7 Os tratados e o artigo 98 do Código Tributário Nacional; 2.7.1 Validade do Tratado Internacional; 2.7.2 Vigência do Tratado Internacional; 2.7.3 Eficácia do Tratado Internacional; 2.7.4 Eficácia dos tratados internacionais na ordem interna; 2.8 As fases na conclusão dos tratados; 2.8.1 A negociação; 2.8.2 A assinatura ou adoção; 2.8.3 A aprovação legislativa; 2.8.4 A ratificação ou adesão; 2.8.5 A publicação do decreto legislativo pelo Presidente da República; 2.8.6 A Impossibilidade da incorporação automática dos tratados; 2.9 Os direitos humanos e o sistema constitucional brasileiro; 2.10 Os tratados internacionais que veiculam direitos humanos; 2.11 O artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal; 2.12 A Emenda Constitucional n. 45/04 e novo § 3º do artigo 5º da CF.

2.1 Os direitos humanos

Como dissemos no Capítulo 1, os direitos humanos são a base de nossa Constituição Federal e têm fundamental importância para as políticas sociais do Estado brasileiro. Notadamente, a dignidade da pessoa humana foi erigida a objetivo fundamental da república e dos direitos humanos como princípio (artigos 1º, III, e 4º, II, CF).

Não podemos interpretar ou positivizar o direito alheio a essa realidade, que ganhou importante espaço no texto da Constituição Federal. Sayeg e Balera (2011, p. 35) observam que “No Brasil, a Constituição faz referência expressa aos direitos humanos em várias ocasiões: Artigo 4º, inciso II; Artigo 5º, parágrafo 3º; Artigo 109, inciso V-A e parágrafo 5º; e Artigo 7º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.⁵⁵

Há relação profunda entre o texto constitucional e os direitos humanos, o que autoriza a dizer que toda a interpretação e a positivação do direito têm que levar

⁵⁵ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p. 35)

em consideração a Declaração Universal dos Direitos do Homem. Existe, ainda, uma relação íntima entre a Constituição Federal e os direitos humanos e os chamados tratados internacionais de proteção dos direitos humanos.

Portanto, não é desmedido afirmar que o Sistema Tributário Nacional deve respeitar, antes de tudo, os direitos humanos, em face de a Constituição Federal estar informada pelos princípios da dignidade da pessoa humana e proteção da vida, entre outros.

A inserção dos direitos humanos em nossa Constituição Federal, aparecendo cinco vezes no texto constitucional, como bem observado pelos cientistas do direito Sayeg e Balera (2011), aponta para uma positivação de suas regras, seja em sede internacional, seja nacional, demonstrando um norte na aplicação do direito e na primazia dos direitos humanos.

Weis (2014, p. 23) adverte que:

a contemporaneidade dos direitos humanos é marcada justamente por sua positivação internacional, o que possibilita a conversão, em obrigações jurídicas, de pretensões e interesses fundados na formulação jusnatural da dignidade humana⁵⁶.

Uma leitura desavisada do texto constitucional pode levar à conclusão que direitos humanos e direitos fundamentais são duas realidades distintas, o que seria um disparate. As denominações a que estamos nos referindo dizem respeito a uma mesma realidade, mas em diplomas diferentes. Weis (2014, p. 24) parafraseando Fabio Konder Comparato, professa, em relação aos direitos fundamentais, que:

E aí que se põe a distinção, elaborada pela doutrina germânica, entre direitos humanos e direitos fundamentais (*Grundrechte*). Estes últimos são direitos humanos reconhecidos como tal pelas autoridades às quais se atribuiu o poder político de editar normas, tanto no interior dos Estados quanto no plano internacional; são os direitos humanos positivados nas Constituições, nas leis, nos tratados internacionais.⁵⁷

Certo é que os artigos 4º, II, 5º, § 3º, 109, V-A e § 5º, da Constituição Federal, e artigo 7º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, dizem respeito a uma única realidade que chamamos de direitos humanos. Direitos

⁵⁶ WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. 3. ed. rev. e aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 23.

⁵⁷ WEIS, Carlos. Op. cit., p. 24.

fundamentais, portanto, dizem respeito a direitos humanos positivados na ordem jurídica interna do país.

Os direitos humanos, com a sua positivação na Declaração Universal dos Direitos Humanos, como a Declaração de 1948, insere-se no ramo chamado direito internacional dos direitos humanos, pertencente ao direito internacional público.

2.2 O conceito de tratado internacional

Para Resek (1998), tratado internacional é o acordo formal concluído entre pessoas de direito público internacional, destinado a produzir efeitos jurídicos na órbita interna dos mesmos.⁵⁸

Esse fenômeno convencional entre os sujeitos de direito internacional público é considerado como uma das fontes do *direito internacional positivo*. Accioly (1956, p. 547)⁵⁹ professa que:

Como compromissos assumidos pelo Estado em suas relações com outros Estados, eles devem ser colocados em plano superior ao das leis internas, dos que os celebram. [...] eles revogam as leis anteriores que lhes sejam contrárias; as leis posteriores que não devem estar em contradição com as regras ou princípios por eles estabelecidos; e, finalmente, qualquer lei interna com eles relacionada deve ser interpretada tanto quanto possível de acordo com o direito convencional anterior.

Tratado internacional é a denominação mais conhecida por esse fenômeno convencional que, às vezes, é de pacto. De acordo com seu conteúdo, forma, ou objeto, o fenômeno convencional internacional pode ganhar mais algumas denominações tais como: convenção, declaração, protocolo, convênio, acordo, ajuste, compromisso, *modus vivendi* etc.

Enfatizamos que este estudo vem demonstrando a especial posição dos direitos humanos na ordem jurídica brasileira que, pela primazia de suas normas, condiciona a interpretação e a positivação do direito. Como bem observa Piovesan (2012, p. 69)⁶⁰:

⁵⁸ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

⁵⁹ ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de direito internacional público**. 2. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1956, p. 547.

⁶⁰ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**, 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 69.

A Constituição brasileira de 1988 se relaciona com o aparato internacional de proteção dos direitos humanos, a forma pela qual incorpora os tratados internacionais de direitos humanos e o *status* jurídico que ela lhes atribui. Assim, achamos por interessante alongar o debate sobre a forma como os tratados se incorporam na ordem jurídica interna.

2.3 A classificação dos tratados internacionais

Não há, em direito internacional, uma classificação formal de tratados que seja aceita de forma geral pelos doutrinadores. De acordo com o número de pessoas de direito público envolvidas na celebração, o tratado pode ser chamado de bilateral (quando envolve apenas duas partes) e plurilateral (quando há mais de duas partes). Outra classificação leva em conta seu objeto, podendo ser político, econômico, social, administrativo, de direitos humanos etc.

A doutrina tem aceitado como melhor classificação a que tem por objeto a natureza jurídica do ato⁶¹, classificando-o em duas categorias: tratados-contratos e tratados-normativos. Sobre os tratados normativos, Accioly (1956, p. 551) esclarece que:

Estes últimos (a que os ingleses dão a denominação de *Law-making Treaties*) têm por fim fixar normas de direito internacional e podem ser comparados a leis. Eles “não têm absolutamente por contraparte prestações recíprocas”. São celebrados, geralmente, entre muitos Estados; resultam de um acordo de vontades no mesmo sentido; e procuram estabelecer regras objetivas. Exemplos: a declaração de Paris de 1856; a convenção da União de Paris, de 1883, sobre propriedade industrial; as convenções da Haia, de 1899 e 1907; a declaração de Londres, de 1909; as convenções pan-americanas de Havana, Montevideu e Caracas, sobre direito internacional público e sobre direito internacional privado; os atos da Haia, de 1930, sobre nacionalidade.

2.4 A norma de direito internacional

Em percuciente artigo, Carrazza (2012, p. 56)⁶² defende que “O tratado veicula a chamada norma jurídica internacional, que dá respaldo técnico às relações entre as partes signatárias”.

Forçoso concluir, portanto, que o direito internacional positivo traz normas ou princípios dedicados a reger direitos e obrigações entre Estados. Esse conjunto

⁶¹ ACCIOLY, Hildebrando. Op. cit, p. 551.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, nº 64, 2012.

de regras ou princípios não é apenas uma manifestação de vontade entre os Estados soberanos, mas também dos organismos internacionais que desejam celebrar um tratado. Constituem-se em declarações da vontade que se manifestam no domínio do direito das gentes, atribuindo consequências jurídicas.

Assim como o direito positivo interno, o direito internacional positivo apresenta-se sob aspectos diversos, ou subdividido em ramos. Esta subdivisão justifica-se para melhor conhecer o objeto de estudo.

Entre os aspectos diversos em que pode se apresentar o direito internacional, temos o Direito Internacional Tributário (DIT) ou o Direito Tributário Internacional. Heleno Taveira Tôrres⁶³ esclarece que:

[...] diz ser de todo plausível sustentar a existência de um setor do ordenamento jurídico internacional ao qual se possa referir a tradicional denominação *Direito Internacional Tributário*, pela existência da atividade tributante de Estados em concurso com as dos demais (normas convencionais e principiológicas internacionais e normas internas relativas ao Direito Internacional – de adaptação, recepção etc.). [...] Como mencionado, temos um grupo de normas exclusivamente de Direito interestatal ou supra estatal, dirigidas precipuamente a regular a atuação dos vários Estados (em matéria tributária) no âmbito da comunidade internacional. Estas normas são do *Direito Internacional Tributário*, entendendo-se aqui o termo “*Internacional*” como conativo da fonte de produção normativa, externa ao sistema, por serem produzidas por fontes normativas distintas, dependentes da comunhão de vontades das pessoas de direito público internacional, cuja validade interna se perfaz exclusivamente pelos efeitos de recepção ou incorporação do diploma internacional ao direito interno (TORRES, 2001, p. 52-57, grifo do autor).

O Direito Internacional Tributário, como qualquer outro ramo do direito, é uma norma destinada a regular as relações intersubjetivas, ou seja, é lei aplicável às relações sociais.

2.5 Direito internacional e direito interno

O direito, em princípio, é uno, até mesmo nas relações internas e externas de um Estado⁶⁴.

Carvalho (1999, p. 38) ensina que:

O direito positivo pressupõe unidade, fechando-se em torno de si mesmo

⁶³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 52-57.

⁶⁴ ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1958, p. 22.

para reger, deonticamente, as condutas em interferência intersubjetiva. Isso não impede, porém, que os sistemas se comuniquem, mantendo intercâmbio, num convívio plurissistemático. Os tratados e as convenções internacionais são modos específicos de iniciar o acolhimento interno de preceitos pertinentes a outros conjuntos normativos, igualmente carregados de juridicidade.

Por sua vez, Accioly (1958, p. 22) ilustra:

Em todo caso, duas são as suas esferas de ação: uma interna e a outra externa; a primeira, regulada, em cada Estado, pelo respectivo direito interno; a segunda, regida pelo direito internacional. As duas esferas não são, contudo, tão separadas que as regras vigentes numa não possam influir sobre a outra. De fato, muitas vezes, normas de uma das duas ordens jurídicas visam explícita ou implicitamente às normas da outra. E a prática mostra que, frequentemente, normas internacionais são recebidas no direito interno de um Estado, transformando-se, assim, em normas do direito nacional.

O direito internacional e o direito interno interagem através de relações que as chamadas teorias monista e dualista tentam explicar, de forma a delimitar os contornos dessas relações. São essas teorias que melhor tentam compreender essas relações. A primeira subordina toda a experiência jurídica do ordenamento internacional ao sistema normativo nacional, implicando uma concepção unitária do direito. A segunda, por sua vez, afirma a existência de dois ordenamentos distintos, separados e impenetráveis.

2.5.1 Monismo

A teoria monista defende a existência de uma ordem jurídica única, com integração do direito internacional ao direito interno. Foi subdividida em duas correntes. Assim, há a unicidade do direito interno, sob o primado do direito internacional, para a teoria monista com primazia do direito internacional. Para a teoria monista com primazia do direito interno, as duas ordens se ajustariam de acordo com os preceitos deste.

2.5.1.1 Monismo internacionalista

O monismo com primazia do Direito Internacional teve em Hans Kelsen seu maior defensor. Este, ao alimentar o normativismo com a teoria pura do direito,

declarou que há uma relação de subordinação hierárquica entre as normas jurídicas.

Com efeito, para os monistas internacionalistas, o direito interno tem como fundamento o direito internacional, sendo este uma ordem jurídica superior. Portanto, havendo conflito entre o direito internacional e o direito interno, o que não significa a quebra da unidade do sistema, o direito interno deve ceder diante daquele. Percebemos, portanto, que o direito internacional tem prevalência sobre o direito interno, no caso de conflito.

Ademais, Luís Ivani Amorim Araújo (1980, p. 45)⁶⁵, esclarece:

[...] os que sustentam o primado do Direito Internacional apoiam seus argumentos, entre outros, nos seguintes princípios: os tratados pactuados pelos Estados passam a fazer parte de sua lei interna, regra derivada do axioma: *'International law is a part of the law of the land'*. Quando um tratado contém cláusula contrária à lei interna anterior, esta se considera revogada. Após ratificado um tratado, ele não pode ser revogado por lei interna subsequente e, em caso de um conflito entre normas do Direito Interno e do Direito Internacional, estas últimas terão preferência.

Assim, os monistas kelsenianos pretendem que um dia se instaure uma ordem jurídica única, sob o primado do direito internacional, na qual deve o direito interno ceder àquele.

2.5.1.2 Monismo nacionalista

Para a corrente monista nacionalista, o direito internacional está sob o primado da ordem jurídica interna de cada Estado. A teoria que defende o monismo com primazia no direito interno sustenta que o Direito das Gentes é uma criação do Estado soberano, ou seja, uma consequência da lei interna do Estado.

Assim, os acordos de vontade dos Estados, fontes das normas de direito internacional positivo, nada mais são do que o exercício de uma competência estabelecida e regulada pela Constituição; trata-se de um fundamento constitucional, ou seja, de direito público interno.

Dessa forma, o Estado tem uma soberania absoluta, não se sujeitando a nenhum sistema jurídico que não tenha emanado de sua própria vontade. O direito internacional, portanto, deve extrair sua validade dentro do Interno, pois os monistas

⁶⁵ ARAÚJO, Luiz Ivani de Amorim. **Direito internacional público**. Rio de Janeiro: Alba, 1980, v. 1, p. 45.

da teoria nacionalista dedicam especial atenção à soberania do Estado.

2.5.2 Dualismo

O principal precursor da teoria dualista foi Triepel (1966, p. 17-18)⁶⁶ que sustentava:

Nossa tese significa, de resto, que jamais a formação do Direito Internacional Público pode substituir a formação do Direito Interno; a fonte do Direito Interno deve agir por si mesma para tornar, de qualquer modo, 'seu', o direito criado pela fonte de Direito Internacional. Um tratado de Direito Internacional não é, portanto, em si mesmo, meio de criação do Direito Interno, jamais. Pode somente constituir uma solicitação para se criar esse direito, mas a formação do direito repousa sempre no Estado, sobre um ato particular de vontade estatal, distinto de sua participação no desenvolvimento jurídico internacional. É certo dizer que a publicação de um tratado internacional, pelo governo de um Estado, a fim de o fazer observar pelas autoridades e pelos súditos, tem por efeito atribuir ao tratado sua validade interna. Porque o tratado internacional continua sendo tratado internacional, ainda quando seja publicado em jornal oficial, ou de outro modo; e não se pode falar senão da validade internacional dos tratados. Posto que o tratado seja publicado pelo Estado, o mesmo não é obrigatório senão para o próprio Estado; e, ainda, é inexato dizer que a publicação do tratado o torna obrigatório para os súditos do Estado; não é o tratado, é a norma estatal, criada talvez pelo simples meio de publicação do tratado, que é obrigatório para os súditos do Estado. Deve-se, então dizer: uma fonte de Direito Internacional é também incapaz de criar por si mesma, na regra de Direito Interno, tanto quanto uma fonte de Direito Interno não se encontra em condições de produzir, por si mesma, Direito internacional.

Para Triepel (1966), o direito interno e o direito internacional são sistemas jurídicos distintos. Portanto, no âmbito nacional, o direito tem como fonte a vontade do próprio Estado, enquanto no direito internacional, a fonte é a vontade internacional.

Assim, a corrente dualista sustenta que o direito interno está subordinado à ordem internacional, cabendo a este a coordenação do sistema entre os Estados. Ademais, não há ponto de contato entre o direito interno e o direito internacional, mas a superioridade deste.

⁶⁶ TRIEPEL, Heinrich. **As relações entre o direito interno e o direito internacional**. Trad. Amílcar de Castro. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, out. 1966, p. 17-18.

2.6 A querela monismo-dualismo

A doutrina ainda não conseguiu pôr em termo a querela monismo/dualismo, o que acarretou a desvalorização da importância do embate. Os estudiosos chegaram à conclusão que da opção pelo monismo ou pelo dualismo nenhuma consequência prática adviria para a vigência interna da norma internacional⁶⁷.

Pereira e Quadros⁶⁸ (1993, p. 87-88) pontuam:

Já era esse o entendimento clássico acerca das relações entre as duas Ordens Jurídicas, que foi aceito pela jurisprudência do Tribunal Permanente de Justiça Internacional, que se preocupou em obter uma conciliação entre as exigências monistas e dualistas. É o que se extrai dos Acórdãos proferidos no já referido caso *Chorzow e do Parecer emitido no caso do tratamento dos nacionais polacos em Dantzig* [...], embora posição divergente tenha sido adoptada no caso da *Groenlândia Oriental* [...]. Esta aproximação das soluções propostas pelo monismo e pelo dualismo, para a questão da vigência do Direito Internacional na ordem interna dos Estados, explica o acentuado declínio do interesse doutrinal, nas últimas quatro décadas pela querela monismo-dualismo, a que já nos referimos atrás [...]. Pelo menos no campo teórico, este passo na evolução do Direito Internacional ainda mais veio afastar a doutrina da querela monismo-dualismo, porque nesses casos a vigência do Direito Internacional na ordem estadual escapa de todo, ao menos na perspectiva do Direito Internacional, às exigências da lei interna do Estado. Note-se, contudo, que, do ponto de vista teórico, a explicação para essa evolução tanto pode ser encontrada na desvalorização da querela monismo-dualismo como no reforço do monismo com primado do Direito Internacional.

Ante o declínio do embate entre as teorias monismo e dualismo, esclarecemos que não há necessidade, para o presente trabalho, de tomarmos posição entre elas.

O tratado internacional é um acordo convencional, destinado a produzir efeitos jurídicos, sendo considerado como uma das fontes de direito internacional positivo. Não há unanimidade na doutrina quanto à sua classificação, contudo, a mais aceita é a que tem por objeto a natureza jurídica do ato, sendo composta de duas categorias: tratados-contratos e tratados-normativos.

O direito internacional positivo traz normas ou princípios dedicados a reger direitos e obrigações entre Estados. Apresenta-se sob aspectos diversos ou subdividido em ramos como, por exemplo, o Direito Internacional Tributário.

⁶⁷ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de direito internacional público**. 3. ed., rev. e atual. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 86-87.

⁶⁸ PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. Op. cit., p. 87-88.

O direito internacional e o direito interno interagem através de relações que tentam ser explicadas pelas teorias monista e dualista.

2.7 Os tratados e o art. 98 do código tributário nacional

Prescreve o art. 98 do Código Tributário Nacional que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Defendemos que não é bem assim: existe toda uma forma de incorporação dos tratados na ordem interna brasileira que, segundo a Constituição Federal, depende de um processo legislativo.

Nesse sentido: “Art. 49 - É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

Além disso, a forma de incorporação do tratado internacional na ordem jurídica interna se dá por meio do decreto legislativo, que tem hierarquia e processo legislativo semelhantes aos das leis ordinárias.

2.7.1 Validade do tratado internacional

Para Carvalho (1999, p. 49)⁶⁹, validade é a relação de pertinência da norma com o sistema. Aduz o doutrinador que “Se partimos do postulado segundo o qual o sistema é formado pelo conjunto das normas válidas, a validade passou a ser critério indispensável para pensar-se o sistema de direito positivo”.

A validade é a relação jurídica que se estabelece entre o direito internacional e o sistema de direito posto, sendo considerada válida se pertencente ao sistema. Portanto, ela ingressa no sistema se observados os requisitos previamente estabelecidos pelo Direito Internacional Público.

Assim, as condições de validade dos atos jurídicos internacionais são: capacidade das partes contratantes, habilitação dos agentes signatários, consentimento mútuo e objeto lícito e possível.

A capacidade das partes contratantes encontra fundamento na sua

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 49.

soberania; trata-se da manifestação da própria personalidade jurídica internacional dos Estados que somente se completa pela sua soberania frente à comunidade internacional. Logo, todo Estado soberano possui capacidade para contratar e é dessa forma que o artigo 6.º da Convenção de Viena de 1969, estabeleceu que: “Todo Estado tem capacidade para concluir tratados”.

Todavia, para alguns doutrinadores, como entende Rezek (1998), a soberania não é pressuposto para a capacidade de celebrar tratados, justificando com o exemplo das organizações internacionais que possuem capacidade para celebrar tratados, mesmo desprovidas de soberania, como também, a capacidade das comunidades indígenas e nações não civilizadas, os Estados Federados, as Colônias e outros territórios dependentes, os governos revolucionários e entidades afins. Quanto aos sujeitos citados pelo doutrinador, há o reconhecimento de capacidade convencional.

A personalidade internacional, reconhecida a determinadas pessoas, fixa suas prerrogativas para a celebração de tratados, podendo ocorrer limitações por uma série de razões.

Considerando a diferença entre personalidade jurídica e capacidade jurídica, reforçamos que também no Direito Internacional, os sujeitos dotados de personalidade jurídica podem ter capacidade plena ou capacidade limitada.

Conforme o requisito de habilitação dos agentes signatários, a capacidade de celebrar tratados, somente poderá ser exercida por intermédio de representantes ou de órgãos dos Estados, que atuam em seus nomes, e possuam competência para celebrá-los.

Os representantes devem apresentar plenos poderes para a adoção ou autenticação do texto de um tratado. Entendemos por plenos poderes, os títulos escritos, emanados do Chefe de Estado ou do Ministro de Relações Exteriores, contendo a autorização para negociar e concluir o tratado. Entretanto, o artigo 7º da Convenção de 1969 prevê hipóteses em que fica dispensada a exigibilidade de plenos poderes.

Por ser o tratado um acordo de vontades, indispensável é o consentimento mútuo das partes. Todavia, ocorrendo incidência de erro, dolo, corrupção de representantes ou coação contra o representante de um Estado, haverá a nulidade do tratado, conforme previsto na Convenção de Viena.

Preocupou-se a Convenção, em seu artigo 53, em limitar a autonomia da

vontade, na formação do consentimento mútuo, pela ordem pública internacional.

Por fim, ressaltamos que as vontades, que formam o consentimento das partes, devem ser materialmente possíveis e permitidas pelo direito e pela moral. Submete-se então, a validade do tratado à existência de um objeto lícito e possível. Não podem os tratados atentar contra os bons costumes, e as obrigações assumidas por esses devem ser possíveis.

2.7.2 Vigência do tratado internacional

Viger, na preciosa lição de Carvalho (1999, p. 53) é entendido como:

[...] ter força para disciplinar, para reger, para regular as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide, cumprindo, desse modo, seus objetivos finais. Vigência, portanto, é atributo da norma jurídica, significando que ela está pronta para incidir no mundo social⁷⁰.

Vigência e validade não se confundem. Validade significa a conformidade com um ordenamento superior. Vigência corresponde à condição de ser invocada para produzir seus diversos efeitos. No entanto, pode ocorrer que uma norma de tratado internacional, inteiramente válida num determinado sistema, assumindo vigência, não tenha ainda a eficácia técnica.

Por falta de algumas outras regras essenciais (promulgação e publicação do decreto executivo) de igual ou inferior hierarquia, o fato não pode ser juridicizado. Haverá, então, uma norma válida e vigente, mas sem a possibilidade de atuar.

A publicação do tratado internacional, depois de promulgado por meio do decreto executivo, é condição necessária para que possamos tomar conhecimento de que um determinado tratado internacional foi ratificado.

2.7.3 Eficácia do tratado internacional

O tratado internacional só terá eficácia técnica quando se observar, após a ratificação, a promulgação e a publicação pelo decreto executivo.

Accioly (1956, p. 601)⁷¹ instrui que:

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 53.

⁷¹ ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de direito Internacional público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense,

933. Os estados costumam publicar, após a troca ou depósito das respectivas ratificações, os tratados por eles celebrados. Essa publicação tem em vista apenas a produção de efeitos na ordem interna e é regulada pelo direito público interno de cada Estado.

A convenção de Havana sobre tratados, em seu artigo 4.º, determinou a obrigação de tal publicidade, mas declarou que a omissão não prejudicará sua vigência. A publicação é ato jurídico interno, pelo que o Chefe de Governo dá ciência aos nacionais que um tratado internacional foi concluído e está em execução, condição essencial para ser aplicado internamente.

O Supremo Tribunal Federal considera como sendo obrigatória a publicação do decreto para o tratado entrar em vigor na ordem interna. Vejamos a ementa do Julgado:

PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

- É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, *de um ato subjetivamente complexo*, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. *O item procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes*⁷² (grifo nosso).

Por fim, necessário transcrever o que postula Rodas (1980, p. 203, grifo nosso)⁷³ acerca da publicidade dos tratados internacionais:

A ratificação internacional (*“Genehmigung”*) feita pelo Executivo depende de aprovação do tratado pelo Congresso Nacional (*“Zustimmung”*); tal ratificação é sempre precedida da publicação do decreto legislativo,

1956, p. 601.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2001.

⁷³ RODAS, João Grandino. **A publicidade dos tratados internacionais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 203.

assinado pelo Presidente do Senado Federal. *A incorporação do ato internacional à legislação dá-se, contudo, pela sua promulgação através de decreto do Executivo, que torna público seu texto e determina a sua execução.* A aprovação dos tratados no Brasil segue o mesmo processo de elaboração da lei. No Direito brasileiro, a promulgação e a publicação compõem a fase integratória da eficácia da lei. A promulgação atesta a adoção da lei pelo Legislativo, certifica a sua existência e o seu texto e afirma, finalmente, seu valor imperativo e executório.

Notamos, então, que a publicação é condição de eficácia técnica do tratado internacional, que já tinha adquirido vigência com a publicação do decreto legislativo, decorrente da analogia que fazemos dos tratados com as demais espécies normativas e atos governamentais. Assim, observada a fase de ratificação e posterior promulgação e publicação, os tratados internacionais integram as coletâneas de leis que fazem parte do arcabouço legislativo do Brasil⁷⁴.

2.7.4 Eficácia dos tratados internacionais na ordem interna

Os tratados só ganham eficácia na ordem interna após completadas todas as suas fases de elaboração, e publicado o decreto pelo Presidente da República em decorrência de uma tradição do direito lusitano.

2.8 As fases na conclusão dos tratados

O tratado internacional, para se considerar concluído, passa pelas fases da negociação, assinatura ou adoção, aprovação legislativa e ratificação ou adesão.

Para Mello (2001, p. 213)⁷⁵ o tratado internacional “[...] no seu processo de conclusão, atravessa diversas fases: negociação, assinatura, ratificação, promulgação, publicação e registro. Cada uma dessas fases possui normas próprias e características específicas”.

2.8.1 A negociação

A capacidade para se concluir tratado – *treaty-making power* – é observada pelo que determina o direito interno, mediante análise da ordem

⁷⁴ RODAS, João Grandino. Op. cit., p. 206.

⁷⁵ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 1. ed, 13^a reimpressão. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 213.

constitucional do Estado, que determina quais órgãos são competentes para a elaboração, normalmente recaindo sobre o Chefe de Estado.

A negociação é a fase que dá início ao procedimento de conclusão do tratado e termina com a elaboração de um documento escrito.

2.8.2 A assinatura ou adoção

Após a conclusão da fase de negociação, convencionou-se como regra geral a assinatura do tratado internacional. A assinatura tem a importância de autenticar o texto do tratado, bem como atestar que os negociadores estão de acordo com o documento escrito, sem criar o vínculo convencional. Trata-se de mera redação do projeto convencional, sendo apenas um documento prenunciativo da intenção da vontade de assumir o vínculo (XAVIER, 2002)⁷⁶.

2.8.3 A aprovação legislativa

Antes da ratificação ou adesão ocorre a aprovação legislativa; trata-se de uma condição que verificamos observando o direito interno de cada Estado.

No caso do Brasil, antes da ratificação, existe a fase da aprovação legislativa, na qual o Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, tem a competência exclusiva de resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou outros atos que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (artigo 49, I da CF). Consiste em uma espécie legislativa no mesmo patamar da lei ordinária e que tem como função ser o veículo introdutor do tratado na ordem interna do Estado.

O decreto legislativo é uma norma individual e concreta, tendo como estrutura um juízo hipotético-condicional. Em seu antecedente temos um fato jurídico, segundo o qual o Congresso Nacional realiza o procedimento previsto no artigo 49, I, da CF, resolvendo a questão definitivamente. Como consequência, fica aprovado o tratado. Necessário, ainda, que seja publicado o decreto legislativo, para que seja considerado produzido o denominado veículo introdutor; com esse procedimento, inova-se a ordem jurídica interna.

⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed., refor. e atual. até outubro de 1998. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 101.

O decreto legislativo tem a função de autorizar a fase posterior da incorporação do tratado, que denominamos de ratificação. Trata-se de outra consequência atribuída à aprovação, mediante a qual o Chefe de Estado, após a sua ratificação, procederá à promulgação do texto convencional, inserindo as normas no direito interno. Inexistindo a aprovação, o Chefe de Estado não está autorizado a ratificar o tratado internacional.

Xavier (2002, p. 101, grifo nosso) ⁷⁷ declara que “O Referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma *autorização para ratificação*. A reiterada prática constitucional brasileira revela que a forma adotada para o referendo é o decreto legislativo”.

O decreto legislativo, para Carvalho (1999, p. 54)⁷⁸, “Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo [...]”.

2.8.4 A ratificação ou adesão

A ratificação pode ser considerada como ato unilateral e discricionário pelo qual o Chefe de Estado confirma um tratado, declarando que este produzirá os seus efeitos jurídicos.

A competência para efetuar a ratificação é extraída do direito interno do Estado. É considerada a mais importante fase do processo de sua conclusão, pois, a partir desse momento, passa o tratado internacional a ser obrigatório, consoante prevê o artigo 5.º da Convenção Pan-americana sobre Tratados de 1928.

A convenção de Viena declara que um Estado se obriga a um tratado internacional pela ratificação. Trata-se a ratificação de um ato *sui generis*. Este ato confirma a existência do tratado, dando-lhe validade.

Mello (2001, p. 219)⁷⁹ ensina que a principal característica da ratificação denota ser ela um ato discricionário, por isso “[...] decorrem duas consequências: a) a indeterminação do prazo para a ratificação e b) a licitude da recusa da ratificação”. Por ser um ato discricionário, pode o Chefe de Estado, no momento mais oportuno, realizar a ratificação, sem que lhe seja imposta qualquer penalidade.

⁷⁷ XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 101.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., 54.

⁷⁹ MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Op. cit., p. 219.

No entanto, a ratificação não é um ato retroativo, já que produz efeitos a partir da troca ou do depósito dos instrumentos, e deve abranger todo o tratado, apesar da prática convencional ter aceitado a formulação de reservas. Ademais, a ratificação é um ato irreatável.

Accioly (1956, p. 578)⁸⁰, contudo, observa que:

Se um tratado está sujeito à ratificação, ele não passa, antes desta, de mera promessa, que, em todo caso, não deixa de ter algum valor, porque no mesmo se manifestaram as vontades concordantes, embora tais vontades fiquem dependentes de uma espécie de confirmação. Como quer que seja, na expectativa da ratificação, não devem os Estados contratantes executar atos que, depois, façam impossível ou dificultem a execução regular do tratado, ou tornem inútil ou supérflua a ratificação.

O ato discricionário da ratificação tem-se por aprimorado com notificação dada ao outro Estado signatário; somente, após esse ato é que o tratado internacional passará a produzir os efeitos.

2.8.5 A publicação do decreto legislativo pelo presidente da república

A publicação do decreto presidencial, após a promulgação, não é considerada uma fase da produção do tratado que se aperfeiçoa na troca dos instrumentos de ratificação. Esse ato privativo do Chefe do Estado tem papel relevante para que o tratado tenha eficácia técnica na ordem interna. A promulgação, contudo, ocorre após a ratificação ou adesão do tratado, e antes de publicado o decreto do Chefe do Estado que ordena a sua execução.

Accioly (1956, p. 602)⁸¹, ao tratar do assunto, define que a promulgação é “[...] ato jurídico, de natureza interna, pelo qual o governo de um Estado afirma ou atesta a existência de um tratado por ele celebrado [...]”.

Tendo-se por finalizada a fase da ratificação, no Brasil, o Chefe do Estado edita um decreto visando à promulgação do tratado, acompanhado com a cópia do texto integral do tratado a que se refere, procedendo à publicidade no Diário Oficial da União. Trata-se, aliás, de prática comum, que busca determinar a aplicação do tratado na ordem interna. Contudo, somente com a publicação do tratado, mediante a edição do decreto do Chefe do Estado, é que ele ganha eficácia técnica. Aliás,

⁸⁰ ACCIOLY, Hildebrando. Op. cit., p. 578.

