

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE CAMPINAS

VITOR BEROL DA COSTA RIBEIRO DE PAIVA

**INTERPRETAÇÃO LITERAL DAS ISENÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DE
PESSOAS FÍSICAS (IRPF): PONDERAÇÃO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA E
O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.**

CAMPINAS, SÃO PAULO

2021

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE CAMPINAS
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
FACULDADE DE DIREITO
VITOR BEROL DA COSTA RIBEIRO DE PAIVA**

**INTERPRETAÇÃO LITERAL DAS ISENÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DE
PESSOAS FÍSICAS (IRPF): PONDERAÇÃO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA E
O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em
Direito do Centro de Ciências Humanas e
Sociais Aplicadas (CCHSA) da Pontifícia
Universidade Católica de Campinas
apresentado como requisito à obtenção do título
de Bacharel em Direito

Orientador: Professor Doutor José Antônio
Minatel.

Campinas, São Paulo

2021

Ficha catalográfica elaborada por Andressa Mello Davanso CRB 8/9327
Sistema de Bibliotecas e Informação - SBI - PUC-Campinas

Paiva, Vitor Berol da Costa Ribeiro de

Interpretação literal das isenções do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF):
ponderação entre a segurança jurídica e o princípio da isonomia tributária / Vitor Berol da Costa
Ribeiro de Paiva. - Campinas: PUC-Campinas, 2021.

71 f.

Orientador: José Antônio Minatel.

TCC (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Centro de Ciências Humanas e Sociais
Aplicadas, Pontifícia Universidade Católica de Campinas, Campinas, 2021.

1. Isonomia tributária. 2. Segurança jurídica. 3. Isenção pessoal. I. Minatel, José Antônio . II. Pontifícia
Universidade Católica de Campinas. Centro de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. Faculdade de Direito.
III. Título.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE CAMPINAS
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
FACULDADE DE DIREITO
VITOR BEROL DA COSTA RIBEIRO DE PAIVA**

**Interpretação literal das isenções do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF):
ponderação entre a segurança jurídica e o princípio da isonomia tributária.**

Trabalho de Conclusão de Curso defendido e
aprovado em:
Pela Comissão Examinadora:

Prof. Dr. José Antônio Minatel
Orientador e Presidente da comissão
Pontifícia Universidade Católica de Campinas

Prof. Dr. José Eduardo Figueiredo de Andrade
Martins
Pontifícia Universidade Católica de Campinas

Prof(a). Dr(a).

**Campinas
2021**

Dedico este trabalho a todos profissionais da imprensa e, sobretudo, ao Consórcio de Veículos de Imprensa (CVI) por combaterem a política de desinformação do Governo Federal.

AGRADECIMENTOS

A meus pais, por terem investido em mim e me proporcionado ambiente seguro de desenvolvimento.

Ao Professor Doutor Minatel pela atenciosa orientação neste trabalho de conclusão e pelas memoráveis aulas de direito tributário. Apesar de não nos termos conhecido pessoalmente, sua orientação foi indispensável.

Aos meus colegas de faculdade, sobretudo Lucas, Pedro e Rafaela.

A meu irmão, por ter colaborado comigo durante o período de desenvolvimento de trabalho.

Ao Dr. João Alho Neto, por gentilmente me ter enviado sua dissertação de mestrado.

RESUMO

No presente trabalho, busca-se discutir o aparente conflito entre a regra do art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN) e o princípios constitucionais da isonomia tributária e segurança jurídica (art. 150, II e art. 5º, *caput*, CR), no âmbito das isenções do IRPF. Para alcançar este objetivo, expor-se-ão as hipóteses de isenção pessoal previstas no art. 6º, XV da Lei 7.713/88. A partir delas, será feita uma reflexão para propor uma saída a esta questão, que se dará por meio do sopesamento dos princípios da isonomia tributária e da segurança jurídica no caso concreto ligado às isenções do IRPF. Assim, será possível responder às seguintes perguntas: a taxatividade do rol de doenças isentivas é inconstitucional? Por que uma pessoa que possui neoplasia maligna é isenta do IRPF e uma pessoa acometida de elefantíase não o é? Satisfeitas estas respostas, sustentaremos a tese de que a isenção concedida a certas doenças não deve impedir que outros doentes igualmente graves gozem deste benefício, sob pena de ferir o princípio da isonomia tributária.

Palavras-chave: Isonomia tributária 1. IRPF 2. Segurança Jurídica 3. Isenção pessoal 4. Conflito entre regras e princípios. 5. Sopesamento de princípios

ABSTRACT

The goal of this research is to analyze the existing ambiguity between the article 111, II, from the Brazilian tax code (CTN) and the constitutional principles of horizontal equity and legal certainty (art. 150, II and art. 5, *caput*, from the Brazilian federal constitution). The tension to which this article pays attention regards the scope of personal exemptions from the Brazilian income tax (IRPF). To achieve this purpose the hypotheses of personal exemption provided as foreseen in art. 6, XV of Law 7.713/88 will be considered. This work aims answering the following issues: is the taxation of the list of exempt diseases unconstitutional? Why is a person with a malignant neoplasm exempt from the IRPF while a person with elephantiasis does not fit such personal exemption? Having answered these topics, this research sustains the thesis the tax exemption which concern specific diseases should not prevent other equally retired and sick patients from enjoying this benefit, under penalty of violating the principle of horizontal equity and legal certainty.

Keywords: Legal certainty 1. Horizontal equity 2. Keyword 3. Tax personal exception

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO DE RENDA	15
2.1	BREVE HISTÓRICO	15
2.2	PREVISÃO CONSTITUCIONAL	16
2.3	PREVISÃO INFRACONSTITUCIONAL	19
3	DAS ISENÇÕES	22
3.1	A QUESTÃO POLÍTICA COMO LEGITIMADORA DA ISENÇÃO	27
3.1.1	CONFLITO ENTRE REGRA E PRINCÍPIO. A INTERAÇÃO DO ART. 111, II, DO CTN COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	30
3.2	POLÍTICA TRIBUTÁRIA E ATIVISMO JUDICIAL	39
4	o artigo 5º, I e 150, II, da constituição federal e a constitucionalidade do art. 111 do Código tributário nacional	43
4.1	INTERPRETAÇÃO DE ISENÇÕES E a questão da SEGURANÇA JURÍDICA	53
4.2	sopesamento entre o princípio da segurança jurídica e da isonomia tributária	60
5	CONCLUSÃO.....	65
	REFERÊNCIAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

Apesar de desagradável, o ato de pagar por um tributo não se presta somente a transferir riqueza ao Estado e a induzir comportamentos nos contribuintes. Pagar por um tributo tem também a função de pôr todos os contribuintes em mesma posição: a de pagá-los. Esta igualdade que se traduz na sujeição genérica à tributação serve para ilustrar a realidade: viver em uma sociedade tem um custo e todos devem com ele arcar, já que somos iguais em direitos e deveres.

