

## **A concretização dos direitos sociais e a interpretação dos benefícios fiscais**

### **The achievement of social rights and the interpretation of tax benefits**

**Valter de Souza Lobato**<sup>1</sup>

**Anita de Pascali**<sup>2</sup>

**RESUMO:** É consagrada a posição do Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados, que a interpretação das imunidades, por realizarem valores constitucionais, deve ser feita de forma ampliativa, sob pena do legislador infraconstitucional ou mesmo o intérprete, numa via inversa, alterar os comandos do Texto Maior, onde constam os valores que caracterizam e ditam os rumos do Estado Democrático de Direito. Por outro lado, também é corrente se afirmar, ainda que de forma um tanto quanto equivocada, que as isenções fiscais devem ser interpretadas de forma “restritiva”, em que pese o artigo 111 do Código Tributário Nacional dizer apenas que devem ser interpretadas de forma literal, não ampliativa. Certamente, isso não quer significar que as isenções fiscais devem ser amesquinhasadas, a ponto de tornar seu alcance e seu objetivo absolutamente deturpados. Contudo, o presente estudo pretende focar – através do estudo de um caso concreto – o alcance de isenções que buscam a consagração de direitos sociais ou mesmo garantias individuais. Se, de um lado, são desonerações promovidas por legislação infraconstitucional e, por isso, deveriam contar com a forma de interpretação do Texto Constitucional, por outro lado revelam a mesma importância das imunidades, na medida em que buscam a consagração e concretização das garantias individuais e dos direitos sociais que caracterizam o Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Benefícios Fiscais; Direitos Sociais; Interpretação literal; Interpretação extensiva.

**ABSTRACT:** The Brazilian Supreme Court already ruled in several cases that whenever dealing with tax exemptions prescribed by the Constitution, one must interpret the concerned statutes in the broader sense possible, accordingly with the importance of such tax exemptions as means to turn constitutional values and higher norms (such as legal certainty) effective. On

---

<sup>1</sup> Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Graduação e Pós-Graduação em Direito Tributário nas Faculdades Milton Campos. Coordenador-adjunto do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado

<sup>2</sup> Especialista em Direito Tributário pelas Faculdades Milton Campos.

the other hand, article 111 of the Brazilian Tax Code determines that the interpreter is obliged to take the literal meaning of words and sentences when interpreting statutes related to tax exemptions and benefits. In the present article, the author claims that article 111 must be read as part of a legal system and thus in cases in which tax exemptions and tax benefits in general are means to give effectiveness to constitutional ends, especially when one is dealing with social rights related ends, the statute is ought to be interpreted in a way that preserves the most adequate meaning, even if such meaning is not attached to the so-called plain or literal interpretation technique.

**Keywords:** Tax Law; Tax Benefits; Social Rights; Literal Interpretation; Extensive Interpretation.

## 1. Introdução

*“Um texto, depois de ter sido separado do seu emissor e das circunstâncias concretas da sua emissão, flutua no vácuo de um espaço infinito de interpretações possíveis. Por consequência, nenhum texto pode ser interpretado de acordo com a utopia de um sentido autorizado definido, original e final. A linguagem diz sempre algo mais do que o seu inacessível sentido literal, que já se perdeu desde o início da emissão textual”. Humberto Eco (Os limites da interpretação, p. 8).*

Embora os avanços da hermenêutica hoje já não deixem dúvida de que é impossível a aplicação do direito dissociada da interpretação (GADAMER, 1999, p. 461), entendida esta como processo de construção do significado dos enunciados normativos com a participação do sujeito cognoscente, a existência de normas jurídicas limitando ou proibindo a interpretação não é um dado estranho à história das instituições jurídicas. Associadas à pretensão de que o sistema jurídico seria perfeito ou livre de lacunas e contradições, muitas dessas normas estabeleceram inclusive punições para os juízes que desviem da estrita interpretação do direito estabelecido pelo legislador (cf. ALVES; BUSTAMANTE, 2012).

Instituído pela Lei n. 5.172/1966, alterado por atos normativos posteriores e recebido pela nova ordem constitucional com *status* de lei complementar, o Código Tributário Nacional (CTN), prevê normas interpretativas desde a sua redação original, que permaneceu até o presente momento, rigorosamente inalterada. Em seus artigos 107 a 112, o CTN trouxe em seu bojo normas específicas para a interpretação do direito tributário, criando um sistema hermenêutico próprio.

Dentre as normas interpretativas do CTN, encontra-se o notório art. 111, que determina ao jurista que interprete “literalmente” a legislação tributária que disponha sobre “suspensão ou exclusão do crédito tributário”, “outorga de isenção” ou “dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.<sup>3</sup>

Procurou-se com esta e todas as demais normas interpretativas dispostas no Código Tributário, trazer-lhe um caráter “fechado”, destacando-se a ideia da legalidade estrita.<sup>4</sup> Buscou-se tirar do intérprete qualquer possibilidade de “alargamento” de eventual benefício fiscal concedido pelo legislador.

Esta compreensão de um sistema tributário fechado, restritivo, blindado no bojo da integração e interpretação das normas tributárias da influência de valores (e princípios amplos), mostrou-se extremamente relevante dado o contexto histórico em que se desenvolveu o processo de codificação.<sup>5</sup>

Porém, a Constituição Federal de 1988, com sua forte proteção aos direitos fundamentais do indivíduo trouxe uma nova moldura para a relação indivíduo e Estado. A sociedade, as relações interpessoais e empresariais estão cada vez mais dinâmicas e céleres. A arrecadação tributária encontra-se mais eficiente e abrangente.

Neste contexto, impõe-se ao legislador a imprescindível missão de coadunar os interesses arrecadatários (necessários) do Estado com a salvaguarda dos direitos fundamentais consagrados, vedando qualquer prática lesiva ao patrimônio público (evasão fiscal), porém preservando as liberdades individuais. (TÔRRES, H., 2003, p. 15).

Além disso, desde a sua origem, os estudiosos do direito tributário brasileiro, de uma maneira geral, posicionam-se, senão de forma contrária à existência dessas normas interpretativas tributárias, pelo menos com grande resistência e algum desconforto em lidar com elas, e mesmo uma tendência de relegá-las à impossibilidade de produção de quaisquer efeitos jurídicos.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Neste sentido, encontra-se a regra disposta no artigo 97 do CTN, segundo o qual somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção, que traduz e concretiza a estrita legalidade (tipicidade fechada/reserva absoluta da lei), que foi confirmado, posteriormente, no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988.