⁸¹ ACCIOLY, Hildebrando. Op. cit., p. 602.

ACCIOLY (1956, p. 603, grifo nosso)⁸² acertadamente declara que:

Em todo caso, é só com a *publicação*, como é natural, que o tratado pode ser verdadeiramente aplicado, pois os agentes do poder público, em geral, e os tribunais, em particular, bem como os simples cidadãos porventura interessados na execução do tratado, *são reputados ignorantes de seu texto*. É verdade que a publicação é, em princípio, mero ato material, que tem o objetivo de divulgar o texto do tratado, a que se refere, para conhecimento de todos, especialmente daqueles a quem obriga, - ao passo que a promulgação é ato jurídico, necessário à perfeição do tratado, na ordem interna, ato de natureza executiva e, portanto, da alçada exclusiva do Chefe do governo, ao qual, aliás, cabe a direção das relações exteriores do país.

Rezek (1998, p. 83, grifo nosso)⁸³, por sua vez, acrescenta, quanto à promulgação e publicação do tratado internacional no Brasil, que “O ordenamento jurídico, nesta república, é *inteiramente ostensivo*. Tudo quanto o compõe – *resulte de produção legislativa internacional ou doméstica* – presume publicidade oficial e vestibular”.

Como observamos, para que um tratado ganhe eficácia técnica no ordenamento jurídico interno, é necessário que se proceda à sua publicação.

Há na doutrina divergência quanto aos efeitos do ato presidencial de promulgação e publicação do texto constitucional. Rezek (1998, p. 83) acrescenta que parte da doutrina acredita que tal feito consiste apenas numa “fase integrativa da eficácia das normas convencionais no âmbito interno”. Já outra parte adota a ideia de que esse ato presidencial “transforma as normas produzidas na esfera internacional em direito interno”.

Alguns, ainda, entendem que esse ato normativo para a aplicação de regras convencionais internamente, consiste apenas num costume, sendo totalmente desnecessário. Contudo, há uma parte da doutrina que somente considera tais normas válidas no ordenamento brasileiro, com o Decreto Legislativo que referenda o texto convencional.

Discorreremos a seguir sobre a função da publicação de atos normativos no ordenamento jurídico brasileiro.

Distinguem-se publicidade e publicação. A publicidade é obrigatória para dar conhecimento dos atos normativos aos cidadãos. Já a publicação é um dos

⁸² ACCIOLY, Hildebrando. Op. cit., p. 603.

⁸³ REZEK, José Francisco. **Direito internacional público**: curso elementar. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 83.

modos pelo qual se efetiva o princípio da publicidade.

No tocante ao princípio da publicidade, a Constituição Federal o declara em seu artigo 37, sendo este um dos princípios que deve guiar a atividade da Administração Pública.

Tamanha é a importância desse princípio que o legislador constitucional veda a elaboração de leis que impeçam a publicidade de atos processuais em seu artigo 5.º, inciso LX, resguardando, porém, o direito à intimidade e à proteção ao interesse social.

Assim, não faz sentido a noção de que a publicidade seja dispensável, num sistema que tem como primado a publicidade dos atos dos Poderes Constituídos. Rezek (1998, p. 84, grifo do autor) ⁸⁴ensina que:

No Brasil se *promulgam*, por decreto do presidente da República, todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional. *Publicam-se* apenas, no Diário Oficial da União, os que hajam prescindido do assentimento parlamentar e da intervenção confirmatória do chefe de Estado. No primeiro caso, o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império. Cuida-se de um *decreto*, unicamente porque os atos são do chefe de Estado.

A ratificação é um ato discricionário pelo qual o Chefe de Estado confirma um tratado declarando que este produzirá os seus efeitos jurídicos. É a fase mais importante do processo de conclusão, pois a partir desse momento passa o tratado internacional a ser obrigatório e seu efeito não é retroativo.

Após a ratificação, o Chefe de Estado edita um decreto visando à promulgação do tratado, procedendo-se a publicação no Diário Oficial da União.

Nos termos da Constituição Federal, todo tratado encontra-se hierarquicamente subordinado à Constituição, isto porque seu conteúdo deve ser compatível com a matéria constitucional para entrar no ordenamento jurídico brasileiro.

2.8.6 A impossibilidade da incorporação automática dos tratados

Para que o tratado ou convenção internacional adquira aplicabilidade na introdução de normas no sistema jurídico são necessários requisitos de validade

⁸⁴ REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 84.

típicos do direito das gentes.

Os atos de assinatura e ratificação concluem o procedimento de celebração das convenções internacionais. A assinatura do ato internacional é o último feito da fase que se inicia com a negociação. É o desfecho do processo, sem implicar o consentimento definitivo. Somente com a ratificação haverá o compromisso oficial dos Estados signatários ao cumprimento das cláusulas.

A ratificação poderá ser de três tipos, de acordo com a recepção adotada pelo Estado: 1) Reconhecimento automático – não há necessidade de uma ordem de aplicação ou lei para as convenções internacionais entrarem em vigor; 2) Incorporação – as convenções internacionais devem ser recepcionadas por uma ordem legislativa para produzirem efeitos jurídicos; 3) Transformação – para que as convenções internacionais tenham efeito jurídico válido, é necessária a edição de uma lei com o inteiro teor da convenção.

A Constituição Federal estabelece que é competência do Presidente da República atuar nas relações com Estados estrangeiros, celebrando tratados, convenções e atos internacionais, porém, cabe ao Congresso Nacional referendar o feito, por decreto legislativo para garantir sua aplicabilidade interna.

O tratado internacional passará a produzir efeito entre as partes, quando houver a troca dos instrumentos de ratificação (*pacta non obligant nisi gentes inter quas inita*).

O Supremo Tribunal Federal e grande parte dos doutrinadores admitem o efeito vinculante para o decreto presidencial, todavia há autores que consideram a validade do tratado a partir do Decreto Legislativo, tendo sua aplicabilidade após a ratificação.

Para alguns o procedimento de recepção serve para que o tratado seja recebido no direito interno com status de lei ordinária.

De acordo com os termos da Constituição Federal, todo tratado encontra-se hierarquicamente subordinado à Constituição, isto porque seu conteúdo deve ser compatível com a matéria constitucional, caso contrário não entrará no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, podemos afirmar que não há possibilidade no Brasil de incorporação automática dos tratados.

2.9 Os direitos humanos e o sistema constitucional brasileiro

Com a promulgação da Constituição Federal, os direitos humanos passaram a ter posição privilegiada em relação aos demais ramos do direito, tanto que a prevalência dos direitos humanos foi elevada à condição de princípio, o que leva a concluir que eles foram incorporados ao nosso sistema constitucional.

Nesse sentido, Weis (2014, p. 30) esclarece que:

Tal novidade, de todo oportuna, instaurou situação bastante peculiar, qual seja, a de que uma norma chamada “Lei Maior” de um Estado preveja e permita que comandos advindos de textos legais internacionais a ela se incorporem, passando a fazer parte do direito interno, de modo a romper, definitivamente, um dos baluartes da chama soberania nacional absoluta, própria dos Estados nacionais⁸⁵.

Existe, portanto, grande celeuma sobre a posição dos tratados internacionais para o Brasil: de natureza constitucional, infraconstitucional ou supralegal, mas infraconstitucional.

Podemos seguramente esclarecer que os tratados internacionais que não veiculam matéria atinente a direitos humanos têm hierarquia de lei ordinária. Entretanto, se o tratado internacional veicular matéria de direitos humanos, a resposta não é tranquila, sendo alvo de grandes discussões da doutrina. Isso se dá pelo fato de que não há incorporação automática de tratado, devendo sofrer um processo de positivação, consoante prescreve o parágrafo 3º do artigo 5º da Constituição Federal.

Albuquerque (2007, p. 57-58)⁸⁶ professa:

As primeiras manifestações dos direitos humanos, enquanto positivados, surgem com a inserção nos textos constitucionais democráticos dos chamados direitos de 1ª geração, os direitos civis e políticos, direitos de liberdade, [...]. Os direitos de 2ª geração, os direitos sociais, culturais e econômicos, que germinaram a partir da crítica antiliberal deste século, dominaram o século XX. [...] Neste fim de século surgem, então, os direitos de 3ª geração, que têm por destinatários não mais os interesses de indivíduos, ou de um grupo de pessoas, ou de um determinado Estado, mas o gênero humano. [...] De se ver, portanto, que os direitos humanos são construídos, uma invenção humana, num constante processo de aprimoramento, reflexo das transformações sociais e, sobretudo, se assim

⁸⁵ WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. Op. cit., p. 30.

⁸⁶ ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 57-58.

podemos dizer, um dever histórico.

É na perspectiva constitucional que mais interessa ao presente estudo, pois as normas que protegem os cidadãos se voltam a qualquer ramo do direito. Dessa forma, os direitos humanos, sob o título “direitos fundamentais na Constituição Federal”, permite ao exegeta encontrar um norte pelo fato de o seu conteúdo dirigir a atividade interpretativa.

Esclarecemos que nesta tese empregamos a expressão direitos humanos, porque as demais expressões utilizadas pela doutrina a têm como pano de fundo. Outrossim, a título de arremate, parafraseamos Albuquerque (2007)⁸⁷, pois, deixando em segundo plano a querela conceitual entre as principais denominações utilizadas pela doutrina no tocante aos direitos humanos, certo é que as normas tem como objeto a proteção incondicional do cidadão.

Existe no ordenamento constitucional, visando dar proteção aos direitos humanos, toda uma gama de princípios informadores de toda a ordem jurídica, os quais estatuem diretrizes prescritivas para a resolução dos problemas constitucionais e infraconstitucionais.

Com efeito, os direitos humanos, no texto constitucional, possuem um sistema de proteção ímpar, que pode ser obtido do somatório do complexo das prerrogativas e institutos, objetos e princípios a que podemos chamar de estatuto do contribuinte.

Eles garantem a convivência digna do contribuinte, frente à insaciável fúria arrecadatária de que se investem os órgãos da administração tributária em todos os níveis da federação. Assim, dentro do Sistema Constitucional Tributário encontramos normas jurídicas que se relacionam com direitos humanos, ainda que indiretamente.

Ademais, temos princípios fundamentais que irradiam suas projeções à atividade tributária, para que ela possa realizar-se regularmente. Como ficaria a atividade tributária sem respeito aos princípios da igualdade, da legalidade, do não confisco, do mínimo vital, de vida, da dignidade da pessoa humana etc.? Daí que determina a Lei Fundamental que esses direitos constituem o seu núcleo intangível, que não pode ser modificado, nem suprimido, sequer por meio do Poder Constituinte

⁸⁷ ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 51.

Derivado, consoante inferimos do disposto no artigo 60, § 4.º, IV.

A dignidade da pessoa humana, os direitos humanos (positivados como direitos fundamentais), portanto, a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, constituem o núcleo de garantias constitucionais. Trata-se de um direito trazido pela nova ordem constitucional, não encontrando disposições semelhantes nos ordenamentos anteriores.

A Ciência do Direito, analisando o ordenamento constitucional em vigor, reconhece três níveis de direitos humanos, divididos didaticamente para facilitar o seu entendimento, nomeados como direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira.

Os direitos humanos de *primeira geração* são os direitos de defesa do indivíduo perante o Estado. Trata-se das liberdades públicas, que constituem o núcleo dos direitos fundamentais positivados na Constituição Federal. Dizem respeito a uma inibição do Poder estatal ou, se preferirmos, a uma prestação meramente negativa.

Contudo, os direitos humanos, na sua primeira fase, constituem limitações ao poder, notadamente ao poder estatal. Esses direitos definem fronteira entre o que é lícito e o que não o é para o Estado. E, limitando o poder, deixam de fora do alcance da atuação estatal um núcleo irredutível de liberdade.

Conforme assevera Bastos (1998, p. 170)⁸⁸:

Considera-os, também, como asseguradores de uma área de inibição da atuação estatal, o que vale dizer: uma forma de repartição de competências entre o Estado e o indivíduo. O primeiro é competente para tudo, salvo para imiscuir-se naquelas questões cuja decisão cabe soberanamente ao indivíduo.

Os direitos humanos *de primeira geração* têm por escopo assegurar uma liberdade contra o Estado, garantindo, assim, a vida, o direito de locomoção, de expressão do pensamento, de propriedade etc. Trata-se de direitos individuais com caráter negativo, não sendo suficiente para garantir liberdade dos indivíduos, sofrendo, dessa forma, forte evolução.

De um lado, passou a ser reconhecido que muitas vezes é necessário proteger o grupo e não o indivíduo isoladamente, como, *verbi gratia*, a família, a

⁸⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 170.

igreja, a associação. Por outro lado, e essa talvez seja a alteração mais profunda, surgiram os direitos cujo conteúdo consiste na possibilidade de a pessoa receber alguma prestação do Estado. O caminho, portanto, foi trazer reparo às insuficiências sociais, sobretudo, na formulação de direitos econômicos, sociais, políticos e culturais, que vieram a enriquecer a enunciação clássica. Trata-se dos direitos de *segunda geração*.

Bem anota Ferreira Filho (1996, p. 51-52)⁸⁹:

O objeto do direito social é, tipicamente, uma contraprestação sob a forma da prestação de um serviço. O serviço escolar, quanto ao direito à educação, o serviço médico – sanitário - hospitalar, quanto ao direito à saúde [...]. Ou, na impossibilidade de satisfazer o direito por uma prestação direta, uma contrapartida em dinheiro. É o seguro-desemprego para o direito ao trabalho.

Contudo, podemos considerar que os direitos humanos de segunda geração, também, denominados de direitos sociais, são aqueles direitos que exigem uma realização prestacional do Estado. Assim, enquanto os direitos fundamentais de primeira geração são conhecidos como direitos negativos, os direitos fundamentais de segunda geração são conhecidos como direitos positivos.

Os direitos fundamentais de *terceira geração*, podemos dizer, são os direitos difusos e coletivos.

É necessário esclarecer que as normas constitucionais, enquanto direitos humanos positivados no texto constitucional como direitos fundamentais, são voltadas para o Poder Público, incumbindo-lhe a fundamental missão de executar, legislar e decidir acerca da matéria estabelecida na Constituição.

Dessa forma, observamos que os direitos humanos e garantias fundamentais se dirigem, em primeiro lugar, ao Poder Público, pois este tem o dever de realizar seus preceitos normativos e, num segundo momento, aos indivíduos. Estes só se tornam destinatários das normas constitucionais se o Poder Público as tornar efetiva, a fim de lograrem eficácia social.

Araújo e Nunes Jr. (2001, p. 87)⁹⁰, a respeito dos destinatários dos direitos fundamentais asseveram que “a interpretação sistemática e finalística do

⁸⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 51-52.

⁹⁰ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES Jr., Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 87.

texto constitucional não deixa dúvidas de que os direitos fundamentais destinam-se a todos os indivíduos, independentemente de sua nacionalidade ou situação no Brasil”.

2.10 Os tratados internacionais que veiculam direitos humanos

Muito se tem discutido sobre qual a hierarquia do tratado internacional que veicula normas relativas a direitos humanos: se de natureza infraconstitucional, constitucional ou, por último, supralegal, mas de natureza infraconstitucional.

São três, portanto, as principais correntes sobre a hierarquia dos tratados quando incorporados na ordem interna. A primeira fundamenta-se na teoria de que o tratado quando incorporado tem hierarquia de lei ordinária, uma vez que seu processo de incorporação decorria de edição de decreto legislativo, o que bastava à maioria simples do Congresso Nacional. Ora, nesse sentido não haveria complementação da disciplina constitucional.

A segunda posição baseia-se no fundamento de que a Constituição Federal conferiu aos direitos humanos uma natureza especial e diferenciada, no sentido de que o tratado ganharia *status* de norma constitucional⁹¹. Essa conclusão é fruto de uma interpretação sistematizada e teleológica dos artigos 1º, III, 4º, II e 5º, §§ 1º e 2º, da Constituição Federal).

Piovesan (2012, p. 114) sustenta que:

A Constituição de 1988 recepciona os direitos enunciados em tratados internacionais de que o Brasil é parte, conferindo-lhes natureza de norma constitucional. Isto é, os direitos constantes nos tratados internacionais integral o complementam o catálogo de direitos constitucionalmente previstos, o que justifica estender a esses direitos o regime constitucional conferido aos demais direitos e garantias fundamentais⁹².

A doutrina que advoga a segunda posição faz uma divisão em tratados internacionais, que veiculam direitos humanos, e demais tratados internacionais como, por exemplo, os que abordam normas de direito tributário, econômico etc. Piovesan (2012, p. 115-116) complementa que “Há que enfatizar ainda que, enquanto os demais tratados internacionais têm força hierárquica infraconstitucional, os direitos enunciados em tratados internacionais de proteção dos direitos humanos

⁹¹ PIOVESAN, Flavia. Op. cit., p. 84.

⁹² PIOVESAN, Flavia. Op. cit., p. 114.

apresentam valor de normas constitucional⁹³.

Mas não parece esse o entendimento no Supremo Tribunal Federal, que em acórdão relatado pelo Ministro Celso de Mello, decidiu:

É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes.

SUBORDINAÇÃO NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

- *No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em conseqüência, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou materialmente, o texto da Carta Política. O exercício do treaty-making power, pelo Estado brasileiro - não obstante o polêmico art. 46 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (ainda em curso de tramitação perante o Congresso Nacional) -, está sujeito à necessária observância das limitações jurídicas impostas pelo texto constitucional.*

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

- O Poder Judiciário - fundado na supremacia da Constituição da República - dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo interno. Doutrina e Jurisprudência.

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.

- Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a

⁹³ PIOVESAN, Flavia. Op. cit., p. 115/116.

situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR.

- O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno⁹⁴. (grifo nosso)

Como observado na ementa, o Supremo Tribunal Federal não se coaduna com a doutrina que defende a tese de que os tratados internacionais, que veiculam direitos humanos, tenham natureza de norma constitucional, justamente porque o processo de introdução na ordem interna equivale à de leis ordinárias.

A terceira corrente, portanto, sustenta que os tratados teriam natureza de norma supralegal, mas infraconstitucional, numa orientação do Supremo Tribunal Federal. Se o tratado não tem hierarquia constitucional, situa-se acima do restante da legislação. Nesse sentido:

DIREITO PROCESSUAL. HABEAS CORPUS. PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL. PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA. ALTERAÇÃO DE ORIENTAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DA ORDEM.

1. A matéria em julgamento neste habeas corpus envolve a temática da (in)admissibilidade da prisão civil do depositário infiel no ordenamento jurídico brasileiro no período posterior ao ingresso do Pacto de São José da Costa Rica no direito nacional.

2. Há o caráter especial do Pacto Internacional dos Direitos Civis Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ratificados, sem reserva, pelo Brasil, no ano de 1992. *A esses diplomas internacionais sobre direitos humanos é reservado o lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação.*

3. Na atualidade a única hipótese de prisão civil, no Direito brasileiro, é a do devedor de alimentos. O art. 5º, §2º, da Carta Magna, expressamente estabeleceu que os direitos e garantias expressos no caput do mesmo dispositivo não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela

⁹⁴ ADI 1480 MC, Relator Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18/05/2001 p. 429.

adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. O Pacto de São José da Costa Rica, entendido como um tratado internacional em matéria de direitos humanos, expressamente, só admite, no seu bojo, a possibilidade de prisão civil do devedor de alimentos e, conseqüentemente, não admite mais a possibilidade de prisão civil do depositário infiel.

4. Habeas corpus concedido⁹⁵.

Contudo, como o Supremo Tribunal Federal dá relevo especial às normas de processo legislativo, e os tratados são introduzidos na ordem interna pela porta do decreto legislativo, com *quórum* de aprovação de maioria simples, o Supremo Tribunal Federal entende que eles, mesmo diante dos artigos 1º, III, 4º, II, e 5º não teriam a autoridade para complementar a disciplina constitucional.

2.11 O artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal

Prescreve o artigo 5º, § 2º da Constituição Federal que “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Como vimos defendendo, os direitos humanos estão positivados no texto constitucional como direitos fundamentais, que apesar de nomes distintos tratam da mesma disciplina. Assim, a interpretação das normas de isenção relacionadas a direitos humanos não necessita de incorporação deste no sistema positivo, bastando levar em consideração os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil.

Sobre o parágrafo 2º da Constituição Federal, Albuquerque (2007, p. 73) sustenta que:

Esta norma traz o entendimento de que para além da existência dos direitos humanos formalmente expressos no texto constitucional, outros direitos também existem igualmente garantidos, embora não expressamente inseridos no texto constitucional, posto que embasados em convenções e tratados internacionais, ou, ainda, como decorrentes do regime ou princípios adotados pelo constituinte, trazendo à baila a importância da discussão acerca das noções formal e material de direitos fundamentais, mormente no que diz respeito à equiparação dos direitos materialmente fundamentais, principalmente aqueles que não encontram assento no texto constitucional, com relação aos direitos constantes do catálogo, questão que ainda está de

⁹⁵ HC 95967, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 11/11/2008, DJe 28/11/2008, p 1202

ser pacificada na doutrina⁹⁶.

Piovesan (2012, p. 128), professa que “[...] por força do artigo 5º, § 2º, todos os tratados de direitos humanos, independente do *quórum* de aprovação, são materialmente, constitucional, compondo o bloco de constitucionalidade”⁹⁷.

2.12 A emenda constitucional n. 45/04 e novo § 3º do artigo 5º da Constituição Federal

Introduzido pela Emenda 45/04, o § 3º do artigo 5º, CF, prescreve que:

Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

O texto constitucional acima, de certa forma, refletiu o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que tratados internacionais, ainda que veiculem direitos humanos, não seriam normas de natureza constitucional, justamente porque o decreto legislativo não teria o condão de complementar a disciplina constitucional.

Ademais, parte substancial da doutrina entende que os tratados ratificados antes do novo dispositivo foram incorporados ao texto constitucional como sendo normas de tal hierarquia⁹⁸.

Enfim, os novos tratados, a serem ratificados após a Emenda n. 45/04, só terão *status* de norma constitucional se forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, pondo, de certa forma, fim à polêmica existente na doutrina.

⁹⁶ ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 73.

⁹⁷ PIOVESAN, Flavia. Op. cit., p. 128.

⁹⁸ PIOVESAN, Flavia. Op. cit., p. 128/130.

CAPÍTULO 3 – A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ISENTIVAS

SUMÁRIO: 3.1 Interpretação e integração da legislação nacional; 3.2 A Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro; 3.3 As normas de interpretação no Código Tributário Nacional; 3.4 Críticas ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

3.1 Interpretação e integração da legislação nacional

Não existe sistema jurídico isento de lacunas, uma vez que seria impossível ao legislador prever e regular todas as situações, bem como não existe norma, por simples que seja, que não precise ser interpretada.

Carvalho (2008b, p. 127) ensina que “[...] o direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social”⁹⁹.

Dessa forma, cumpre observar que a atividade de interpretação ocorre quando o operador, diante do texto de lei, constrói o juízo de entendimento e compreensão da norma. Outrossim, integração se dá na lacuna da lei, de forma que o direito se aplique onde não existe norma. Sobre o tema, discorre Amaro (2008, p. 207-208) que:

Interpretar a norma consiste em identificar o seu sentido e alcance. Chama-se *hermenêutica* à ciência da interpretação. A interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. [...] Integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo. A distinção entre interpretação e integração está, portanto, em que, na primeira, se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que supõe, é claro, a *existência* de uma norma de lei sobre cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. Na segunda, após esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie¹⁰⁰.

Integrar o quê? Interpretar o quê? O direito positivo é um conjunto de normas jurídicas voltado para a disciplina das condutas intersubjetivas, na qual

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 127.

¹⁰⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 207-208.

busca o operador construir o sentido e o alcance das normas de condutas, que são construídas interpretando-se os textos jurídicos introduzidos no ordenamento. Ensina Becho (2015, p. 150) que a atividade interpretativa nasce com os chamados textos escritos¹⁰¹.

O ordenamento positivo brasileiro apresenta distintos corpos de linguagem visando à interpretação e à integração da legislação nacional. No Código Civil, temos a Lei de Introdução do Código Civil, atualmente chamada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – ementa com redação determinada pela Lei n. 12.376/2010. Aos demais Códigos, temos disposições sobre interpretação e integração, como ocorre no artigo 3º Código de Processo Penal.

No Código Tributário Nacional, assim como em outros diplomas, temos regras próprias de interpretação e integração da legislação nacional, consoante podem ser observados os artigos 107 a 112.

O ordenamento positivo é um sistema linguístico-comunicacional que introduz regras destinadas a regular a sociedade enquanto objeto cultural criado pelos seres humanos. Sayeg e Balera (2011, p.34-35)¹⁰² destacam:

De acordo com a realidade concreta, os direitos humanos permeiam, em caráter indissolúvel e acessível, o direito positivo na aplicação plena da norma jurídica, de modo que as múltiplas opções hermenêuticas não de ceder àquela resposta atraída pelo intratexto humanista balanceada pelo metatexto, agregando-se ao positivismo jurídico as respectivas dimensões discursiva, cultural e humanista para o fim de dignificação da pessoa humana.

Carvalho (2008b, p. 32) ¹⁰³ esclarece que:

O falar em linguagem remete o pensamento, forçosamente, para o sentido de outro vocábulo: o signo. Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem status lógico de relação. Nele, um suporte físico que se associa a um significado e uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa).

Parafraseando Eco (2005)¹⁰⁴, interpretar um texto significar explicar por

¹⁰¹ BECHO, Renato Lopes, **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.150.

¹⁰² SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p. 34-35.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 32.

que as palavras podem significar várias coisas e não outras através das quais o exegeta as interpreta. Ora, não podemos limitar a tarefa interpretativa, sob pena de ruir todo o sistema de direitos humanos preconizado na Constituição Federal, como se observa no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Os direitos humanos irradiam seus efeitos no processo de posituação e interpretação, buscando a felicidade dos cidadãos.

Flusser (2004, p. 43)¹⁰⁵, com domínio, esclarece que “As palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradoras de algo”. Adiante, complementa que:

[...] a língua, como sistema de símbolos apontando para algo, significando algo, procurando algo, não consiste de símbolos equivalentes, mas de símbolos hierarquicamente diferenciados. O significado de cada símbolo torna-se compreensível somente dentro do conjunto do sistema inteiro.¹⁰⁶

Podemos afirmar que a proposição jurídica, quando portadora de uma isenção tributária, é constituída de palavras (signos), todas com significados próprios, referindo-se a distintos corpos de linguagem de direito positivo, como direitos humanos, tributário, financeiro etc. Assim, o exegeta, ao interpretar uma isenção, notadamente quando relacionada a um direito humano, deve utilizar-se de métodos para construir o seu verdadeiro alcance, por estar relacionando com fundamentos, objetos e princípios da República Federal do Brasil.

A Constituição Federal, ao positivizar as palavras, como as que estabelecem a dignidade humana como fundamento, o princípio da prevalência dos direitos humanos nas suas relações internacionais, não admite que elas possam ser pensadas como dados brutos, sem conteúdo de significação, permitindo uma interpretação literal desgarrada do seu alcance.

Após esclarecer que o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo, Carvalho (1999, p. 66, grifo nosso)¹⁰⁷ ensina, com toda a propriedade que lhe é inseparável:

¹⁰⁴ ECO, Humberto. **Interpretação e superinterpretação**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

¹⁰⁵ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 43.

¹⁰⁶ FLUSSER, Vilém. Op. cit., p. 43.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 66.

[...] o direito positivo se apresenta aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado *numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos*. Agora, esse oferecer-se em linguagem significa dizer que aparece na amplitude de um texto, fincado este num determinado *corpus* que nos permite construir o discurso, utilizada aqui a palavra na acepção de plano de conteúdo, a ser percorrido no processo gerativo de sentido.

Dessa forma, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode ser negligenciada pelo intérprete, uma vez que os princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil são expressões plenas de sentido¹⁰⁸, que não podem ser ignoradas ou afastadas pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Nesse caso, a única opção do legislador infraconstitucional, ao positivar a regra de isenção tributária relacionada a direitos humanos, apta a mutilar parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, é efetivar os objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil.

O intérprete, por sua vez, deve se socorrer de outros meios de interpretação e integração da legislação quando relacionada a direitos humanos. Deve compreendê-las, sim, dentro do sentido teleológico que determinou a construção dos artigos 1º ao 5º da Constituição Federal ao positivar de forma tão generosa os direitos humanos.

O prestigiado Flusser (2004, p. 48)¹⁰⁹ esclarece:

À medida que as palavras apreendidas aumentam de número [...], começa a funcionar o jogo das regras que governam a organização das palavras. As palavras apreendidas começam a ser compreendidas. [...] As palavras, ele as apreende. Os dados brutos eles os traduz em palavras, para aprendê-los. E as palavras apreendidas são reagrupadas, são compreendidas. O intelecto pensa. A estes dois processos logo se junta um terceiro. As palavras organizadas, as frases, os pensamentos, começam a ser expelidos (em alemão: *ausgedrueckt*), expressos pelo intelecto na direção dos sentidos. As frases, os pensamentos tendem a “fenomenalizar-se”.

O exegeta, ao interpretar a regra de isenção relacionada a direitos humanos, socorre-se das leis e da Constituição Federal, diplomas normativos portadores de palavras com expressão de sentidos, e não de dados brutos. Assim, as palavras no texto constitucional, notadamente quando relacionadas a direitos humanos, devem ser dotadas de claros conteúdos de significação, sob pena de ruir

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 67.

¹⁰⁹ FLUSSER, Vilém. Op. cit., p. 48.

todo o ordenamento jurídico de direitos e as garantias constitucionais.

Professa Ferragut (2001, p. 85)¹¹⁰ que “Por intermédio dos signos é que fazemos dos objetos percebidos algo disponível, avaliável e conhecido. A interpretação dos signos, por sua vez, dá-se pela tradução em outros signos, que já não fazem remissão a coisas, mas a ideias”.

Essa remissão a que alude a autora deverá fazer referência exata, ou quase exata, à coisa com que pretenda manter correspondência, pois não há liberdade do intérprete ou aplicador da lei. A forma de interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não fica restrita à interpretação literal sob pena de ruírem os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil.

A linguagem, portanto, é elemento necessário para a constituição do direito; é capacidade de o ser humano comunicar-se. Somente há essa comunicação na medida em que as palavras são símbolos apreendidos com distintos conteúdos de significação, e possíveis de serem traduzidos em outros signos.

Para que o significado da regra de direito – como, por exemplo, os direitos humanos estabelecidos na Constituição Federal – seja entendido pelos seus destinatários, na forma mais ampla possível e assim façam correto juízo de significação (ato de inteligência) quando da leitura do signo, necessário se faz que não se imponham limites ao processo interpretativo, de forma a vincular o hermeneuta a métodos ineficazes como ocorre com a interpretação literal ou gramatical.

O intérprete, portanto, deve utilizar quaisquer meios para retirar o conteúdo de significação da lei, quando estiver analisando uma isenção relacionada a direitos humanos.

A Constituição Federal e as leis não se constituem em um sistema linguístico em processo de formação, mas em um produto humano dotado de mensagens a serem apreendidas pelos seus operadores e destinatários.

Outrossim, a Constituição Federal e as leis também não são dados brutos, desprovidos de conteúdo de significação e sentido teleológico, palavras soltas ou amontoadas de regras, de forma a autorizar que o legislador infraconstitucional, através de uma norma geral, possa engessar a atividade

¹¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85.

interpretativa, desprezando diretrizes constitucionais relativas a direitos humanos, sem estar preocupado com os pressupostos constitucionais que encareceram tão profundamente os direitos humanos.

Parafraseando Flusser (2004), esclarecemos que as palavras e frases contidas no *cosmo* da Constituição Federal são apreendidas e compreendidas como símbolos, e, em consequência, o *cosmo* da Constituição Federal é simbólico e tem significado. Ora, qual o significado de os direitos humanos estarem de forma tão privilegiada no texto constitucional?

O constituinte foi eloquente, pois ao relacionar os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil com os direitos humanos – estes últimos positivados como direitos fundamentais – não permite uma interpretação literal das isenções tributárias, de forma a desprezar saúde, meio ambiente equilibrado, transporte, todos os direitos sociais inalienáveis.

Portanto, para pensar num novo giro interpretativo quando a isenção tributária estiver relacionada a direitos humanos, necessário que partamos da premissa de que todas as palavras (signos) veiculadas pelo texto constitucional são passíveis de serem entendidas e compreendidas como portadoras de especiais conteúdos de significação, notadamente quando relacionadas a direitos humanos.

Antes de novamente parafrasear Flusser (2004), necessário esclarecer que a Constituição Federal assumiu, na moderna doutrina do Direito Constitucional, a feição jurídico-política de ser um diploma linguístico, que visa estruturar todo o Estado e a sociedade, disciplinando as mais diversas relações. Assim, a Magna Carta tem que ser entendida, necessariamente, como um documento que significa algo.

Ao refletir que a República Federativa do Brasil erigiu a dignidade da pessoa humana como fundamento, e como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e redução das desigualdades, a primazia interpretativa é voltada para a prevalência dos direitos humanos, pois a Constituição Federal consolidou a locução *direitos humanos* com elevados valores axiológicos. São palavras que irradiam e permeiam seus efeitos a toda legislação infraconstitucional, são portadoras de significados, indicam algo, apontam para algo, realizam algo, direcionam a interpretação.