Neste mesmo sentido dispõe a declaração dos direitos do homem e cidadão, que, em seu artigo 13¹, prescreve ser indispensável à manutenção da força pública e às despesas de administração uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos e acordo com suas possibilidades. Assim, pagar as referidas contribuições comuns seria um pressuposto à vida em sociedade, já que há um custo a ser adimplido por todos.

O fato, porém, de sermos iguais em direitos e deveres não significa que o *quantum* a ser pago por cada contribuinte será o mesmo. Isto porque, apesar desta igualdade formal em que os cidadãos se encontram, a igualdade material condiciona a tributação. Ora, causaria estupor que se tributasse intensamente um trabalhador cujos rendimentos sejam modestos. O fato de os contribuintes não terem o mesmo nível de riqueza obriga a tributação a observar características particulares de cada contribuinte, sob pena de ela se tornar ineficaz. Ora, se um contribuinte tem pouco patrimônio, como ele pagará por caros tributos?

No direito tributário brasileiro, esta obrigação é condicionada pelo princípio da capacidade contributiva. Por mais eloquente que seja o significado literal de *capacidade contributiva*, no direito anglo-saxão vigora o *ability-to-pay principle*, cuja tradução ilustra muito bem a questão. Em tradução livre, o termo corresponderia a “princípio da possibilidade de pagar”. De nada adiantaria a criação de tributos que fossem impagáveis, já que os contribuintes simplesmente não teriam como adimpli-los.

Considerando que o direito tributário se presta a precipuamente transferir riqueza do particular ao Estado e que todos os contribuintes devem pagar tributos, todas isenções que porventura sejam concedidas se traduzirão em aumento da carga tributária a parcela dos contribuintes. Por este motivo, o direito tributário dispensa notável rigor quanto à matéria de exoneração tributária.

¹ Art. 13: para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

No limite, conceder uma isenção significa tratar propositalmente de maneira desigual os contribuintes. Isto é fugir à regra. Por esse motivo, o ato de isentar seria uma exceção que deve ser devidamente fundamentada, dada a sua relevância dentro de um sistema tributário que pressupõe a igualdade de todos os contribuintes.

Justamente por lidar densamente com o interesse público, o direito tributário possui mecanismos que vinculam o intérprete a uma interpretação propositalmente favorável ao interesse público. Como aponta Irene Nohara (2020, p. 12), “se a interpretação do direito público for outra, (...) dele emerge a sua faceta mais obscura”, passando de “instrumento de pacificação para a manutenção de interesses de poucos”. Um destes mecanismos é a imposição que o art. 111, II, do Código Tributário nacional (CTN) faz. O CTN, neste artigo, afirma que a legislação que outorgue isenções deve ser interpretada literalmente.

Pois bem. A interpretação literal é certamente algo intangível. Ela, no mínimo, ignora fenômenos básicos da linguagem, a qual se altera ao longo do tempo e, por este motivo, não é constante. Se não é constante, a literalidade deveria acompanhar esta inconstância, o que faria do apego à literalidade algo inútil.

A monografia aborda outras questões relativas à impropriedade do método de interpretação literal, chegando-se à conclusão de que ela é incompatível com princípios constitucionais. Estes princípios são mormente a *isonomia tributária* e a *segurança jurídica*, de previsões difundida pelo texto constitucional.

Independentemente destas constatações, no Brasil, inúmeros julgados e acórdãos de tribunais superiores se furtam a reiterar que a interpretação de normas isentivas deve ser literal. Poder-se-ia concordar com estas decisões se elas não conflitassem, p. ex., com o princípio da isonomia tributária. No art. 150, II, da Constituição Federal, veda-se que os entes tributantes instituem tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação semelhante. Assim, contribuintes que não estivessem expressamente previstos na norma isentiva não poderiam gozar da isenção, mesmo que ostentem características semelhantes àqueles que estão expressamente previstos na referida norma isentiva. Seria, em outras palavras, permitir que, em nome da literalidade, dois contribuintes que se encontrem em situação semelhante recebessem tratamento desigual. Isto é inconstitucional.

Neste sentido, esta monografia partiu da hipótese de haver um choque entre a regra que impõe a observância da interpretação literal de isenções (art. 111, II, do CTN) e o princípio da isonomia tributária (art. 5º, I e art. 150, II, da CR). Este conflito, porém, é de difícil solução. Isto porque, sobretudo segundo a doutrina de Robert A. Alexy (2015), regras não devem ser

comparadas diretamente com princípios. Resumidamente, esta proibição decorre do fato de regras não possuírem dimensão de peso, coisa que têm os princípios². Assim, tornar-se-ia impossível compará-los. Portanto, buscou-se encontrar uma solução a esta questão, tendo-se em vista as limitações de ordem técnica deste conflito. Como sustenta Virgílio Afonso da Silva (2010), há duas saídas para esta questão que são igualmente ruins, que são: I. a primeira postura seria utilizar da técnica do sopesamento. Isto seria equivocado, já que regras não têm dimensão de peso. II. A segunda suposição de solução do conflito entre regras e princípios significaria aceitar que o princípio ou a norma triunfaria, afastando do ordenamento o que não vencer. Como adverte Silva, “a validade de um princípio não é afetada nos casos em que sua aplicação é restringida em favor da aplicação de outra norma” (Silva, 2010, p. 51).

Portanto, diante das dificuldades próprias desta questão, possível conclusão se traduz no dever de aplicar o princípio constitucionalmente previsto no caso concreto, ainda que seja necessária discricionariedade do julgador, ignorando a regra do CTN.