<sup>5</sup> O advento do Código Tributário Nacional brasileiro, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, se deu sob a vigência da Constituição Federal de 1946, durante o governo de Castelo Branco, período marcado por um contexto político de exceção, de ditadura militar, marcado pela supressão de direitos e garantias.

<sup>6</sup> Em seu livro, *Hermenêutica e aplicação do direito*, Carlos Maximiliano, sobre a positivação das normas interpretativas no direito, observa que:

Como adverte Hugo de Brito Machado (2010, p. 121) “o elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação”.

No presente artigo, trazendo a análise de um caso concreto julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recursos repetitivos (REsp 1.116.620-BA), vamos analisar a possibilidade de interpretação extensiva à regra de isenção fiscal a aposentados e pensionistas portadores de patologias incapacitantes além daquelas previstas no inciso XIV do artigo 6º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1998, em que pese a determinação expressa do art. 111 do CTN prever a interpretação literal para normas concessivas de benefícios fiscais. Após, vamos procurar estabelecer de forma breve as premissas jurídicas mais sólidas que sustentam o nosso ordenamento jurídico, em particular a dignidade da pessoa humana, fundamento maior, núcleo e fonte última de legitimação do Estado Democrático de Direito, para ao final, desmistificar a falsa assertiva da necessidade inelutável de interpretação literal (ou restritiva) de benefícios fiscais, principalmente quando voltados à concretização de direitos sociais.

A conclusão, ora antecipada, não poderia ser mais simples, apesar de requerer um percurso certamente mais denso para ser alcançada: não é concebível que uma determinada maneira de interpretar normas jurídicas, que não é a única, produza resultados incompatíveis com as normas mais nucleares do sistema jurídico (cf. LOBATO, 2012).

## **2. Caso concreto. Lei 7.713/1998 – norma de isenção de Imposto de Renda.**

O caso concreto a ser utilizado como paradigma no presente estudo, refere-se à interpretação do inciso XIV do artigo 6º, da Lei 7.713/1998,<sup>7</sup> que concede isenção de Imposto de Renda para aposentados (ou reformados) portadores de (algumas) moléstias incapacitantes.

---

“Parece constituírem maioria os juristas, que não acham bem colocados num Código os preceitos de Hermenêutica. O assunto é exclusivamente doutrinal, científico; enquadra-se, à maravilha, em um compêndio; fica deslocado em um repositório de normas obrigatórias.

Não é possível fazer regras gerais para o que é, na essência, contingente e relativo. Só mesmo no campo da doutrina se realiza bem a interpretação, sem o caráter de preceito universal e imutável no tempo; só ali atinge a sua alta, delicada e complexa finalidade; porque deve variar conforme o ramo do direito e as condições sociais em perpétuo evolucionar. Demais o legislador não pode fazer obra completa, e da especificação resultará a dúvida sobre a aplicabilidade dos preceitos não compreendidos em a norma positiva. A ele compete apenas concretizar uma regra; a maneira de a compreender é condicionada e dirigida pelas leis sociais, lógicas psicológicas, linguísticas e outras. Enfim, as disposições sobre exegese encerram princípios gerais por todos aceitos, pelo que parece ociosa a sua inclusão em uma norma coercitiva”. (MAXIMILIANO, 2005, p. 78)

<sup>7</sup> Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada 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,

Em função da lista de moléstias que se encontram no inciso acima mencionado, listagem esta taxativa no entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), portadores de patologias igualmente severas, não incluídas no rol, mas que de igual forma se “enquadram” nos demais requisitos legais, ou seja, reconhecida por órgão oficial e que impeçam a realização de qualquer atividade laboral a ponto de ensejar sua aposentadoria ou reforma, pleiteiam ao Poder Judiciário, evocando, sobretudo, o princípio da isonomia, a extensão do benefício fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça enfrentou esta questão em agosto de 2010, submetendo ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), o Recurso Especial n.º 1.116.620-BA.<sup>8</sup>

Em síntese, versou o Recurso Especial a cerca de pedido de extensão do benefício fiscal previsto no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1998 à pessoa portadora de Distonia Cervical, doença grave, incurável, incapacitante, porém não especificada na referida lei.

Como fundamento de seu pedido, invocou a autora/recorrente a aplicação do princípio da isonomia, que veda às entidades políticas instituir tratamento desigual entre contribuintes em igual situação, conforme preceituado no artigo 150, II, da CRFB/88,<sup>9</sup> de modo a ser afastada a regra de interpretação literal de norma concessiva de benefício fiscal.

Em primeiro grau, proferiu-se sentença de procedência, com a concessão da isenção “para reconhecer, em favor da autora [...], o direito à isenção de imposto de renda, nos termos da Lei n. 7.713/88, a partir do ajuizamento da ação”. Este entendimento foi confirmado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, conforme a ementa:

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 6º, INCISO XIV, DA LEI 7.713/1988. PESSOA PORTADORA DE DISTONIA CERVICAL. DOENÇA GRAVE E INCURÁVEL, NÃO ESPECIFICADA EM LEI. CABIMENTO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, EM DETRIMENTO DA REGRA DA INTERPRETAÇÃO LITERAL, DA LEI QUE OUTORGA ISENÇÃO, E DO ENTENDIMENTO DE QUE A RELAÇÃO LEGAL É EXAUSTIVA.

1. Conclusão da perícia oficial, ratificada pelo assistente técnico da Fazenda Nacional, no sentido de que a autora padece de distonia cervical, doença grave e incurável, porém não especificada na Lei 7.713/1988 (Artigo 6º, inciso XIV).

---

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; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004)

<sup>8</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1116620/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010.

<sup>9</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

2. No confronto entre princípios e regras, deve ser dada prevalência aos primeiros. Precedentes desta Corte.
3. Aplicação do princípio da isonomia tributária, que veda às entidades políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (Carta Magna, artigo 150, inciso II), em detrimento das regras legais da interpretação literal da lei que outorga isenção (Código Tributário Nacional, artigo 111, inciso II), e da enumeração exaustiva das doenças graves, para esta finalidade, uma vez que, segundo o laudo pericial, a autora padece de patologia incurável, e de gravidade similar à daquelas relacionadas na Lei 7.713/1988 (Artigo 6º, inciso XIV), a fim de que ela passe a gozar da isenção requerida.
4. Apelação a que se nega provimento.<sup>10</sup> (grifos nossos)

No voto condutor do acórdão, o Juiz Federal Convocado, Leão Aparecido Alves, identificou a existência de conflito entre o princípio (isonomia) e regra (interpretação literal da legislação de isenção). Neste passo, estabelecida sua premissa, o Juiz relator expressamente asseverou: “no confronto entre princípios e regras, deve ser dada prevalência ao primeiro”. Importante ressaltar que o tribunal não cogitou a existência de conflito entre princípios, de um lado isonomia e de outro legalidade tributária.