Assim, não está o legislador infraconstitucional autorizado a desconstruir a Constituição, de forma a macular os direitos humanos ao impor uma interpretação

literal das isenções tributárias, como se os direitos humanos fossem um plexo de *dados brutos*, ou mesmo a carta de direitos fundamentais um diploma em processo de formação sem qualquer valor.

3.2 A lei de introdução às normas do direito brasileiro

A Lei de Introdução ao Código Civil, positivada no ordenamento jurídico pelo Decreto-lei n. 4.657/42, é atualmente nominada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Ementa com redação dada pela Lei n. 12.376/210). Trata-se de diploma que possui regras de interpretação e integração da legislação nacional. Prescreve a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Como observamos, sendo omissa a lei, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito, nesta ordem.

Ademais, levando-se em consideração que existiu uma clara intenção do legislador constituinte ao dar especial tratamento aos direitos humanos, não pode o operador ficar restrito a uma interpretação literal quando a isenção tributária relacionar com direitos humanos, atendendo aos fins sociais a que ela se dirige.

Assim, é de vital importância termos em mente que o direito é sistema uno e indecomponível, podendo ser utilizados pelo intérprete diversos meios de investigação da norma, visando buscar o seu real e efetivo alcance. Em face disso é que nós nos apoiamos nas lições de Amaro (2008, p. 207-208)¹¹¹, para quem:

O direito tributário desdobrado em relações jurídicas nas quais o direito do Estado é batizado pelos direitos do indivíduo, interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral, sem que haja lugar para aplicação de critérios apriorísticos.

Dessa forma, não podemos entender que o Código Tributário Nacional trouxe ao ordenamento jurídico um sistema cerrado de interpretação e integração do direito tributário, devendo se socorrer, sim, dos outros métodos eficazes para se

¹¹¹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 207-208.

desvendar o alcance da norma jurídica.

3.3 As normas de interpretação no Código Tributário Nacional

Consoante podemos observar, o Código Tributário Nacional apresenta regras próprias de interpretação e integração da legislação tributária, nos Arts. 107 a 112:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

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.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Antes de tudo, não concebemos o entendimento de que o Código Tributário Nacional regulou suficientemente as questões de interpretação e integração da legislação tributária.

Há que termos em mente, sim, a premissa de que o ordenamento jurídico é uno e indivisível, não permitindo ao legislador infraconstitucional a criação de uma ficção que possa limitar a primazia dos direitos humanos, engessando a atividade de

investigação da norma jurídica.

Assim, não é imutável a regra disposta no artigo 107, que prescreve que “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. Ora, o Código Tributário Nacional foi criado num momento conturbado da história nacional, na qual os direitos humanos estavam sendo vilipendiados, época em que o Brasil era governado por atos institucionais.

Então, como podemos admitir que as regras de integração da legislação tributária possam restringir direitos, notadamente quando a atual Constituição Federal constrói toda uma ordem baseada na primazia dos direitos humanos? No choque histórico, foi Castello Branco que sancionou o Código Tributário Nacional, e Ulysses Guimarães, na Assembleia Constituinte, que promulgou a Constituição Cidadã.

Outrossim, esclarece Freitas (2007, p. 559)¹¹², ao comentar o artigo 107 do Código Tributário Nacional, que:

A exposição de Motivos que encaminhou o Projeto de Código Tributário Nacional nos idos de julho de 1954, em magnífico trabalho de Rubens Gomes de Souza e competente equipe, componente da Comissão Especial presidida pelo Ministro da Fazenda, já assinalava quão acesas eram as controversas a respeito, registrando, então: “Finalmente enfrenta o debatido problema da interpretação da lei tributária, adotando decisivamente a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalista, traduzida na rejeição de quaisquer limitações apriorísticas da função do aplicador da lei”. Em decorrência desse critério básico, e da sua vinculação ao conteúdo econômico efetivo dos atos ou fatos tributados, traça regras especiais em relação a ela, quanto a determinadas situações particulares.

Seria excelente se o texto acima referido tivesse sido sancionado consoante o Projeto de Código Tributário Nacional nos idos de julho de 1954, em magnífico trabalho de Rubens Gomes de Souza e competente equipe, cuja mesa de trabalho encontra-se abarrotada no escritório do Livre Docente da USP/SP e PUC/SP, Dr. Carvalho.

Adiante, complementa Freitas (2007, p. 559) que “Os trabalhos levados a efeito no Congresso, porém, caminharam e resultaram, no afastamento do texto supra pela Comissão Revisora, em seu lugar, ingressando a redação afinal aprovada

¹¹² FREITAS, Vladimir Passo, Coordenador. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 E LC 114/2002), e IS (lc116/2003). 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 559.

para o art. 107 [...]”¹¹³.

Cabe consignar, ainda, que o artigo 108 do Código Tributário Nacional determinou que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada, primeiro a analogia e, em seguida, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. Diferenciou um pouco da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro em que a lacuna prescreve “a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” (artigo 4º, Decreto-lei 4.657/42).

Outrossim, determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional que “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção”. Diante de tudo o que se expôs neste trabalho até o presente momento podemos, ainda que prematuramente, concluir que a expressão do dispositivo legal em tela, não pode restringir um mandamento exposto na conjugação das normas constitucionais que se baseiam na primazia dos direitos humanos.

Dessa forma, o alcance do artigo 111 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado desde que não esteja em jogo algum direito humano: uma norma não pode ruir o sistema que, de forma tão encarecida, foi grafado no texto constitucional.

Amaro observa (2008, p. 222) claramente que “Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, história e sistemática, dos preceitos legais que versem as matérias em causa”¹¹⁴.

3.4 Críticas ao artigo 111 do código tributário nacional

Necessário, inicialmente, transcrever o que prescreve o artigo 111 do Código Tributário Nacional:

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.

Por ser objeto deste trabalho, a interpretação das isenções tributárias

¹¹³ FREITAS, Vladimir Passo. Op. cit., p. 559.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 222.

relacionadas a direitos humanos, ficamos circunscritos ao *caput* do artigo 111 e inciso II que prescreve a interpretação literal da legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção.

Essa norma, ao dispor sobre interpretação literal, está no discurso referindo-se à chamada interpretação gramatical, primeira fase do processo interpretativo.

Carvalho (1999, p. 108-109) situa que o processo gerador de conteúdo desenvolve-se em quatro planos distintos. Inicialmente, temos o plano da literalidade textual dos enunciados, depois o plano dos conteúdos de significação, o terceiro plano, denominado de conjunto articulado das significações, e, por último, a organização das normas construídas no nível anterior. Nesse sentido leciona o doutrinador que:

O aparecimento do texto, com essa estreiteza semântica, é o primeiro contacto do intérprete com a mensagem legislada e percebê-lo, como tal, marca o início da aventura exegética. [...] Prosseguindo-se, pode-se, perfeitamente, colocar a literalidade textual como centro dos nossos interesses cognoscitivos, deixando suspensa a atenção para o plano de conteúdo, e assim focalizar a presença morfológica das unidades empregadas pelo emissor, as partículas de conexão e a maneira como se tecem as combinações sintáticas que se aproximam os vocábulos, formando as frases, os períodos e os parágrafos¹¹⁵.

Ora, o plano da textualidade, conhecido como plano da literalidade ou gramatical, não pode determinar a interpretação das normas jurídicas, como dissemos anteriormente, de forma a engessar o raciocínio do operador, vilipendiando normas jurídicas destinadas a dar efetividade aos direitos humanos.

O plano da literalidade, isoladamente, é pífio e insuficiente para explicar normas de elevada categoria, notadamente quando a interpretação se debruça nas normas de isenção tributária relacionadas a direitos humanos.

Nascimento (1994, p. 94), com propriedade, salienta “Temos não haver nenhuma erronia ao se dizer que a interpretação gramatical, quando isolada, e a mais imperfeita das interpretações”.¹¹⁶

Professa Amaro (2008, p. 209) que:

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: 1999, p. 108-109.

¹¹⁶ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal**: princípios fundamentais, - artigos 1º a 4º. 1. ed. Porto Alegre: Livraria e Revista do Advogado, 1997, p. 94.

A par da interpretação extensiva e da interpretação restritiva, refere-se a chamada *interpretação estrita*, que busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações e sem acréscimos. O problema está que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal, de modo que a interpretação estrita pode ficar comprometida pelas deficiências de redação da norma legal. O Código Tributário Nacional exige a interpretação literal (portanto, estrita) em certas matérias (art. 111), o que, com frequência, fica no plano da mera recomendação ao intérprete ¹¹⁷.

Vanoni (1952, p. 210), com clareza ensina:

(A) *Interpretação gramatical ou literal* – o intérprete, em seu primeiro contacto com a norma escrita, deve levar em conta o significado das palavras através das quais o pensamento legislativo se manifesta. A lei (art. 3º da Lei de Introdução), fazendo uma regra lógica evidente, impõe que as palavras sejam entendidas segundo o seu significado próprio e segundo a conexão que tenham entre si. [...] Ocorre, todavia, que no uso legislativo as palavras assumem um valor diferente e mais específico que aquele que tem no uso comum: o uso da terminologia usada pela lei assume assim uma grande importância.¹¹⁸

Como observamos no decorrer das lições doutrinárias, a interpretação das leis não pode ser restringida por uma lei, ainda que de caráter geral e infraconstitucional, que mutile a nobre tarefa investigativa de construção do alcance da norma de conduta que, nas lições do prestigiado Carvalho (1999), passa por vários planos.

Para o professor Carvalho, o processo gerador (construtivo) de conteúdo de significação desenvolve-se em quatro planos distintos e coordenados. Inicialmente, temos o plano dos enunciados, caracterizado por todos os enunciados postos no sistema pelos agentes competentes, em suas mais diversas formas (Emendas, a Constituição, leis, sentenças, contratos etc.).

Esses enunciados são tomados pelos sujeitos, que se debruçam sobre eles, constroem seus conteúdos e significações sobre cada qual, isoladamente ainda. Aqui, estamos no plano da literalidade, o que demonstra ser insuficiente, quando a interpretação estiver relacionada a direitos humanos. Esses enunciados, com significado construído pelo operador, passam à condição de proposições. Todas as proposições, criadas pela atividade interpretativa do sujeito, passam a ser ordenadas, formando um conjunto mínimo capaz de transmitir a prescrição de uma conduta, ou seja, o alcance da norma jurídica.

¹¹⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 209.

¹¹⁸ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. 1. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras SA., 1952, p. 210.

Por fim, todas as normas produzidas por esse processo relacionam-se entre si, com base em determinados critérios lógicos (coordenação e subordinação), dando ensejo ao sistema do direito positivo. Após isso, cada uma dessas normas passa a ser reinterpretada por novos sujeitos, em uma atividade circular infinita e inesgotável.¹¹⁹

Outrossim, o processo de interpretação, segundo ensinamentos de Carvalho (1999), exige as características da inesgotabilidade e da intertextualidade, que são características essenciais do processo gerador de conteúdo. Pela intertextualidade temos a necessidade de transitar entre diferentes textos, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo, para buscar os conteúdos possíveis de serem considerados na construção da norma. Pela inesgotabilidade, temos o recorrente retorno ao início do processo gerador de conteúdo, assim como a possibilidade sempre presente de alteração dos conteúdos adotados em um primeiro processo. O processo não se exaure jamais, na medida em que sempre poderá ser realizado com base em novos conteúdos, em novos valores e novos sujeitos¹²⁰.

Neste sentido, a interpretação literal da norma deve ser desprezada, quando relacionada aos direitos humanos, pois a restrição ao plano da literalidade desvirtua os objetivos, fundamentos e princípio da República Federativa do Brasil (artigos 1º a 4º).

O direito é um sistema baseado em uma linguagem própria, seja descrevendo (ciência), seja constituindo (direito positivo). O direito necessita de uma linguagem que seja sistematizada entre os textos normativos e descritivos, e composta de símbolos, que se submetem à interpretação (tomada como atribuição de sentidos). Sendo uma manifestação humana (linguagem e interpretação) será dotada de valores e, dessa forma, não há como desprezar o que prescrevem os artigos 1º a 4º da Constituição Federal.

Para que possamos realizar esse processo de construção de sentidos, de conteúdos de significação, interpretar é preciso, pois consoante leciona Carvalho (2008) todo o procedimento de interpretação segue um determinado caminho ou procedimento, chamado de percurso gerador de sentidos. Esse percurso inicia-se no plano dos enunciados literais, passando pela construção de sentidos individuais,

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 108-122.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 1.ed. São Paulo, Noeses, 2008, Capítulos 3.2 a 3.4.1.

pela união de sentidos e construção de um sistema de enunciados completos interpretados. Usando esta terminologia, partimos dos enunciados, passamos pelas proposições, pela norma e chegamos ao sistema de direito positivo. Para cada qual, há um plano: plano das formulações literais, das significações, das normas jurídicas e dos vínculos de coordenação e de subordinação¹²¹.

Ora, a interpretação das isenções tributárias não pode ficar restrita ao plano da literalidade, uma vez que tratando de direitos humanos, ela encontra amparo no texto constitucional. Sayeg e Balera (2011, p. 34-35)¹²² pontificam que:

Texto é linguagem. E esta é viva, dinâmica, uma expressão da cultura humana na representação mental da existência do universo. A linguagem textual é apenas a estrutural física da norma jurídica; em razão disso, a norma jurídica seque a natureza não só do texto, mas também da linguagem. Não é um objeto inanimado, e sim, por especificidade, a representação viva do dever ser do homem e de todos os homens, em permanente transformação. [...] Por conseguinte, a norma jurídica é um esforço de conectividade do legislador que, por meio de código linguísticos e da representação viva do dever ser, modalizando condutas do homem e de todos os homens, passa por esse processo intra e inter-humano de positivação e torna indispensável o elemento humano da elaboração mental dessa representação universal, que par do dentro do homem: uma reação cultura ao respectivo esforço de conectividade previamente manifestado pelo legislador, em relação de causa e efeito.

Assim, quando a interpretação estiver relacionada a direitos humanos, a construção da norma pelo exegeta não deve ficar apenas no plano da literalidade. Dessa forma, deverá analisar e transitar pela Constituição Federal, especialmente no que se refere a princípios, objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil; é o que chamamos de intertextualidade, quando o intérprete deve necessariamente transitar entre diferentes textos, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo, para buscar os conteúdos possíveis de serem considerados na construção da norma. Outrossim, deve sempre o exegeta retornar ao texto do início do processo de construção de conteúdo, verificando o texto e sua compatibilidade com a norma construída.

Ademais, pela clareza de seus ensinamentos, trazemos à baila as lições de Nascimento¹²³:

Com efeito, a norma criada não tem vida isolada nem conteúdo estável,

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit.

¹²² SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. Op. cit., p 34-35.

¹²³ NASCIMENTO, Tupinambá Miguell Castro do. Op. cit., p. 96.

para todo o sempre. Ela ingressará, necessariamente, num ordenamento jurídico maior, com o qual deverá haver conformação. Tudo termina por ficar dentro de um sistema. Além do mais, a norma sempre sofrerá influência de valores sociais e outras interações a ela, materialmente estranhas.

Diante dessas percucientes lições, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode ser restringida a uma interpretação literal, mutiladora dos objetivos, dos fundamentos e dos princípios da República Federativa do Brasil, normas que dão fundamento de validade a todo ordenamento infraconstitucional.

CAPÍTULO 4 – AS NUANCES PARA UMA NOVA HERMENÊUTICA JURÍDICA SOBRE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 4.1 A hermenêutica jurídica; 4.2 A hermenêutica clássica; 4.2.1 A interpretação gramatical ou literal; 4.2.2 A interpretação lógica; 4.2.3 A interpretação sistêmica; 4.2.4 A interpretação teleológica; 4.2.5 A interpretação histórica; 4.3 A interpretação tópica; 4.4 Interpretação e o princípio da proporcionalidade; 4.5 A hermenêutica e respeito aos direitos humanos; 4.6 A hermenêutica e o respeito aos princípios constitucionais; 4.7 A hermenêutica tributária com primazia nos direitos humanos.

4.1 A hermenêutica jurídica

O direito, como objeto social, é composto de palavras e por isso deve ser interpretado. Robles (2005, p. 6-7)¹²⁴, encara o direito como sendo um complexo textual, concebendo-o como um sistema de comunicação cuja objeto é organizar a convivência humana mediante a regulação das suas ações. Declara que o direito é texto, diversamente de outros, fruto da cultura humana. Para o doutrinador, o direito é jurídico organizador-regulador. Ao conjunto de normas que regula as ações humanas denomina de sistema jurídico. Nesse sentido, afirma que:

Ordenamento é o texto jurídico exatamente como produzido pelas autoridades, que são as pessoas que tomam as decisões jurídicas. Os distintos poderes, a partir do constituinte e passando pelos constituídos, geram um texto, que podemos definir como texto jurídico bruto ou simplesmente material jurídico. Simplificando, pode-se dizer que se trata do texto tal como publicado no diário oficial ou nos boletins jurisprudenciais.

Becho (2000, p. 150, grifo do autor)¹²⁵ ensina:

A noção de interpretação vale para todas as searas comunicativas humanas. Interpretam-se filmes, fotos, quadros, músicas, peças teatrais, esculturas, vestuários e uma infinidade de vias de comunicação. Mesmo a palavra verbalizada precisa ser interpretada. Quantas vezes, num diálogo, um dos interlocutores fala: *mas não é isso que eu quis dizer?* O que ocorreu nessa situação foi uma divergência de interpretação. Quem falou tinha feito

¹²⁴ ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: quatro estudos sobre a teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves, Barueri, Manole, 2005, p. 6-7.

¹²⁵ BECHO, Renato Lopes. Op. cit., p. 150.

uma ideia (uma construção mental), mas na comunicação, na verbalização, houve uma falha, porque o interlocutor construiu uma noção, também mental, diversa daquela pretendida por quem falou. Até o silêncio pode ser interpretado.

A hermenêutica é a *ciência*, a técnica, a tarefa que tem por objeto a interpretação de textos. Por sua vez, hermenêutica jurídica é a ciência de interpretar textos jurídicos e, como Ciência, a linguagem deve ser livre de imperfeição. Dessa forma, a interpretação do direito positivo, no caso as leis que revelam isenções relacionadas com direitos humanos, deve ser unívoca, sem lacunas, levando em consideração os valores da República Federativa do Brasil, expressos nos artigos 1º a 4º da Constituição Federal.

Ramos (2015, 368-369)¹²⁶ professa que:

Os fundamentos da República convergem para a proteção dos direitos humanos.[...] A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) consiste na qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano, que o protege contra todo tratamento degradante e discriminação odiosa, bem como assegura condições materiais mínimas de sobrevivência. [...] Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil também se relacionam com a proteção dos direitos humanos, pois são finalidades da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, e ainda a promoção do promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Bastos (1999, p. 18)¹²⁷ esclarece que “A hermenêutica, segundo Emilio Betti, é a ciência do espírito que engloba o estudo da atividade humana de interpretar”. As palavras empregadas num determinado texto jurídico não possuem vida isolada; devemos destacá-las literalmente do sistema normativo ao qual pertença e assim isolá-las. As palavras, ainda quando veiculadas pela legislação infraconstitucional, como o que acontece com as isenções tributárias relacionadas a direitos humanos, são dotadas de conteúdos de significação que se relacionam com diversos textos normativos em vigor, algumas de forma mais profunda outras de forma mais superficial e rasa, cabendo ao hermeneuta a árdua tarefa de buscar o seu exato alcance, construindo os seus juízos de significação.

Nessa toada, necessário afirmar o papel fundamental da norma

¹²⁶ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 368-369.

¹²⁷ Bastos, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo, Celso Bastos Editor, 1999, p. 18.

constitucional, que irradia seus efeitos na legislação infraconstitucional e nela está posicionada de forma hierárquica.

No presente caso, interpretar isenções tributárias relacionadas a direitos humanos é, em primeira análise, respeitar e dar vigência às intransponíveis normas constitucionais, e, em segunda análise, cumprir o mandamento constitucional que a República Federativa do Brasil tem como *fundamento*: a dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho; *objetivos*: erradicar a pobreza e a marginalização; e *princípio*: a prevalência dos direitos humanos.

A hermenêutica da isenção tributária relacionada aos direitos humanos não pode ser literal tal como determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional; pelo contrário, a interpretação se dá levando-se em consideração os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, sendo impossível negar vigência a normas de tão especial grandeza.

Esclarecemos, assim, que a Constituição Federal estabelece “o conjunto de regras e preceitos, que se dizem fundamentais, estabelecidos pela soberania de um povo, para servir de base à sua organização política e firmar os direitos e deveres de cada um dos seus componentes”.¹²⁸

E nesse sentido adverte Nascimento (1989, p. 96)¹²⁹:

[...] O que se pretende afirmar é que a utilização da interpretação gramatical, como método único ou preponderante, contém sérios riscos. A Gramatical deve ser acolhida quando se a utiliza como colaboradora de outros métodos, atuando em conjunto com outros meios. A força comunicativa da palavra não pode ser descurada de todo.

Assim, com arrimo à tão elucidativa lição, cumpre observar que a interpretação literal é falha, precária e insuficiente para construir as normas de conduta de que se socorre o direito positivo infraconstitucional.

Dessa forma, observa Amaro (2008, p. 207-208)¹³⁰ que:

O direito tributário, desdobrado em relações jurídicas nas quais o direito do Estado é balizado pelos direitos do indivíduo, interpreta-se consoante regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral, sem que haja lugar para a aplicação de critérios apriorísticos.

¹²⁸ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. I, p. 527.

¹²⁹ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 96.

¹³⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 207-208.

E professa Becho (2000, p. 150)¹³¹ que “Essa atividade de interpretação ocorre quando o homem traduz, descobre, ou identifica as normas jurídicas, e a disciplina que se encarrega de estudar as suas técnicas é conhecida por hermenêutica”.

A interpretação de textos jurídicos, longe de ser um labor fácil, é por natureza difícil, seja pela complexidade dos textos legais, seja pelos erros e impropriedades e que, muitas vezes, vêm dotados de anormalidades técnicas, justamente por fruto de uma atividade legislativa de representantes de diversos seguimentos da sociedade (CARVALHO, 2008a)¹³².

Mas o exegeta ao interpretar isenções tributárias relacionadas a direitos humanos tem que levar em consideração que a Constituição Federal traçou uma estratégia semiótica, devendo respeitar e dar vigência às intransponíveis normas constitucionais, de forma a cumprir o mandamento constitucional que a República Federativa do Brasil tem como *fundamentos*: a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, *objetivos*: erradicar a pobreza e a marginalização, e *princípio*, a prevalência dos direitos humanos, reforçamos.

Eco (2005, p. 29, grifo nosso)¹³³, irrepreensivelmente, ensina que:

[...] entre a intenção do autor (muito difícil de descobrir e frequentemente irrelevante para a interpretação de um texto) e a intenção do intérprete que (para citar Richard Rorty) simplesmente “desbasta o texto até chegar a uma forma que sirva a seu propósito” existe uma terceira possibilidade. Existe a *intenção do texto*.

No presente estudo, a hermenêutica das isenções tributárias deve levar em consideração a vontade do legislador constitucional, a supremacia do texto constitucional, no sentido de que sejam respeitados os direitos humanos, interpretando-se sistematicamente o ordenamento positivo.

Nesse sentido, a interpretação deve ser feita, sempre, mesmo quando a lei seja clara, devendo o exegeta procurar os métodos para melhor reconstruir o pensamento do legislador, seja ele constitucional ou não.

Ademais, as normas tributárias são interpretadas como qualquer outra norma do sistema, e por isso o desenho apresentado pelo Código Tributário

¹³¹ BECHO, Renato Lopes. Op. cit., p. 150.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 37.

¹³³ ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29.

Nacional sempre será insuficiente para investigar o alcance da lei. Assim, cumpre observar que os principais métodos são: gramatical ou literal, lógico, sistêmico ou sistematizado, teleológico e histórico.

Cumpre observar, ainda, que não existe um método infalível e perfeito de interpretação, de se investigar o alcance da lei, construindo seus juízos de significação. O exegeta deverá sempre estar alerta aos métodos consagrados, visando dar efetividade às intransponíveis regras constitucionais, que não podem ser restringidas por uma interpretação literal dos comandos de uma regra de isenção tributária.

4.2 A hermenêutica clássica

São vários os métodos de interpretação do direito, mas cada qual se volta a uma única finalidade que é construir o alcance da norma jurídica. Ademais, não podemos deixar de afirmar que existe um modelo infalível de interpretação, pois os que existem são métodos que visam à análise do texto. Savigny (apud ECO, 2005) apresenta o que conhecemos como métodos tradicionais de interpretação, que são: gramatical, lógico, histórico e sistemático.

Hartz (1993, p. 58)¹³⁴, com propriedade professa que não há princípios formais de interpretação, e complementa que “[...] o juiz deve apurar a real vontade do legislador; não podem ser conhecidas regras formais de interpretação [...]”.

Dessa forma, independentemente do método a ser utilizado, interpretar uma lei significa construir a real vontade do legislador que, de forma alguma deve ser mutilada por um ou outro método.

4.2.1 A interpretação gramatical ou literal

A interpretação literal é aquela que tem por objeto as palavras contidas no texto da lei, utilizadas pelo legislador para se comunicar com a sociedade, servindo de suporte para transmitir a mensagem. E por esse método em comento, informa Carvalho (2008, p. 37)¹³⁵ que: “[...] o método literal seria aquele em que o intérprete

¹³⁴ HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução de Bradão Machado. Editora Resenha Tributária. 1993, p. 58.

¹³⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. cit., p. 37.

toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico [...]”.

Nessa linha de pensamento, o exegeta busca interpretar o texto no plano da literalidade, não se aprofundando na investigação da norma. Reale (1996, p. 275)¹³⁶ ensina que, nesse método, “[...] o dever do intérprete é analisar o dispositivo legal para captar o seu pleno valor expressional. A lei é uma declaração da vontade do legislador e, portanto, deve ser reproduzida com exatidão e fidelidade”. E completa que:

[...] Para isso, muitas vezes é necessário indagar do exato sentido de um vocábulo ou do valor das proposições do ponto de vista sintático. A lei é uma realidade morfológica e sintática que deve ser, por conseguinte, estudada sobre o ponto de vista gramatical. E da gramática – tomada esta palavra do sentido mais amplo – o primeiro caminho que o intérprete deve percorrer para dar-nos o sentido rigoroso de uma norma legal¹³⁷.

A interpretação gramatical – ou, simplesmente, do plano da literalidade – não é bastante para construir o exato alcance da norma a ser interpretada. Como dissemos em tópicos anteriores, com arrimo em lições de especial grandeza, o processo de interpretação exige a chamada intertextualidade, onde temos a necessidade de transitar entre diferentes textos, como o da Constituição Federal, o da Declaração Universal dos Direitos Humanos, buscando os conteúdos possíveis de serem considerados na construção da norma.

Outrossim, o método gramatical nem sequer atende à chamada inesgotabilidade, que é o retorno ao início do processo gerador de conteúdo, assim como a possibilidade sempre presente de alteração dos conteúdos adotados em um primeiro processo.

Portanto, a interpretação literal fica distante de construir o real alcance da norma, notadamente quando estamos diante de uma isenção tributária destinada a proteger os direitos humanos. A restrição ao plano da literalidade desvirtua-se dos objetivos, dos fundamentos e dos princípios da República Federativa do Brasil (artigos 1º a 4º). Maximiliano (2004, p. 19)¹³⁸ professa com maestria que:

41 – A palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta

¹³⁶ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 275.

¹³⁷ REALE, Miguel. Op. cit., pág. 275.

¹³⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 29.

sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se aconchegam e escondem várias ideias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto.

Não há como negar que a interpretação literal das isenções tributárias acarreta a restrição dos direitos humanos, tão encarecidos no texto constitucional; não há como restringir o alcance da isenção quando ela atinge o imposto de renda sobre proventos do contribuinte portador de certas doenças, deixando à margem outras, até mais graves, sob o fundamento de que a interpretação deve ser literal.

Ora, se a isenção tributária está relacionada a direitos humanos, a interpretação não pode ser literal, não é possível restringir o alcance da norma. Nesse sentido, Bastos (1999, p. 101) postula que “[...] não se dá conteúdo à Constituição a partir das leis. A fórmula a adotar-se para a explicação de conceitos opera sempre de “cima para baixo”, o que serve para dar segurança a suas definições”¹³⁹. E completa adiante que:

O postulado da supremacia da constituição repele todo o tipo de interpretação que venha de baixo, é dizer, repele toda a tentativa de interpretar a constituição a partir da lei. O que cumpre ser feito é sempre o contrário, vale dizer, procede-se à interpretação do ordenamento jurídico a partir da Constituição.¹⁴⁰

Outros autores de escol não divergem do entendimento de que a interpretação literal é a mais perigosa de todas, pois pode levar a distorções indesejáveis. Sobre a interpretação literal da isenção tributária, Borges (2001, p. 127-128), ao analisar o artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, faz severas críticas:

Esse dispositivo representa um retrocesso e um injustificado preconceito no tratamento legislativo das leis de isenção. A respeito, dele afirmar-se-ia, talvez, numa primeira análise, como o fez Vanoni frente a dispositivo semelhante do direito italiano, que a doutrina poderia demonstrar o ilogismo do preceito e pretender a sua revogação, mas *de jure condito*, [...] Com toda a procedência, portanto, Vanoni criticou a falta de razão do princípio de vedação da interpretação extensiva ou analógica das leis que isentam de obrigações tributárias. A isenção não é um privilégio, mas um reconhecimento de menos capacidade para suportar o tributo¹⁴¹.

¹³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 101.

¹⁴⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 102.

¹⁴¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 127-128.

Reforçamos, justamente pela autoridade do argumento, o que professa Nascimento (1989, p. 275): “Temo não haver nenhuma erronia ao se dizer que a interpretação gramatical, quando isolada, é a mais imperfeita das interpretações”¹⁴².

Becker (2007, p. 121)¹⁴³ adverte que “A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa *sem conteúdo jurídico* ou como simples fenômeno histórico”.

Por sua vez, Costa (2013, p. 121)¹⁴⁴, professa que: “[...] a chamada interpretação literal ou gramatical constitui, em verdade, apenas uma etapa inicial do processo interpretativo. A ela deve seguir-se o emprego de autênticos métodos de interpretação”. A interpretação literal não seria propriamente um método, pois é utilizada apenas para descobrir significado das palavras no texto da lei.

4.2.2 A Interpretação lógica

O método lógico de interpretação visa à estruturação do pensamento posto no texto da lei. Nascimento (1997, p. 94)¹⁴⁵ destaca que “Interpretar nem sempre é se utilizar, diante da norma, de um raciocínio lógico”. Ademais, o método lógico visa também explicar como o texto se relaciona com os demais do ordenamento o qual ele pertence.

Nesse sentido, completa Reale (1996, p. 275)¹⁴⁶ que:

[...] impõe-se o trabalho lógico, pois nenhum dispositivo está separado dos demais. Cada artigo de lei situa-se num capítulo ou num título e seu valor depende de sua colocação sistemática. É preciso, pois, interpretar a lei segundo os seus valores linguísticos, mas sempre situando-as no conjunto do sistema. Esse trabalho de compreensão de um preceito, em sua correlação com os que com ele se articulam logicamente, denomina-se interpretação lógico-sistemática.

Interpretação lógica e sistêmica são tratadas como métodos distintos.

¹⁴² NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal: princípios fundamentais**, - artigos 1º a 4º. 1. ed. Porto Alegre: Livraria e Revista do Advogado, 1997, p. 94.

¹⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 121.

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 121.

¹⁴⁵ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 275.

¹⁴⁶ REALE, Miguel. Op. cit., p. 275.

Ainda, explica Reale (1996, p. 275)¹⁴⁷ que:

[...] levados ao apego do texto, alguns mestres da Escola da Exegese sustentavam ser necessário distinguir a interpretação lógica da interpretação sistemática. A primeira cuidaria, apenas, do valor lógico das palavras, abstração feita posição distribuída a cada grupo de normas no conjunto geral do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, podemos concluir que o método lógico busca a vontade do legislador e seu pensamento ao elaborar o comando legislativo, bem como, com a estruturação do pensamento posto na criação da norma, resolve as ambiguidades e contradições, construindo um texto coerente.

4.2.3 A interpretação sistêmica

A interpretação sistêmica é a que melhor pode explicar a relação da lei com os demais textos normativos do sistema positivo, pois parte da premissa que nenhuma norma existe de forma isolada.

Assim, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos deve ser buscada mediante uma interpretação sistêmica da Constituição Federal, que não pode ser transgredida mediante legislação infraconstitucional que restringe o alcance da norma de conduta ao plano da literalidade.

Dessa forma, não deve a legislação infraconstitucional (artigo 111, II, do Código Tributário Nacional) restringir a atividade do hermeneuta ao plano da literalidade da proposição normativa, devendo ser admitida uma atividade interpretativa com maior liberdade, podendo, para tanto, empregar, na busca do real alcance da norma, outros métodos de interpretação.