A incompatibilidade existente entre a regra do art. 111, II, do CTN e o princípio da isonomia tributária, como há pouco brevemente relatado, é de difícil solução. Seja pelo fato de haver pouco estudo que enfrente a questão, seja pelo fato de que a solução ofertada por Robert Alexy não seja ideal. *Grosso modo*, Alexy (2015) defende que o intérprete, diante de um conflito entre regras e princípios, deva buscar o princípio em se baseia a regra para em seguida sopesá-lo com o princípio inicialmente colidente. Esta solução, como adverte Virgílio Afonso da Silva, é frágil, na medida em que entrega ao julgador uma discricionariedade descomedida.

Assim, a presente monografia tratou desta circunstância de ordem técnica, sem propor uma solução a este ponto. Furtou-se, em verdade, a sugerir que o julgador aplique o princípio da isonomia tributária, levando-se em consideração a interpretação literal como um ponto de partida ao exercício de interpretação no caso concreto.

Considerando as dificuldades acima mencionadas, a monografia também levou em consideração uma outra hipotética situação. Seria a situação em que dois princípios constitucionais colidem: o princípio da segurança jurídica e a isonomia tributária.

Este conflito entre princípios é relativamente mais fácil de ser operacionalizado, sobretudo pela existência da técnica do sopesamento, que torna possível avaliar o resultado da

² Humberto Ávila (2021, p. 82) argumenta ser possível que regras podem ter dimensão de peso, dado que a aplicação delas pressupõe o “sopesamento de razões cuja importância será atribuída pelo aplicador”.

colisão de princípios³. Ademais, os referidos princípios se encontram no mesmo nível, daí porque se torna possível a realização de um sopesamento imune às observações de Humberto Ávila⁴.

Estes dois princípios, elementos do presente sopesamento, foram escolhidos porque são muito comumente encontrados em decisões judiciais que versam sobre o tema. De um lado, o contribuinte alega receber tratamento desigual por parte de um ente tributante, o que julga ser inconstitucional, por violar a isonomia tributária. De outro lado, a Fazenda Pública sustenta que eventual decisão judicial será prejudicial à indisponibilidade do interesse público e afetaria a estabilidade de decisões judiciais, invocando em sua defesa a *reserva do possível* e a *segurança jurídica*.

Foram escolhidas estas duas situações⁵ como objeto de análise porque elas se equivaleriam no caso concreto. Um contribuinte cuja doença seja expressamente prevista na norma isentiva gozaria da referida isenção. Por outro lado, outro contribuinte, igualmente doente, mas cuja doença não seja expressamente prevista na norma isentiva, não poderia gozar da referida isenção. Isto seria violar, no mínimo, o princípio da isonomia tributária, já que dois contribuintes em situação semelhante são tratados de maneira desigual.

Portanto, nesta monografia, buscou-se entregar uma solução à situação concreta na qual, em respeito à literalidade, contribuintes que se encontram em situação equivalente recebem tratamento desigual por parte do ente tributante. Para isso, abordou-se o conflito entre o princípio da isonomia tributária e a regra esculpida no art. 111, II, do CTN e, ante as limitações técnicas ligadas à forma como princípios e regras interagem, procurou-se abordar a técnica do sopesamento enriquecida por Robert A. Alexy. Foram consideradas as críticas acadêmicas de Ernst-Wolfgang Böckenförde e Jürgen Habermas ao sopesamento de Alexy.

³ Novamente, Humberto Ávila (2021, p. 152) discorda do critério de distinção utilizado para diferenciar princípios e regras do qual se valem Robert Alexy e Ronald Dworkin. *Grosso modo*, Ávila afirma que o sopesamento pode ser utilizado para aplicação de regras ou princípios, algo contrário à doutrina de Dworkin e Alexy.

⁴ Ávila (2021) afirma que a técnica do sopesamento muitas vezes ignora o fato de que princípios nem sempre se encontram no mesmo nível ou têm a mesma função. “Nem todos os princípios são aplicados de maneira concorrente com outros e nem todos podem ser “calibrados de tal modo a receber um peso maior ou menor diante do caso concreto” (Ávila, 2021, p. 156).

⁵ As duas situações às que o texto se refere são o 1) conflito entre regras e princípios (art. 111, II, do CTN *versus* art. 150, II, da CR) e a 2) colisão entre os princípios da isonomia tributária e segurança jurídica.

2 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO DE RENDA

2.1 BREVE HISTÓRICO

O Imposto de Renda das Pessoas físicas, previsto na Lei 7.713, foi reestruturado após o advento da Constituição Federal de 1988. Esta constatação, entretanto, não nos impede de fazer uma breve remissão à origem histórica deste tributo.

Não exatamente com esta denominação, mas com objeto a tributação da renda, previu-se, no art. 23 da Lei de número 317, de 21.10.1843, uma contribuição extraordinária. Tal contribuição extraordinária é considerada a primeira tributação sobre a renda feita em solo atualmente considerado brasileiro, já que, àquela época, não havia que se falar em República Federativa do Brasil, mas, sim, no Império do Brasil. *Grosso modo*, previu-se neste artigo 23 uma alíquota progressiva sobre os vencimentos pagos pelos cofres públicos. Algo similar ao atual recolhimento na fonte.

Em abril 1844, esta contribuição extraordinária foi regulamentada pelo Decreto n. 349, impondo a exação somente àqueles que recebiam renda do Poder público. Como afirma Cristóvão Barcelos da Nóbrega (2014), em razão da insatisfação popular com a instituição da contribuição extraordinária, logo ela foi suprimida.

Pouco tempo depois, com o início da Guerra do Paraguai, novamente o Império se viu na necessidade de instituir algum tributo que pudesse entregar aos cofres públicos recursos capazes de financiar parte dos custos da guerra. A Lei 1.507, então, instituiu dois tributos. Um imposto sobre a propriedade e outro imposto sobre os vencimentos de agentes públicos e aposentados.