Contra esta decisão, a União interpôs Recurso Especial.

## **2.1. Posicionamento jurisprudencial das cortes superiores – prevalência de interpretação literal para norma de isenção tributária.**

O tema foi recebido pelo Superior Tribunal de Justiça como representativo de controvérsia e processado segundo o rito estabelecido no artigo 543-C do CPC.

Para prosseguirmos com a análise do tema proposto, importante trazer a transcrição de como restou ementada a decisão, na qual, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, se reconheceu como taxativo o rol de patologias disposto na norma de isenção, sendo vedada a interpretação extensiva, à luz da regra do artigo 111 do CTN:

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

---

<sup>10</sup> BRASIL, TRF da 1ª Região, 08ª Turma Recursal. Apelação Cível. 2004.33.00.008237-1/BA. Rel.: Juiz Federal Convocado Leão Aparecido Alves. Julgamento: 01/04/2008.

Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

3. Consectariamente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006) 4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (grifos nossos)

Neste julgamento, pela primeira vez do curso do processo deixou de ser aventado eventual confronto de princípios e regras, sendo que o Ministro Relator, no que foi acompanhado pelo colegiado, limitou-se a dar prevalência à interpretação literal. É o que se extrai da leitura do voto condutor:

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 [...].

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.

[...]

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 7.713/98. Com essas considerações, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial. (grifos nossos, destaque no original)

O entendimento exposto neste julgamento, como relatou o Ministro Fux, é compartilhado pelo Supremo Tribunal Federal, que entende que não há possibilidade de extensão de favor fiscal baseado nas seguintes premissas: 1) a isenção por ser norma excepcional deve ser interpretada restritivamente; 2) a concessão de isenção depende de um juízo de conveniência e oportunidade pelo Executivo ou Legislativo; 3) depende de uma lei específica para sua concessão; e 4) o Judiciário, ao estender o benefício, estaria agindo como legislador positivo.

Com o devido respeito ao brilhantismo do Ministro Luiz Fux – hoje Ministro na Corte Suprema Brasileira – e dos demais integrantes da colenda 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça que participaram do julgamento, além, por evidente, dos demais Ministros que “firmaram” o entendimento semelhante no Supremo Tribunal Federal, parece equivocada tal posicionamento, sobretudo em vistas ao tratamento normativo traçado na CRFB de 1988, e a busca pela sua máxima efetividade.

Desde já, importante destacar que não se trata de ativismo judicial. O judiciário ao estender o benefício a portadores de patologias incapacitantes, reconhecida por órgão oficial e preenchidos os demais requisitos legais está apenas trazendo coerência ao ordenamento jurídico e dando cumprimento a um dos maiores princípios constitucionais, no caso, o princípio da igualdade.

### **3. O ponto de interseção do sistema tributário nacional com a dignidade da pessoa humana.**

Adentrando no Sistema Tributário, é possível analisá-lo em diversos prismas. Sob o prisma econômico, vivemos em um Estado financiado pelos tributos. Essencialmente, o Estado com ele sobrevive e dele retira a parte da riqueza de alguns para redistribuir e gerar a concretização do valor maior: dignidade da pessoa humana. Ainda sob o prisma econômico, em que pese a necessidade de ser redistributivo, a política fiscal interfere no fluxo financeiro, na produção e no consumo, por isso, tão difícil estabelecer a metodologia correta para equilibrar tais forças, seja na tributação (fiscalidade), seja na desoneração (extrafiscalidade) (LOBATO, 2012).

Pois bem, o Estado Democrático de Direito deve ter, *a priori*, uma ordem de coerência fincada nos valores que defende. E de volta à dignidade da pessoa humana, ela é o centro do sistema constitucional, conferindo-lhe unidade, sentido e legitimação (SARLET, 2007, p. 79).

Decorrencia da dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial se constitui não somente como a proteção da liberdade e da propriedade, além de um “núcleo básico de direitos sociais (*minimum core of economic and social rights*)” (CANOTILHO, 1998, p. 470), que visam, ao fim e ao cabo, a correção das distorções do sistema econômico.

Destarte, a fiscalidade e a extrafiscalidade deverão ter sempre em mente a realização da dignidade da pessoa humana como ponto fulcral da sobrevivência da sociedade, o que faz do Estado Democrático de Direito um Estado que redistribui a riqueza, sem, no entanto, descuidar os princípios da capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, além de direitos e garantias como a liberdade, a igualdade e a cobertura de direitos sociais mínimos (direitos fundamentais de segunda geração ou direitos prestacionais): alimentação, saúde, trabalho, moradia, etc. O Estado não pode ser neutro em tal função, pelo contrário, cabe a ele interceder na relação do capital e do trabalho para que o primeiro tenha a liberdade de empreender, dentro dos limites de promover a paz e a justiça social (LOBATO, 2012).

É que, como forma de corrigir as desigualdades e diminuir a exploração dos desfavorecidos, o Estado deve respeitar os indivíduos, mas assumir a tutela dos hipossuficientes, dando-lhes prestações positivas, na busca de eliminar os gaps mínimos das diferenças socioeconômicas (LOBATO, 2012).

Aqui sim a segurança jurídica assume um papel de continuidade da ordem jurídica (SARLET, 2007, p. 12-13), quando já implementados determinados mecanismos de concretização dos direitos fundamentais, atribuindo ao cidadão “a possibilidade de confiar na eficácia e, acima de tudo, na efetividade dos direitos que lhes são assegurados pela ordem jurídica” (SARLET, 2011, p. 2). Sarlet (2011, p. 3) afirma então a “genética e umbilical vinculação entre direito à segurança social (...) e do direito à segurança jurídica”.

Não se pode retroceder quando se lida com a dignidade da pessoa humana, caso contrário, estar-se-á retrocedendo com a própria construção do Estado Democrático de Direito.

[...] a restrição dependerá de especial justificação constitucional quando o legislador invadir o núcleo essencial da equivalência pessoal, já que neste caso não basta a existência de qualquer fim coletivo. A restrição deverá servir, portanto, à proteção de outros direitos fundamentais, ser indispensável à proteção de outros bens jurídicos superiores ou mesmo atuar como mecanismos de defesa contra graves ameaças, devidamente comprovadas ou por menos altamente prováveis (SARLET, 2007, p. 12).