Ademais, temos que, enquanto operadores do direito, cumprir o mandamento constitucional de que a República Federativa do Brasil tem *fundamentos* (a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho) *objetivos* (erradicar a pobreza e a marginalização) e *princípio* (a prevalência dos direitos humanos). Devemos tratar a Constituição Federal como um sistema linguístico-comunicacional, dotado de regras que fornecem o fundamento de validade de todo o ordenamento infraconstitucional, inclusive, e mais acentuada, das regras de isenção tributária relacionadas aos direitos humanos.

¹⁴⁷ REALE, Miguel. Op. cit., p. 275.

Nascimento (1997, p. 101)¹⁴⁸, por sua vez, observa que:

[...] Interpretação globalizada, e não setorizada. O elemento básico é o todo da Constituição, que representa um sistema, contra o qual nenhuma norma, constitucional ou não, pode conflitar. Na hermenêutica moderna, a interpretação sistêmica é a mais técnica de todos.

A colocação é imperiosa para esclarecer que não se pode restringir a tarefa interpretativa. Becker (2007, p. 122) ministra que:

“[...] Essa fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do *cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico* e que consiste em síntese: em extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais, leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e do sistema jurídico antecedente (plano vertical)”¹⁴⁹.

Carvalho (2008b, p. 131) esclarece:

[...] o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É neste intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga os postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação, que governam a coexistência das regras. O método sistêmico parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.¹⁵⁰

Na interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos devemos levar em consideração, sem claudicar, o método sistêmico, pois não devemos fugir do mandamento constitucional de que a República Federativa do Brasil tem como *fundamentos*, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, como *objetivos*, erradicação da pobreza e da marginalização, e como *princípio* a prevalência dos direitos humanos. Ora, esses valores orientam o hermeneuta no exato alcance da norma de isenção tributária relacionada a direitos humanos.

¹⁴⁸ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 101.

¹⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p.122.

¹⁵⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. cit., p. 131.

4.2.4 A interpretação teleológica

O método teleológico busca o fim almejado pelo legislador; é finalístico. Nesse sentido, ressalta o multicitado Nascimento (1997, p. 98-99)¹⁵¹ que a “[...] A lei deve ser interpretada, norma por norma, considerando os seus fins e o bem comum. Este é o método indicado pelo art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil [...]

Freitas (2007, p. 560)¹⁵², ao comentar ao artigo 107 do Código Tributário Nacional, professa que “A utilização do método teleológico impõe ao intérprete buscar o sentido, o real alcance da norma, a verdadeira finalidade perseguida quando de sua elaboração, com os consequentes efeitos práticos”.

4.2.5 A interpretação histórica

O método de interpretação histórica visa entender os motivos que impuseram o surgimento da lei, buscando os antecedentes históricos que imbuíram o legislador ao redigir o texto legal. Esse autor, na mesma página¹⁵³ explica que “Ao se utilizar do método histórico, procura o intérprete o sentido da regra jurídica recolhendo tudo quanto possa ao longo do tempo auxiliá-lo com vista a obter a melhor compreensão possível a respeito, no momento atual”.

4.3 A interpretação tópica

A atividade de pensar e interpretar textos jurídicos não é fácil, devendo o exegeta buscar sempre o alcance exato da lei, pois existe, como em qualquer texto, uma estratégia semiótica de transmissão de mensagens. Nesse sentido, utilizamos novamente os ensinamentos de Eco (2005, p. 76, grifo nosso)¹⁵⁴:

Reconhecer a *intentio operis* é reconhecer uma estratégia semiótica. Às vezes a estratégia semiótica é detectável **com** base em convenções estilísticas estabelecidas. [...] Como provar uma conjectura sobre a *intentio operis*? A única forma é *checá-la com o texto enquanto um todo coerente*. [...]: qualquer interpretação feita de uma certa parte de um texto, poderá ser aceita se for confirmada por outra parte do mesmo texto, e deverá ser rejeitada se a contradizer. Neste sentido, a coerência interna do texto domina os impulsos do leitor, de outro modo incontrollável.

¹⁵¹ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 98-99.

¹⁵² FREITAS, Vladimir Passo de, Op. cit., p. 560.

¹⁵³ FREITAS, Vladimir Passo de, Op. cit., p. 560

¹⁵⁴ ECO, Humberto. Op. cit., p. 76.

Mas como reconhecer essa estratégia semiótica, levando em consideração, por exemplo, que o campo sistêmico da interpretação pode explicar a relação da lei com os demais textos normativos do sistema positivo, já que parte da premissa que nenhuma norma existe de forma isolada?

Para Viehweg (1979, p. 215), o problema é o ponto de partida da interpretação tópica, pois em arredores é que gira o raciocínio a ser empregado. Por problema, entende o doutrinador que é:

[...] toda questão que aparentemente permite mais de uma resposta e que requer necessariamente um entendimento preliminar, de acordo com o qual toma o aspecto da questão que há de levar a sério e para a qual há que buscar uma resposta como solução.¹⁵⁵

Assim, quando o problema admitir mais de uma solução, temos que resolvê-lo mediante escolha da tópica que realize as exigências do caso concreto. Ela, nesse sentido, fornece meios para enfrentar tais situações sem que fiquemos presos sem saída.

Dessa forma, a interpretação das isenções tributárias relacionadas com direitos humanos deve ser considerada levando-se em conta os *topoi*. Conforme Nascimento (1997, p. 98-99)¹⁵⁶ os explica:

[...] em linhas gerais, premissas admitidas anteriormente ao ato de interpretação, que se afigurem como básicas, aceitas por todos, e, por isso, utilizáveis durante o ato de interpretar. São proposições que, como premissas, se têm como verdadeiras, verossímeis etc. e que auxiliam para resolver os problemas nascidos do processo interpretativo. Observa-se que, em todo processo intelectual com vista à interpretação, há suscitação de diversos problemas que, não resolvidos, impedem a conclusão interpretativa. [...]. Os *topoi* não têm a estabilidade das verdades axiomáticas. São premissas aceitas, desde que conformes com os valores atuais de uma sociedade. Mas diante de novos valores que apareçam, sempre há possibilidade de alteração, o que se dá, normalmente, de tempos em tempos distanciados. São *topoi*, por exemplo, *dar a cada um o que é seu, o não locupletamento sem causa, a autonomia da vontade*, [...]. A tópica, como já se enfatizou, é uma técnica de pensamento orientada para o problema, isto é, uma ou mais questões suscitadas pelo intérprete que pode ter, cada uma delas, duas ou mais respostas, ou soluções. A necessidade de se optar por uma única resposta, para prosseguimento ou finalização da interpretação, é que justifica a existência dos *topoi*.¹⁵⁷

¹⁵⁵ VIEHWEG, Theodor. **Tópica e jurisprudência**. Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo, tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr, v. I, Ministério da Justiça – Universidade de Brasília, Brasília, 1979.

¹⁵⁶ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 98-99.

¹⁵⁷ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p.104-105.

Viehweg (1979) considera a tópica como uma técnica de pensamento orientada para o problema, na qual se analisa o problema sob diversas perspectivas possíveis¹⁵⁸. Esse autor, ao citar Hartmann, esclarece que:

[...] o modo de pensar sistemático procede do todo. A concepção é nele o principal e permanece sempre como dominante. O ponto de vista está adotado desde o princípio. É a partir dele se selecionam os problemas. Os conteúdos dos problemas que não se conciliam com o ponto de vista são rejeitados. São considerados como uma questão falsamente colocada. Decide-se previamente não sobre a solução dos problemas, mas sim sobre os limites dentro dos quais a solução pode mover-se¹⁵⁹.

Assim, antes do processo interpretativo, o exegeta procura a solução para diversos problemas a partir do confronto de vários *topoi*. Os *topoi* são pontos de vista orientados para a resolução de problemas. Assim, é a natureza auxiliar dos *topoi* que só ganham sentido quando focados no problema.

Nascimento (1997, p. 106)¹⁶⁰ com maestria explica que:

Na verdade, a utilização da tópica, na interpretação da norma constitucional, é mais comum do que se pode pensar. A interpretação sistemática, que se apoia nos princípios advindos do Texto Supremo, é espécie de interpretação em que são utilizados os *topoi* – os princípios constitucionais – para solução dos problemas que se façam presentes no curso do processo hermenêutico. Daí, a tópica não é método de interpretação. É um meio de averiguação e de solução de problemas, forma mais intensa de busca da verdade. É regramento condutor do pensamento humano com direcionamento, no específico tema em exame, ao intérprete no ato da interpretação¹⁶¹.

Assim, não se constituindo em método de interpretação, os *topoi* não são imutáveis, alterando-se em relação a cada problema. Os *topoi* são admitidos com certa margem de elasticidade e flexibilidade, ou até desconsiderados, na função de auxiliar o intérprete na solução do problema posto no caso.

Ora, é evidente que a interpretação das normas isentivas não pode ser literal, consoante determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional, na medida em que a imposição mutila determinação constitucional de grosso calibre. É evidente que a Constituição Federal traçou *topoi* para a República Federativa do Brasil, determinando os *fundamentos, objetivos e princípios*, previstos nos artigos 1º a 4º da

¹⁵⁸ VIEHWEG, Thedor, Op. cit., p.

¹⁵⁹ VIEHWEG, Thedor, Op. cit., p.

¹⁶⁰ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 98-99.

¹⁶¹ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 106

Magna Carta, que se relacionam intimamente com os direitos humanos.

Cumpra assinalar, ainda, que não há qualquer incompatibilidade formal ou material do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, com a Constituição Federal. Não admitimos, então, uma imposição desmedida da legislação infraconstitucional quando a isenção tributária estiver relacionada à efetividade dos direitos humanos.

Como expusemos em capítulos anteriores, a isenção tem forte apelo extrafiscal, não se constituindo em mero favor fiscal, podendo ser instrumento de cumprimento dos *fundamentos, objetivos e princípios* da República Federativa do Brasil, previstos nos artigos 1º a 4º.

Bem sabemos, sim, que pelo princípio da generalidade da tributação, todos devem contribuir com o pagamento de imposto, não sendo possível e crível, entretanto, admitir que a imposição da interpretação literal da isenção tributária reduza o alcance dos fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, pois relacionados com os direitos humanos.

Inúmeros *topoi* podem ser considerados para moderar o alcance do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional. São alguns exemplos: (i) os *fundamentos*, como a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho; (ii) os seus *objetivos* de erradicar a pobreza e a marginalização; (iii) o *princípio* da prevalência dos direitos humanos; e (iv) que não se dá o conteúdo/alcance das normas constitucionais a partir das leis.

Cumpra observar, que mesmo tratando-se de normas abertas, a concretização não é desmedida. Pelo contrário, a tarefa de dar efetividade às normas constitucionais, notadamente seus fundamentos, objetivos e princípios, não é das mais fáceis. A concretização pela lei, ainda mais quanto se trate de dar efetividade a direitos humanos, deve estar em sintonia com a Constituição. Becho (2000, p. 77)¹⁶², *mutatis mutandis*, é contundente:

Admitir que uma lei infraconstitucional possa fixar o sujeito passivo de um tributo previsto na Constituição é o mesmo de se dizer que uma lei ordinária pode mudar a Constituição, negando-se supremacia desta sobre todo o sistema jurídico.

Ao interpretar as isenções tributárias relacionadas a direitos humanos,

¹⁶² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77.

devemos operar com primazia nos mandamentos constitucionais que a República Federativa do Brasil edificou. A força normativa da Constituição deve ser preservada, pois se o Constituinte estabeleceu como *fundamentos* a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, como *objetivos* erradicar a pobreza e a marginalização, como *princípio* a prevalência dos direitos humanos, não resta alternativa ao operador senão buscar preeminentemente sua vontade, conforme pretenderam os artigos 1º a 4º da Constituição Federal.

Admitir que a legislação infraconstitucional possa restringir o alcance de uma isenção tributária relacionada a direitos humanos, impondo-se uma interpretação literal, significa dizer que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, inciso II, possui amplo poder de conformação, de modo a mutilar ou arrasar a diretriz constitucional, constituindo-se em uma negação completa ao Direito Constitucional. Hesse (1991, p. 11, grifo nosso) esclarece que¹⁶³:

Afigura-se justificada a negação do Direito Constitucional, e a conseqüente negação do próprio valor da Teoria Geral do Estado enquanto ciência, se a Constituição jurídica expressa, efetivamente, uma momentânea constelação de poder. Ao contrário, essa doutrina afigura-se desprovida de fundamento se se puder admitir que a Constituição contém, ainda que de forma limitada, uma força própria, motivadora e ordenadora da vida do Estado. *A questão que se apresenta diz respeito à força normativa da Constituição.*

Adiante, esse autor (1991, p. 21-23, grifo nosso)¹⁶⁴ complementa:

A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido (Sinn) da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação. Em outras palavras, uma mudança das relações fáticas pode - ou deve - provocar mudanças na interpretação da Constituição. *Ao mesmo tempo, o sentido da proposição jurídica estabelece o limite da interpretação e, por conseguinte, o limite de qualquer mutação normativa.* A finalidade (Telos) de uma proposição constitucional e sua nítida vontade normativa não devem ser sacrificadas em virtude de uma mudança da situação. *Se o sentido de uma proposição normativa não pode mais ser realizado, a revisão constitucional afigura-se inevitável.* Do contrário, ter-se-ia a supressão da tensão entre norma e realidade com a supressão do próprio direito: *Uma interpretação construtiva é sempre possível e necessária dentro desses limites.* A dinâmica existente na interpretação construtiva constitui condição fundamental da força normativa da Constituição e, por conseguinte, de sua estabilidade. Caso ela venha a faltar, tornar-se-á inevitável, cedo ou tarde, a ruptura da situação jurídica vigente. (grifo nosso)

¹⁶³ HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição (Die normative kraft der verfassung)**. MENDES, Gilmar Ferreira (Trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 11.

¹⁶⁴ HESSE, Konrad. Op. cit., p. 21-23.

Dessa forma, socorrendo-nos dos ensinamentos semióticos de Flusser (2004, p. 41-43)¹⁶⁵, a interpretação das isenções tributárias, relacionadas a direitos humanos, deve buscar e realizar os princípios constitucionais, pois “As palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradores de algo”.

Portanto, a construção dos juízos de significação da norma de isenção tributária, quando relacionada a direitos humanos, deve estar pautada na supremacia da Constituição Federal, pois esta ao utilizar de um “[...] sistema de símbolos apontando para algo, significando algo, procurando algo, não consiste de símbolos equivalentes, mas de símbolos hierarquicamente diferenciados”.¹⁶⁶

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não deve ser literal sob pena de ruir todo o sistema constitucional; deve apontar para o desejo do legislador constituinte.

Assim, a Constituição Federal, ao positivar e apontar os fundamentos, objetivos e princípios em forma de frases com sentido (proposições normativas), não admite que elas possam ser pensadas como dados brutos, sem conteúdo de significação, sem qualquer vinculação à legislação infraconstitucional que daquela busca seu fundamento de validade.

Carvalho (1999, p. 66, grifo nosso)¹⁶⁷ ensina, com toda a propriedade que lhe é inseparável:

[...] o direito positivo se presente aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado *numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos*. Agora, esse oferecer-se em linguagem significa dizer que aparece na amplitude de um texto, fincado este num determinado *corpus* que nos permite construir o discurso, utilizada aqui a palavra na acepção de plano de conteúdo, a ser percorrido no processo gerativo de sentido.

Portanto, na interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos, o intérprete busca edificar profundo respeito aos valores como a dignidade da pessoa humana e os direitos humanos.

¹⁶⁵ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 41.

¹⁶⁶ FLUSSER, Vilém. Op. cit., p. 43.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 66.

4.4 Interpretação e o princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade na interpretação visa impedir que sejam edificados excessos na construção do sentido da norma, pois, a generalidade da tributação cede espaço para o caráter extrafiscal da isenção, quando esta estiver empregada na realização de direitos humanos. Não seria correto ampliar o princípio da generalidade quando colidir com uma isenção tributária de nítido caráter extrafiscal, como é o caso da isenção para os aposentados portadores de doenças graves.

Todos os princípios em choque na interpretação da isenção tributária relacionada a direitos humanos devem ser interpretados proporcionalmente e sem antinomias entre eles. Ensina Nascimento (1997, p. 107)¹⁶⁸ que:

Com efeito, o princípio da proporcionalidade nada mais é do que uma adequada e razoável relação entre os fins determinados numa norma e os meios previstos para o seu correto exercício, de tal maneira que, quebrada proporcionalidade entre os fins e os meios, há o arbítrio estatal. O princípio da proporcionalidade assim, objetiva o controle, fiscalização e obstáculo a ocorrência dos meios excessivos e abusivos. [...] Adiciona-se, por sim, na área da interpretação, a caracterização do princípio da proporcionalidade como dado paramétrico. Atua como elemento importante e superior na integração das normas jurídicas, quer as constitucionais, quer as infraconstitucionais. Quanto àquelas, é dado a ser levado em conta no método sistêmico enquanto no referente às subconstitucionais, deve-se considerar que o princípio é constitucional, e as leis hierárquicas inferiores a ele devem ser conformar.

Nunca é demais repetir, que pelo princípio da proporcionalidade, as leis infraconstitucionais, como o Código Tributário Nacional, devem permanecer subordinadas à Constituição Federal. E, analisando a questão da supremacia da norma constitucional, especialmente em nosso ordenamento jurídico, cuja Carta Maior é das mais rígidas, o ilustre jurista Sepúlveda Pertence (2001, p. 25)¹⁶⁹, pondera:

[...] Ela é suprema, e limita os poderes instituídos, a começar pelo legislador, nas próprias constituições flexíveis, na medida em que, mesmo nas constituições flexíveis, a validade da lei e a validade da emenda constitucional estão subordinadas à observância do processo legislativo estabelecido na própria Constituição do Estado.

¹⁶⁸ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p.107.

¹⁶⁹ SEPÚLVEDA PERTENCE, José Paulo. **Direito do Estado**: novos rumos. MODESTO, Paulo; MENDONÇA, Oscar (Coords.). São Paulo: Max Limonad, 2001, Tomo I, p. 25.

Partindo do princípio da proporcionalidade, temos que a interpretação do conteúdo das normas constitucionais é vertical, ou seja, de cima para baixo, e não o contrário. Ao interpretar os vocábulos constitucionais, devemos levar em consideração o fato de que a Constituição Federal ocupa o todo no arcabouço legislativo nacional.

O hermeneuta, ao interpretar isenções tributárias relacionadas a direitos humanos, tem que sopesar que o legislador infraconstitucional está limitado pelas disposições constitucionais, e o seu poder de conformação, ainda que no labor interpretativo, fica restrito à soberania constitucional, pois, ao contrário, teríamos leis e interpretadores como verdadeiros legisladores constitucionais.

Na tarefa interpretativa, o exegeta, de forma exata, tem que construir o real alcance da norma interpretada, de forma a cumprir os postulados constitucionais, não podendo ultrapassar os limites, sob pena de ofender o princípio da proporcionalidade, pois ao contrário transformaria a Constituição num mero “[...] papel pintado com tinta” (GRAU, 1988, p. 124)¹⁷⁰.

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos pode ser restringida por uma interpretação literal, desprezando-se as prescrições constitucionais constantes dos artigos 1º a 4º? Entendemos que não, pois a tarefa de interpretar normas leva em consideração todo o sistema normativo, e não somente o texto frio da norma interpretada.

Assim, devemos, antes de tudo, nos conscientizar sobre qual a vontade da norma constitucional para depois interpretar a legislação superveniente. Toda interpretação da legislação infraconstitucional deve guardar uma relação de estrita compatibilidade com o Texto Maior, traduzindo-se em respeito aos princípios constitucionais. Nesse sentido, Guerra Filho (1997, p. 17)¹⁷¹ acrescenta que:

Em vista disto, tem-se salientado bastante ultimamente a distinção entre normas jurídicas que são formuladas como *regras* e aquelas que assumem a forma de um *princípio*. As primeiras possuem a estrutura lógica que tradicionalmente se atribuiu às normas do Direito, com a descrição (ou “tipificação”) de fato, ao que se acrescenta a sua qualificação prescrita, amparada em uma sanção (ou na ausência dela, no caso da qualificação como “fato permitido”). Já os princípios fundamentais, igualmente dotados de validade positiva e de um modo geral estabelecidos

¹⁷⁰ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 124.

¹⁷¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria Revista do Advogado, 1997, p. 17.

na constituição, não se reportam a um fato específico, que se possa precisar com facilidade a ocorrência, extraindo a consequência prevista normativamente. Eles devem ser previstos como indicadores de uma opção pelo favorecimento de determinado valor, a ser levada em conta na apreciação jurídica de uma infinidade de fatos e situações possíveis, juntamente com outras tantas opções dessas, outros princípios igualmente adotados, que em determinado caso concreto podem se conflitar uns com os outros, quando já não são mesmo, *in abstracto*, antinômicos entre si.

Dessa forma, é com respeito aos princípios constitucionais, notadamente os fundamentais, bem como aos objetos e fundamentos, que a norma de isenção cumprirá o seu papel maior e extrafiscal, de zelar pela efetividade dos direitos humanos.

E assim é que determina o princípio da proporcionalidade, invocando a interpretação de modo que ele dê efetividade. Ensina Alexy (2008, p. 26-27)¹⁷²:

A questão que assim se coloca, de como melhor fundamentar a inscrição de um princípio de proporcionalidade do plano constitucional – se deduzindo-o da opção por um Estado de direito ou, então, dos próprios direitos fundamentais – assume, na Alemanha relevância mais doutrinária, já que na prática, a luz da reiterada jurisprudência do Tribunal Constitucional, não resta dúvida quanto à sua inserção na “base” do ordenamento jurídico (como se pode referir de maneira figurada à constituição). Além disso, nosso princípio aparece relacionado àquele que se pode considerar o problema principal a ser resolvido com a adoção de um regime constitucional pelo Estado, nomeadamente, a do relacionamento entre ele, a comunidade a ele submetida e os indivíduos que a compõem, a ser regulado de forma equitativamente vantajosa para todas as partes. Para que o Estado, em sua atividade, atenda aos interesses da maioria, respeitando os direitos individuais fundamentais, se faz necessário não só à existência de normas para pautar essa atividade e que, em certos casos nem mesmo a vontade de uma maioria pode derogar (Estado de direito), como também há de se reconhecer e lançar mão de um princípio regulativo para ponderar até que ponto se vai dar preferência ao todo ou às partes (princípio da proporcionalidade), e o que também não pode ir além de um certo limite, para não retirar o mínimo necessário a uma existência humana digna de ser chamada assim. Na constituição alemã, tendo em vista esse fato, consagra o art. 19, 2ª parte, o princípio segundo o qual os direitos fundamentais jamais devem ser ofendidos em sua essência (*Wesensgehaltsgarantie*). Exatamente dessa norma é que autores como Lerche e Dürig deduzem, *a contrario sensu*, consagração do princípio da proporcionalidade pelo direito constitucional, pois ela implica a aceitação de ofensa a direito fundamental “até um certo ponto”, donde a necessidade de um princípio para estabelecer o limite que não se deve ultrapassar (BVerfGE 34, 238).

A rigidez do artigo 111, inciso II do Código Tributário Nacional cede, em homenagem ao princípio da proporcionalidade, a uma interpretação que respeita os

¹⁷²ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 26-27.

direitos humanos, já que a efetividade dos direitos humanos é princípio fundamental na República Federativa do Brasil, ou como conclui Alexy (2008, p. 113)¹⁷³:

A proporcionalidade em sentido estrito importa na correspondência (*Angemessenheit*) entre meio o fim, o que requer o exame de como se estabeleceu a relação entre um e outro, com o “sopesamento” (*Abwägung*) de sua recíproca adequação, colocando, de um lado, o interesse no bem-estar da comunidade, e de outro, as garantias dos indivíduos que a integram, a fim de evitar que se beneficie demasiadamente um em detrimento do outro (BVerfGE 28, 280).

Assim, por ter em vista que o ordenamento jurídico é voltado para a realização das necessidades humanas, para o bem-estar das pessoas, ou seja, para a nossa felicidade, a interpretação literal das isenções tributárias, quando estas estiverem relacionadas aos direitos humanos, deve ser desprezada, para uma interpretação teleológica. Alexy (2008, p. 113-117)¹⁷⁴ ainda pontifica:

Que o princípio da dignidade humana é sopesado diante de outros princípios, com a finalidade de determinar o conteúdo da regra da dignidade humana, é algo que pode ser percebido com especial clareza na decisão sobre prisão perpétua, na qual se afirma que “a dignidade humana [...] tampouco é violada se a execução da pena for necessária em razão da permanente periculosidade do preso e se, por razão, for vedada graça” (BVerfGE 30,1 (27)). Com essa formulação fica estabelecido que a proteção da “comunidade estatal”, sob as condições mencionadas, tem precedência em face do princípio da dignidade humana. Diante de outras condições a precedência poderá ser definida de outra forma. [...]. Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento dos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípio válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, ao caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível de caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.

A prevalência dos direitos humanos foi elevada a princípio da República Federativa do Brasil, relacionando-se com os seus fundamentos e objetivos, impondo ao intérprete máxima realização de seus preceitos. Dessa forma, a prevalência dos direitos humanos irradia seus efeitos a toda legislação

¹⁷³ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Op. cit., p. 28.

¹⁷⁴ ALEXY, Robert. Op. cit, p. 113-117.

infraconstitucional.

4.5 A hermenêutica e o respeito aos direitos humanos

Cumpra assinalar que as constituições brasileiras sempre fixaram direitos e garantias fundamentais, de forma a conter os abusos praticados por aqueles que estão investidos de uma função pública. Assim, os direitos humanos devem ser estudados e sopesados sob diversos aspectos, inclusive na interpretação de isenções a eles relacionadas.

Ademais, não há que se construir uma dicotomia acadêmica entre direitos humanos e fundamentais, pois esses se referem a uma mesma realidade.

Hartz (1993, p. 76)¹⁷⁵, professa que “[...] métodos de interpretação ocultam, muitas vezes, um fiscalismo mesquinho que contraria frontalmente a vontade do legislador”. Ora, a limitação imposta pelo artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, destrói a especial atenção que foi dispensada pela Constituição Federal aos direitos humanos.

Todo o sistema de garantias de direitos na Constituição Federal foi construído na prevalência dos direitos humanos e na dignidade da pessoa humana, embora esses estejam intimamente ligados.

Guerra Filho (p. 1997, p. 35)¹⁷⁶ esclarece que:

Na realidade é a pauta de direitos fundamentais em um sistema político que noticia o seu caráter autoritário ou democrático, liberal ou social. É ainda esse elenco de direitos que anuncia os princípios processuais mais gerais e indispensáveis e delinea os limites do poder político estatal, razão pelo qual os direitos fundamentais constituem o cerne de qualquer ordem jurídica, a “meduladas constituições” e a teoria que se pretende desenvolver acerca de tais direitos há de vislumbrá-los sob este ângulo.

Andrade (1987, p. 11) ensina que os direitos fundamentais – direitos humanos – apresentam três dimensões. Assim, aquilo que denominamos direitos fundamentais:

[...] tanto podem ser vistos enquanto direitos de todos os homens, em todos os tempos e em todos os lugares – perspectiva filosófica ou jusnaturalista; como podem ser considerados direitos de todos os homens (ou categoria de

¹⁷⁵ HARTZ, Wilhelm. Op. cit., p. 76.

¹⁷⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Op. cit., p. 35

homens), em todos os lugares, num certo tempo – perspectiva universalista ou internacionalista; como ainda podem ser referidos aos direitos dos homens (cidadãos), num determinado tempo e lugar, isto é, num Estado concreto – perspectiva estadual ou constitucional.

Portanto, tendo a Constituição Federal tratado de forma tão especial os direitos humanos, em normas de tão grosso calibre, toda a atuação dos poderes investidos deve ser de forma a realizar esses direitos. Foi sob o título de direitos fundamentais que foram encartados os direitos humanos na Constituição Federal, cabendo ao exegeta encontrar normas que, pelo seu conteúdo, ditam as regras de como as isenções tributárias devem ser interpretadas quando relacionadas aos direitos humanos.

Afirma, ainda, Guerra Filho (1997, p. 36) ¹⁷⁷ que:

A adoção desse termo para designar os direitos positivados em nossa Constituição, no entanto, não exclui a possibilidade de invocação de outros decorrentes do regime e dos princípios nela adotados (Constituição Federal, art. 5º § 2º). Na nossa ordem jurídico-constitucional, ainda que um direito fundamental não esteja expressamente positivado, pode o mesmo ser deduzido dos princípios e do regime adotados na Lei Maior. Essa, a compreensão que traduz a segurança jurídica e não congela a pauta de direitos fundamentais em um texto normativo.

Compreendem-se na expressão *direitos fundamentais do homem* – direitos humanos – os princípios informadores de toda a ordem jurídica, os quais estatuem diretrizes prescritivas para a resolução dos problemas constitucionais e infraconstitucionais, especialmente na interpretação das isenções tributárias.

Com efeito, ao utilizarmos a expressão *direitos fundamentais do homem*, queremos aduzir, também com o seu emprego, o complexo das prerrogativas e institutos inerentes à defesa do cidadão, que garantem a convivência digna do contribuinte, frente à insaciável fúria arrecadatória de que se investem os órgãos da administração tributária em todos os níveis da federação, deixando à margem a efetividade de normas tão essenciais, como a vida, saúde, meio ambiente etc.

Assim, dentro do estatuto do contribuinte encontramos normas catalogáveis como direitos fundamentais da pessoa, ou – de forma mais apropriada ao estudo dos direitos humanos – porque sem os seres humanos não há base normativa tributária para ser realizada. Mais uma vez esclarece Guerra Filho (1997,

¹⁷⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Op. cit., p. 35.

p. 36)¹⁷⁸:

Há, na verdade, quem entenda tais direitos como sendo os próprios direitos naturais, os direitos humanos. Acerca dessa diversificação terminológica e suas razões, o ensinamento sempre elucidador do professor Paulo Bonavides: “A primeira questão que se levanta com o respeito à teoria dos direitos fundamentais é a seguinte: podem as expressões direitos humanos, direitos do homem e direitos fundamentais ser usadas indiferentemente? Temos visto nesse tocante o uso promíscuo de tais denominações na literatura jurídica, ocorrendo, porém o emprego mais frequente de *direitos humanos* e *direitos do homem* entre autores anglo-americanos e latinos, em coerência, aliás, com a tradição e a história, enquanto a expressão *direitos fundamentais* parece ficar circunscrita à preferência dos publicistas alemães.

Ademais, são fundamentais, porque sem eles a atividade tributária não se realiza validamente. Como ficaria a atividade tributária sem respeito aos direitos humanos? Daí a determinação da Lei Fundamental para que esses direitos se constituam com um núcleo intangível, insuperável, que não pode ser modificado, nem suprimido, sequer por meio do Poder Constituinte Derivado, consoante se infere do disposto do art. 60, § 4.º, IV. Evidentemente que o Código Tributário Nacional, de forma transversa, não pode limitar a interpretação da isenção, como ocorre com o artigo 111, inciso II, e restringir a aplicação da isenção tributária quando relacionada a direitos humanos.

Prescreve a Constituição Federal, em seu artigo 5.º, incisos X e XII, que são invioláveis a vida, a liberdade, a intimidade, a honra e a imagem das pessoas. Nos artigos 1º a 4º encontramos os mandamentos constitucionais que trazem os *fundamentos, objetivos e princípios* da República Federativa do Brasil, todos com íntima relação com direitos humanos. Ora, são normas de grosso calibre que não podem ser desprezadas pelos operadores do direito.

A Ciência do Direito, analisando o ordenamento constitucional em vigor, reconhece três níveis de direitos fundamentais, dividindo-os didaticamente para facilitar o seu entendimento. Foram nomeados como direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira.

Os direitos fundamentais de *primeira geração* são os direitos de defesa do indivíduo perante o Estado. Trata-se das liberdades públicas que constituem o núcleo dos direitos fundamentais. Dizem respeito a uma inibição do Poder Estatal ou, se preferirmos, a uma prestação meramente negativa.

¹⁷⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Op. cit., p. 36.

Contudo, os direitos fundamentais, na sua primeira fase, constituem limitações ao poder, notadamente ao poder estatal. Eles definem fronteira entre o que é lícito e o que não o é para o Estado. E, limitando o poder, deixam de fora do alcance da atuação estatal um núcleo irredutível de liberdade.

Conforme assevera Bastos (1998, p. 170)¹⁷⁹:

Considera-os, também, como asseguradores de uma área de inibição da atuação estatal, o que vale dizer: uma forma de repartição de competências entre o Estado e o indivíduo. O primeiro é competente para tudo, salvo para imiscuir-se naquelas questões cuja decisão cabe soberanamente ao indivíduo.

Os direitos de primeira geração, portanto, têm por escopo assegurar liberdade contra o Estado, garantindo, assim, a vida, o direito de locomoção, de expressão do pensamento, de propriedade etc. O quadro exposto, contudo, trata de direitos individuais com caráter negativo, não sendo suficiente para garantir liberdade aos indivíduos, sofrendo, dessa forma, forte evolução.

De um lado, passou a reconhecer que muitas vezes é necessário proteger o grupo e não o indivíduo isoladamente, como, *verbi gratia*, a família, a igreja, a associação. Por outro lado, surgiram os direitos cujo conteúdo consiste na possibilidade de a pessoa receber alguma prestação do Estado. O caminho, portanto, foi trazer reparo às insuficiências sociais, sobretudo, na formulação de direitos econômicos, sociais, políticos e culturais, que vieram a enriquecer a enunciação clássica. Trata-se dos direitos de *segunda geração*.