Assim, por meio da Lei 1.507 de 1867, instituiu-se um imposto similar ao atual Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que tinha como fato gerador “residir no Império, e tiver por sua conta casa de habitação arrendada ou própria, ainda que nella não more”. Fixou-se o “3% sobre o rendimento locativo annual não inferior a 480\$000 na corte, a 180\$000 nas capitaes das Províncias do Rio de Janeiro, S. Paulo, Bahia, Pernambuco, Maranhão e Pará, a 120\$000 nas demais cidades e a 60\$000 nos mais lugares”.

No artigo 22 desta mesma lei, também se fixou que todos que “receberem vencimentos dos cofres públicos geraes, provinciaes ou municipaes, comprehendidos os pensionistas, jubilados e aposentados, ficão sujeitas ao imposto de 3% sobre os mesmos vencimentos, exceptuados os inferiores a 1:000\$000”

Pouco tempo depois, com a Proclamação da República em 1889, o primeiro e então ministro da Fazenda da República, Rui Barbosa, passou a publicamente defender a instituição do imposto sobre a renda.

De acordo com Fábio Avila de Castro (2014), o referido tributo apenas em 1943 teve arrecadação considerável, passando a receita oriunda do imposto sobre o consumo.

No ano de 1948, a alíquota deste imposto sobre a renda foi de 20% para 50%, representando um notável acréscimo na arrecadação. Foi em 1963 que o referido imposto teve sua alíquota revista no maior nível da história, chegando a 65%.

Com o advento da ditadura militar, instituída por meio de uma ruptura da ordem constitucional em 1964, como aponta MACARINI (2000), por meio do Decreto-lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968, foram reduzidas substancialmente as alíquotas do Imposto de Renda.

Vislumbra-se esta considerável redução na alíquota do referido imposto na diminuição, de 40 para 15%, da alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre bonificações e dividendos de ações ao portador, no caso das sociedades anônimas de capital aberto.

Em 1977, quanto ao exercício de 1976, o Decreto-lei nº 1.493/1976 permitiu que o contribuinte abatesse da renda bruta as despesas efetivamente realizadas com o aluguel da sua residência, até o limite anual de Cr\$7.200,00.

Finalmente, cerca de vinte anos depois, em 1997, a Secretaria da Receita Federal deu início ao procedimento de entrega da declaração de ajuste anual pela internet.

2.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

O Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é previsto em patamar constitucional no art. 153 da Constituição Federal de 1988, que prescreve competir à União a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Não bastassem estas previsões, o constituinte ainda de maneira expressa consignou que este tributo “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Neste sentido:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2o O imposto previsto no inciso III:

I – Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Trata-se, portanto, de espécie tributária cujo objeto é a renda. Apesar de a Constituição Federal não ter definido expressamente o conceito de renda, Roque Antônio Carrazza (2009) sustenta que a Constituição, de maneira implícita, o teria feito, consignando o conceito de renda como a subtração das receitas em relação às despesas.

Misabel Derzi (2004) também entende que o texto constitucional afastou a possibilidade de se criar um Imposto de Renda cujo objeto fosse, p. ex., royalties ou, ainda, a simples recomposição de perdas patrimoniais.

Carrazza (2009) defende que a renda corresponderia ao conjunto de ganhos econômicos do contribuinte graças a seu capital, a seu trabalho ou, ainda, graças à combinação de capital e trabalho, a ser aferida após um lapso temporal, depois de subtraídas as perdas dos ganhos.

Também entende que a Constituição teria delimitado o conceito de renda Regina Helena Costa (2017, p. 257). À autora, a renda “traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um *plus*, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte”

Outra imposição constitucional pertinente ao Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a exigência de observância aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme art. 153, §2º, III da CRFB/88.

A generalidade, talvez um dos critérios mais basilares do direito tributário, decorre do Princípio da Igualdade. *Grosso modo*, vislumbra-se o critério da generalidade quando todas as pessoas que auferirem renda e proventos de qualquer natureza se sujeitem ao referido imposto. Generalidade relaciona-se, portanto, à sujeição genérica à tributação, sem que haja isenções não previstas em lei ou motivadas por critérios de conveniência política, como se observava na França do Antigo Regime.

A universalidade, por sua vez, diz respeito não à sujeição das pessoas ao referido imposto, mas à sujeição dos rendimentos destas pessoas à tributação. No caso do imposto de Renda, por exemplo, esta tributação universal teria a ver com todos os fatos geradores de renda, sendo irrelevante o local em que surgem, bastando um elemento de conexão com o país: fonte geradora da renda ou domicílio tributário do beneficiário.

Finalmente, a progressividade do Imposto sobre a renda é, talvez, uma de suas características mais notáveis. A progressividade exprime neste caso a ideia de que, quando maior for a base de cálculo, maior será a alíquota. É importante consignar que a proporcionalidade foi considerada um avanço no que concerne à busca pela isonomia material.

Isto é, os defensores da tributação feita à luz da progressividade afirmam que a tributação proporcional realizaria o princípio da isonomia. Entretanto, os debates quanto à necessidade de a tributação ser a mais isonômica materialmente possível se refinaram.

O desenvolvimento deste debate fez com que os defensores da progressividade sustentassem que tanto a proporcionalidade e a tributação de valor único seriam inconstitucionais, já que a tributação nestes dois casos violaria o princípio constitucional da isonomia.

Isto porque a proporcionalidade, ao aplicar uma alíquota idêntica a todos contribuintes, ela trata manifestações de riqueza diferentes com base em padrões iguais. Ora, isto seria ignorar totalmente o princípio da isonomia. Riquezas diferentes não podem ser tributadas à luz da mesma alíquota, ainda que, quanto maior base de cálculo, maior quantum a ser recolhido.

A progressividade significa aplicar alíquotas que crescem conforme cresce a base de cálculo, diferentemente do que ocorre com a tributação por meio da regressão, na qual se vislumbra diminuição das alíquotas conforme a base de cálculo aumenta.

É importante ressaltar que o constituinte, no art. 153, §2º, I, afirmou caber ao legislador decidir como se dará a progressividade, como defende Eduardo Schoueri (2019).

Schoueri (2019, p. 756) igualmente afirma que a progressividade tributária “costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva”.

Quanto à exigência deste tributo, a lei que o institua ou aumente deve seguir a regra geral e, para ser aplicada, deve ser publicada até o último dia do ano anterior, conforme o princípio da anterioridade anual. Portanto, trata-se de exceção à anterioridade nonagesimal.