Este um primeiro foco da segurança jurídica à luz do bem maior protegido pelo Estado Democrático de Direito: na implementação e concretização dos direitos fundamentais, não é possível retroceder para agravar a fiscalidade ou reduzir a extrafiscalidade, exceto se demonstrada a necessidade do Estado, a bem da Sociedade e através de medidas compensatórias.

De forma esquemática, podemos assim afirmar (cf. LOBATO, 2012):

a) se a Constituição Federal determina a caracterização do Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, que persegue a justiça e a dignidade da pessoa humana, o valor segurança jurídica não pode significar um instrumento de manutenção do *status quo*, pois seria manter as injustiças e desigualdades hoje existentes e latentes em nossa sociedade;

b) de outro lado, se vivemos em um Estado financiado pelo tributo (Estado tributário), a fiscalidade e a extrafiscalidade devem estar focadas no sentimento de redistribuição;

c) quando o Direito Tributário é utilizado para implementação de direitos fundamentais (que visam dar concretude a dignidade da pessoa humana), não podem benefícios fiscais ser revogados ou carga tributária majorada que implique em retrocesso a avanços já obtidos, salvo se demonstrada a impossibilidade de cumprimento da prestação pelo Estado e que a medida geraria ferimento a outras ordens ou a outras pessoas;

d) a dignidade da pessoa humana como núcleo central do Estado Democrático de Direito proíbe a regressividade do Sistema, por isso, razões jurídicas alguma pode, por exemplo, impedir a progressividade dos tributos sobre o patrimônio ou permitir a tributação sobre os salários atualmente vivenciada, posto que a busca pela capacidade contributiva e as medidas prestacionais em contrapartida são os melhores instrumentos para realização da justiça fiscal. Contudo, a busca pela redistribuição de rendas não atinge o ápice do confisco estatal irrestrito, posto que a tributação deve ser segura (não retroativa) e respeitados todos os limites ao poder de tributar.

Daí a importância de se distinguir o que leva a redistribuição e o que freia o impulso oficial de tributar além do devido. A busca pela tributação justa e redistributiva é um dever do Estado, mas não pode ele quedar-se inerte na proteção para uma tributação efetivamente justa, previsível (mínimo de previsibilidade), irretroativa, sem que a finalidade justifique a tributação, mas limite-a, enfim, o correto equilíbrio do Estado Tributário que redistribui riqueza e o Estado Democrático de Direito que preserva a propriedade, a liberdade e os direitos sociais é onde se encontrará a definição da dignidade da pessoa humana (LOBATO, 2012).

#### **4. O art. 111 do CTN e o princípio da segurança jurídica.**

Para se extrair o máximo de normatividade do art. 111 do CTN, há que se perquirir todos os princípios jurídicos que o informam, como recomenda a melhor doutrina.

Nesse sentido, argumenta Dworkin, deve-se desenvolver uma concepção interpretativa do Direito que preserve a sua integridade, de sorte que o jurista se encontre vinculado não apenas às fontes formais do Direito, mas também aos princípios de moralidade política que as explicam e justificam. A coerência com os “princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma interpretada” é, por conseguinte, um dos principais critérios ou regras de argumentação no Estado democrático de direito (ÁVILA, 2001, p.28-29).

Cumprindo indagar, portanto, acerca do princípio fundamental que provê a justificação político-moral do art. 111 do CTN, já que este servirá como um dos pilares para se determinar as exigências concretas que a disposição normativa impõe sobre o intérprete do Direito Tributário.

É possível, à primeira vista, identificar três princípios constitucionais que fundamentariam o art. 111 do CTN (ALVES; BUSTAMANTE, 2012):

Primeiramente, pode-se sustentar que esse enunciado normativo visa preservar o princípio da igualdade na tributação, ou da capacidade contributiva, contido em diferentes dispositivos constitucionais, mas essencialmente no art. 145, §1º da Constituição, que estabelece o dever de todos de contribuir para o fundo público segundo a sua capacidade. Num sentido semelhante, Aliomar Baleeiro, ressalta que “a regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas, por isso se afastam dessa regra geral” (BALEIRO, 2007, p.694).<sup>11</sup>

Em segundo lugar, em relação ao inciso III do art. 111 do CTN, que trata das obrigações acessórias, poder-se-ia falar também no denominado princípio da legalidade, que requer a interpretação “estrita” das disposições excepcionais.

Quanto ao terceiro princípio, como esse dispositivo visa, senão eliminar, ao menos reduzir a moldura de significações possíveis de apreensão pela interpretação do texto legal, aumentando, em tese, o grau de previsibilidade das normas que regulem as matérias

---

<sup>11</sup> No mesmo sentido, José Souto Maior BORGES: “Se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”. BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 132. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (p. 117-118): “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”.

discriminadas nos seus incisos, ele relaciona-se, fundamentalmente, com os anseios de segurança jurídica.

Não obstante, parece-nos que o princípio da igualdade na tributação, ou o princípio da capacidade contributiva, opera apenas de forma mediata ou indireta na fundamentação do art. 111 do CTN. Com efeito, a capacidade contributiva é nada mais do que um critério – o critério fundamental – de aplicação da igualdade no Direito Tributário (ALVES; BUSTAMANTE, 2012).

A tese de que o princípio da igualdade seria o fundamento da exigência de interpretação literal no Direito Tributário fica, portanto, limitada a um dos aspectos da igualdade, que corresponde à exigência de generalidade e universalidade da lei. Sua utilidade está no fato de que o comando inscrito no art. 111 do CTN contribui para a garantia da generalidade e da universalidade não apenas do texto da lei, mas das normas que são construídas por meio de sua interpretação, na medida em que é restringida a possibilidade de se inserir exceções a essas normas jurídicas (ALVES; BUSTAMANTE, 2012).

Por outro lado, quando se sustenta que o dispositivo em tela teria como fundamento também o princípio da legalidade se ganha quase nada. Primeiramente, a reserva legal estabelecida no art. 150, I da Constituição, sequer pode ser classificada como princípio no sentido adotado pela teoria contemporânea das normas jurídicas, na medida em que contém determinações concretas que podem seguramente ser aplicadas independente da ponderação ou otimização de princípios constitucionais: ou se aplica a regra da legalidade ou não se aplica. Como ensina ÁVILA (2010, p.372), apenas indiretamente essa regra possui, “um sentido normativo indireto de princípio”, pois estabelece um dever de buscar um ideal de “previsibilidade e de determinabilidade”. Este dever, no entanto, já está inequivocadamente compreendido nas exigências do princípio da segurança jurídica, que pode ser considerado, inclusive, um dos princípios gerais que oferecem a justificativa político-moral da regra da legalidade.