Ferreira Filho (1996, p. 51-52)¹⁸⁰ bem anota:

O objeto do direito social é, tipicamente, uma contraprestação sob a forma da prestação de um serviço. O serviço escolar, quanto ao direito à educação, o serviço médico – sanitário - hospitalar, quanto ao direito à saúde [...]. Ou, na impossibilidade de satisfazer o direito por uma prestação direta, uma contrapartida em dinheiro. É o seguro-desemprego para o direito ao trabalho.

Consideramos que os direitos fundamentais de segunda geração, também denominados direitos sociais, são aqueles que exigem uma realização

¹⁷⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 170.

¹⁸⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 51-52.

prestacional do Estado.

Assim, enquanto os direitos fundamentais de primeira geração são conhecidos como direitos negativos, os de segunda geração são conhecidos como direitos positivos. Já os *de terceira geração* são os direitos difusos e coletivos.

O direito coletivo é o “transindividual de natureza indivisível”, conforme prescreve o artigo 81, parágrafo único, II, do Código de Defesa do Consumidor, sendo titular uma coletividade, povo, categoria, classe, cujos membros estão entre si, vinculados por uma relação jurídica.

Consoante determina o artigo 81, parágrafo único, I, do Estatuto do Consumidor, direito difuso é o que se reconhece, sem individualização, a toda uma série indeterminada de pessoas que partilham certas condições, revelando preocupações com o meio ambiente, a defesa do consumidor etc.

É necessário esclarecer que as normas constitucionais são voltadas para o Poder Público, incumbindo-lhe a fundamental missão de executar, legislar e decidir acerca da matéria estabelecida na Constituição, não podendo de forma alguma limitar-se a uma atividade interpretativa.

Alexy (2008, p. 248-249)¹⁸¹ pontua que:

Até este ponto o que interessava eram as posições de direitos fundamentais na sua expressão individual. Quem fala de um direito fundamental, como do direito à vida ou a liberdade de expressão, normalmente não quer fazer menção a uma posição individual, mas ao direito fundamental completo. Mas o que é um direito fundamental completo? A resposta mais simples seria aquela segundo a qual um direito fundamental completo é um feixe de posições de direitos fundamentais. Permanece, no entanto, a questão acerca daquilo que faz com que as posições individuais se unam em um direito fundamental. Aqui também a resposta mais simples seria: sua atribuição a uma respondem normas que as reconhecem. Nesse sentido, a *união* de um feixe de normas a uma disposição de direito fundamental. Com isso, no entanto, é contemplado somente um dos aspectos de um conceito inteiramente desenvolvido de direito fundamental completo, como se verá a seguir.

Os direitos humanos, sob a roupagem de direitos e garantias fundamentais, dirigem-se, em primeiro lugar, ao Poder Público, pois este tem o dever de realizar seus preceitos normativos e, num segundo momento, aos indivíduos. Estes só se tornam destinatários das normas constitucionais se o Poder Público as tornar efetivas, a fim de lograrem eficácia social.

Araújo e Nunes Jr. (2001, p.87)¹⁸², a respeito dos destinatários dos

¹⁸¹ ALEXY, Robert. Op. cit., p. 248-249.

direitos fundamentais asseveram que “a interpretação sistemática e finalística do texto constitucional não deixa dúvidas de que os direitos fundamentais se destinam a todos os indivíduos, independentemente de sua nacionalidade ou situação no Brasil”.

Ao exegeta cabe a missão, quando interpretar normas tributárias relacionadas a direitos humanos, como acontece com a isenção tributária, de empregar métodos de busca do verdadeiro alcance da norma, construindo os seus significados e dando-lhe exato alcance, a fim de preservar a soberania da Constituição Federal.

Por fim, Albuquerque (2007, p. 39-40)¹⁸³ informa que:

Adentrando à questão dos direitos fundamentais, inserida no bojo mais amplo dos direitos humanos, e sem entrar na discussão conceitual existente, firmamos nossa posição, a despeito da visão que deita raízes na esteira dos ensinamentos de Bonavides, - seguindo os passos do publicista Carl Schmitt, que entende como direitos fundamentais aqueles nomeados constitucionalmente e que são revestidos de um grau maior de garantia e segurança (imutáveis ou de difícil alteração, somente permitida pela via estreita da emenda à Constituição, conceito que a nosso ver, no caso brasileiro, merece ressalva -, de que a noção de direitos fundamentais não está necessariamente vinculada à questão de sua posituação constitucional, mas, sobretudo, afeta a noção de suas várias “dimensões”, no que se distinguem os direitos humanos, de 1ª geração, dos direitos fundamentais, de 2ª, 3ª e 4ª “dimensões” que vinham logo após, como resultado do amadurecimento dos primeiros, positivados o não, entendimento esse que, no caso brasileiro, vem a calhar o que dispõe o § 2º, do artigo 5º, do texto constitucional brasileiro de 1988.

Assim, o poder de tributar encontra limitação não apenas no Sistema Tributário Nacional, consoante artigos 150 a 152 da Constituição Federal, mas também nas preciosas normas constantes dos artigos 1º a 5º, que tratam os fundamentos, objetivos, princípios e direitos fundamentais da pessoa.

4.6 A hermenêutica e o respeito aos princípios constitucionais

O operador do direito, diante de uma isenção tributária relacionada a direitos humanos, não está limitado a interpretar literalmente o dispositivo em foco. Deverá dizer o direito de forma a respeitar a vontade soberana da Constituição

¹⁸² ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES Jr., Vidal Serrano. Op. cit., p. 87.

¹⁸³ ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 39-40. Op. cit., p. 39-40.

Federal. A respeito, Canotilho (2001, p. 425)¹⁸⁴ postula: “Em linguagem ainda semiológica: a constituição determina injuntivamente uma mensagem em relação ao legislador e os efeitos que ele deve provar nas instâncias legiferantes”.

Um dos efeitos da inobservância da norma constitucional, no Brasil, é a invalidade da norma de menor hierarquia. Dessa forma, não poderá o Poder Público negar eficácia às normas constitucionais que tratam de direitos humanos.

A Constituição Federal, ao positivar palavras em forma de frases (proposições normativas), não admite que elas possam ser pensadas como dados brutos, sem conteúdo de significação, de forma a serem desprezadas pelo intérprete da norma de isenção tributária. Rothenburg (1999, p. 17)¹⁸⁵ reforça:

Trata-se da expressão dos valores principais de uma dada concepção do Direito, naturalmente abstratos e abrangentes. Não quer isso dizer, todavia, que os princípios são inteiramente ou sempre genéricos e imprecisos: ao contrário, possuem um significado determinado, passível de um satisfatório grau de concretização por intermédio das operações de aplicação desses preceitos jurídicos nucleares às situações de fato, assim que os princípios sejam *determináveis em concreto*.

Após esclarecer que o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo, Carvalho (2008b, p. 66, grifo nosso)¹⁸⁶:

[...] o direito positivo se presente aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado *numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos*. Agora, esse oferecer-se em linguagem significa dizer que aparece na amplitude de um texto, fincado este num determinado *corpus* que nos permite construir o discurso, utilizada aqui a palavra na acepção de plano de conteúdo, a ser percorrido no processo gerativo de sentido.

Dessa forma, os direitos humanos ganharam especial destaque pela Constituição Federal, que foram prescritos como direitos fundamentais da pessoa.

No início, a Constituição Federal foi apreendida como elemento de estruturação estatal, traduzindo-se como expressão ideal para conferir legitimação jurídica à atividade desempenhada pelos chefes de governos.

Após evolução natural, que experimenta toda disciplina jurídica, o direito

¹⁸⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. 2. ed. Rio de Janeiro: Coimbra Editora, 2001, p. 425.

¹⁸⁵ ROTHENBURG, Walter Claudios. **Princípios constitucionais**. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 17.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 2008b, p. 66.

constitucional fez com que a Constituição ganhasse mais corpo, constituindo-se de normas materiais (regras propriamente constitucionais) e formais (regras que necessariamente não precisam constar na Constituição), assumindo, assim, nova feição jurídico-política, com novas disciplinas, como a do Direito Tributário.

Portanto, a Constituição deixou de ser um singelo documento de organização estatal, passando a ser um diploma que visa estruturar todo o Estado e a sociedade, disciplinando as mais diversas relações e empregando os direitos humanos como direitos fundamentais da pessoa.

Hartz (1993, p. 66)¹⁸⁷, acerca da influência do direito constitucional, esclarece que:

Devemos tentar buscar um equilíbrio racional entre os interesses do fisco e os do cidadão, buscando-o do espírito da Lei Fundamental, exatamente para permitir que os cidadãos e o seu Estado, em nível mais elevado, se transformem numa unidade e, dessa forma, as duas adquirem segurança.

A Constituição erige-se como documento essencial a um Estado Democrático de Direito. É ela uma lei constitucional, positivada, dotada de conteúdos de significação, servindo como elemento norteador das relações sociais e políticas, dentre elas a tributária. Nesta toada, a lição de Miranda 1996, p.67)¹⁸⁸ é fundamental:

[...] Enquanto parcela do ordenamento jurídico do Estado, a Constituição é elemento conformado e elemento conformador de relações sociais, bem como resultado e factor de integração política. Ela reflete a formação, as crenças, as atitudes mentais, a geografia e as condições econômicas de uma sociedade e, simultaneamente, imprime-lhe caráter, funciona como princípio de organização, dispõe sobre os direitos e deveres de indivíduos e dos grupos, rege seus comportamentos, racionaliza as suas posições recíprocas e perante a vida coletiva como um todo, pode ser agente ora de conservação, ora de transformação.

A Constituição Federal, sim, é a norma fundamental de todo o ordenamento positivo; em outras palavras, é ela que confere legitimação jurídica a ser desempenhada pelo Congresso Nacional e por todos os demais operadores do direito.

Sendo uma norma suprema, a Constituição está acima de todas as

¹⁸⁷ HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução, Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 76.

¹⁸⁸ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**: constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, Tomo II, p. 67.

demais normas do ordenamento e é o único meio hábil para salvaguardar valores sociais indispensáveis à vida em sociedade organizada.

Ao interpretar a Constituição, o hermenêuta deve buscar e alcançar a sua vontade. É a força normativa da Constituição que ordena o Estado, permitindo sua existência como sociedade organizada. A atividade de instituição e arrecadação foi sobremaneira disciplinada na Constituição Federal de 1988, e, justamente por isso, sua força normativa organiza e determina o modo de atuação da atividade legislativa, *in casu*, a criação de tributos. Outrossim, os direitos humanos ganharam importância fundamental, constituindo-se no Diploma Maior em direitos fundamentais da pessoa.

Assim, os princípios constitucionais expressos e implícitos são elementos conformadores do ordenamento constitucional, dotados de conteúdos de significação tornando-se normas de estruturas que organizam toda a tarefa legislativa e interpretativa tributária, no sentido de que especificam a direção a ser tomada.

No texto da Magna Carta encontramos normas tributárias catalogáveis como sobre-princípios, princípios, imunidades, isenção etc., de forma a estar estruturada, já no plano constitucional, toda a atividade arrecadatória. Não podemos esquecer que as isenções tributárias se revestem de forte caráter extrafiscal de forma a preservar e garantir a efetividade dos direitos humanos.

A norma fundamental de toda a sociedade não deve ser entendida como uma pasta caótica de dados brutos, que reclame do legislador ordinário ampla conformação e concretização de suas normas, sem nenhum tipo de submissão aos seus imperativos. A Constituição deve ser entendida como elemento linguístico dotado de uma mensagem ao legislador e operadores do direito.

Devemos, ainda, antes de adentrarmos às distinções entre princípios e regras, apontarmos o que são regras de comportamento e regras de estruturas.

A clássica divisão estabelecida na doutrina, ensina Carvalho (2008a, p. 187)¹⁸⁹, que dentro do sistema do direito positivo, temos dois tipos de normas jurídicas. As normas de comportamento miram as condutas das pessoas, em suas relações de intersubjetividade, prescrevendo-as, enquanto as normas de estrutura visam às condutas humanas relacionadas à produção normativa.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a, p. 187.

Esclarece, ainda, Carvalho (2008a, p. 187)¹⁹⁰, que por meio das normas de estrutura inseridas no ordenamento jurídico, há novas unidades deôntico-jurídicas (dever-ser):

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas e dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

Outrossim, regras e princípios são entidades normativas distintas, e a sua conceituação e operacionalidade são fundamentais para a efetividade dos direitos humanos.

O direito positivo é formado pelos enunciados prescritivos, comumente classificados como princípios ou regras, constituindo-se, de modo geral, como normas jurídicas.

Ensina Carvalho (2008a, p. 414-420)¹⁹¹ que todas as normas jurídicas possuem a mesma estrutura (homogeneidade sintática), variando somente o conteúdo delas (heterogeneidade semântica)¹⁹². Em síntese, a estrutura da norma jurídica está formada por um antecedente (hipótese), que descreve um fato, e por um conseqüente, que prescreve uma relação jurídica.

Dentre as normas jurídicas, temos as normas de isenção tributária (regras) que prescrevem que, ocorrido um fato relevante, este impedirá a incidência de uma norma tributária (regra) de incidência do tributo. A isenção tributária é uma regra de estrutura e visa à conduta humana relacionada à produção de outras normas jurídicas, especialmente a de incidência do tributo, impedindo a operacionalidade da regra-matriz de incidência tributária pela mutilação de um de seus critérios.

Princípios são normas jurídicas superiores, diretivas de grande valor axiológico de superior hierarquia; têm força vinculante na medida em que fixam os valores e direcionamento do ordenamento jurídico. Trazem os princípios e valores

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 187.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 414-420.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 414-420.

supremos de ordenação do sistema positivo, apresentando-se como limites objetivos ou valores em si mesmo. Carvalho (2008a, p. 191-192)¹⁹³ ensina que:

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

Rothenburg (1999, p. 17) ¹⁹⁴ leciona que:

As características materiais mencionadas fazem-se acompanhar de uma diferenciação formal (ou distinta forma de apresentação): os princípios são dotados de um elevado grau de abstração o que não significa impossibilidade de determinação – e, conseqüentemente, de baixa densidade semântico-normativa (mas podendo ser integrados por meio de interpretação/aplicação, sobremodo através de outras normas e até mesmo em relação a situações específicas, como decisões judiciais e atos administrativo), ao passo que as demais normas (regras) possuem um menor grau de abstração e mais alta densidade normativa.

Adiante, conclui Rothenburg (1999, p. 18)¹⁹⁵ :

[...] os princípios são dotados de *vagueza*, no sentido de uma enunciação larga e aberta, capaz de hospedar as grandes linhas na direção das quais deve orientar-se todo o ordenamento jurídico. Trata-se da expressão dos valores principais de uma dada concepção do Direito, naturalmente abstratos e abrangentes.

Assim, fica registrado que os princípios são classificados em princípios que encerram valores, chamados de *princípio-valor*, de difícil operacionalidade pelo exegeta, cujos exemplos típicos são o princípio da igualdade ou isonomia, do não confisco, de justiça, de segurança, e princípios que introduzem limites objetivos, conhecidos como *princípio-limite objetivo*, como é o caso da anterioridade, da irretroatividade, da legalidade, estes últimos são de fácil percepção e aplicabilidade

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 191-192

¹⁹⁴ ROTHENBURG, Walter Claudios. Op. cit., p. 17.

¹⁹⁵ ROTHENBURG, Walter Claudios. Op. cit., p.18

pelo hermeneuta.

Os princípios classificados como valores em si mesmos nunca apresentam consenso doutrinário, sendo de aplicação, dependente do balanço histórico ou social, de forma mais ou menos elásticas, preservando o sistema jurídico. A segunda classe, conhecida por limites objetivos, é de fácil aplicação. É uma questão de constatação, verificando a existência de lei, a data em que foi publicada, quando entra em vigor etc.

Quaisquer que sejam os princípios, temos com eles as “[...] linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator agregador num dado feixe de normas” (Carvalho 2008a, p. 414)¹⁹⁶.

Com profundidade afirma Alexy (2008, p. 85-86) que não há como existir uma teoria dos direitos fundamentais sem os princípios constitucionais:

Para a teoria dos direitos fundamentais, a mais importante delas é a distinção entre regras e princípios. Essa distinção é a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos. Sem ela não podemos haver nem uma teoria adequada sobre as restrições a direitos fundamentais, nem uma doutrina adequada sobre as restrições a direitos fundamentais, nem uma doutrina satisfatória sobre colisões, nem uma teoria suficiente sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico. Essa distinção constitui um elemento fundamental não somente da dogmática dos direitos de liberdade e de igualdade, mas também dos direitos a proteção, a organização e procedimentos e a prestações em sentido estrito. Com sua ajuda, problemas como os efeitos dos direitos fundamentais perante terceiros e a repartição de competências entre tribunal constitucional e parlamento podem ser mais bem esclarecidos, a distinção entre regras e princípios constitui, além disso, a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais e, com isso, um ponto de partida para a resposta à pergunta acerca da possibilidade e dos limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais. Nesse sentido, a distinção entre regras e princípios desempenha um papel no contexto dos direitos fundamentais. As normas de direitos fundamentais são não raro caracterizadas como “princípios” como ainda mais frequência, o caráter principiológico das normas de direitos fundamentais é sublinhado de maneira menos direta. Como será visto, isso ocorre, por exemplo, quando se fala em valores, objetivos, fórmulas abreviadas ou regras sobre ônus argumentativo. Por outro lado, faz-se referência às normas de direitos fundamentais como regras quando se afirma que a Constituição deve ser levada a sério como lei, ou quando se aponta para a possibilidade de fundamentação dedutiva também no âmbito dos direitos fundamentais. No entanto, essas caracterizações permanecem quase no nível de sugestões. O que falta é uma distinção precisa entre regras e princípios e uma utilização sistemática

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit.. p. 414.

dessa distinção. A isso serão dedicados os tópicos seguintes.¹⁹⁷

Se existe uma imposição constitucional, tal como os direitos humanos, na qual se orienta a República Federativa quanto aos seus princípios, fundamentos e objetivos, toda a interpretação das normas infraconstitucionais deve utilizar métodos de construção do real alcance. Os direitos humanos, são elevados à norma de relevante superioridade, vinculada à interpretação das normas infraconstitucionais, de forma que a efetividade da Constituição Federal não fique restringida sob o critério do legislador.

Dessa forma, a concretização das imposições constitucionais pressupõe que as normas constitucionais não fiquem sujeitas às restrições a serem edificadas pelo legislativo.

Ora, nem sequer o Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de ser o guardião da Constituição, tem autoridade para dar ampla conformação a conceitos constitucionais, restringindo a aplicação dos direitos humanos. Ao contrário, na sua tarefa de zelar pela correta observação do texto constitucional, deve agir de forma a preservar os objetivos, fundamentos, princípios e os direitos fundamentais da pessoa.

4.7 A hermenêutica tributária com primazia nos direitos humanos

A interpretação das normas jurídicas no ordenamento jurídico nacional deverá levar em consideração a supremacia do texto constitucional, dando primazia aos direitos humanos que se constituem em fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, elevados à norma de especial grandeza. Isso se dá porque o texto constitucional, tratando de ser um sistema linguístico, é portador de uma mensagem a que legislador deve obedecer, seja ele derivado ou infraconstitucional, como pelos poderes investidos e demais operadores e intérpretes do direito. O texto constitucional, portanto, vincula palavras que são dotadas de conteúdos de significação; devem elas ser apreendidas e compreendidas por todos os operadores, uma vez que se relacionam com direitos humanos.

É o que acontece quando nos deparamos com os direitos humanos,

¹⁹⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5. ed. alemã. Malherios Editores, 2008, p. 85-86.

constantes nos art. 1º ao 5º. Ao interpretarmos os seguintes signos “*fundamentos*”, “*dignidade da pessoa humana*”, “*valores sociais do trabalho*”, “*objetivos*”, “*erradicar a pobreza*”, “*marginalização*”, “*princípio*”, “*prevalência dos direitos humanos*”, “*direitos fundamentais*”, percebemos um arquétipo estruturante do ordenamento jurídico constitucional de que os direitos humanos condicionam a interpretação.

Assim, o direito tributário, notadamente a isenção tributária, tem que preservar os fundamentos, os objetivos, os princípios e os direitos fundamentais. Todos os ramos do direito, didaticamente considerados, tem que dar atenção especial à dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho, à erradicação da pobreza e da marginalização do homem e ao princípio da prevalência dos direitos humanos.

É a vontade do legislador constituinte que, ao aprovar a norma constitucional, transmite a mensagem aos seus destinatários, que a República Federativa do Brasil busca preeminentemente a prevalência dos direitos humanos.

Conforme reiterado, as palavras (signos), quando veiculadas pelo texto constitucional, estão dotadas de conteúdos de significação, que o intérprete deve buscar ao realizar sua análise.

Não se trata de normas dotadas de vaguidade e ambiguidade. Eco (2005, p. 76, grifo nosso)¹⁹⁸ destaca que:

Reconhecer a *intentio operis* é reconhecer uma estratégia semiótica. Às vezes a *estratégia semiótica* é detectável com base em *convenções estilísticas estabelecidas*. [...] Como provar uma conjetura sobre a *intentio operis*? A *única forma* é *checá-la com o texto enquanto um todo coerente*. [...]: *qualquer interpretação feita de uma certa parte de um texto, poderá ser aceita se for confirmada por outra parte do mesmo texto, e deverá ser rejeitada se a contradizer*. Neste sentido, a coerência interna do texto domina os impulsos do leitor, de outro modo incontrolável.

Qual a estratégia contida nos artigos 1º ao 5º da Constituição Federal, erigindo um Sistema Constitucional com tamanha preocupação com os direitos humanos? O papel da norma constitucional, quanto aos direitos humanos, é dar o norte, a direção a ser seguida, devendo o intérprete, ao interpretar normas de isenção tributárias quando relacionadas aos direitos humanos, buscar os fins coligidos com o sistema constitucional.

Esclarecemos que a Constituição Federal estabelece “[...] o conjunto de

¹⁹⁸ ECO, Humberto. Op. cit., p. 76.

regras e preceitos, que se dizem fundamentais, estabelecidos pela soberania de um povo, para servir de base à sua organização política e firmar os direitos e deveres de cada um seus componentes”¹⁹⁹.

Outrossim, professa Ramos (2015, p. 99)²⁰⁰ que:

[...] a interpretação conforme aos direitos humanos é complexa, fruto da interdependência e indivisibilidade desses próprios direitos. A indivisibilidade e interdependência impedem que se analise uma norma de direitos humanos de modo isolado dos demais direitos. Pelo contrário, a compreensão e aplicação de uma norma de direitos humanos é sempre feita levando-se em consideração os demais direitos atingidos, que igualmente são relevantes indispensáveis a uma vida digna.

Portanto, a Constituição Federal deve ser entendida como um estatuto pronto e acabado, a qual contém, em cada uma de suas normas, uma mensagem que pode ser perfeitamente captada e apreendida pelo destinatário.

Ao realizar (concretizar) os direitos fundamentais, os destinatários devem partir da premissa de que o Texto Constitucional não se subordina à atividade legislativa infraconstitucional.

A título de arremate, concordamos com Ramos (2015, p. 99)²⁰¹:

[...] a interpretação dos direitos humanos ganha importância pela sua: 1) superioridade normativa, pois não há outras normas superiores nas quais pode o intérprete buscar auxílio; 2) forma expansiva, que acarreta a jusfundamentalização do direito, fazendo com que todas as facetas da vida social sejam atingidas pelos direitos humanos

¹⁹⁹ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. I, p. 527.

²⁰⁰ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 2. ed., rev., atual., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 99.

²⁰¹ RAMOS, André de Carvalho. Op. cit., p. 99.

CAPÍTULO 5 – A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA NA REGRA MATRIZ DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

SUMARIO: 5.1 Objetivos do desenvolvimento do presente capítulo; 5.2 A isenção como forte instrumento de atuação na seara econômica; 5.3 A regra matriz do artigo 170 da Constituição Federal

5.1 Objetivos do desenvolvimento do presente capítulo

Prescreve o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que as isenções tributárias são interpretadas literalmente.

As isenções tributárias, atualmente, possuem forte caráter de extrafiscalidade, relacionando-se com diversos direitos fundamentais que, de certa forma, orientam a atividade de interpretação da norma jurídica infraconstitucional.

Em função disso, não podemos admitir que uma norma infraconstitucional limite a tarefa de interpretar textos legais, notadamente, isenções tributárias quando estiverem relacionadas com a efetividade dos direitos humanos.

Existem diversos diplomas legislativos infraconstitucionais que se relacionam com os mais diversos direitos humanos, como saúde, meio ambiente, transporte, locomoção, criando isenções tributárias para dar efetividades a esses direitos. Se a isenção tributária visa à efetividade dos direitos humanos, sua restrição interpretativa não pode ser considerada pelo aplicador da lei, por ofender a Constituição Federal no tocante aos seus fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, consoante artigos 1º ao 4º, dispositivos esses que se relacionam intimamente com os direitos humanos.

A restrição imposta pela interpretação literal, como observamos no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, desafia a Constituição Federal, voltada para a realização máxima dos direitos humanos, positivados como direitos fundamentais. Outrossim, se o direito é voltado para a felicidade das pessoas, permitindo sua convivência em sociedade, não há que admitirmos odiosa discriminação.

Nesses casos, a interpretação não poderá ser restringida exclusivamente ao método literal, devendo ser útil, condicionante e focada na primazia das normas constitucionais. Ou seja, a isenção tributária relacionada ao meio ambiente, ao

transporte e à saúde tem que incidir de forma sistêmica e teleológica, para preservar e dar efetividade aos direitos humanos, sendo respeitado o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, o meio ambiente etc.

A isenção tributária quando relacionada a direitos humanos não tem resposta satisfatória do judiciário, que tende a restringir sua interpretação ao método literal, mesmo quando relacionados com saúde, meio ambiente, transporte, locomoção etc.

Este trabalho, portanto, se volta para essa deformidade do sistema, pois os direitos humanos não podem ter sua efetividade vinculada a uma norma infraconstitucional que determine o alcance da interpretação tributária.

Então, o intérprete deve ser cuidadoso na interpretação das normas constitucionais, pois na aplicação da isenção tributária relacionada a direitos humanos deve respeitar a supremacia da constituição.

Há necessidade de respeito às normas constitucionais, especialmente àquelas relacionadas aos direitos humanos, pois o legislador constituinte foi eloquente ao presentear os direitos humanos com normas de tão elevado calibre.

O direito tributário sempre admitiu interpretação analógica, integrativa, teleológica, além de outros métodos, não se restringindo a indigitada interpretação literal. Ora, quando a isenção tributária estiver voltada para a realização de um direito humano, à sua interpretação deve ser preservar a vontade do legislador constituinte que dispensou especial tratamento aos direitos humanos.

Assim é que reforçamos o foco deste trabalho, no sentido de que a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos deverá reverenciar as normas constitucionais. A norma de isenção por estar relacionada ao indivíduo e dando como efetivadas as normas de direitos humanos, qualquer que seja o diploma, deve dispensar tratamento mais favorável ao indivíduo.

Justamente para dar efetividade aos direitos humanos e observância imperiosa aos intransponíveis preceitos constitucionais, é que não podemos interpretar a Constituição Federal a partir da legislação infraconstitucional, por violar olímpicamente seus princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil.

5.2 A isenção como forte instrumento de atuação na seara econômica

A palavra isenção aparece treze vezes no Código Tributário Nacional. Assim, visa o presente estudo, sim, debruçar-se nas normas gerais que estruturam o nascimento, sua interpretação e aplicação. São elas:

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

[...]

II - outorga de isenção;

[...]

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

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.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Ademais, sendo forte instrumento de política fiscal, a isenção tributária tem enorme apelo extrafiscal, pois corrige distorções indesejadas, equilibrando o desenvolvimento socioeconômico do país. E não apenas isso, ajuda a promover a realização de boa parte de direitos sociais como saúde, previdência, meio ambiente etc.

A isenção tributária é, pois, um fator importantíssimo de promoção de direitos sociais, realizando a tarefa de ajudar a promover uma justiça fiscal mais efetiva, de tal forma que a tributação não prejudique fortemente os menos abastados.

Certas isenções tributárias, outrossim, têm forte apelo social de forma a promover o acesso mais desonerado a bens de consumo, como veículos, e desonerar os proventos de aposentadorias do portador de doenças graves, propiciando, no primeiro, o direito ao transporte digno e, no segundo, recurso para tratamento da saúde, que só alcançam os mais abastados, deixando à míngua o restante da população.

A interpretação das isenções tributárias relacionada a direitos humanos é importantíssima, pois, em determinadas situações, não poderá o exegeta desprezar

outros métodos de interpretação para aplicação isolada do artigo 111, do Código Tributário Nacional, que prescreve (impõe) a interpretação literal quando se trata de legislação que disponha sobre isenção tributária.

Este estudo, portanto, tem forte apelo social, pois a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não fica restrita ao que prescreve o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Assim, estando relacionada aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal admite- outras formas de investigação da proposição jurídica.

Necessário, ainda, esclarecer que a interpretação de toda norma jurídica requer cuidados, pois a interpretação isolada ou literal, como prescreve o Código Tributário Nacional, é absolutamente insuficiente e, muitas vezes, leva a resultados inteiramente absurdos, ruindo com os direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos,

Todo o direito positivo é construído tendo como premissa fundamental a unicidade do sistema. Dessa forma, para se chegar ao correto alcance da norma, não basta que o intérprete se restrinja simploriamente ao alcance literal do enunciado da norma de isenção. A rigor, a norma jurídica isolada não existe, pois toda proposição normativa somente adquire o *status* de norma jurídica quando ingressa no sistema, adequando-se às demais normas integrantes dessa estrutura.

Eco (2005, p. 28)²⁰² esclarece que “[...] Interpretar um texto significa explicar por que essas palavras podem fazer várias coisas (e não outras) através do modo pelo qual são interpretadas”.

Assim, este estudo reforça que não podemos restringir o alcance da norma de isenção para uma interpretação meramente literal, ainda quando relacionada com direitos humanos, consagrados em dois importantíssimos estatutos. Os direitos humanos são assegurados na Constituição Federal e também constam da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que prescreve:

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS **Preâmbulo**

Considerando que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e dos seus direitos iguais e inalienáveis

²⁰² ECO, Humberto. **Interpretação e superinterpretação**. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

constitui o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo;
Considerando que o **desconhecimento e o desprezo dos direitos do Homem conduziram a atos de barbárie que revoltam a consciência da Humanidade e que o advento de um mundo em que os seres humanos sejam livres de falar e de crer, libertos do terror e da miséria, foi proclamado como a mais alta inspiração do Homem;**

Considerando que é **essencial a proteção dos direitos do Homem através de um regime de direito**, para que o Homem não seja compelido, em supremo recurso, à revolta contra a tirania e a opressão;

Considerando que é essencial encorajar o desenvolvimento de relações amistosas entre as nações;

Considerando que, na Carta, os povos das Nações Unidas proclamam, de novo, a sua fé nos direitos fundamentais do Homem, **na dignidade e no valor da pessoa humana, na igualdade de direitos dos homens e das mulheres e se declaram resolvidos a favorecer o progresso social e a instaurar melhores condições de vida dentro de uma liberdade mais ampla;**

Considerando que os Estados membros se comprometeram a promover, em cooperação com a Organização das Nações Unidas, o respeito universal e efetivo dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais;

Considerando que uma concepção comum destes direitos e liberdades é da mais alta importância para dar plena satisfação a tal compromisso:

A Assembleia Geral proclama a presente **Declaração Universal dos Direitos Humanos** como ideal comum a atingir por todos os povos e todas as nações, a fim de que todos os indivíduos e todos os órgãos da sociedade, tendo-a constantemente no espírito, se esforcem, pelo ensino e pela educação, por desenvolver o respeito desses direitos e liberdades e por promover, por medidas progressivas de ordem nacional e internacional, o seu reconhecimento e a sua aplicação universais e efetivos tanto entre as populações dos próprios Estados membros como entre as dos territórios colocados sob a sua jurisdição.

Artigo 1°

Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.

Artigo 2°

Todos os seres humanos podem invocar os direitos e as liberdades proclamados na presente Declaração, sem distinção alguma, nomeadamente de raça, de cor, de sexo, de língua, de religião, de opinião política ou outra, de origem nacional ou social, de fortuna, de nascimento ou de qualquer outra situação. Além disso, não será feita nenhuma distinção fundada no estatuto político, jurídico ou internacional do país ou do território da naturalidade da pessoa, seja esse país ou território independente, sob tutela, autônomo ou sujeito a alguma limitação de soberania.

Artigo 3°

Todo indivíduo tem direito à vida, à liberdade e à segurança pessoal.

Artigo 4°

Ninguém será mantido em escravatura ou em servidão; a escravatura e o trato dos escravos, sob todas as formas, são proibidos.

Artigo 5°

Ninguém será submetido a tortura nem a penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes.

Artigo 6°

Todos os indivíduos têm direito ao reconhecimento, em todos os lugares, da sua personalidade jurídica.

Artigo 7°

Todos são iguais perante a lei e, sem distinção, **têm direito a igual proteção da lei**. Todos têm direito a proteção igual contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer

incitamento a tal discriminação.