O fato, porém, de o constituinte ter atribuído à União a faculdade de instituir este tributo não significa que, em todos os casos, o montante de pecúnia paga irá aos cofres da União. Trata-se de regra, em verdade, que existe também quanto ao ITR, p. ex.

Isto se dá porque o constituinte, no art. 157 da CRFB/88, estabeleceu ser pertencente aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza que incidir na fonte sobre valores pagos, a qualquer título, pelos Estados, DF, autarquias ou fundações por eles instituídas. Isso vale para os municípios, igualmente. Neste sentido:

Compete à Justiça comum estadual processar e julgar causas alusivas à parcela do imposto de renda retido na fonte pertencente ao Estado-membro, porque ausente o interesse da União”(Tema de Repercussão Geral n. 572, afetado ao Recurso

Extraordinário n. 684169/RS, pleno do Col. Supremo Tribunal Federal, v. u., relator Ministro Luiz Fux, j. 30.08.2012)

Por expressa previsão constitucional, o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas tem caráter pessoal e é graduado pela capacidade econômica do contribuinte.

Com efeito, esta previsão constitucional se encontra no §1º do art. 145 da Constituição e afirma, grosso modo, que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Como bem aponta a ministra Regina Helena Costa (2017, p. 76), o princípio da capacidade contributiva “constitui diretriz para modulação da carga tributária em matéria de impostos”. Segundo a doutrinadora, a capacidade contributiva deve ser compreendida como uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do direito.

Como já brevemente relatado, o princípio da progressividade é a melhor forma de se dar consecução ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da solidariedade, esculpido nos objetivos fundamentais da República, no art. 3º da CRFB.

2.3 PREVISÃO INFRACONSTITUCIONAL

Como já brevemente explorado, o legislador constitucional não qualificou o termo renda. Isto, entretanto, como defendem Misabel Derzi (2004), Carrazza (2009) e Regina Helena Costa (2017), não retira a eloquência do termo.

Coube ao legislador, sem embargo, estabelecer os contornos do termo supracitado. Como sustenta Luís Eduardo Schoueri (1998), o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, impondo ao legislador uma tarefa de concretizar a vontade do constituinte.

O art. 146, III, a, da Constituição Federal diz caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo-se fatos geradores, bases de cálculo, bem como os próprios contribuintes. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seu art. 34, estabeleceu a data de entrada em vigor do então novo sistema tributário nacional, que seria algo em torno de um mês a partir da promulgação da constituição federal.

Neste período de um mês entre a promulgação da constituição e a entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional, foi escolhida a Lei 5.172, de 1966, para se enquadrar no dirigismo

do art. 146, III, a da Constituição. Assim, foi recepcionado o Código Tributário Nacional (CTN), que, a despeito de ser uma lei ordinária, ostenta um estado de lei complementar.

A redação do art. 43 do CTN define o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como sendo a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica. Assim, pode-se dizer que o conceito de renda foi mais desenvolvido pelo Código Tributário Nacional do que pela Constituição, o que é certamente compreensível.

O inciso I do art. 43 CTN impõe a renda como sendo proveniente ou do trabalho, ou do capital, ou da combinação de ambos. Esta definição de renda respeita à clássica diferença entre rendimento e patrimônio. Entende-se que rendimento é o aumento ou acréscimo de patrimônio, verificando entre o início e fim do exercício financeiro.

Este acréscimo patrimonial deriva tanto do trabalho do contribuinte (art. 43, I, do CTN), como deriva de enriquecimento de qualquer outra natureza (art. 43, II, do CTN), daí porque o referido imposto é denominado imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Trata-se de um imposto realmente universal, já que são raros no Sistema Tributário Nacional tributos que alcancem esta abrangência.

É, entretanto, necessário pontuar, como o fez Miguel Delgado Gutierrez (2009) que a legislação do imposto de renda não é específica quanto à definição de proventos de qualquer natureza, cabendo, neste sentido, à doutrina e à jurisprudência tal incumbência.

A legislação ordinária do Imposto de Renda não pode violar as disposições oriundas do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, seja porque o CTN estabelece as normas gerais (art. 146, III, a, da CRFB), seja porque todo ordenamento infraconstitucional deve ser constitucional. Trata-se de uma observação tautológica, mas necessária à exposição clara do raciocínio.

Como sustenta Gutierrez (2009), a norma impositiva não pode se afastar da fonte constitucional. Isto é o mesmo dizer que a lei não pode ser inconstitucional.

O art. 43 do CTN, em verdade, traça as premissas gerais às quais o legislador ordinário realmente deve se atentar. Tanto assim o é que o próprio art. 43 definiu, antes mesmo da lei 7.713/88, que dispõe sobre o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o fato gerador, que seria a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou de proventos de qualquer natureza” (art. 43, I e II do CTN).

Assim, é possível concluir que o legislador complementar não extrapolou o conceito pressuposto de renda, ditado pelo constituinte no art. 153 da CF. Neste sentido, aliás, deve raciocinar o legislador ordinário. Não pode, sob qualquer hipótese, pretender ir além dos

conceitos pressupostos seja na CF ou no CTN. Ademais, é necessário pontuar o fato de que o direito tributário é um direito de sobreposição, na medida em que utiliza conceitos oriundos de outros ramos do direito. Neste sentido, voto do Ministro Octávio Gallotti, no RE 104.306-SP:

Partindo-se da premissa de ser defesa, ao legislador ordinário, a utilização de qualquer expediente legal que tenha por efeito frustrar, atenuar ou modificar a eficácia de preceitos constitucionais, há de concluir-se que a equiparação preconizada pelo Decreto-lei nº 37/66, ao ampliar, por um artifício, o conteúdo da regra constitucional, afrontou a própria natureza e o fundamento do gravame tributário, em detrimento dos pressupostos enunciados na Constituição. No tocante prevenção de excesso do uso das ficções jurídicas feitas pelo legislador, recordo a advertência de meu saudoso pai, Ministro Luiz Gallotti, ao pronunciar-se no julgamento do Recurso Extraordinário nº 71.758, considerando que **‘se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição’** (RTJ66/165). (...). (RTJ, 117/785)

Regina Helena Costa, (2017, p. 259) citando Roque Antônio Carrazza, constata que renda tributável é “sempre renda líquida ou lucro, isto é, o resultado de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos”. Daí porque, por exemplo, decisões judiciais transitadas em julgado, que reconheçam direito de crédito do autor, não serão alvo de Imposto de Renda. Neste caso, não há disponibilidade econômica, já que o mero reconhecimento de direito de crédito por meio de pronunciamento judicial transitado em julgado não representa liquidez, essencial à disponibilidade econômica.