O argumento até o momento exposto caminha, portanto, no sentido de que a exigência de interpretação literal, seja em nosso ordenamento jurídico ou em qualquer sistema jurídico onde ela venha prescrita pelo legislador, justifica-se por uma preocupação específica com o princípio da segurança jurídica, que é o valor fundamental protegido pelo artigo 111 do CTN. Quando os juristas e as leis propugnam pela interpretação literal, o fazem invariavelmente como uma estratégia para assegurar o valor *segurança jurídica*.

Em artigo que explora profundamente o assunto, Alves e Bustamante (2012), afirmam de forma conclusiva que “A segurança jurídica, portanto, constitui o fundamento primordial do

art. 111 do CTN, e deve funcionar como o principal vetor para compreender a norma derivada dessa disposição”.

A exigência de interpretação literal, portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado (ALVES; BUSTAMANTE, 2012), de modo a evitar incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

## **5. A problemática do ativismo judicial e o “postulado do legislador coerente”**

Após a breve análise de alguns dos princípios que devem orientar a interpretação no direito tributário e voltando ao caso utilizado como paradigma ao presente estudo que trata especificamente de um direito social, temos que a União Federal alegou que a extensão do benefício fiscal a aposentado portador de doença incapacitante além daqueles previstas na lei de regência acarreta ofensa ao princípio da separação dos poderes. Este argumento não foi analisado pelas cortes superiores tendo em vista que somente foi aventado em sede de Recurso Extraordinário, o qual restou prejudicado pelo provimento do Especial perante o STJ.

Ronald Dworkin é reconhecido, dentre os teóricos contemporâneos, como um dos principais defensores do controle judicial de constitucionalidade das leis, bem como de uma perspectiva de atuação positiva que reconhece nos tribunais a competência para fundamentar suas decisões em juízos de moralidade. É o que o autor denominou “leitura moral” (*moral reading*) da Constituição.

Ao lado disso, até com substrato nesta ideia, Dworkin figura, também, como um dos mais destacados defensores do ativismo judicial, pois esta leitura moral da Constituição, que em um estado democrático de direito é marcada pela incorporação de princípios morais e abstratos, deve, de igual forma ser feita pelo Poder Judiciário.

Em sua obra “Levando os Direitos a Sério”, enfrentando a discussão entre defensores do ativismo judicial e aqueles que preconizam uma maior “moderação judicial”, Dworkin afirma:

o programa do ativismo judicial sustenta que os tribunais devem aceitar a orientação das chamadas cláusulas constitucionais vagas [...]. Devem desenvolver princípios de legalidade, igualdade e assim por diante, revê-los de tempos em tempos à luz do que parece ser a visão moral recente da Suprema Corte, e julgar os atos do Congresso, dos Estados e do presidente de acordo com isso. [...] Ao contrário, o programa da

moderação judicial afirma que os tribunais deveriam permitir a manutenção das decisões dos outros setores do governo, mesmo quando elas ofendam a própria percepção que os juizes têm dos princípios exigidos pelas doutrinas constitucionais amplas, excetuando-se, contudo, os casos nos quais essas decisões sejam tão ofensivas à moralidade política a ponto de violar as estipulações de qualquer interpretação plausível, ou, talvez, nos casos em que uma decisão contrária for exigida por um precedente inequívoco. (2002, p. 215)

Mais adiante, nesta mesma obra, Dworkin (2002, p. 231) deixa claro sua preferência pelo ativismo:

Nosso sistema constitucional baseia-se em uma teoria moral específica, a saber, a de que os homens têm direitos morais contra o Estado. As cláusulas difíceis (...) como as cláusulas do devido processo legal e da igual proteção, devem ser entendidas como um apelo a conceitos morais (...). Portanto, um tribunal que assume o ônus de aplicar tais cláusulas plenamente como lei deve ser um tribunal ativista, no sentido de que ele deve estar preparado para formular questões de moralidade política e dar-lhes uma resposta.

Assim, o ativismo judicial implica, em verdade, que os Magistrados devem assumir uma conduta mais ativa, influenciados por valores constitucionais, na interpretação de princípios abstratos tais como “dignidade da pessoa humana”, “igualdade”, “liberdade de expressão”, avocando para si a competência institucional, a capacidade intelectual e a sensibilidade necessária na solução das atuais demandas judiciais.

Em uma análise inicial, pode-se afirmar que esta é justamente a questão enfrentada pelo Poder Judiciário no caso observado neste estudo, pois, se está diante de situação em que o legislador ordinário, por razões óbvias, não detinha condições materiais para antever todas aquelas patologias de caráter incapacitante.

Contudo, atento ao “Postulado do Legislador Coerente” trazido pela doutrina de Humberto Ávila (2007, p. 175-183), entendemos que não se trata de caso de ativismo judicial ou ainda de violação à separação de poderes como sustentou a União Federal no caso concreto.

Isso porque, atentos a norma da igualdade vemos que é exigido que o Poder Público institua tratamento isonômico entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Para tanto, ela exige que o Poder Público diferencie os contribuintes com base em medidas de comparação razoavelmente relacionadas à finalidade eleita (ÁVILA, 2010, p.341 e ss.). A norma da igualdade, porém, não exige apenas isso. Ela exige muito mais: ela impõe a coerente implementação das diferenciações já feitas pelo Poder Público no passado (GRIBNAU, *apud* ÁVILA, 2007, p.177).

Ou seja, tendo o legislador definido que há isenção tributária para aqueles portadores de patologias incapacitantes, reconhecida por órgão oficial e preenchidos os demais requisitos

legais, ele deve estender essa isenção a todos aqueles que se encontrem nesta situação independentemente de suas doenças constarem no rol trazido no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/98, sob pena de violação ao princípio constitucional da igualdade. O legislador é livre para definir regras isentivas, mas tendo ele decidido em favor de um critério, não pode ele contradizê-lo.

A atitude anterior do legislador vincula a sua atitude posterior. Como afirma Ávila (2007, p.178) essa vinculação decorre da própria noção de igualdade:

Tendo tomado, antes, uma decisão legislativa fundamental a respeito de determinado tema, estabelecendo um critério de diferenciação entre os contribuintes com base em determinada justificativa, deverá, depois, seguir de modo consequente aquele mesmo critério quando houver a mesma justificativa.