Artigo 8°

Toda a pessoa tem direito a recurso efetivo para as jurisdições nacionais competentes contra os atos que violem os direitos fundamentais reconhecidos pela Constituição ou pela lei.

Artigo 9°

Ninguém pode ser arbitrariamente preso, detido ou exilado.

Artigo 10°

Toda a pessoa tem direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja equitativa e publicamente julgada por um tribunal independente e imparcial que decida dos seus direitos e obrigações ou das razões de qualquer acusação em matéria penal que contra ela seja deduzida.

Artigo 11°

1. Toda a pessoa acusada de um ato delituoso presume-se inocente até que a sua culpabilidade fique legalmente provada no decurso de um processo público em que todas as garantias necessárias de defesa lhe sejam asseguradas.

2. Ninguém será condenado por ações ou omissões que, no momento da sua prática, não constituíam ato delituoso à face do direito interno ou internacional. Do mesmo modo, não será infligida pena mais grave do que a que era aplicável no momento em que o ato delituoso foi cometido.

Artigo 12°

Ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação. Contra tais intromissões ou ataques toda a pessoa tem direito a proteção da lei.

Artigo 13°

1. Toda a pessoa tem o direito de livremente circular e escolher a sua residência no interior de um Estado.

2. Toda a pessoa tem o direito de abandonar o país em que se encontra, incluindo o seu, e o direito de regressar ao seu país.

Artigo 14°

1. Toda a pessoa sujeita a perseguição tem o direito de procurar e de beneficiar de asilo em outros países.

2. Este direito não pode, porém, ser invocado no caso de processo realmente existente por crime de direito comum ou por atividades contrárias aos fins e aos princípios das Nações Unidas.

Artigo 15°

1. Todo o indivíduo tem direito a ter uma nacionalidade.

2. Ninguém pode ser arbitrariamente privado da sua nacionalidade nem do direito de mudar de nacionalidade.

Artigo 16°

1. A partir da idade núbil, o homem e a mulher têm o direito de casar e de constituir família, sem restrição alguma de raça, nacionalidade ou religião. Durante o casamento e na altura da sua dissolução, ambos têm direitos iguais.

2. O casamento não pode ser celebrado sem o livre e pleno consentimento dos futuros esposos.

3. A família é o elemento natural e fundamental da sociedade e tem direito à proteção desta e do Estado.

Artigo 17°

1. Toda a pessoa, individual ou coletiva, tem direito à propriedade.

2. Ninguém pode ser arbitrariamente privado da sua propriedade.

Artigo 18°

Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

Artigo 19°

Todo o indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser inquietado pelas suas opiniões e o de procurar, receber e difundir, sem consideração de fronteiras, informações e ideias por qualquer meio de expressão.

Artigo 20°

1.Toda a pessoa tem direito à liberdade de reunião e de associação pacíficas.

2.Ninguém pode ser obrigado a fazer parte de uma associação.

Artigo 21°

1.Toda a pessoa tem o direito de tomar parte na direção dos negócios, públicos do seu país, quer diretamente, quer por intermédio de representantes livremente escolhidos.

2.Toda a pessoa tem direito de acesso, em condições de igualdade, às funções públicas do seu país.

3.A vontade do povo é o fundamento da autoridade dos poderes públicos: e deve exprimir-se através de eleições honestas a realizar periodicamente por sufrágio universal e igual, com voto secreto ou segundo processo equivalente que salvguarde a liberdade de voto.

Artigo 22°

Toda a pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social; e pode legitimamente exigir a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis, graças ao esforço nacional e à cooperação internacional, de harmonia com a organização e os recursos de cada país.

Artigo 23°

1.Toda a pessoa tem direito ao trabalho, à livre escolha do trabalho, a condições equitativas e satisfatórias de trabalho e à proteção contra o desemprego.

2.Todos têm direito, sem discriminação alguma, a salário igual por trabalho igual.

3.Quem trabalha tem direito a uma remuneração equitativa e satisfatória, que lhe permita e à sua família uma existência conforme com a dignidade humana, e completada, se possível, por todos os outros meios de proteção social.

4.Toda a pessoa tem o direito de fundar com outras pessoas sindicatos e de se filiar em sindicatos para defesa dos seus interesses.

Artigo 24°

Toda a pessoa tem direito ao repouso e aos lazeres, especialmente, a uma limitação razoável da duração do trabalho e as férias periódicas pagas.

Artigo 25°

1.Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.

2.A maternidade e a infância têm direito a ajuda e a assistência especiais. Todas as crianças, nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozam da mesma proteção social.

Artigo 26°

1.Toda a pessoa tem direito à educação. A educação deve ser gratuita, pelo menos a correspondente ao ensino elementar fundamental. O ensino elementar é obrigatório. O ensino técnico e profissional dever ser generalizado; o acesso aos estudos superiores deve estar aberto a todos em plena igualdade, em função do seu mérito.

2.A educação deve visar à plena expansão da personalidade humana e ao reforço dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais e deve favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e todos os grupos raciais ou religiosos, bem como o desenvolvimento das

atividades das Nações Unidas para a manutenção da paz.

3. Aos pais pertence a prioridade do direito de escolher o gênero de educação a dar aos filhos.

Artigo 27°

1. Toda a pessoa tem o direito de tomar parte livremente na vida cultural da comunidade, de fruir as artes e de participar no progresso científico e nos benefícios que deste resultam.

2. Todos têm direito à proteção dos interesses morais e materiais ligados a qualquer produção científica, literária ou artística da sua autoria.

Artigo 28°

Toda a pessoa tem direito a que reine, no plano social e no plano internacional, uma ordem capaz de tornar plenamente efetivos os direitos e as liberdades enunciadas na presente Declaração.

Artigo 29°

1. O indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.

2. No exercício deste direito e no gozo destas liberdades ninguém está sujeito senão às limitações estabelecidas pela lei com vista exclusivamente a promover o reconhecimento e o respeito dos direitos e liberdades dos outros e a fim de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar numa sociedade democrática.

3. Em caso algum estes direitos e liberdades poderão ser exercidos contrariamente e aos fins e aos princípios das Nações Unidas.

Artigo 30°

Nenhuma disposição da presente Declaração pode ser interpretada de maneira a envolver para qualquer Estado, agrupamento ou indivíduo o direito de se entregar a alguma atividade ou de praticar algum ato destinado a destruir os direitos e liberdades aqui enunciados. (grifo nosso)

Essa gama de direitos humanos está positivada na Constituição Federal como direitos fundamentais, tratando-se de uma mesma realidade, mas em diplomas diferentes. Neste trabalho, abordamos de forma mais acentuada os direitos humanos, que são a base de todos os direitos fundamentais e sociais da vigente Carta Constitucional.

5.3 A regra matriz do artigo 170 da Constituição Federal

Cumpramos observar, de plano, que o *caput* do art. 170 da Constituição Federal prescreve que “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”. Ainda acrescenta que tem como princípios, ligados aos direitos humanos, a propriedade privada, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego.

Ademais, não há que ser dissociado o art. 170 dos artigos 1º ao 5º, pois a Constituição Federal traçou, como observamos anteriormente, uma estratégia semiótica, devendo ser respeitadas às intransponíveis normas constitucionais, de

forma a cumprir o mandamento constitucional que a República Federativa do Brasil tem como *fundamentos*, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, *objetivos*, erradicar a pobreza e a marginalização, e *princípio* a prevalência dos direitos humanos.

Grau (1988a, 214-216, grifo nosso)²⁰³ ressalta que no bojo da ordem econômica encontramos:

[...] são transportados, como vimos, fundamentalmente os preceitos inscritos nos arts. 1º, 3º, 7º, 11, 201, 202 e 218 e 219 – bem assim, entre outros, os do art. 5º, LXXI, do art. 24, I, do art. 37, XIX e XX, do § 2º do art. 103, do art. 149, do art. 225. Cumpre neles identificar, pois, os princípios que conformam a interpretação de que se cuida. Assim teremos:

- a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, III) e como fim da ordem econômica (mundo do ser) (art. 170, *caput*);
- os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV) e – valorização do trabalho humano e livre iniciativa – como fundamentos da ordem econômica (mundo do ser) (art. 170, *caput*);
- a construção de uma sociedade livre justa e solidária como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, I,);
- o garantir o desenvolvimento nacional como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, II);
- a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, III) – a redução das desigualdades regionais e sociais também como princípio da ordem econômica (art. 170, VII); [...]

Todo esse conjunto de princípios, portanto, há de ser ponderado, na sua globalidade, se pretendermos discernir, no texto constitucional, a definição de um sistema e de um modelo econômicos. A Constituição não é um agregado de normas; e nem se a pode interpretar em tiras, aos pedaços.

Com maestria, professam Sayeg e Balera (2011, p. 133)²⁰⁴ a:

[...] insuperável relevância dos direitos humanos para o homem todo e todos os homens, e também para o planeta, é certo que o humanismo antropofílico se aplica também as questões econômicas. Edificando o capitalismo humanista, ingressa na disciplina jurídica do domínio econômico para promover e assegurar a concretização dos direitos humanos em todas as suas dimensões, com vistas à satisfação da dignidade da pessoa humana.

Concordamos com Arruda Jr (2014, p. 62-63)²⁰⁵ sobre:

²⁰³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988a, p. 214-216.

²⁰⁴ SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. **O capitalismo humanista**. 1. ed. Petrópolis, Petrópolis KBR, 2011, p. 133.

²⁰⁵ ARRUDA Jr., Antônio Carlos Matteis de. **Capitalismo humanista & socialismo: o direito econômico e o respeito aos direitos humanos**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 62-63.

170, *caput*, da Constituição Federal, que tem por finalidade garantir a existência digna e dos ditames da justiça social; sendo mais que um princípio estruturante da ordem constitucional econômica, representa também, um direito fundamental decorrente do art. 5º ad Carta Maior, como bem demonstram Ricardo Sayeg e Thiago Matsushita. O capitalismo humanista mostra que antecede a positivação do direito econômico, a incidência de um direito natural de propriedade, decorrente dos direitos humanos de primeira dimensão, especialmente o direito natural de propriedade, que interage com a incidência gravitacional dos direitos humanos.

Forçoso deduzir que a isenção tributária, como instrumento legislativo infraconstitucional, relaciona-se com os mais diversos direitos humanos, tais como a saúde, o meio ambiente, o transporte, a locomoção. Mediante a criação de isenções tributárias é que podemos cumprir a efetividade desses direitos tão importantes e sensíveis da República Federativa do Brasil.

Portanto, a isenção tributária, que se relaciona aos direitos humanos, é forte instrumento que busca os ideais do capitalismo humanista; assim, sua restrição interpretativa não pode ser considerada pelo aplicador da lei, de forma a ofender Constituição Federal no tocante aos seus fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, consoante artigos 1º ao 4º.

Concluimos que em um estado capitalista, o acesso a: saúde, trabalho, transporte digno, meio ambiente equilibrado tem como instrumento de auxílio a efetividade desses direitos à isenção tributária, que se relaciona fortemente com os direitos fundamentais em nossa configuração social. Ora, se a isenção tributária se relaciona com os mais diversos direitos que são assegurados pela *Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal de 1988*, o alcance de sua aplicação não pode ser mutilado por norma de inferior hierarquia.

Ademais, cumpre lembrar que todas as normas do sistema positivo, das mais altas até aquelas de menor hierarquia, admitiram interpretação analógica, integrativa, sistêmica, e teleológica, visando, sempre, à unicidade do sistema, pois gravar reflexamente direitos como saúde, trabalho, meio ambiente equilibrado, corrompe com o sistema de direitos e garantias individuais.

Concluimos, ainda, que o respeito aos direitos humanos, por meio de interpretação sistêmica e teleológica das isenções, busca dar efetividade aos direitos fundamentais, preservando indiscutivelmente o ordenamento jurídico. *Devemos* lembrar, ainda, que todo o direito e toda a sua realização são voltados à sociedade, a nós mesmos, à nossa felicidade, dos seres humanos em geral.

CAPÍTULO 6 – AS DIRETRIZES TÓPICAS PARA UMA NOVA HERMENÊUTICA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS QUE TRATAM DE DIREITOS HUMANOS

SUMÁRIO: 6.1 Os direitos humanos; 6.2 O princípio do mínimo existencial; 6.3 O princípio da dignidade da pessoa humana; 6.4 O princípio ao meio ambiente equilibrado; 6.5 Uma interpretação útil e condicionante das normas constitucionais.

6.1 Os direitos humanos no sistema constitucional

Os direitos humanos ganharam atenção especial no texto da Constituição Federal, e foram elevados à condição de objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil, constituindo-se, ainda, no núcleo intangível por incorporar os direitos fundamentais. Notadamente, constituem-se como base de fundamentos para a interpretação das normas que se destinam a dar efetividade aos direitos humanos, conforme informamos no título da presente tese.

Albuquerque (2007, p. 57-58)²⁰⁶ esclarece:

O poder de tributar, que, necessariamente, deve obediência e tem limites perfeitamente identificados a partir de princípios constitucionais determinados, vem sendo exercido de forma autoritária, em total desconformidade com os ditames constitucionais. Os direitos fundamentais, que devem nortear a atuação do poder de tributar do Estado, vêm sendo, sistematicamente, relegados a um segundo plano, com o desrespeito ao catálogo de direitos previstos no art. 5º da Constituição Federal de 1988, sem falar o pouco caso que se dá às garantias fulcradas nos direitos não-escritos (implícitos e decorrentes dos princípios do regime)

Notamos que não é tarefa fácil pensar em textos jurídicos e interpretá-los, principalmente as isenções tributárias, que sofrem restrições quanto à sua interpretação, restringindo a aplicabilidade dos direitos humanos. Dessa forma, o exegeta busca o alcance exato da lei, partindo, primeiramente da Constituição, e não da odiosa restrição do artigo 111, II do Código Tributário Nacional, que restringe a concretização dos direitos humanos.

Não podemos interpretar ou positivizar o direito alheio à realidade

²⁰⁶ ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 57-58.

preconizada nos artigos 1º ao 5º da Constituição Federal, uma vez que os direitos humanos ganharam especial destaque no texto da Constituição Federal. Nem, também, ignorar a realidade jurídica de que os direitos humanos com esse destaque no texto constitucional, constituem-se em normas das mais importantes no sistema. Sim, existe uma relação profunda entre o texto constitucional e os direitos humanos, o que nos autoriza a dizer e repetir que toda a interpretação e a positivação do direito têm que levar em consideração a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Existe, ainda, uma relação íntima entre a Constituição Federal e os direitos humanos e os chamados tratados internacionais de proteção dos direitos humanos.

Parafraseando Viehweg (1979), temos um problema a enfrentar quanto ao objeto e à interpretação das isenções tributárias, já que o Código Tributário Nacional prescreve como único método a chamada interpretação literal, chocando essa regra de estrutura com os fundamentos, objetivos, princípios e direitos fundamentais da pessoa na República Federativa do Brasil, caso a regra de isenção tributária a ser investigada esteja relacionada a direitos humanos.

Ora, como se interpreta as normas constitucionais relativas a direitos humanos, notadamente quando arquitetadas na condição de fundamentos, objetivos, princípios e direitos fundamentais da pessoa na República Federativa do Brasil, e classificadas no núcleo intangível do Texto Maior? Partimos da legislação infraconstitucional, com todas as suas mazelas e restrições, ou do próprio Sistema Constitucional?

O legislador infraconstitucional não pode ultrapassar as fronteiras determinadas pelo Sistema Constitucional, uma vez que as normas relativas a direitos humanos são os objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil.

A Constituição Federal ao traçar que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, e como objetivos, erradicação da pobreza e da marginalização, e, ainda, como princípio, a prevalência dos direitos humanos, todos previstos nos artigos 1º a 4º da Magna Carta, concebeu um norte infalível, pois não há como negar que todas estão diretamente relacionadas às dimensões dos direitos humanos.

Scaff (2007, p. 3)²⁰⁷ ensina que:

01. Um dos temas mais cadentes dos dias atuais diz respeito às formas de financiamento realizada pela Sociedade para que o Estado implemente os direitos humanos previstos em seu ordenamento jurídico. A análise deste tipo de questão congrega diversas áreas do conhecimento tais como direito, economia, contabilidade, administração pública, etc. Especificamente na área jurídica, trata-se de uma intersecção entre direito constitucional, tributário, financeiro, econômico, fazendo com que a tradicional abordagem isolada seja insuficiente para analisar o objeto proposto. [...]. 02. Mesmo tendo sido alvo de 06 Emendas de Revisão Constitucional e de outras 52 Emendas Constitucionais, permanecem íntegros os Fundamentos e os Objetivos previstos pelo Constituinte originário para a República brasileira. Os fundamentos da República Federativa do Brasil são os alicerces através dos quais toda a ação estatal e não-estatal deve ter por base. Trata-se do ponto de partida de todas as ações governamentais. No Brasil que emergiu da redemocratização concretizada em 1988 tais alicerces são a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. [...] Por Objetivo da República Brasileira, presentes no art. 3º da Constituição Federal de 1988, deve-se compreender o ponto de chegada de toda ação governamental, e das pessoas físicas e jurídicas constituídas sob as leis deste país. [...] Se os fundamentos são o ponto de partida, e a base das ações, os objetivos indicam o ponto de chegada, uma incessante busca onde deve caminhar esta sociedade. Constituem um farol que aponta o destino a ser alcançado pela Sociedade brasileira. Um dos meios disponíveis nessa busca dos Objetivos é a afirmação e ampliação dos direitos humanos de 2ª dimensão (direitos fundamentais sociais), que são, por definição, direitos a prestações.

Não admitimos que o Código Tributário Nacional, através do artigo 111, inciso II, efetue uma restrição a direito fundamental, de forma a fulminar um direito humano. Eco (2005, p. 76, grifo nosso)²⁰⁸ postula:

Reconhecer a *intentio operis* é reconhecer uma estratégia semiótica. Às vezes a *estratégia semiótica* é detectável com base em *convenções estilísticas estabelecidas*. [...] Como provar uma conjectura sobre a *intentio operis*? A *única forma* é *checá-la com o texto enquanto um todo coerente*. [...]: *qualquer interpretação feita de uma certa parte de um texto, poderá ser aceita se for confirmada por outra parte do mesmo texto*, e deverá ser rejeitada se a contradizer. Neste sentido, a coerência interna do texto domina os impulsos do leitor, de outro modo incontrolável.

No caso dos direitos humanos, não há possibilidade de que uma isenção tributária de nítido caráter extrafiscal mutile norma constitucional, restringindo direitos tais como a vida, a saúde, o meio ambiente etc. Essa exegese que se dá em

²⁰⁷SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 3.

²⁰⁸ECO, Humberto. Op. cit., p. 76.

face do Texto Constitucional deve conter, indubitavelmente, uma mensagem, que deve ser impreterivelmente apreendida e compreendida pelos seus destinatários, de forma que a isenção tributária relacionada a direitos humanos seja interpretada respeitando-se os fundamentos e objetivos da República Brasileira.

Robles (2005, p. 78) ensina que “[...] o direito só pode ter implantação social quando seus destinatários – que são todos os membros de determinada sociedade – puderem entender seus conteúdos verbalizados”²⁰⁹.

Portanto, todas as normas constitucionais devem ser apreendidas e compreendidas como portadoras de mensagens, dotadas de distintos conteúdos de significações, devendo o intérprete buscar corretamente esse conteúdo, sob pena de manifesta ofensa ao texto constitucional.

A Constituição e as leis são revestidas de palavras e frases cuidadosamente estabelecidas, cumprindo papel de instrumento de comunicação. De acordo com Moussallem (2005, p. 8, grifo do autor), “A importância da linguagem, para o homem, encontra-se plasmada em sua inevitabilidade. A *linguagem é inevitável*. Permeia toda a realidade sociocultural, que, por sua vez, condiciona a ação humana”.²¹⁰

Entretanto, qual é o ponto de partida para interpretação de normas que se vinculam aos direitos humanos? De pronto, asseveramos que a solução dessa resposta reside na tópica, pois é o ponto de partida da interpretação e primazia dos direitos humanos. Com arrimo em Viehweg (1979, p. 20), complementamos:

[...] toda questão que aparentemente permite mais de uma resposta é que requer necessariamente um entendimento preliminar, de acordo com o qual toma o aspecto da questão que há de levar a sério e para a qual há que se buscar uma resposta como solução.²¹¹

Assim, quando o problema admitir mais de uma solução, temos que resolvê-lo mediante escolha que realize as exigências do caso concreto. A tópica, nesse sentido, fornece meios para enfrentar tais situações, sem que fiquemos presos, sem saída.

²⁰⁹ ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: quatro estudos de uma teoria comunicacional. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 78.

²¹⁰ MOUSSALLEN, Tárek Moisés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 8.

²¹¹ VIEHWEG, Thedor. **Tópica e jurisprudência**, Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo. Tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr, v. I, Ministério da Justiça – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 1979, p. 20.

Ramos²¹² (2015, p. 99, grifo do autor) ressalta que:

Os direitos humanos assumiram uma centralidade no ordenamento jurídico, cuja consequência é a aceitação da vinculação de todos os Poderes Públicos e agentes privados ao conteúdo desses direitos. Assim, em um caso concreto, deve ser averiguado se determinada norma a ser aplicada está conforme os direitos humanos. Essa interpretação conforme aos direitos humanos é consequência da adoção da interpretação conforme a constituição, que consiste no instrumento hermenêutico pelo qual é escolhida a interpretação de uma norma que “se revele compatível com Constituição, suspendendo, em consequência, variações interpretativas, conflitantes com a ordem constitucional” (Voto do Ministro Celso de Mello, ADPF 187, sobre a “Marcha da Maconha”. No caso da “interpretação conforme os direitos humanos”, busca-se o mesmo: deve o intérprete escolher, quando a norma impugnada admite várias interpretações possíveis, uma que compatibilize com os direitos humanos”

Ora, necessário repetir os ensinamentos de Nascimento (1999, p.106)²¹³:

Na verdade, a utilização da tópica, na interpretação, da norma constitucional, é mais comum do que se pode pensar. A interpretação sistemática, que se apoia nos princípios advindos do Texto Supremo, é espécie de interpretação em que são utilizados os *topoi* – os princípios constitucionais – para solução dos problemas que se façam presentes ao curso do processo hermenêutico. Daí, a tópica não é método de interpretação. É um meio de averiguação e de solução de problemas, forma mais intensa de busca da verdade. É regramento condutor do pensamento humano com direcionamento, no específico tema em exame, ao intérprete no ato da interpretação²¹⁴.

Portanto, a tópica, não se constituindo em método de interpretação propriamente dito, não é imutável, alterando-se em relação a cada problema, de forma a buscar uma interpretação conforme os direitos humanos ou com primazia nestes. Os *topoi* admitem certa margem de elasticidade e flexibilidade, sendo admitidos ou até desconsiderados, na função de auxiliar o intérprete na solução do problema posto, para preservar os valores protegidos pela Constituição Federal.

Assim, concordamos com Ramos (2015, p. 99)²¹⁵, no sentido de que “[...] na interpretação conforme aos direitos humanos, estes influem em todo o Direito e nos atos dos agentes públicos e privados, concretizando seu efeito irradiante que os transformam no centro dos valores de um ordenamento”.

²¹² RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 99.

²¹³ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à constituição federal: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 98-99.

²¹⁴ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 106.

²¹⁵ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual., São Paulo, Saraiva, 2015, p. 99.

Não é desmedido afirmar que o Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal, informadas a dignidade da pessoa humana e a proteção à vida, deve guardar especial proteção aos direitos humanos.

Ademais, a inserção dos direitos humanos em nossa Constituição Federal, como bem observado pelos cientistas do direito Sayeg e Balera (2011), aparecendo cinco vezes no texto constitucional, aponta para uma positivação de suas regras, seja em sede internacional, seja nacional, demonstrando um norte à aplicação do direito, na primazia dos direitos humanos.

Weis (2014, p. 23) aponta que “a contemporaneidade dos direitos humanos é marcada justamente por sua positivação internacional, o que possibilita a conversão, em obrigações jurídicas, de pretensões e interesses fundados na formulação jusnatural da dignidade humana”²¹⁶.

Andrade (2002, p. 57-58) reforça:

Os direitos humanos, como dissemos, apresentam-se sob a forma de um vetor, de uma resultante, do esforço da humanidade de proteger o homem, primeiramente, da sanha do Estado e do Poder, num segundo momento como garantia da declinação de direitos exercitáveis, os denominados direitos positivos, num terceiro enfoque, sob a égide de uma visão universal, da proteção da própria vida, não somente a humana, mas de todo o ecossistema.²¹⁷

6.2 O princípio do mínimo existencial

Não há, expresso na Constituição Federal, o princípio do mínimo existencial, mas esse princípio implícito choca-se com o caráter de generalidade da tributação, reclamando que a tributação não incida sobre parcelas essenciais à manutenção da necessidade vital da pessoa, devendo propiciar, na visão de Borges (2001, p. 55-58)²¹⁸, um mínimo vital. Para o autor:

A regra da generalidade da tributação assenta de fato sobre o suporte econômico da capacidade financeira dos que se submetem à carga tributária e requer uma disponibilidade de riqueza superior à estritamente

²¹⁶ WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. 3. ed. rev. e aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 23.

²¹⁷ ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana: valor-fonte da ordem jurídica**. 1. ed. São Paulo. Cautela, 2002, p. 57-58.

²¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 50-55.

indispensável para a satisfação das necessidades primárias do indivíduo. Diz-se que, por considerações de justiça, o ordenamento jurídico reconhece a inexistência de obrigação tributária à falta de matéria imponible. [...] A CF de 1988 não contempla expressamente regra igual ou análoga. Nenhuma referência à isenção do mínimo vital no sistema constitucional tributário em vigor. Num ordenamento jurídico porém informado pelo princípio da isonomia (art. 5º, *caput* I) e seis consectários, a personalidade da imposição (art. 146, § 1º) e a vedação de discriminação entre contribuintes (art. 150, III) não será cabível tributação que desconsidere a irredutibilidade a imposto de situações de fato e de direito configuradoras do mínimo vital, será inconstitucional tributar o mínimo necessário a existência humana. No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), e pelo direito a vida (art. 5º *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é imune.

Torres (1997, p. 50)²¹⁹ destaca: “O fundamento do direito ao mínimo existencial, por conseguinte, reside nas condições para o exercício da liberdade ou até na liberdade para ao fito de diferenciá-la da liberdade que é mera ausência de constringimento”.

Dessa forma, o mínimo existencial ou mínimo vital é um limite objetivo que impede a incidência da norma tributária, justamente pela razão de o fato não evidenciar carga econômica. Outrossim, os princípios de isonomia tributária e capacidade contributiva também atuam de modo a reforçar a ideia de que o mínimo vital estaria fora do alcance da tributação.

6.3 O princípio da dignidade da pessoa humana

A Constituição Federal logo no seu primeiro artigo prescreve que “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 fundamento a dignidade da pessoa humana” (artigo 1º, III).

Ramos (2015, p. 368-369)²²⁰ professa que:

Os fundamentos da República convergem para a proteção dos direitos humanos. [...] A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) consiste na qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano, que o protege contra todo tratamento degradante e discriminação odiosa, bem como assegura condições materiais mínimas de sobrevivência. Trata-se de atributo que todo o indivíduo possui, inerente à sua condição humana, não importando nacionalidade, opção política, orientação sexual, credo, entre outros fatores de distinção. Novamente, esse fundamento da república converge para a

²¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 70.

²²⁰ RAMOS, André de Carvalho. Op. cit., p. 368-369.

proteção dos direitos humanos, que é indispensável para o Estado Democrático de Direito brasileiro. [...] Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil também se relacionam com a proteção dos direitos humanos, pois são finalidades da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, e ainda a promoção do promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A dignidade humana está alçada à norma constitucional, na medida em que é fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa forma, toda a atividade dos poderes investidos deve atender a esse princípio, que regula o modo de atuação dos entes públicos e particulares.

Nesse sentido, Sarlet (2015, p. 79-80)²²¹ salienta:

[...] o princípio da dignidade da pessoa impõe limites à atuação estatal, objetivando que o poder público venha a violar a dignidade pessoal, mas também implica (numa perspectiva que se poderia designar de programática ou impositiva, mas nem por isso destituída de plena eficácia), que o Estado deverá ter como meta permanente, proteção, promoção e realização concreta de uma vida com dignidade para todos. [...] Neste contexto, não restam dúvidas de que todos os órgãos funções e atividades estatais encontram-se vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana, impondo-se-lhes um dever de respeito e proteção, que se exprime tanto na obrigação por parte do Estado de abster-se de ingerências na esfera individual que sejam contrárias à dignidade pessoal, quanto no dever de protegê-la (a dignidade pessoa de todos os indivíduos) contra agressões oriundas de terceiros, seja qual for a procedência, vale dizer, inclusive, contra agressões oriundas de outros particulares, especialmente – mas exclusivamente – dos assim denominados poderes social (o poderes privados).

Assim, tanto o legislativo como o executivo, em suas tarefas, devem buscar sempre a primazia dos direitos humanos. Ao se criar e executar leis, o fim colimado é o da dignidade da pessoa humana. Portanto, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não é literal – método precário de investigação da norma – em face de não existir texto isolado no ordenamento jurídico.

Além disso, o princípio da dignidade da pessoa humana impõe todo tipo de ações dos órgãos públicos e entidades privadas, sejam elas positivas ou negativas, de forma a atender prontamente às necessidades e contingências humanas. E não poderia ser de outra forma, pois todo o ordenamento jurídico é

²²¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.79-80.

construído para reger a convivência pacífica e a proteção dos seres humanos. O direito tem por fundamento imediato o comportamento dos seres humanos e, mediato, a nossa felicidade. Não poderia ser de outra forma.

Silveira e Rocasolano (2010, p. 213, grifo do autor)²²² asseveram que “De forma generalizada, a sociedade entende ‘direitos humanos’ como o conjunto dos direitos essenciais da pessoa humana e de sua dignidade”.

Andrade (2002, p. 69-70)²²³, outrossim, informa que o conceito de dignidade é de difícil formulação, haja vista que encerra múltiplas concepções, porém, esclarece que:

Entendemos assim que a dignidade humana não se define pelo que é, mas sim pelo seu oposto, ou seja, pelo que não é. Dessa forma, tranquilo afirmarmos que não é digna a vida humana desprovida de saúde elementar, de alimentação mínima ou de educação fundamental; indigna é a vida desprovida do direito de ir e vir, do direito a um meio ambiente sadio e equilibrado, do direito do trabalho, etc.; nesse sentido parece mais fácil inclusive falar em consensualidade, dificultada quanto aos seus contornos precisos em face de sua estrita definição²²⁴.

Podemos concluir que o direito tributário, o direito econômico, o direito penal, o direito previdenciário etc., sem exceção, devem ser interpretados segundo o princípio da dignidade da pessoa humana, pois se constituindo em fundamento da República Federativa do Brasil, orienta as ações governamentais para assegurar a vida humana. É nesse sentido que a dignidade ganha dimensão no preâmbulo constitucional:

[...] reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, **destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida**, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (g.n.).

Andrade (2002, p. 67)²²⁵ conclui que:

²²² SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROCASOLANO, Maria Mendez. **Direitos humanos, conceitos, significados e funções**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203.

²²³ ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana**: valor-fonte da ordem jurídica. 1. ed. São Paulo: Cautela, 2002, p. 67.

²²⁴ ANDRADE, Vander Ferreira de. Op. cit., p. 69-70

²²⁵ ANDRADE, Vander Ferreira de. Op. cit., p. 67.

As concretizações desta dignidade fundamental do ser humano, criado à imagem de Deus, são a sua liberdade, que supõe a capacidade de conhecimento e de discernimento crítico e a dimensão relacional, em que o homem se reconhece, interagindo com outros homens e seus semelhantes.

O princípio da dignidade, constituindo-se fundamento da república, não pode ser desprezado ao serem interpretadas normas relacionadas aos direitos humanos, notadamente saúde, meio ambiente, alimentação, etc. Pelo princípio da dignidade da pessoa humana é que se autoriza uma interpretação teleológica, desprezando a determinação do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, no sentido de que a interpretação das isenções tributárias seja literal. Ora, essa determinação infraconstitucional não tem o condão de limitar uma norma constitucional que notadamente estabelece um fundamento da República Federativa do Brasil.

6.4 O princípio ao meio ambiente equilibrado

Indo diretamente ao tema, inicialmente, cabe transcrever as disposições constitucionais que tratam da proteção do meio ambiente:

Art. 23. **É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:**

[...]

VI - **proteger o meio ambiente e combater a poluição** em qualquer de suas formas;

[...]

Art. 24. **Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente** sobre:

[...]

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, **proteção do meio ambiente e controle da poluição;**

[...]

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do **meio ambiente** e controle da poluição;

[...]

VIII - **responsabilidade por dano ao meio ambiente**, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

[...]

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

[...]

III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do **meio ambiente** e de outros interesses difusos e coletivos;

[...]

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:

[...]

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;

[...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

[...]

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, **levando em conta a proteção do meio ambiente** e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

[...]

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

[...]

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e **preservação do meio ambiente**;

[...]

Art. 200. Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei:

[...]

VIII - **colaborar na proteção do meio ambiente**, nele compreendido o do trabalho.

[...]

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

[...]

II - estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de programas ou programações de rádio e televisão que contrariem o disposto no art. 221, bem como da propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos à saúde e **ao meio ambiente**.

[...]

CAPÍTULO VI

DO MEIO AMBIENTE

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, **para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente**, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - **promover a educação ambiental** em todos os níveis de ensino e a

conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica **obrigado a recuperar o meio ambiente degradado**, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas. (g.n.)

A proteção ao meio ambiente ganhou destaques relevantíssimos no ordenamento constitucional brasileiro. O meio ambiente está erigido na norma fundamental, sim, pois consoante disposições do artigo 225 e parágrafos,

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Assim, percebemos que o legislador constituinte arquitetou um sistema de proteção especial, impondo aos entes públicos, especialmente como função institucional do Ministério Público, a sua defesa.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito social, influenciando e condicionando o acesso aos demais direitos humanos. Constitui-se em um elemento de grande importância para assegurar, aos cidadãos, as condições necessárias a uma vida digna.

Para um cidadão ter acesso ao trabalho e à propriedade, por exemplo, precisará utilizar o meio ambiente ecologicamente equilibrado. O mesmo se aplica ao acesso à educação, centros culturais e de lazer, à liberdade de ir e vir, ao local de trabalho, e a tantos outros direitos que necessitam transitar pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado, necessário ao uso racional da propriedade, seja ela rural ou urbana.

Nesse cipoal, temos que a Constituição Federal, de forma harmoniosa

com o seu sistema social e com a Declaração Universal dos Direitos Humanos, prescreveu no artigo 225, inciso III, que:

definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção.

A garantia da propriedade e a do meio ambiente ecologicamente equilibrado é fundamental em nossa configuração social, pois se relaciona aos mais diversos direitos que são garantidos na Declaração Universal dos Direitos Humanos e no sistema de garantias da Constituição Federal de 1988. Por esse motivo, deverá ser garantida pelo Estado, e deve ser cobradas por todos os cidadãos.

De vital importância analisarmos a Declaração Universal dos Direitos Humanos que prescreve:

Artigo 17°

1. **Toda a pessoa, individual ou colectiva, tem direito à propriedade.**

2. Ninguém pode ser arbitrariamente privado da sua propriedade.

[...]

Artigo 23°

1. **Toda a pessoa tem direito ao trabalho**, à livre escolha do trabalho, a condições equitativas e satisfatórias de trabalho e à protecção contra o desemprego.

2. Todos têm direito, sem discriminação alguma, a salário igual por trabalho igual.

3. Quem trabalha tem direito a uma remuneração equitativa e satisfatória, que lhe permita e à sua família uma existência conforme com a dignidade humana, e completada, se possível, **por todos os outros meios de protecção social.**

Artigo 29°

1. **O indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.**

2. No exercício deste direito e no gozo destas liberdades ninguém está sujeito senão às limitações estabelecidas pela lei com **vista exclusivamente a promover o reconhecimento e o respeito dos direitos e liberdades dos outros e a fim de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar numa sociedade democrática.**

3. Em caso algum estes direitos e liberdades poderão ser exercidos contrariamente e aos fins e aos princípios das Nações Unidas.

O acesso ao meio ambiente equilibrado é fundamental em nossa configuração social, pois se relaciona aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal de 1988. Por essa razão, sua existência e qualidade devem ser cobradas por todos os cidadãos, pois todos eles dependem de um meio ambiente equilibrado.

Essa orientação baseia-se na garantia de um direito social, pois o direito ao meio ambiente saudável, meio de se obter os direitos da Declaração Universal dos Direitos Humanos, não deve ter sua interpretação restringida pelo fato de estar desonerando do imposto áreas rurais de propriedade privada de contribuinte, mas, sim, ampliada devido à natureza do direito ambiental, essencial à população, por estar ligado diretamente à garantia constitucional.

6.5 Uma interpretação útil e condicionante das normas constitucionais

Toda interpretação é ato de inteligência humana, sendo voltada a uma finalidade, que é buscar construtivamente o verdadeiro alcance da norma jurídica. Assim, deve ser útil, preservando os direitos humanos, que ganharam destaques especiais na Constituição Federal. Os direitos humanos foram positivados no ordenamento como direitos fundamentais e relacionam-se intimamente com os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil.

Uma interpretação útil e condicionante das normas constitucionais à aquela que promove a funcionalidade das regras de condutas e de estruturas com primazia nos direitos humanos, ou seja, o tributo tem que incidir respeitando-se os direitos fundamentais – posituação dos direitos humanos na ordem constitucional –, autorizando o operador do direito a proclamar um direito tributário humanístico, que respeite o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, o meio ambiente e os direitos humanos e a isenção tributária. A isenção tributária, quando editada com nítido caráter extrafiscal às necessidades humanas, deve ser interpretada conforme a Constituição Federal, dando primazia aos direitos humanos.

Então o intérprete deve ser cuidadoso na interpretação das normas constitucionais, que irradiam seus efeitos imperiosamente à legislação infraconstitucional. Na aplicação da isenção tributária relacionada a direitos humanos, os direitos humanos são determinantes e fundamentais na busca do real alcance da norma.

Devemos ter cuidado nas restrições impostas na interpretação, pois como ensina Hartz (1993, p. 58)²²⁶:

²²⁶ HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 58.

[...] 4. não há princípios formais de interpretação. Uma vez que o juiz deve apurar a real vontade do legislador, não podem ser reconhecidas regras formais de interpretação, que ainda desempenham certo papel na prática do direito. [...] b) Não há tampouco nenhum princípio de que, por exemplo, as exceções ou normas de benefício devam ser interpretadas *restritivamente*. [...] Atrás de tais métodos oculta-se, muitas vezes, um fiscalismo mesquinho que contraria frontalmente a vontade do legislador.

Independentemente do método a ser empregado, certo é que existe um dirigismo promulgado pela Constituição Federal, de que todos devem render respeito e efetividade aos fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil. Há necessidade de respeito às normas constitucionais, especialmente àquelas relacionadas aos direitos humanos.

Hartz (1993, p. 76-77)²²⁷ observa:

O direito tributário e o processo de tributação atingem fundo a esfera pessoal do cidadão. Não há, talvez outro campo do direito em que Estado enfrenta todos os cidadãos tão amiúde e tão de perto como quem exige por força de um direito superior, impondo-lhes a consciência da sujeição. [...] Os interesses do cidadão não são, sem mais, direitos menores do que os do fisco. O fisco executa uma tarefa do Estado, mas não é o próprio *Estado*. Não mais prevalece a concepção em nosso tempo de que o indivíduo não é nada, e o Estado significa tudo, nem de que o fiscal e o Estado são mesma entidade. [...] Devemos tentar atingir um equilíbrio racional entre os interesses do fiscal e os dos cidadãos, buscando-os do espírito da lei fundamental exatamente para permitir que os cidadãos e o seu Estado, em nível mais elevado se transformem numa unidade e, dessa forma, as duas partes adquiram segurança.

Falcão (1994) foi preciso ao destacar o problema da analogia, quando tratou da interpretação:

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através da qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração. Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário. A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional. [...] Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico. Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e

²²⁷ HARTZ, Wilhelm. Op. cit., p. 76-77.

do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence. [...]

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

[...] Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica. [...] É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo. O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum. Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico. (Amílcar Falcão. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65-71)

Apesar de não estarmos tratando de integração da norma tributária, mas sim de sua interpretação quando a isenção estiver voltada a direitos humanos, está claro que as normas tributárias sempre admitiram interpretação analógica, integrativa, teleológica, além de outros métodos.

Assim, quando a isenção tributária se voltar a um direito humano, sua interpretação deve ser no mínimo útil, preservando a vontade do legislador constituinte que dispensa especial tratamento aos direitos humanos.

Ramos (2015, p. 105)²²⁸ professa que:

6.3. A MÁXIMA EFETIVA, A INTERPRETAÇÃO *PRO HOMINE* E O PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO INDIVÍDUO. O critério da máxima efetividade exige que a interpretação de determinado direito conduza ao *maior proveito* do seu titular, com o menor sacrifício imposto aos titulares dos demais direitos em colisão. A máxima efetividade dos direitos humanos conduz à aplicabilidade *integral* desses direitos, uma vez que todos seus comandos são vinculantes. Também implica a aplicabilidade *direta*, pela qual os direitos humanos previstos na Constituição e nos tratados podem incidir diretamente nos casos concretos. Finalmente, a máxima efetividade conduz à aplicabilidade *imediata*, que prevê que os direitos humanos incidem nos casos concretos, sem qualquer

²²⁸ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 105.

lapso temporal. Já critério da interpretação *pro homine* exige que a interpretação dos direitos humanos seja sempre aquela mais favorável ao indivíduo. *Grosso modo*, a interpretação *pro homine* implica reconhecer a superioridade das normas de direitos humanos, e, em sua interpretação ao caso concreto, na exigência da adoção da interpretação que dê posição mais favorável ao indivíduo. A interpretação *pro homine*, contudo, sofre *desgaste* profundo pelo reconhecimento da existência da interdependência e colisão aparente entre os dois direitos, o que faz ser impossível a adoção desse critério no ambiente do século XXI no qual *há vários direitos* (de titulares distintos) *em colisão*? Qual indivíduo deve ser privilegiado qual indivíduo deve ter seu direito comprimido?

Nesse sentido, a interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos deverá respeitar as normas constitucionais voltadas para a primazia dos fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil. A norma de isenção por estar relacionada ao indivíduo, deve ter tratamento mais favorável a ele, paralisando a regra de que a isenção se interpreta literalmente (artigo 111, II, CTN).

Ramos (2015, p. 106, grifo do autor)²²⁹ conclui que:

Ocorre que, como visto acima, a abertura e expansão dos direitos humanos faz com que haja *vários direitos* (de titulares distintos) *em colisão*. Como escolher a norma mais favorável ao indivíduo “em causas envolvendo direitos de titulares – indivíduos – distintos”? Novamente, o critério da primazia da norma mais favorável nada esclarece, devendo o interprete buscar apoio dos métodos de solução de conflitos de direitos (ver capítulo seguinte). Nesse ponto, cumpre anotar a posição de Selet, que defende, nesses casos de colisão e na ausência de possibilidade de concordância prática entre as normas, a *prevalência da norma que mais promova a dignidade da pessoa humana*.

Ora, não podemos interpretar a Constituição Federal de baixo para cima, de forma a ofender as suas intransponíveis regras. Admitir de forma contrária, em que a legislação infraconstitucional possa ter amplo poder, teríamos transformado o Código Tributário Nacional num reformador constitucional às avessas.

Dessa forma, a interpretação da isenção tributária relacionada aos direitos humanos, evidenciada ao longo deste texto, deve respeitar os direitos humanos, incondicionalmente, de forma a paralisar a incidência do art. 111 do Código tributário Nacional, que impõe a interpretação literal.

Está demonstrado que as interpretações das isenções relacionadas com os direitos humanos admitem amplos métodos de investigação.

²²⁹ RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 106.

A conclusão se reforça, também, diante da relevância científica e social desta pesquisa, pois todo o sistema de garantias constitucionais está fundamentado na primazia dos direitos humanos.

CAPÍTULO 7 – ESTUDO DE TRÊS CASOS

SUMARIO: 7.1 Áreas rurais de interesse ecológico e a isenção do imposto territorial rural; 7.2 Desoneração de serviços essenciais à população; 7.3 A isenção do imposto de renda para portadores de doenças graves; 7.4 Conclusão.

7.1 Áreas rurais de interesse ecológico e a isenção do imposto territorial rural

O Imposto Territorial Rural (ITR), previsto no art. 153, VI, da Constituição Federal, é assim regulado:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

O traço característico desse imposto é o seu *caráter extrafiscal*, no sentido de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não incidindo sobre pequenas glebas rurais. Mas não é só isso: o caráter extrafiscal do Imposto Territorial Rural é um meio de implementar os direitos da Declaração Universal dos Direitos Humanos, impondo a Constituição Federal que:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

[...]

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e *preservação do meio ambiente*. (grifo nosso)

Nessa perspectiva, os incisos do artigo 153, § 4.º da Constituição Federal, revelam a *natureza extrafiscal* do Imposto Territorial Rural, que tem como finalidade principal a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais, através da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Ou seja, o Imposto Territorial Rural não é o imposto adequado para transferir riquezas aos cofres da União.

Dessa forma, as áreas de preservação ambiental, quaisquer que sejam, retiram do cidadão-contribuinte parcela econômica da propriedade, impedindo a incidência tributária do Imposto Territorial Rural nos imóveis rurais localizados em área de proteção ambiental, em vista da vedação expressa de se empreender o uso privado à propriedade, eis que é *vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem a sua proteção*.

Assim, o efeito extrafiscal da tributação da propriedade territorial rural atinge a eficácia desses direitos consagrados na Declaração Universal dos Direitos Humanos, porque se traduz, como dissemos, em um meio de implementação desses direitos.

Essa característica permite sustentar que a isenção do imposto territorial rural incide sobre todos os ecossistemas ainda que não expresso no inciso II do artigo 10 da Lei n. 9.393/96.

É por intermédio da Lei n. 9.393/96 que temos positivados os meios que buscam implementar o caráter extrafiscal do imposto sobre a propriedade territorial rural, visando condicionar os cidadãos para que promovam o uso adequado da propriedade territorial rural. Neste sentido, prescreve a Lei n. 9.393/96 que:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

Como podemos observar claramente nessa lei, a isenção visa excluir do âmbito de incidência do ITR, as áreas de preservação permanente e de reserva

legal, apresentando inconfundível e elogiável estímulo à proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, de forma a reduzir a carga econômica do imposto.

O caráter extrafiscal condiciona os proprietários no sentido de agraciar aqueles que contam com reserva legal conservada, bem como estimular os contribuintes em situação irregular a promoverem o reflorestamento de áreas degradadas.

Não há como dissociar o comportamento legalmente desejado pela Lei n. 9.393/96 daquele que prescreve a Declaração Universal dos Direitos Humanos, pois todos os que têm assegurados o direito ao trabalho, o têm também ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Ainda, em se tratando de um direito social e garantido pela nossa Constituição, a enumeração da Lei n. 9.393/96 não pode ser considerada de forma taxativa, pois o que se busca não é a desoneração fiscal do grande produtor rural, “dispensando” o tributo, mas sim manter e estimular o meio ambiente equilibrado.

Sob essa ótica, as áreas de florestas plantadas, de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012, bem como as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso do imóvel rural, as declaradas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, pois declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, sob regime de servidão florestal ou ambiental, florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, não excluem outras, pois é nítido o caráter enumerativo da lei. Vejamos:

Art. 4º Considera-se Área de Preservação Permanente, em zonas rurais ou urbanas, para os efeitos desta Lei:

I - as faixas marginais de qualquer curso d'água natural perene e intermitente, excluídos os efêmeros, desde a borda da calha do leito regular, em largura mínima de:

- a) 30 (trinta) metros, para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;
- b) 50 (cinquenta) metros, para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;
- c) 100 (cem) metros, para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;
- d) 200 (duzentos) metros, para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;
- e) 500 (quinhentos) metros, para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

II - as áreas no entorno dos lagos e lagoas naturais, em faixa com largura mínima de:

a) 100 (cem) metros, em zonas rurais, exceto para o corpo d'água com até 20 (vinte) hectares de superfície, cuja faixa marginal será de 50 (cinquenta) metros;

b) 30 (trinta) metros, em zonas urbanas;

III - as áreas no entorno dos reservatórios d'água artificiais, decorrentes de barramento ou represamento de cursos d'água naturais, na faixa definida na licença ambiental do empreendimento;

IV - as áreas no entorno das nascentes e dos olhos d'água perenes, qualquer que seja sua situação topográfica, no raio mínimo de 50 (cinquenta) metros;

V - as encostas ou partes destas com declividade superior a 45°, equivalente a 100% (cem por cento) na linha de maior declive;

VI - as restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

VII - os manguezais, em toda a sua extensão;

VIII - as bordas dos tabuleiros ou chapadas, até a linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

IX - no topo de morros, montes, montanhas e serras, com altura mínima de 100 (cem) metros e inclinação média maior que 25°, as áreas delimitadas a partir da curva de nível correspondente a 2/3 (dois terços) da altura mínima da elevação sempre em relação à base, sendo esta definida pelo plano horizontal determinado por planície ou espelho d'água adjacente ou, nos relevos ondulados, pela cota do ponto de sela mais próximo da elevação;

X - as áreas em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação;

XI - em veredas, a faixa marginal, em projeção horizontal, com largura mínima de 50 (cinquenta) metros, a partir do espaço permanentemente brejoso e encharcado.

A Lei n. 8.171/91 (grifo nosso), por sua vez, prescreve que:

Art. 104. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n. 7.803, de 1989.

Parágrafo único. A isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso previstas no caput deste artigo.

Então, a isenção do ITR estende-se às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, quaisquer que sejam, bastando estar declarados por ato do órgão competente federal ou estadual que amplia as restrições de uso.

Em face de se tratar de isenção, parece existir impossibilidade legal de se interpretar extensivamente (ou analogicamente) a aludida isenção, ou seja, estendendo-se o alcance às áreas da propriedade rural de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, criando uma norma de extensão para situações não indicadas na lei.

A restrição do artigo 111 do CTN, sim, é meramente aparente. Não incide no caso da isenção do ITR que é voltada para a realização de um direito humano.

A forma de interpretação das isenções tributárias não se restringe às hipóteses do artigo 111 do CTN, pois as reflexões a respeito do principal estudo sobre isenção tributária, da obra *Teoria Geral da Isenção Tributária*, de José Souto Maior Borges (2001), conduzem a três conclusões relevantes para o tema em exame:

(i) a interpretação, restritiva ou extensiva, não se presta a reduzir ou extrapolar o conteúdo da lei. A atividade do intérprete deve sempre buscar identificar qual a *mens legis* da norma e se essa será a exata medida da aplicação do preceito;

(ii) ainda que se entenda válida a regra do art. 111 do CTN, a interpretação literal representa apenas uma forma de iniciar a investigação da norma, não se consubstanciando no único método de hermenêutica possível de ser utilizado;

(iii) ao partir-se para a interpretação de uma norma não se deve utilizar métodos apriorísticos, uma vez que isso acaba por condicionar o resultado obtido com a exegese aplicada²³⁰.

Essa posição foi utilizada como motivação de decisão do STJ no REsp n. 951.251/PR:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

[...]

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a *mens legis*. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmudar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

²³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001 p. 258.

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(REsp 951.251/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 03/06/2009)

Tem sido discutido no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ainda, que a apresentação do Ato Declaratório Ambiental, a partir do exercício de 2001, tornou-se requisito indispensável para a fruição da isenção do ITR passando a ser, então, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei n. 10.165/00, que alterou o conteúdo do artigo 170, § 1.º, da Lei n. 6.938/81, como podemos observar nas seguintes decisões:

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). AVERBAÇÃO. ISENÇÃO.

A ARL, devidamente averbada, antes da ocorrência do fato gerador do tributo proporciona a isenção de ITR, determinada pela Legislação, pois ocorre a ciência do órgão fiscalizador do meio ambiente.

No presente caso, a ARL foi devidamente averbada antes da ocorrência do fato gerador.

(Acórdão 9202003.005, de 11 de fevereiro de 2014, PAF n. 10675.003336/200568, relator: conselheiro Marcelo Oliveira)

ITR. ÁREAS DE RESERVA LEGAL E PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXERCÍCIO POSTERIOR A 2001. AUSÊNCIA DE ADA. COMPROVAÇÃO VIA AVERBAÇÕES ANTERIORES AO FATO GERADOR. VALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Tratando-se de áreas de reserva legal e preservação permanente, devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea, notadamente demonstrando as respectivas averbações à margem da matrícula do imóvel, mais precisamente do Termos de Responsabilidade de Averbação de Reserva Legal e de Compromisso de Recomposição de Área de Reserva Legal, formalizadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo, ainda que não apresentado Ato Declaratório Ambiental ADA, impõe-se o reconhecimento de aludidas áreas, glosadas pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material. Recurso Especial do Procurador Negado.

(Acórdão 9202003.207, de 08 de maio de 2014, PAF n. 10120.007381/200649, relator: conselheiro Rycardo Henrique

Magalhães de Oliveira)

ÁREA DE RESERVA LEGAL COMPROVAÇÃO.

A averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, faz prova da existência da área de reserva legal, independentemente da apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA).

(Acórdão 9202003.052, de 12 de fevereiro de 2014, PAF nº 10680.723542/200861, relator: conselheiro Gustavo Lian Haddad).

Assim sendo, decidiu o Tribunal Regional Federal da quarta região:

EMENTA: ITR. RESERVA PRIVADA DE PATRIMÔNIO NATURAL. RPPN. RESERVA LEGAL VOLUNTÁRIA. POSSIBILIDADE. ISENÇÃO.

No que diz respeito às isenções para fins de ITR, a legislação ambiental (artigo 104, § único, da Lei de Política Agrícola - Lei nº 8.171/1991) prevê que são isentas da tributação as áreas de preservação permanente, de reserva legal e de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim reconhecidas pelo órgão ambiental responsável, nestas últimas incluídas as RPPNs - Reservas Particulares do Patrimônio Natural. [...] A base de cálculo do ITR, consoante o art. 153, VI, da CF/88 deve considerar o conceito de propriedade previsto no Código Civil (uso, gozo e fruição) condicionado aos princípios ambientais explícitos ou implícitos no texto constitucional. Ou seja, a revelação de riqueza para fins de apuração do ITR é a propriedade de imóvel rural consoante sua função ambiental.

Quanto maior a proteção/preservação/uso sustentável das florestas e recursos naturais, menor deve ser a tributação.

As Reservas Particulares do Patrimônio Natural - RPPNs, que foram instituídas pela Lei nº 9.985/2000, e fazem parte do Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza - SNUC, têm como objetivo preservar áreas de importância ecológica ou paisagística. São criadas por iniciativa do proprietário, que solicita ao órgão ambiental o reconhecimento de parte ou do total do seu imóvel como RPPN.

A RPPN é perpétua e também deve ser averbada no cartório, à margem do registro do imóvel. Diferente da Reserva Legal, onde pode ser feito uso sustentável dos recursos naturais, inclusive de recursos madeireiros, na RPPN só podem ser desenvolvidas atividades de pesquisa científica, ecoturismo, recreação e educação ambiental. A área transformada em RPPN torna-se isenta do Imposto Territorial Rural e o proprietário pode solicitar auxílio do poder público para elaborar um plano de manejo, proteção e gestão da área. O Decreto nº 4.382/2002, em seu artigo 10, parágrafo 3º, I, dispõe que, para fins de apuração do ITR, as áreas de preservação permanente e de utilização limitada (áreas de reserva legal, imprestáveis, de RPPN, e outras declaradas como de interesse ecológico) devem ser informadas pelo contribuinte ao IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, órgão este que fica responsável pela emissão do chamado ADA - Ato Declaratório Ambiental, considerado, por sua vez, "declaração indispensável ao reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de apuração do ITR" (conforme Portaria IBAMA nº 162/97). O ADA foi criado com o objetivo de submeter ao IBAMA a tarefa de conferência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de isenção do ITR, de modo que, uma vez constatada eventual incompatibilidade entre as informações prestadas pelo contribuinte e a situação real da propriedade rural, a Secretaria da Receita Federal seria alertada para que efetuassem eventual lançamento de ofício complementar. A obrigatoriedade da utilização do ADA não se mostra justificável em todos os casos de isenção de ITR, como condição para aproveitamento desse benefício, ainda mais quando existirem outros meios dos quais o contribuinte possa se valer para comprovar a realidade fática das áreas envolvidas. É de ser mantida a sentença que declarou indevido o ITR sobre as terras declaradas pela autora como de reserva natural.

(TRF4, AC 2005.71.10.003193-8, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E. 19/08/2008)

Evidenciamos, ainda, o seguinte trecho do Voto do Des. Fed. Wilson

Darós:

Em linhas gerais, as isenções tributárias, que devem ser instituídas por lei, trazem em seu bojo a redução total ou parcial do tributo, excluindo bens, pessoas ou situações (fatos) do ônus da tributação. Em se tratando de isenções condicionadas, a indicação de requisitos a serem preenchidos pelo contribuinte para que possa aproveitar o benefício fiscal deve ser feita pela lei isentiva, de forma expressa, não deixando ao Poder Executivo margem para a criação de exigências burocráticas que dificultem a sua fruição.

Com efeito, no que diz respeito às isenções para fins de ITR, a legislação ambiental (artigo 104, § único, da Lei de Política Agrícola - Lei nº 8.171/1991) prevê que são isentas da tributação as áreas de preservação permanente, de reserva legal e de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim reconhecidas pelo órgão ambiental responsável, nestas últimas incluídas as RPPNs - Reservas Particulares do Patrimônio Natural, as Áreas de Proteção Ambiental e as Áreas de Relevante Interesse Ecológico.

[...]

Assim, do aumento *voluntário* do percentual da reserva legal deve decorrer um *benéfico* efeito tributário.

[...]

A área transformada em RPPN torna-se isenta do Imposto Territorial Rural (ITR) e o proprietário pode solicitar auxílio do poder público para elaborar um plano de manejo, proteção e gestão da área.

[...]

O ADA, portanto, foi criado simplesmente com o objetivo de submeter ao IBAMA a tarefa de conferência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de isenção do ITR, de modo que, uma vez constatada eventual incompatibilidade entre as informações prestadas pelo contribuinte e a situação real da propriedade rural, a Secretaria da Receita Federal seria alertada para que efetuasse eventual lançamento de ofício complementar.

Todavia, a obrigatoriedade da utilização do ADA não se mostra justificável em todos os casos de isenção de ITR, como condição para aproveitamento desse benefício, ainda mais quando existirem outros meios dos quais o contribuinte possa se valer para comprovar a realidade fática das áreas envolvidas.

Dessa forma, entendeu o Tribunal Regional Federal da quarta região que o Ato Declaratório Ambiental não se mostra justificável com condição para gozo da isenção, quando possível a demonstração dos requisitos pelo contribuinte através de outros meios.

Esse entendimento se coaduna com o fato de que o acesso ao meio ambiente equilibrado é garantido em nossa configuração social na Constituição Federal, pois, como vimos, está relacionada aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal de 1988.

Assim, o enunciado prescritivo da isenção do imposto sobre a propriedade

territorial rural, constante do artigo 104, da Lei n. 8.171/91, é expressão plena de sentido, que não pode ser ignorada ou afastada do sistema positivo numa interpretação meramente literal, como se esta fosse a única ou melhor forma de buscar o exato alcance da lei.

Para que o significado da regra de direito, transmitido pelo artigo 104, da Lei n. 8.171/91, seja compreendido, ou seja, para que o destinatário (juiz, legislador, intérprete etc.) possa fazer juízo de significação (ato de inteligência) quando da leitura do signo, necessário que seja levado em consideração todo o sistema normativo.

O intérprete não pode retirar o conteúdo de significação da leitura isolada ou literal da norma, já que a proposição normativa é uma frase introduzida no sistema jurídico pela legislação, com a função peculiar de se comunicar com todo o sistema positivo, devendo desprezar restrições impostas por normas que ofusquem os direitos humanos.

Mesmo a norma isentiva que, segundo o Código Tributário Nacional, deve ser interpretada literalmente, encontra-se em um sistema positivo, e é editada em virtude de uma finalidade, não sendo admissível sua interpretação literal. Aliás, como ressalta Becker (2007)²³¹, a norma isolada nem sequer existe. Nenhuma norma jurídica, portanto, pode ser interpretada fora do sistema em que se encarta.

7.2 Desoneração de serviços essenciais à população

Com fitos de desonerar serviços essenciais à população, foi editada a Lei n. 13.043/14 (grifo nosso):

Art. 81. O art. 1.º da Lei n. 12.860, de 11 de setembro de 2013, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1.º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita decorrente da *prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros*, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário.

Parágrafo único. A desoneração de que trata o caput alcança também as receitas decorrentes da prestação dos serviços nele referidos no território de região metropolitana regularmente constituída e da prestação dos serviços definidos nos incisos XI a XIII do art. 4.º da Lei no 12.587, de 3 de janeiro de

²³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

2012, por qualquer dos meios citados no caput.”

Por sua vez, reza a Lei n. 12.587/12 (grifo nosso):

Art. 4.º Para os fins desta Lei, considera-se:

[...]

XI - transporte público coletivo intermunicipal de caráter urbano: *serviço de transporte público coletivo entre Municípios que tenham contiguidade nos seus perímetros urbanos.*

A redução a zero da alíquota do PIS/COFINS restringe-se às receitas decorrentes dos serviços regulares de transporte coletivo municipal rodoviário de passageiros e também intermunicipais, quando esses serviços forem prestados no território de (i) região metropolitana regularmente constituída, bem como nos (ii) centros urbanos que tenham continuidade nos seus perímetros urbanos.

A isenção acima, pela interpretação da norma, não alcança as receitas derivadas do transporte (i) coletivo rodoviário de passageiros entre municípios integrantes de aglomeração urbana, não constituídos como região metropolitana, ou que (ii) não tenham continuidade nos seus perímetros urbanos.

Em matéria de isenção, o Código Tributário Nacional determina que a sua interpretação seja literal. Nesse contexto, a impossibilidade legal de ser interpretada extensivamente (ou analogicamente) uma isenção, ainda que teologicamente, dificulta a implementação de direitos humanos.

Outrossim, a desoneração determinada pela Lei n. 13.043/14 deve ser expandida para as receitas derivadas do transporte (i) coletivo rodoviário de passageiros entre municípios integrantes de aglomeração urbana, não constituídos como região metropolitana, ou que (ii) não tenham continuidade nos seus perímetros urbanos, pois o fundamento da aludida lei é a desoneração do serviço de transporte, propiciando a redução dos preços às pessoas que dele necessitam.

Para a aludida isenção, devemos levar em conta, não a redução dos custos arcados pelo empresário, mas sim, a natureza do serviço, essencial à população, por estar ligado à garantia do direito de transporte público, levando-se em conta que a Lei n. 12.587/12 previu e instituiu:

A Política Nacional de Mobilidade Urbana é instrumento da política de desenvolvimento urbano de que tratam o inciso XX do art. 21 e o art. 182 da Constituição Federal, objetivando a integração entre os diferentes modos de transporte e a melhoria da acessibilidade e mobilidade das pessoas e

cargas no território do Município.

Ela pode ser empregada para equiparar os serviços de transporte coletivo de passageiros em (i) região metropolitana regularmente constituída, bem como nos (ii) centros urbanos que tenham continuidade nos seus perímetros urbanos, *que são isentos*. Os demais serviços não atingidos pela regra de desoneração são: (iii) o transporte coletivo rodoviário de passageiros entre municípios integrantes de aglomeração urbana, não constituídos como região metropolitana, ou que (iv) não tenham continuidade nos seus perímetros urbanos.

Ora, o transporte coletivo de passageiros é um direito social que influencia e condiciona o acesso aos demais direitos, constituindo-se em um elemento de vital importância para assegurar as condições necessárias a uma vida digna. Para um cidadão ter acesso à rede pública de saúde, por exemplo, ele precisará utilizar algum meio de transporte. O mesmo se aplica ao acesso à educação, centros culturais e de lazer, liberdade de ir e vir, local de trabalho, e tantos outros direitos que necessitam de deslocamento para serem exercidos e usufruídos.

O acesso ao transporte público é fundamental em nossa configuração social, pois se relaciona aos mais diversos direitos que são assegurados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Constituição Federal de 1988. Por esta razão, sua existência e qualidade devem ser cobradas por todos os cidadãos, sejam usuários de transporte público ou não.

7.3 A isenção do imposto de renda para portadores de doenças graves

Dispõe a Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1.988, no inciso XIV do artigo 6.º, com a redação dada pelo art. 47 da Lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (grifo nosso):

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]

XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente sem serviços, e os percebidos pelos portadores de 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, 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.

Regulando a mesma matéria, o artigo 30 da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1.995, assim estabeleceu:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6.º da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De um lado, a alteração sofrida pelo inciso XIV da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei n. 8.541, de 23 de dezembro de 1992, pelo disposto na Lei n. 11.052, de 29 de dezembro de 2.004, mostra-se irrelevante, *in casu*, haja vista que incluiu entre os rendimentos isentos do imposto de renda os proventos percebidos pelos portadores de hepatopatia grave.

Por outro lado, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dita em seu art. 39, inciso XXXIII e § 5º:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

XXXIII - os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de 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, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XIV, Lei nº 8.541, de 1992, art. 47, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 30, § 2º);

[...]

§ 5.º As isenções a que se referem os incisos XXXI e XXXIII aplicam-se aos rendimentos recebidos a partir:

I - do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão;

II - do mês da emissão do laudo ou parecer que reconhecer a moléstia, se esta for contraída após a aposentadoria, reforma ou pensão;

III - da data em que a doença foi contraída, quando identificada no laudo pericial.

Na mesma linha, prescreve a Instrução Normativa SRF n. 15, de 6 de fevereiro de 2001, em seu artigo 5.º, inciso XII e §§ 1.º e 2.º:

Art. 5º Estão isentos ou não se sujeitam ao imposto de renda os seguintes

rendimentos:

[...]

XII - proventos de aposentadoria ou reforma motivadas por acidente em serviço e recebidos pelos portadores de 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, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida (Aids) e fibrose cística (mucoviscidose);

[...]