O termo disponibilidade jurídica ou econômica deve ser interpretado de modo a afastar quaisquer interpretações que busquem apagar a alternatividade representada pela conjunção alternativa “ou”. Assim, deve-se entender que basta que haja aquisição de disponibilidade de renda jurídica para que ocorra o fato gerador, não dependendo da ocorrência da disponibilidade econômica.

Neste sentido, é pertinente a observação da ministra Regina Helena Costa (2017, p. 259), em que afirma que não há uma disponibilidade econômica que não seja jurídica, já que “fatos tributáveis, por óbvio, sempre têm cunho econômico e são juridicamente relevantes”. Portanto, o legislador complementar do CTN foi certamente relapso ao redigir o art. 43.

Considera-se ocorrido o fato gerador com a conduta de auferir renda e proventos de qualquer natureza, no fim do período-base, que corresponde a 31 de dezembro de cada

exercício. O aspecto quantitativo, por sua vez, deste tributo federal corresponde ao montante real, arbitrado ou presumido da renda ou de outros proventos tributáveis. É o que consta do art. 44 do CTN.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se dividem em dois. Há o Imposto de renda das pessoas físicas (IRPF) e há o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ). O foco desta monografia é discutir as isenções concedidas no Imposto de Rendas das Pessoas físicas e a forma por meio da qual se deve interpretar o art. 111, II, do CTN.

O IPRF tem o recolhimento regulado pela técnica das bases correntes. Nesta técnica, o sujeito passivo é obrigado a recolher mensalmente o tributo e, ao final do exercício, realizar uma declaração de ajuste anual.

Como aponta Regina Helena Costa (2017), este sistema lida com duas ferramentas: a antecipação do imposto, bem como a declaração de ajuste anual. A base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 44 do CTN, corresponde ao montante real que o contribuinte.

Igualmente são previstas deduções, as quais têm limites previstos em lei. Regina Helena da Costa (2017) faz interessante observação no sentido de que estes limites previstos em lei impedem o pleno exercício de direitos fundamentais, a exemplo do direito à saúde (arts. 1º, III; 6º, 23, II, 196, 198, II e § 2º, e 204 da CF), já que não se admitem deduções que correspondam à totalidade de gastos efetuados com saúde, por exemplo.

Regina Helena Costa (2017), citando Misabel Derzi, sustenta que, em países desenvolvidos, o Direito Tributário agasalha muito bem o princípio da proteção da família, permitindo que sejam deduzidas integralmente as quantias destinadas ao sustento dos dependentes.

3 DAS ISENÇÕES

Regina Helena Costa (2017, p. 217) é taxativa ao afirmar que a natureza jurídica da isenção é objeto de debates. Isto, entretanto, não a impede de concluir que a isenção seria algo como uma exoneração tributária, impedindo o surgimento “da obrigação principal, pelo que temos por equivocadas as ideias segundo as quais a isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo ou, mesmo, que represente modalidade de *exclusão do crédito tributário*, já que este supõe a existência do vínculo obrigacional”.

A compreensão acerca das isenções pressupõe o entendimento do que consiste a incidência tributária. Isto ocorre porque não há como se vislumbrar uma isenção sem que uma hipótese de incidência não se verifique.

Sabe-se que a Constituição Federal não cria qualquer tributo. Ela entrega a competência tributária para que o legislador infraconstitucional institua o tributo. *Grosso modo*, deve-se dizer que esta competência é uma faculdade do ente. Há interessante discussão doutrinária quanto à facultatividade do exercício da competência tributária. Esta discussão decorre basicamente da imposição constitucional de repartição de receitas, prevista no art. 157 da CF. Se um ente da federação não institui um tributo sujeito à repartição, a pessoa jurídica de direito público que ganharia valores a título de repartição de receitas nada receberá. Imagine-se a situação em que o Estado de São Paulo não houvesse instituído o ICMS. O produto da arrecadação do ICMS por parte dos Estados pertence na ordem 25% (vinte e cinco por cento) aos municípios (art. 158, IV, CF). Vê-se claramente que a partir do momento em que o Estado de São Paulo, p. ex., deixasse de instituir o ICMS, haveria queda das receitas municipais. A omissão de São Paulo, neste hipotético exemplo, significaria verdadeira violação à autonomia municipal. Tratar-se-ia de indubitável quebra do pacto federativo. Entretanto, este não é o foco da presente monografia, motivo pelo qual não nos aprofundaremos no tema, furtando-nos a reproduzir que, em regra, a instituição de tributos é decisão discricionária dos entes.

Assim, nada obriga que o ente institua determinado tributo, estando esta decisão sujeita a cálculos políticos. O fato de a competência tributária ser indelegável não se confunde com o fato de ela ser de exercício facultativo. É o que se vislumbra, p. ex., quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto constitucionalmente (art. 153, VII, CF), cuja competência nunca foi exercida pela União. A instituição de um tributo, portanto, é certamente uma decisão discricionária dos legisladores.

Uma vez instituído o tributo, observadas as exigências constitucionais, cria-se uma hipótese de incidência. Esta nada mais é do que uma descrição abstrata e genérica de certa conduta que revela riqueza e que pode ser objeto de tributação. A bem da verdade, a definição de hipótese de incidência e de fato gerador são próximas. Para melhor compreensão destes conceitos, tomemos o exemplo do Imposto sobre a renda. A hipótese de incidência deste tributo é o auferimento de renda, ao passo que o fato gerador ocorre quando o sujeito passivo auferir renda.

Voltando à questão da incidência. Quando o legislador descreve a hipótese de incidência de determinado tributo, observando o princípio da legalidade (art. 97, CTN), tem-se

um tributo. Assim, se determinada conduta de um sujeito passivo não é compatível com a hipótese de incidência, não há incidência do tributo. Neste sentido é o que afirma Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 455), ao sustentar que, “se o legislador não contemplou a hipótese, está ela fora do campo de incidência (está na não incidência), ainda que possa estar no campo de competência. Somente a lei cria a incidência”.