Daí se dizer que a igualdade, no seu aspecto dinâmico e temporal, exige um comportamento consequente, coerente, congruente do legislador no presente, relativamente às distinções que ele próprio já fez no passado, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade. “O legislador é livre, desde que coerente” (ÁVILA, 2007, p.183), só pode diferenciar se houver um motivo real e razoável para a diferenciação e se esse motivo estiver relacionado com o objeto da diferenciação.

Da mesma forma o poder judiciário não pode dar a uma lei uma interpretação incoerente, que torne o trabalho do legislativo incongruente relativamente às distinções que estão ali postas. Caso o trabalho do legislativo tenha essa incoerência em si, a própria norma deixaria de ser válida. O exercício contraditório e inconsequente do poder de tributar é incompatível com a norma fundamental da igualdade e com o princípio fundamental do Estado de Direito.

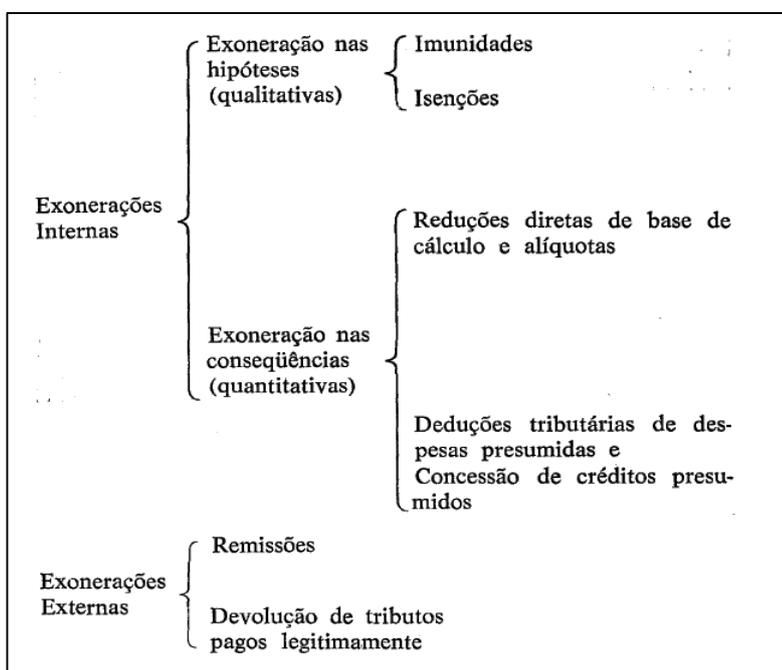
Em resumo, ao estender o benefício de isenção do IRPF para as patologias não elencadas no artigo 6º, XIV da Lei 7.713/88, o judiciário não está legislando, está sim garantindo a coerência do ordenamento jurídico em observância aos princípios acima descritos, principalmente o princípio da igualdade garantido constitucionalmente.

## **6. Conclusão: a correta interpretação dos benefícios fiscais que visam a concretização de direitos sociais.**

Na obra “Teoria geral do tributo e da exoneração tributária”, o Professor Sacha Calmon (1982, p.120) argumentou ser possível classificar as exonerações tributárias, quanto à estrutura

da norma, em internas (imunidades, isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, créditos presumidos...) e externas (remissões, devolução de tributos pagos legitimamente).

Dentre as exonerações internas, é possível diferenciar as exonerações nas hipóteses de incidência (imunidades e isenções) e as exonerações nas consequências (reduções de base de cálculo e alíquotas, deduções tributárias de despesas presumidas e créditos presumidos), e, dentre as últimas, é possível diferenciar, ainda, as reduções diretas (e.g., de base de cálculo e alíquotas) e as indiretas (deduções tributárias de despesas presumidas e créditos presumidos) (COELHO, 1982).



**Quadro I: Tipologia das exonerações tributárias.** Retirado de: Sacha Calmon Navarro Coelho. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.120.

Quanto aos métodos de interpretação das normas exonerativas, os juristas tradicionalmente distinguem quatro métodos, técnicas ou tipos principais de interpretação do texto legal, resumidas no quadro exposto em seguida.

TIPO	DESCRIÇÃO
<b>Gramatical ou literal</b>	Procura interpretar a lei segundo uma análise sintática, semântica e/ou etimológica dos termos nela expressos, em busca do sentido mais próximo da literalidade.
<b>Histórica</b>	Procura identificar o sentido da norma através da análise da sua elaboração,

	reconstruindo, assim, a vontade ou pretensão do legislador original.
<b>Teleológica</b>	Procura dar ênfase maior na real finalidade da norma, no resultado que ela pretende produzir.
<b>Sistemática</b>	Procura compreender a norma dentro do contexto maior do ordenamento jurídico, interpretando-a de modo a conformá-la com as demais normas do sistema.

**Quadro II:** Tipologia tradicional da interpretação jurídica.<sup>12</sup>

Pois bem, é no ordenamento jurídico que estão os fundamentos para a predominância de uma linha interpretativa em detrimento de outra. E é por isso que se faz necessária a adoção de uma teoria da interpretação fincada nas normas nucleares do nosso direito positivo, que permita não apenas discriminar analiticamente os tipos de argumento, mas também indicar qual é a relevância ou o peso de cada argumento em face do caso concreto, e, em última análise, permitir a conclusão de qual linha interpretativa deve prevalecer por ser a mais adequada às diferentes normas aplicáveis ao caso. E isso sempre em face das circunstâncias concretas do problema posto, pois é em meio a elas que as normas ganham concretude, sem a qual se torna impossível determinar a melhor interpretação, a melhor solução da controvérsia.

Sem embargo,

[a] rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, pois a norma é construída a partir dos sentidos possíveis da palavra. Dentro de um amplo universo, o texto e o contexto jurídico, o melhor sentido deve ser buscado, por meio dos princípios jurídicos, da natureza da coisa e de suas peculiaridades (DERZI, in BALEEIRO, 1999, p. 674)

Eros Roberto Grau, em estudo sobre a interpretação e aplicação do Direito, observa que se dá na interpretação de textos normativos algo análogo ao que se passa na interpretação musical: não há uma única interpretação correta, exata. A Sexta Sinfonia de Beethoven regida por Toscanini com a Sinfônica de Milão, é diferente da Sexta Sinfonia regida por Von Karajan, com a Filarmônica de Berlim; não obstante as duas difiram em relação ao tempo e à técnica de execução, ambas são autênticas – e, portanto, corretas (GRAU, 2003, p. 30). O jurista, citando lição de Zagrebelsky, nega peremptoriamente a existência de uma única resposta correta (“verdadeira”) para o exercício interpretativo. Sendo a interpretação convencional não possuiria

<sup>12</sup> Elaborado a partir de: Barroso, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição - fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999; Müller, Friedrich. *Métodos de trabalho no direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005; Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1994. Sabbag, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ela realidade objetiva com a qual pudesse ser confrontado o seu resultado, inexistindo, portanto, uma interpretação objetivamente verdadeira.