§ 1º A concessão das isenções de que tratam os incisos XII e XXXV, solicitada a partir de 1º de janeiro de 1996, só pode ser deferida se a doença houver sido reconhecida mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

§ 2º As isenções a que se referem os incisos XII e XXXV aplicam-se aos rendimentos recebidos a partir:

I - do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão, quando a doença for preexistente;

II - do mês da emissão do laudo pericial, emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, que reconhecer a moléstia, se esta for contraída após a concessão da aposentadoria, reforma ou pensão;

III - da data em que a doença foi contraída, quando identificada no laudo pericial.

Com efeito, a isenção se restringe aos proventos de aposentadoria ou reforma, mas limita a sua concessão às situações enumeradas de forma taxativa no rol do artigo 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88. Ainda que a moléstia seja extremamente grave, o aposentado não terá reconhecido o direito à isenção, o que é um disparate, pois encontra-se intimamente ligada à saúde.

Como podemos observar, a isenção em tela não se trata de um *favor fiscal*, mas sim de um atributo extrafiscal da norma, que visa propiciar meios aos aposentados portadores de doenças graves num momento tão difícil de sua vida.

7.4 Conclusão

Estamos diante de isenções tributárias relacionadas aos direitos humanos. Dessa forma, a restrição imposta pela interpretação literal, como se observa no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, desafia a Constituição Federal, que é voltada à realização máxima dos direitos humanos, positivados como direitos fundamentais.

Nesses casos, a interpretação não poderá ser restringida exclusivamente ao método literal, devendo ser útil e condicionante das normas constitucionais. Ou seja, a isenção tributária relacionada ao meio ambiente, ao transporte e saúde têm

que incidir respeitando-se os direitos humanos fundamentais, de forma que seja respeitado o mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, o meio ambiente etc.

A isenção tributária, nos casos estudados, foi editada com nítido caráter extrafiscal, estando relacionadas às humanas das mais importantes, saúde, transporte e meio ambiente. Nesse sentido, deve ser interpretada conforme a Constituição Federal, dando primazia aos direitos humanos.

Então, o intérprete, seja ele legislativo, julgador ou aplicador, deve ser cuidadoso na interpretação das normas constitucionais, que irradiam seus efeitos imperiosamente à legislação infraconstitucional. Na aplicação da isenção tributária relacionada a direitos humanos, como destacado, deve ser respeitada a supremacia da constituição.

CAPÍTULO 8 – ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

SUMÁRIO: 8.1 A necessidade de se analisar a jurisprudência dos tribunais; 8.2 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 118 do Código Tributário Nacional; Código Tributário Nacional; 8.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da isenção.

8.1 A necessidade de se analisar a jurisprudência dos tribunais

A jurisprudência ainda não deu satisfatório tratamento à questão da interpretação da isenção tributária relacionada a direitos humanos. Isso se dá pelo fato de se aplicar à questão o artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, que restringe ao método literal a tarefa de interpretação das isenções tributárias.

Dessa forma, restringe a consulta, nesse item, ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal que tem a missão de zelar pela interpretação da legislação nacional e pela guarda da Constituição Federal.

8.2 A jurisprudência do superior tribunal de justiça acerca do art. 118 do código tributário nacional

O Superior Tribunal de Justiça tem proferido acórdãos no seguinte teor:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C DO CPC). ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR TÉCNICOS A SERVIÇO DAS NAÇÕES UNIDAS, CONTRATADOS NO BRASIL PARA ATUAR COMO CONSULTORES NO ÂMBITO DO PNUD/ONU.

1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.159.379/DF, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, firmou o posicionamento majoritário no sentido de que são isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD. No referido julgamento, entendeu o relator que os "peritos" a que se refere o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto 59.308/66, estão ao abrigo da norma isentiva do imposto de renda. Conforme decidido pela Primeira Seção, o Acordo Básico de Assistência Técnica atribuiu os benefícios fiscais decorrentes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50, não só aos funcionários da ONU em sentido estrito, mas também aos que a ela prestam serviços na condição de "peritos de assistência

técnica", no que se refere a essas atividades específicas.

2. Considerando a função precípua do STJ - de uniformização da interpretação da legislação federal infraconstitucional -, e com a ressalva do meu entendimento pessoal, deve ser aplicada ao caso a orientação firmada pela Primeira Seção.

3. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

(REsp 1306393/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/10/2012, DJe 07/11/2012).

Nesse julgado, destacamos os seguintes excertos:

Nessa toada, também o art. 111, II, do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Nesse sentido, o enquadramento dos peritos de assistência técnica não pode ser cruzado. Isto é, não se pode tratar o perito de assistência técnica dos organismos internacionais de modo diferente do que são tratados os peritos da ONU. Se a sua forma de contratação é a mesma, se não são indicados em lista do Secretário Geral e estes não possuem a isenção do IR, aqueles também não podem dela gozar, até porque todos são regidos direta ou indiretamente pelo mesmo diploma legal, qual seja, o Decreto 27.784/50, que deve ser aplicado como um todo e não de forma segmentada. Sendo assim, não há como extrair do Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, promulgado pelo Decreto 59.308/66, que os peritos de assistência técnica sejam tratados como funcionários quando a própria Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50 (materialmente lei ordinária federal, repito), estabelece regime jurídico próprio para os peritos que diverge do regime dos funcionários. No entanto, na assentada do dia 8 de junho de 2011, ao julgar o REsp 1.159.379/DF, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, a Primeira Seção desta Corte, por maioria de quatro votos a três, firmou o entendimento no sentido de que são isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

De certa forma, acabou-se neste caso por desprezar a interpretação literal, efetivando-se uma interpretação teleológica, pois no precedente invocado, Recurso Especial n. 1.159.379/DF, ficou decidido que:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO PNUD. ISENÇÃO. MULTA. SÚMULA 98/STJ.

1. O Acordo Básico de Assistência Técnica firmado entre o Brasil, a ONU e algumas de suas Agências, aprovado pelo Decreto Legislativo 11/66 e promulgado pelo Decreto 59.308/66, assumiu, no direito interno, a natureza e a hierarquia de lei ordinária de caráter especial, aplicável às situações nele definidas. Tal Acordo atribuiu, não só aos funcionários da ONU em sentido estrito, mas também aos que a ela prestam serviços na condição de "peritos de assistência técnica", no que se refere a essas atividades específicas, os benefícios fiscais decorrentes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50.

2. O autor prestou serviços de assistência técnica especializada, na condição de Técnico Especialista, ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, de quem recebia a correspondente contraprestação. Assim, os valores recebidos nessa condição estão abrangidos pela cláusula isentiva de que trata o inciso II do art. 23, do RIR/94, reproduzida no art. 22, II, do RIR/99.

3. Nos termos da Súmula 98/STJ, embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.

4. Recurso especial provido.

(REsp 1159379/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2011, DJe 27/06/2011)

Assim, transcrevemos os trechos mais importantes desse acórdão:

É certo que as normas que outorgam isenção devem ser interpretadas literalmente, conforme o art. 111, II, do CTN. A propósito, transcrevo a lição de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 121):

Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário, e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. De outro lado, constitui regra de hermenêutica a assertiva de que ao intérprete não cabe distinguir quando a norma não distingue, sendo inconcebível o estabelecimento de óbices não expressamente previstos na lei. A propósito: **ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ARTS. 480, 481 E 482 DO CPC. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. QUESTÃO SURGIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULAS 282/STF E 356/STF. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS. ALTERAÇÃO DE ITINERÁRIO. AUTORIZAÇÃO. ART. 94 DO DECRETO N.º 952/93. PRORROGAÇÃO.**

.....
4. O art. 94 do Decreto n.º 952/93, que prorrogou, por quinze anos e sem regime de exclusividade, as "permissões e autorizações decorrentes de disposições legais e regulamentares anteriores", não ressalvou ou excepcionou qualquer situação, sendo vedada a interpretação restritiva. É princípio de hermenêutica que não pode o intérprete restringir onde a lei não restringe ou excepcionar quando a lei não excepciona, sob pena de violar o dogma da separação dos Poderes. 5. Recurso especial conhecido em parte e provido. (REsp 663.562/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ de 5/9/05)

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PRESCRIÇÃO. TRATO SUCESSIVO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 85/STJ. GRATIFICAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 2.365/87. AUTARQUIAS FEDERAIS. NÃO EXCLUSÃO. RECURSO DESPROVIDO

II - Segundo o princípio de hermenêutica jurídica, não pode o intérprete criar ressalvas onde a lei não o faz, uma vez que as exceções devem ser interpretadas restritivamente.

.....
IV - Recurso especial desprovido. (REsp 643.342/PE, Rel. Min. GILSON DIPP, Quinta Turma, DJ de 11/9/06)

Na hipótese em exame, a Lei 7.713/88, que altera a legislação do imposto de renda, dispõe, em seu art. 30, que permanece em vigor a isenção de que cuida o art. 5º da Lei 4.506/64, o qual, por sua vez, preconiza:

Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

- I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;
- II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;
- III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no País de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. (grifo nosso)

Pela leitura dos preceitos acima transcritos, verifica-se que a isenção do imposto de renda recai sobre os rendimentos de trabalho auferidos por servidores, independentemente da natureza do vínculo, de organismo internacional do qual o Brasil faça parte e se encontre obrigado, por tratado ou convenção, a conceder a isenção. O acórdão recorrido decidiu que a isenção não poderia compreender aqueles contratados por organismos internacionais por prazo determinado. Ocorre que nenhuma distinção a respeito traz as normas que tratam da matéria em exame. Em consequência, mostra-se incabível a pretensão de se restringir, por esse motivo, o benefício fiscal apenas aos que possuam vinculação por prazo indeterminado. Com efeito, a existência de um vínculo de natureza funcional permanente com a ONU ou organismo internacional não constitui inarredável requisito legal para a concessão da isenção do imposto de renda. [...] É oportuno registrar, ainda, que não se trata de uma interpretação extensiva. Não se está reconhecendo isenção de natureza tributária por isonomia, equidade ou equiparação. Todo o entendimento acima exposto encontra-se fundado na literalidade dos preceitos que regem a matéria, como vimos. Nesse contexto, o acórdão recorrido contrariou o disposto nos arts. IV, "d", e V do Decreto 59.308/66 e 108 e 111 do CTN. Os rendimentos auferidos por técnico especializado contratado na qualidade de consultor pelo PNUD encontram-se isentos do IRPF.

Ora, apesar de os excertos conterem a afirmativa que *não se tratam de uma interpretação extensiva*, desprezou-se a expressão “servidor”, no sentido literal, para considerar isentos os rendimentos do trabalho, independentemente da natureza do vínculo que se pudesse concluir do signo “servidor”. Como bem explicou o voto vencido:

Celso Albuquerque de Melo empresta o brilho de sua sabedoria ao distinguir o funcionário internacional de prestadores de serviços, (in Curso de Direito Internacional Público, Ed. Renovar): "Funcionário internacional: exige-se dedicação exclusiva e permanente a um organismo internacional. A isenção tributária, concedida a determinada categoria de funcionários internacionais, serve para atender às particularidades do seu trabalho, e sua condição perante a ONU ou organização internacional é estatutária e não contratual. Prestadores de Serviços: são contratados no local onde as missões internacionais são realizadas, não possuindo privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em convenção internacional."

Realmente, no caso tratado no acórdão, ocorreu uma interpretação teleológica, considerando-se isentos os rendimentos do trabalho, qualquer que seja o vínculo que se estabeleça entre os sujeitos. Não se trata de isenção relacionada a

direitos humanos, mas se prestigiou de certa forma, o método teleológico. Em outro julgado, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que:

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 interditada 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 1.116.620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010, g.n.)

Destacamos desse julgado o seguinte excerto:

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de concessão de isenção de imposto de renda a aposentados portadores de outras doenças graves e

incuráveis, que não as elencadas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, vale dizer, se o rol previsto neste dispositivo legal tem natureza taxativa ou exemplificativa. É cediço que tanto a competência para tributar quanto para isentar são estreitamente vinculadas ao princípio da legalidade, consoante se deduz dos arts. 5º, II e 150, I, da Carta Maior, e do art. 97, VI, do CTN. Portanto, é mister a edição de lei formal para a concessão de isenções, devendo-se verificar o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos pela respectiva lei, para que se efetive a renúncia fiscal. Neste diapasão, o conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7713/88, é explícito ao conceder o benefício fiscal tão-somente em favor dos aposentados portadores de moléstia grave às situações nele enumeradas: 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. Destarte, como consectário lógico, tem-se a impossibilidade de interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de descaber a extensão 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.

Como podemos verificar no voto acima, existe total desprezo pelo direito humano que é a saúde. De fato, o Código Tributário Nacional (artigo 97) é suficientemente claro ao dispor que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário (inciso VI), nesta constando a isenção (art. 175, inciso I). Enfim, mesmo sendo imperativo o comando que determina a interpretação literal da outorga de isenção (art. 111, inciso II, CTN), não podemos nos desviar do fundamento de que a Constituição Federal deu singular tratamento aos direitos humanos. E mesmo assim, o Ministro Relator, absurdamente declarou:

In casu, a recorrida é portadora de *dítonia 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. (grifo nosso)

Aqui o direito humano à saúde, cujo tratamento deveria ter proporcionado uma interpretação teleológica da isenção, pois se trata de uma doença grave, foi solapado ao chão. Ora, prescreve a Declaração Universal dos Direitos Humanos que:

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS **Preâmbulo**

Considerando que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e dos seus direitos iguais e inalienáveis constitui o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo;
[...]

Considerando que é essencial a proteção dos direitos do Homem através de um regime de direito, para que o Homem não seja compelido, em supremo recurso, à revolta contra a tirania e a opressão;

[...]

Considerando que, na Carta, os povos das Nações Unidas proclamam, de novo, a sua fé nos direitos fundamentais do Homem, na dignidade e no valor da pessoa humana, na igualdade de direitos dos homens e das mulheres e se declaram resolvidos a favorecer o progresso social e a instaurar melhores condições de vida dentro de uma liberdade mais ampla;

Considerando que os Estados membros se comprometeram a promover, em cooperação com a Organização das Nações Unidas, o respeito universal e efetivo dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais;

Considerando que uma concepção comum destes direitos e liberdades é da mais alta importância para dar plena satisfação a tal compromisso:

A Assembleia Geral proclama a presente Declaração Universal dos Direitos Humanos como ideal comum a atingir por todos os povos e todas as nações, a fim de que todos os indivíduos e todos os órgãos da sociedade, tendo-a constantemente no espírito, se esforcem, pelo ensino e pela educação, por desenvolver o respeito desses direitos e liberdades e por promover, por medidas progressivas de ordem nacional e internacional, o seu reconhecimento e a sua aplicação universais e efetivos tanto entre as populações dos próprios Estados membros como entre as dos territórios colocados sob a sua jurisdição.

Artigo 1º

Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.

Artigo 2º

Todos os seres humanos podem invocar os direitos e as liberdades proclamados na presente Declaração, sem distinção alguma, nomeadamente de raça, de cor, de sexo, de língua, de religião, de opinião política ou outra, de origem nacional ou social, de fortuna, de nascimento ou de qualquer outra situação. Além disso, não será feita nenhuma distinção fundada no estatuto político, jurídico ou internacional do país ou do território da naturalidade da pessoa, seja esse país ou território independente, sob tutela, autônomo ou sujeito a alguma limitação de soberania.

Artigo 3º

Todo indivíduo tem direito à vida, à liberdade e à segurança pessoal.

[...]

Artigo 7º

Todos são iguais perante a lei e, sem distinção, têm direito a igual proteção da lei. Todos têm direito a proteção igual contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.

[...]

Artigo 25º

1. Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.

2. A maternidade e a infância têm direito a ajuda e a assistência especiais. Todas as crianças, nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozam da mesma proteção social.

Como observamos nos precedentes citados, não há uma resposta satisfatória do Poder Judiciário ao interpretar isenções tributárias relacionadas a

direitos humanos. A restrição invocada se fundamenta na barbárie do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional que, levada às últimas consequências, restringe a efetividade de um direito humano.

Em mais um precedente, decidiu o Superior Tribuna de Justiça que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Observação de que o Acórdão recorrido é anterior ao advento da Lei nº 11.727/2008.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a *mens legis*. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(REsp 951.251/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 03/06/2009)

Neste julgado, ressaltamos:

Em ambos os precedentes, para o deferimento do benefício não se exigiu a internação como pressuposto de que os próprios contribuintes possuíam estrutura física que levaria à exigência de altos custos operacionais. Essa constatação, a meu ver, já seria suficiente para demonstrar a necessidade de que esta matéria fosse novamente submetida à Primeira Seção. Ainda que não se trate efetivamente de norma isentiva, já que não ocorre a

exclusão do pagamento do tributo, mas mera redução na base de cálculo do imposto devido, é certo que as regras de interpretação daquela podem ser aplicáveis ao caso, tendo em vista que o legislador autorizou a dispensa do pagamento em montante mais expressivo se estiver presente a condição prevista na lei. Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a "prestação de serviços hospitalares". Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal, transmudando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares. As reflexões a respeito do principal estudo sobre isenção tributária contido na obra Teoria Geral da Isenção Tributária, do Prof. José Souto Maior Borges, conduzem a três conclusões relevantes para o tema em exame:

1. A interpretação, restritiva ou extensiva, não se presta a reduzir ou extrapolar o conteúdo da lei. A atividade do intérprete deve sempre buscar identificar qual a *mens legis* da norma e se essa será a exata medida da aplicação do preceito;

2. Ainda que se entenda válida a regra do art. 111 do CTN, a interpretação literal representa apenas uma forma de iniciar a investigação da norma, não se consubstanciando no único método de hermenêutica possível de ser utilizado;

3. Ao partir-se para a interpretação de uma norma não se deve utilizar métodos apriorísticos, uma vez que isso acaba por condicionar o resultado obtido com a exegese aplicada. No caso, tenho que a *mens legis* da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador – capacidade de realizar internação de pacientes –, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada. Essa interpretação teleológica da alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95 já foi antes propugnada pelo Min. Luiz Fux em voto proferido no REsp 673.033/RS, DJ 23.08.2005, no qual, com base na doutrina de Amílcar Araújo Falcão, dispôs:

"*In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.429/95, para fins de se definir se a atividade desenvolvida pelo instituto recorrido reveste-se do caráter de prestação de serviços, em geral, e portanto sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea "a", primeira parte), ou se os serviços de hemodiálise caracterizam-se como médico-hospitalares, que consoante a segunda parte da alínea "a" do preceito discutido, implicitamente, impõe a observância da alíquota prevista em seu *caput* é de 8% sobre a receita bruta mensal. Lavrando lições inesquecíveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

'Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação. Não parecem estar com a razão os que assim pensam. A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração. Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário. A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional. (...)

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o

elemento léxico, como o lógico.

Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (**occasio legis, mens legislatoris**), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

(...)

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica.

(...)

É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.

O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico.' (Amílcar Falcão. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65-71)

É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os "serviços em geral" e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota."

Ainda que faça ressalva à amplitude da conclusão adotada, não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço – essencial à população –, considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna nestes termos:

"Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

(...)

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.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito

privado."

A definição do Imposto de Renda como tributo direto e de natureza preponderantemente fiscal não impede que o legislador dele se utilize para buscar uma finalidade extrafiscal, prática rotineira para a realização da política de incentivo a atividades setoriais (Sudene, Sudam, etc). Aliás, todo imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado com propósito que não se resume à mera arrecadação de recursos para o cofre do Estado.

Quanto à extrafiscalidade da tributação, destaca-se a lição de Alfredo Augusto Becker, que bem evidencia estar ela presente em todos os tributos: "O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar. Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico" (Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002. Pág. 597).

Repensando o tema, verifico que a interpretação dada pela Primeira Seção restou atrelada à aplicação prévia e exclusiva do art. 111, II, do CTN, deixando em plano secundário o real propósito da lei, ao adotar a exegese de que a norma seria voltada àqueles contribuintes que tivessem maiores custos no desenvolvimento de sua atividade por serem dotados de uma estrutura física capaz de realizar a internação de pacientes.

Não se atentou para o escopo extrafiscal da norma, uma vez que o reconhecimento de que a tributação do imposto de renda seria menor para os contribuintes que arcaram com maior custo não implica necessariamente reconhecer a função extrafiscal do benefício, já que essa espécie tributária, por sua própria sistemática de deduções da base de cálculo, visa cobrar menos daqueles que menor lucro tiverem alcançado no período-base.

A verdadeira função extrafiscal dos tributos é aquela que visa estimular ou reprimir comportamentos que estejam relacionados a valores eleitos pelo legislador como fundamentais à sociedade.

O benefício em comento foi concedido de forma objetiva, visou reduzir a carga tributária em função do fato tributado, qual seja, a renda decorrente da "prestação de serviços hospitalares". Cabe aqui melhor aprofundar o caráter objetivo do benefício fiscal. Mais uma vez, sirvo-me da lição do Professor Souto Maior Borges:

"A isenção objetiva, como o nome está a indicar, exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos.

Com efeito, nessa hipótese, a isenção relaciona-se com o elemento objetivo do fato gerador. Por meio da regra jurídica que isenta é retirado do campo de incidência do tributo algum bem, abstraindo-se considerações de ordem pessoal. Isento fica esse bem, posto que, decorrendo a obrigação tributária de uma relação eminentemente pessoal, o beneficiário da isenção objetiva, em última análise, seja uma determinada pessoa" (Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2001. Pág. 258).

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Afastada a premissa de que esse benefício fiscal não foi concedido de forma subjetiva, mas objetiva, em razão do serviço prestado, desfaz-se a idéia de que o fim buscado pela norma foi concedê-lo aos contribuintes que, por realizarem internação de pacientes, suportam altos custos operacionais. Deve-se considerar que a própria Secretaria da Receita Federal, ao examinar o dispositivo, não condiciona o reconhecimento do benefício à internação de pacientes, circunstância que não pode ser ignorada pelo Poder Judiciário.

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

Como observado, o próprio Superior Tribunal de Justiça, tratando dos serviços hospitalares, decidiu pela interpretação teleológica, demonstrando que a interpretação das isenções tributárias, relacionadas a direitos humanos, constitui-se em matéria que carece de um exame mais acurado pela doutrina e pelo judiciário.

Ora, não podemos interpretar a isenção tributária relacionada a direitos humanos desfocada da primazia da Constituição Federal, que dá fundamento de validade para toda a legislação infraconstitucional. A norma de isenção, nos casos acima (imposto de renda sobre doenças graves), por estar relacionada ao indivíduo, deveria ter tratamento mais favorável.

8.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da isenção

O Supremo Tribunal Federal, na decisão abaixo, manteve o entendimento de que a interpretação da isenção se dá de forma restritiva:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. APOSENTADORIA POR CARDIOPATIA GRAVE. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. VIÚVA. PENSÃO. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO.

1. Funcionário público. Aposentadoria por cardiopatia grave. Isenção de imposto de renda. Lei 7.713/88. Benefício de natureza subjetiva, relacionada e vinculada com os atributos pessoais do servidor aposentado. Extensão do benefício à pensionista. Impossibilidade. A exclusão do crédito tributário decorre da lei.

2. Superveniência da Lei 8.541/92. Isenção do pagamento de imposto de renda também à pensionista - excetuadas as hipóteses de moléstia profissional -, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão. Requisitos e condições especificados em lei não comprovados pela autora. Consequência: improcedência do pedido. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 233652/DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002)

Por fim, não podemos admitir que a interpretação da Constituição Federal, no tocante aos direitos relacionados à saúde, seja empregada de baixo para cima, de forma a ofender as suas intransponíveis regras; o legislador infraconstitucional não pode solapar ao chão a norma de direitos humanos.

CONCLUSÕES

A interpretação da isenção tributária relacionada aos direitos humanos – foco deste estudo – e evidenciada ao longo deste texto– deve respeitar os direitos humanos.

Acreditamos que, ao desenrolar das exposições e interpretações feitas com relação a esse tema, o objetivo – *demonstrar que a isenção tributária relacionada à efetividade dos direitos humanos admite amplos métodos de investigação* – tenha sido atingido. Reforçamos, também, que nisto reside a relevância científica e social desta pesquisa.

Os direitos humanos ganharam especial tratamento pela Constituição Federal, sendo positivados como direitos fundamentais, consoante prescreve o art. 5º, relacionando-se com os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil.

O acesso à saúde, ao trabalho, ao transporte digno, ao meio ambiente equilibrado etc., são direitos humanos em nossa configuração social, pois se relacionam aos mais diversos direitos assegurados pela *Declaração Universal dos Direitos Humanos* e pela Constituição Federal de 1988, que os positivou como direitos fundamentais.

Assim, o direito, de forma pragmática, e toda a sua realização são voltados à sociedade, a nós mesmos, à nossa felicidade, dos seres humanos em geral.

A isenção tributária é uma regra de estrutura que tem como objeto as relações intersubjetivas e as normas jurídicas que estatuem relações jurídicas, imprimindo-lhes funcionalidade.

Ela tem experimentado forte papel extrafiscal, sendo utilizada como instrumento normativo infraconstitucional de efetividade dos direitos humanos. A isenção tributária, que se relaciona com direitos humanos, não pode ser interpretada isoladamente, aplicando-se o método literal, como prescrito no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, pois a interpretação das isenções tributárias tem que potencializar os direitos humanos.

Devemos encarar o princípio do mínimo existencial como fator decisivo de implementação dos direitos humanos, reconhecendo uma estratégia no texto

constitucional que vincule o legislador infraconstitucional.

Os direitos humanos são a base de nossa Constituição Federal, irradiando seus efeitos de forma a vincular a tarefa interpretativa para dar máxima primazia na realização de direitos como saúde, vida, meio ambiente, transporte etc.

O tratado internacional é um acordo convencional, destinado a produzir efeitos jurídicos, sendo considerado como uma das fontes de direito internacional positivo.

O direito internacional e o direito interno interagem através de relações que tentam ser explicadas pelas teorias monista e dualista. A primeira defende a unicidade do direito interno com integração do direito internacional. Subdivide-se em duas correntes: a nacionalista e a internacionalista. Já a segunda teoria sustenta que o direito interno está subordinado à ordem internacional, cabendo a este a coordenação do sistema entre os Estados.

Nos termos da Constituição Federal, todo tratado encontra-se hierarquicamente subordinado à Constituição, isto porque seu conteúdo deve ser compatível com a matéria constitucional para entrar no ordenamento jurídico brasileiro.

As condições de validade dos atos jurídicos internacionais são: a capacidade das partes contratantes (todo Estado soberano possui capacidade para contratar); habilitação dos agentes signatários; consentimento mútuo (por ser o tratado um acordo de vontades), objeto lícito e possível (não podem os tratados atentarem contra os bons costumes), e as obrigações assumidas por esses devem ser possíveis).

A publicação do decreto legislativo é condição de eficácia técnica para que o tratado internacional possa juridicizar os fatos a que dizem respeito.

Existe na doutrina grande celeuma sobre a posição dos tratados internacionais de que o Brasil faz parte, se de natureza constitucional, infraconstitucional ou supralegal mas infraconstitucional; os tratados internacionais que não veiculam matéria atinente a direitos humanos têm hierarquia de lei ordinária, entretanto, se o tratado internacional veicular matéria de direitos humanos, a resposta não é tranquila, sendo alvo de grandes discussões da doutrina.

A Constituição Federal, ao estabelecer a dignidade humana como fundamento, é o princípio da prevalência dos direitos humanos nas suas relações internacionais, e não admite que elas possam ser pensadas como dados brutos,

sem conteúdo de significação, permitindo uma interpretação literal desgarrada do seu alcance.

A interpretação das isenções tributárias relacionadas a direitos humanos não pode ser negligenciada pelo intérprete, uma vez que os princípios, fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil são normas dotadas de grande valor axiológico que vinculam o legislador infraconstitucional.

O legislador infraconstitucional não está autorizado a desconstruir a Constituição Federal, de forma a negar vigência aos direitos humanos quando impõe uma interpretação literal das isenções tributárias.

O hermeneuta não deve ficar preso ao método da interpretação literal ao explicar isenções tributárias que se relacionam com direitos humanos.

A interpretação do direito positivo, no caso as leis que revelam isenções tributárias relacionadas com direitos humanos, deve ser unívoca, precisa, sem lacunas, levando em consideração os valores máximos da República Federativa do Brasil, expressos nos artigos 1º a 4º da Constituição Federal.

As palavras empregadas na lei, que estabelece uma isenção relacionada a direitos humanos não possuem vida isolada, devendo ser interpretadas em consonância com a Constituição Federal. Interpretar isenções tributárias relacionadas a direitos humanos é respeitar as intransponíveis normas constitucionais, que edificaram os fundamentos, objetivos e princípios da República Federativa do Brasil.

A interpretação das normas jurídicas, qualquer que seja o método empregado, deverá levar em consideração a supremacia do texto constitucional, dando primazia aos insuperáveis direitos humanos.

A isenção tributária tem de ser interpretada preservando os fundamentos, os objetivos, os princípios e os direitos humanos. Tem que dar atenção especial à dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho, à erradicação da pobreza e da marginalização do homem e ao princípio da prevalência dos direitos humanos.

Uma interpretação coerente das normas constitucionais é aquela que promove a funcionalidade das regras de condutas e de estruturas com primazia na realização dos direitos humanos. A isenção tributária tem que incidir respeitando os direitos humanos.

Deve proclamado um direito tributário humanístico, que respeite o mínimo

existencial, a dignidade da pessoa humana, o meio ambiente equilibrado e os direitos humanos. A isenção tributária, quando editada com nítido caráter extrafiscal às necessidades humanas, deve ser interpretada conforme a Constituição Federal, dando primazia aos direitos humanos.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de Direito Internacional Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1956.

_____. **Manual de direito internacional público**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1958.

ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos fundamentais e tributação: a norma de abertura do § 2º do Art. 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5. ed. alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

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

ANDRADE, Vander Ferreira de. **A dignidade da pessoa humana: valor-fonte da ordem jurídica**. 1. ed. São Paulo: Cautela, 2002.

ARAUJO, Luiz Alberto David; SERRANO NUNES JR., Vidal. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ARAÚJO, Luiz Ivani de Amorim. **Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Alba, 1980, v. 1.

ARRUDA Jr., Antônio Carlos Matteis de. **Capitalismo humanista & socialismo: o direito econômico e o respeito aos direitos humanos**. Curitiba: Juruá, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Interpretação no direito tributário**. 1ª Assembleia. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. _____. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975.

_____. Efeitos da nova constituição. **Boletim da AASP**, n. 1562, 23 nov. 1988.

_____. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 48, abr./jun. 1989.

_____. Sistema tributário na constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 48, abr./jun. 1989.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributária**. 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1979.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Estudos e pareceres**: direito público: constitucional, administrativo e municipal. São Paulo: RT, 1993.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 1. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação de Direito de Inconstitucionalidade n. 1.480-3/DF (Medida Liminar)**. Requerentes: Confederação Nacional dos Transportes e outros. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 29 ago. 2005.

CATOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. 2. ed. Rio de Janeiro: Coimbra Editora, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9. ed., 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário: realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / coordenação Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo:

Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2008b.

_____. **Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica)**. São Paulo: apostila do curso de pós-graduação em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica, 2007.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Mercosul e tributos estaduais, municipais e distritais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, n. 64, p. 186-187, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**, 3. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. I.

ECO, Humberto. **Interpretação e superinterpretação**. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1.

FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FREITAS, Vladimir Passo, Coordenador. **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002), e IS (LC116/2003)**. 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Dos direitos humanos aos direitos fundamentais**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria Revista do Advogado, 1997.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988a.

_____. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988b.

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária, conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição** (*Die normative kraft der verfassung*). Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 1. ed, 13ª reimpressão, Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. Tradução Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1978.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**: constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, Tomo II.

MOREIRA, Vital; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Fundamentos da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

MOUSSALLEN, Tárek Moisés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Da tributação e do orçamento e a nova constituição**: (arts. 145 a 169). 1. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1989.

_____. **Comentários à constituição federal**: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de direito internacional público**. 3. ed., rev. e atual, Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentário à constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969**: 6 Tomo. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 2. ed., rev., atual. São

Paulo: Saraiva, 2015.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**: curso elementar. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: quatro estudos de uma teoria comunicacional. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

RODAS, João Grandino. **A publicidade dos tratados internacionais**. 1. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1980.

ROTHENBURG, Walter Claudios. **Princípios constitucionais**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. **O capitalismo humanista**. 1. ed. Petrópolis: Petrópolis KBR, 2011.

SEPÚLVEDA PERTENCE, José Paulo. **Direito do estado**: novos rumos. In: _____. MODESTO, Paulo; MENDONÇA, Oscar (Coords.). São Paulo: Max Limonad, 2001, Tomo I.

SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do direito tributário e tributos municipais**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1978.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; ROCASOLANO, Maria Mendez. **Direitos humanos, conceitos, significados e funções**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. Ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRIEPEL, Heinrich. **As relações entre o direito interno e o direito Internacional**. Trad. Amílcar de Castro. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, out. 1966.

WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. 3. ed. rev. e aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5. ed., refor. e atual. até outubro de 1998. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. 1. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1952.

VIEHWEG, Theodor. **Tópica e jurisprudência**. Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo. Tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr, v. I, Ministério da Justiça – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 1979.