Assim, é possível concluir que não incidência se difere de isenção. Grosso modo, a não incidência nada mais é do que a situação em que um tributo não prevê certa conduta (Y) como fato gerador. Assim, aquele que praticar a conduta Y não terá praticado qualquer conduta relevante ao direito tributário. A isenção se difere deste raciocínio.

Somente é possível vislumbrar uma isenção quando há uma hipótese de incidência. Se assim não o fosse, o que levaria uma pessoa já não obrigada ao pagamento de um imposto buscar uma isenção? Luís Eduardo Schoueri (2019), neste sentido, sustenta caber ao legislador a definição do campo de incidência. O que não estiver no campo da incidência será o campo da *não incidência*.

Este doutrinador ilustra a questão por meio de um Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 13.947-SP. A controvérsia se furtava a saber se o imposto de consumo sobre máquinas de costura incidiria sobre o consumo de máquinas de cortar papel.

Neste caso, haveria flagrante hipótese de não incidência, já que o legislador, valendo-se da técnica de enumeração nominal, somente sujeitou máquinas de costura a este imposto. Máquinas de cortar papel são diferentes de máquinas de costura, motivo pelo qual o consumo de máquinas de cortar papel não deve ser tributado pelo imposto sobre consumo de máquinas de costura.

A isenção, por sua vez, somente pode ser vislumbrada quando há incidência de um imposto, daí porque ela é entendida como uma hipótese de exclusão do crédito tributário (art. 175, CTN), como bem aponta Schoueri (2019). Ora, não seria possível excluir algo que não existe.

Leandro Paulsen (2020), assim como Schoueri, sustenta que a isenção pressupõe a incidência de norma tributária impositiva. A isenção, segundo Paulsen, evidencia a pretensão de o legislador abrir os efeitos da norma impositiva.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza, fazendo referência a Luciano Marrey Júnior, (2013, p. 992) defende que “não há falar em 'dispensa legal do pagamento de tributo devido', pois que (...) não se pode dispensar aquilo que não existe, aquilo que nem chegou a nascer”.

Assim, o legislador manifesta a sua intenção de fazer com que certos sujeitos passivos se vejam livres do pagamento de tributos. Esta intenção normalmente se liga à consecução de políticas públicas desenvolvidas pelo ente tributante ou ao princípio da capacidade contributiva, conforme sustenta Roque Carrazza (2013).

As isenções dependem de lei específica, a qual deve pormenorizar esta isenção, sob pena de violar o princípio da legalidade (arts. 97 e 176 do CTN e art. 150, §6º da CF). Assim, a fonte principal da isenção é a lei, em atenção à legalidade, princípio alicerçador do direito tributário. A constituição brasileira veda expressamente a isenção heterônoma (art. 151, III, CF), que, *grosso modo*, é aquela concedida por ente que não detém competência tributária.

Evidentemente, há questões que fogem à regra quanto à vedação às isenções heterônomas. É o caso, p. ex., de quando a República Federativa do Brasil, por meio de tratados internacionais, institui isenções. De maneira técnica, deve-se ressaltar que a República Federativa do Brasil não é a União. Por este motivo, não seria a União que estaria concedendo isenções a tributos estaduais, p. ex., mas seria a pessoa política da República Federativa. Não há qualquer vedação neste sentido.

Interessante a observação de Leandro Paulsen (2019), que afirma que a necessidade de haver lei instituidora de tributo é, na verdade, um requisito de validade, e não de existência do tributo. Sustenta o doutrinador que, nos termos do art. 3º do CTN, o tributo existe quando se verifica o elemento da compulsoriedade. O fato de se instituir um tributo sem lei não o torna inexistente, mas inválido, inconstitucional (art. 150, I, CF). O mesmo regramento deve ser aplicado às isenções.

Roque Antônio Carrazza (2013) afirma que a competência para tributar compreende a faculdade de isentar, sob a justificativa de que a isenção é consequência lógica da aptidão para tributar. Ademais, o fato de as isenções fazerem parte do Sistema Tributário Nacional as sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, 151 e 152 da CF). Carrazza conclui que tanto a instituição como a isenção devem necessariamente ser precedida de lei.

Doutrinariamente, entende-se que as isenções não devem ser instituídas sem que haja interesse público. Este interesse público se traduz na vontade de o legislador entregar mais segurança a valores constitucionalmente relevantes, como é o caso do direito à saúde, à moradia e ao pleno emprego, por exemplo. Compartilha deste entendimento Regina Helena da Costa (2017) e Roque Antônio Carrazza (2013), ao afirmarem que as isenções tributárias devem ser concedidas à medida em que, favorecendo pessoas físicas ou jurídicas, almejem proteger direitos constitucionais.

O fato de as isenções terem como força motriz a vontade do legislador em proteger direitos valorados constitucionalmente não significa que estas serão sempre admissíveis. O legislador infraconstitucional deve cotejar o princípio da isonomia tributária com as isenções, de modo que estas não se revelem um injustificado privilégio fiscal a certa minoria da sociedade. Se a isenção for instituída à revelia da capacidade contributiva ou não buscar proteger um direito socialmente relevante, estaremos diante de um privilégio fiscal, como bem aponta Carrazza (2013), e não de uma isenção.

3.1 A QUESTÃO POLÍTICA COMO LEGITIMADORA DA ISENÇÃO

É comum que todos os contribuintes não se sintam confortáveis com o ato de pagar tributos. Seja este comportamento motivado por ideais políticos, seja meramente por não querer dividir riqueza com o Estado, fato é que a tributação é uma atividade meio do Estado.

Uma breve remissão histórica nos mostra que, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial, Estados europeus tiveram de se reconstruir. Não bastasse esta tarefa hercúlea, estes Estados também deveriam dar especial atenção a inúmeros cidadãos que foram combatentes e, terminada a guerra, regressaram traumatizados e desempregados.