Deve-se ressaltar que não se defende com isso uma interpretação aberta, como se qualquer resultado fosse possível. Ao contrário, utilizando ainda a metáfora proposta, assim como existem várias interpretações “corretas”, também é verdade que existem aquelas erradas. A liberdade do intérprete não é total. Em texto mais recente, Eros Grau esclarece que a norma preexiste em seu sentido, “em estado de potência involucrada no texto; o intérprete a desnuda”, ou seja, o intérprete “compreende o sentido originário do texto e o deve manter como referência da norma que constitui”. Harmonizam-se, assim, a rigidez do texto e a elasticidade da interpretação, cabendo ao intérprete atualizar o texto, de acordo com a realidade, sem, entretanto, deixá-lo de lado.<sup>13</sup> O intérprete, insista-se, descobre uma interpretação “correta” porque ela já preexiste no texto.

Um método interpretativo para a solução de um problema concreto da realidade jurídica do direito positivo brasileiro não pode subsistir sem ser fincado nos fundamentos últimos deste sistema normativo, nas suas características próprias, na contingência das normas ora vigentes.

Ensina Humberto Ávila que os argumentos linguísticos e os argumentos sistemáticos devem ser analisados juntos, não havendo falar em predominância de um sobre o outro,<sup>14</sup> i.e., toda interpretação é sistemática, ou não é interpretação, além disso, o mesmo autor leciona que, como decorrência lógica “do princípio da separação dos poderes e do princípio democrático”, além da “segurança jurídica”, é possível afirmar que...

... os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem ter prevalência sobre os argumentos a ele transcendentos (argumentos genéticos e históricos), na medida em que aquilo que foi finalmente estabelecido pelo Poder Legislativo deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser estabelecido” (ÁVILA, 2001, p.1-34)

“[Afinal,] a própria racionalidade imanente ao Estado de Direito conduz à ideia de previsibilidade do Direito”, e essa previsibilidade...

... só é concebível se as normas puderem ser compreendidas: não é sequer praticável, para que cada norma venha a ser compreendida e seguida, fazer uma pesquisa histórica

---

<sup>13</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. Atualização da Constituição e mutação constitucional (art. 52, X, da Constituição. In *Revista Acadêmica da Escola de Magistrados da Justiça Federal da 3ª Região*, ano I, n. 1, p. 60 (65)).

<sup>14</sup> O que, além de tudo, é uma constatação lógica: que são os argumentos sistemáticos senão a análise linguística (sintática e semântica) de todas as normas do ordenamento concernentes a um determinado problema?

para ver se o legislador não pretendeu, talvez, dizer algo diferente do que acabou dizendo. As normas devem poder ser compreendidas e seguidas pelos seus destinatários, por isso mesmo que são discutidas, votadas e publicadas. E se assim é, aquilo que foi dito (argumentos linguísticos e sistemáticos) deve prevalecer sobre o que deixou de ser (argumentos genéticos) (ÁVILA, 2001, p. 27).

Por fim, se mesmo após a aplicação dessas duas regras de interpretação o problema persistir, deve-se ater à análise dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico que embasam os diferentes argumentos interpretativos, de modo a dar maior peso ao argumento que restar melhor fundamentado nesses princípios (ÁVILA, 2001, p.27-28). Ainda pelos ensinamentos de Ávila, o quadro a seguir resume as regras de interpretação expostas:

<b>REGRA DE INTERPRETAÇÃO</b>	<b>PRESSUPOSTO OU BASE LEGAL</b>
<i>“[O]s argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não-institucionais”.</i>	Princípio da separação dos poderes, princípio democrático, princípio do Estado Democrático de Direito.
<i>“[O]s argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentais (argumentos genéticos e históricos)”.</i>	Princípio da separação dos poderes, princípio democrático, segurança jurídica.
<i>“[N]a justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento jurídico deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma interpretada”.</i>	Princípios utilizados na argumentação. Hierarquia entre os princípios fundamentais.

**Quadro III: Regras de valoração dos diferentes argumentos jurídicos.** Elaborado a partir de: ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista Diálogo Jurídico, v. I, nº. 5, agosto, 2001, p.5-28.

Por isso e desde logo é preciso cuidado com o que se costuma repetir com frequência que a interpretação dos incentivos fiscais, à luz do art. 111 do CTN,<sup>15</sup> somente pode ser literal (para alguns, restritiva), excluindo a interpretação sistêmica. O art. 111 é uma das regras interpretativas expressas no CTN, duramente criticada pela doutrina, pois as leis tributárias devem ser interpretadas como todas as demais.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> “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.”

<sup>16</sup> Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990, passim; SOUTO MAIOR BORGES, José. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.116 ss.; BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.100; FALCÃO, Amílcar de Araújo. Direito tributário brasileiro (aspectos concretos). Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p.49.

Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, “O direito, tal qual ensinou Carlos Maximiliano, deve ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis”.<sup>17</sup>

A guisa desta polêmica, é de se entender que, de um lado, as normas sobre a interpretação e integração do direito tributário são mesmo “ambíguas, insuficientes ou redundantes”, necessitando, por isso, “elas próprias, de interpretação” (TORRES, 1990, p. 15); e, de outro, as normas de interpretação em geral, e o art. 111 do CTN em particular, estão submetidas aos princípios nucleares do Estado de Direito, princípio democrático, segurança jurídica etc., e, com isso, também seguem as regras de interpretação estabelecidas anteriormente.

Portanto, e como “*interpretação literal*” não é e nem poderia ser “*interpretação mesquinha*” (COÊLHO, 2009, p.611), num primeiro momento é preciso interpretar o próprio art. 111 do CTN; e, num segundo momento, é necessário analisar se a interpretação literal é suficiente, i.e., se o dissídio interpretativo se resolve logo no seu ponto de partida, ou se, por outro lado, é necessário partir para os próximos passos da interpretação, seguindo uma tipologia de argumentos jurídicos condizentes com as normas nucleares do nosso ordenamento.

Mas no caso dos incentivos fiscais destinados a concretização de direitos sociais, ao nosso sentir, o afastamento da forma “restritiva” que se tenta impor ao art. 111 do CTN deve ser ainda mais imperativo.

Além do exemplo dado no caso paradigma trazido à análise quanto à isenção do IRPF, podemos ainda citar inúmeras outros benefícios fiscais trazidos na legislação que regula as contribuições destinadas, por exemplo, à seguridade social.

Portanto, em conclusão, ao nosso sentir, o critério literal somente viria a amesquinhar o próprio Estado Democrático de Direito, seus valores e sua diretriz (a dignidade da pessoa humana), assim, aos benefícios fiscais que visam concretizar os direitos sociais deve se ter a mesma diretriz que as interpretações das imunidades.

Sob tal aspecto, é preciso lembrar que Aliomar Baleeiro (1997, p. 287), em obra notável e clássica, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, fixou a inteligência de que as imunidades respondem a valores caríssimos à Constituição, razão pela qual, dentro dos limites possíveis da palavra, deve-se rejeitar a interpretação limitada e estritamente formal. Defendeu o grande jurista que, sob a forma jurídica, se deve buscar a interpretação ampla, sem descurar do efeito econômico, para que a razão de ser da imunidade se efetive. Destarte, jamais

---

<sup>17</sup> BRASIL, STF, Recurso Extraordinário 543974 / MG, Rel. Min. Eros Grau, DJ: 28/05/2009.

pode ser permitido que o Texto Constitucional seja amesquinhado, mas sim consagrado em seu real alcance.

As imunidades devem ser interpretadas de forma ampliativa pois visam proteger/tornar efetivos valores constitucionais, ou seja, são interpretadas de forma ampliativa por conta do fim que visam proteger. Da mesma as isenções que visam proteger direitos sociais, como é o caso do mínimo existencial, devem ser interpretadas de forma que não deixem de fora nenhum cidadão que esteja em igual situação, mesmo que a norma não tenha expressado o caso específico de forma expressa.

Por todo o exposto ao longo do artigo, e especialmente pelas mesmas razões postas nos métodos de interpretação adotados para as imunidades, podemos concluir não ser concebível que uma determinada maneira de interpretar normas jurídicas (método literal), que não é a única, produza resultados incompatíveis com as normas mais nucleares do sistema jurídico. Por tal razão, os benefícios fiscais que buscam a concretização de direitos sociais não podem ter como norte o art. 111 do CTN e sim a finalidade para qual tais incentivos foram criados, em respeito ao Sistema Constitucional Tributário, bem como aos corretos pressupostos do Estado Democrático de Direito.

Portanto, quanto ao caso concreto trazido à análise deve-se buscar a solução que garanta a máxima efetividade constitucional e a plena proteção à dignidade da pessoa humana.

Ora, evidentemente, o objetivo da norma de isenção é justamente, ao se reconhecer a fragilidade do estado de saúde daquele que é acometido por patologia grave e incapacitante, conferir-lhe uma condição financeira melhor para adquirir os medicamentos necessários e custear o tratamento (que nestes casos são de caráter contínuo, permanente e vitalício).

Há, pois, por parte do Estado, o reconhecimento que aqueles acometidos por patologias graves e incapacitantes, por serem impedidos de exercitar (e até mesmo incrementar) sua produtividade laboral necessitam deste auxílio financeiro, que se dá com a garantia de não tributação do *quantum* necessário à proteção do mínimo existencial.

Tanto assim o é, que a Constituição no parágrafo 21 (incluído pela Emenda Constitucional 47/05) do artigo 40, que trata do regime geral de previdência social, estabelece a não incidência de contribuição sobre proventos de aposentadorias e pensões – nos percentuais ali estabelecidos – percebidos por aposentados e pensionistas portadores de doenças incapacitantes.

Portanto, à interpretação literal da norma trazida no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/98, sob fundamento de estrita observância do comando do artigo 111, inciso II, do CTN,

de fato, não somente atenta contra o princípio da isonomia, mas afronta diretamente a dignidade da pessoa humana, por afastar o âmbito de proteção do mínimo existencial

O mínimo existencial, como condição de liberdade, postula as prestações positivas estatais de natureza assistencial e ainda exhibe o *status* negativo das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Assim, resta evidenciada, a íntima correlação entre a não tributação daqueles portadores de patologias incapacitantes para atividades laborais e a garantia do mínimo existencial do indivíduo e, conseqüentemente, a proteção da preservação da dignidade da pessoa humana.

O julgador, em exercício hermenêutico, deve interpretar a norma dando-lhe sentido, buscando sua máxima efetividade, com as particularidades e peculiaridades do caso que se lhe apresenta, estendendo a isenção tributária a todos aqueles portadores de patologias incapacitantes, reconhecida por órgão oficial e preenchidos os demais requisitos legais, independentemente de suas doenças constarem no rol trazido no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/98. Apenas desta forma, estaria garantida a finalidade da norma.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. **A interpretação literal no direito tributário brasileiro: Uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.** In: ÁVILA, Humberto. Questões fundamentais de direito tributário. Madrid: Marcial Pons, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 4. ed., 2010.

\_\_\_\_\_. **O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

\_\_\_\_\_. **A argumentação jurídica e o livro eletrônico.** Revista Diálogo Jurídico, v. I, n. 5, agosto, 2001. Disponível em: [www.direitopublico.com.br](http://www.direitopublico.com.br).

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro.** 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 694.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição - fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1963.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, s.d.

\_\_\_\_\_. **O Objeto do Direito**. S.n.d. Disponível em: [www.sachacalmon.com.br](http://www.sachacalmon.com.br).

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 100, Janeiro de 2004.

\_\_\_\_\_. “Prefácio”. In: DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério, Tradução de Nelson Boeira**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito tributário brasileiro (aspectos concretos)**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Trad. Flávio Paulo Meuer. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 461.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

LOBATO, Valter de Souza. **Estado Democrático de Direito: segurança jurídica - a correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais**. Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, v. 25, p. 429-480, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGANO, Octavio Bueno. **LEI Nº 10.243, DE 19.6.2001**. Disponível em: [http://www.trt9.jus.br/apej/artigos\\_doutrina\\_obm\\_01.asp](http://www.trt9.jus.br/apej/artigos_doutrina_obm_01.asp)

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Natureza jurídica do aporte empresarial para fundos de pensão**. Revista Dialética de Direito Tributário, n.25, Outubro de 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho no direito constitucional**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Salvador. n° 9, mar/abr/mai, 2007. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>. Acesso em 04 set. 2009.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. **Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.