Estas circunstâncias obrigaram os Estados a repensarem o significado dos tributos. Isto se traduziu, mormente posteriormente à Primeira Guerra Mundial, no fato de os Estados passarem a conceber o tributo como uma ferramenta destinada à consecução de certos objetivos. É o que sustenta, aliás, Joseph Schumpeter, em seu clássico texto “A Crise do Estado Fiscal”, ao ilustrar a existência do Estado do Imposto ou Estado fiscal (*Steuerstaat*⁶)

O Estado, portanto, enxergaria no tributo seu *longa manus*, já que este seria capaz de não somente lhe entregar riqueza, mas o auxiliaria na consecução de objetivos politicamente relevantes. Esta concepção de Estado do Imposto ou Estado fiscal é a feição financeira do Estado que “codificou direitos sociais fundamentais” e assumiu o “dever de ter (desempenhar) uma actividade reguladora da economia” (Saldanha, p. 13, 1998).

A despeito da importância que a figura do tributo tem aos Estados e à sociologia fiscal, fato é que pagar um tributo é algo que se impõe à sociedade. Por se tratar de um ônus coletivo, todos os cidadãos devem arcar com esse dever. Assim, a isenção se revelaria uma exceção à lógica da tributação, motivo pelo qual esta deve ser legitimamente reconhecida pela sociedade. Isto é, este debate deve ser sujeito à peneira política, por meio de amplas discussões sociais. O caráter político das isenções não deve ser ignorado, mas nós não temos a pretensão de abordá-lo em profundidade.

Fato é que uma isenção deve ter como pedra elementar a igualdade. Isto é, todos aqueles que se vejam em situações análogas devem gozar desta isenção, elemento este diferenciador dos chamados privilégios fiscais, que, ao se fantasiarem de isenções, impedem que certos contribuintes tenham que pagar pelo tributo previsto na norma isentiva.

⁶ Em tradução literal, *Steuerstaat* poderia ser concebido como Estado do imposto. Trata-se de conceito formulado por Joseph Schumpeter.

A instituição de uma isenção é, como há pouco escrito, uma decisão, antes de tudo, política. Isto é, cabe ao legislador editar a norma isentiva (art. 150, I, CF), alicerçando-se nos princípios pertinentes ao Direito Tributário e ao Sistema Tributário Nacional.

Por este motivo, as isenções não podem servir a interesses particulares. Isto por um simples motivo: a partir do momento em se isenta certo contribuinte, outro contribuinte deverá pagar mais tributos, de modo a compensar os valores correspondentes à isenção.

Jean-Jacques Rousseau (1999) afirma que a vontade geral não elimina a existência ou até a legitimidade do interesse particular ou privado. Estes existem e são próprios à República. Contudo, eles não podem predominar. Ou seja, a legitimidade do interesse privado é delimitada pela vontade geral e pelo bem comum. A questão é se a vontade geral não elimina o interesse particular, como identificá-lo?

A este iluminista, a resposta não está nas facções⁷. Para ele, estas são incompatíveis com a vida republicana, porque, ainda que o interesse de uma facção seja uma vontade geral em relação a seus membros, não passa de uma vontade particular. Portanto, é como se fosse uma pequena soberania que existe somente em relação a um grupo, isto é, a própria facção. Entretanto, a soberania jamais admite concorrência. Neste sentido, a existência de facções leva a conflitos. Assim, se uma facção predomina, o que predomina é uma vontade particular que se impõe aos demais.

Um corpo político bem constituído deve prescindir de facções. Os indivíduos devem deliberar isoladamente, cada um com a sua consciência, identificando, para si, a vontade geral. Isto é pouco realista, já que o próprio Rousseau percebe a inexecutabilidade disto. Como um indivíduo conseguiria diferenciar um interesse particular de um bem comum? Isto exige virtude, mas em concepção diversa daquela sustentada por Nicolau Maquiavel (1990).

A virtude, no contexto de Rousseau, se presta à distinção do interesse privado em relação ao interesse do bem comum. Portanto, vê-se que a atividade do legislador deve estar baseada na busca pela vontade geral, e não na busca pela satisfação de vontades particulares.

Interessantes, aliás, são as observações de Rousseau quanto às características dos legisladores. Rousseau (1999) afirma o legislador seria um indivíduo de características sobre-humanas, fundadores míticos de um corpo político que propõe leis sábias, que instituem costumes virtuosos, de modo a moldar as instituições e o caráter dos indivíduos.

⁷ Facções são grupos políticos cujos interesses não são compartilhados pela região em que se encontram. Seus interesses consistem em tornar seus ideais majoritários.

Assim, o legislador seria alguém que conforma a virtude cívica, gestando-se bons cidadãos. Em outras palavras, Rousseau (1999) defende que o legislador não seria somente excepcional, mas, também, dificilmente encontrável na sociedade de seu tempo. Infelizmente, Rousseau, ainda que admitisse a raridade dos legisladores, nada propõe quanto a isso.

Traduzindo esta discussão a nossos padrões brasileiros, podemos facilmente vislumbrar que interesses particulares são comumente negociados no Congresso Nacional por bancadas temáticas, como é o caso da bancada da bala, da bíblia e da Agropecuária.

Estas bancadas, ao menos sob uma perspectiva rousseuniana de virtude, não representam vontade geral, mas, sim, interesses particulares de setores da sociedade brasileira.

As isenções tributárias, neste sentido, devem ser gestadas em sintonia com a vontade geral, já que o direito tributário não deve servir a interesses de parcelas da sociedade que almejam, em última análise, somente pagar menos tributos.

Por este motivo, como sustenta Carrazza (2013, p. 987), o Poder Judiciário, respeitando-se o princípio da inércia (art. 2º, CPC/15), “tem o dever de estender o benefício a contribuintes que se encontram em situação equivalente à dos isentos (v.g., aos laringologistas, ainda que a lei isentiva favoreça expressamente aos pneumologistas)”.

3.1.1 CONFLITO ENTRE REGRA E PRINCÍPIO. A INTERAÇÃO DO ART. 111, II, DO CTN COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O posicionamento de Carrazza (2013), exposto acima, pressupõe a colisão de um princípio com uma regra. Trata-se, mais precisamente, do embate entre a regra prevista no CTN, de que se deve interpretar a legislação tributária sobre isenções de maneira literal (art. 111, II, do CTN) e o princípio da isonomia tributária (art. 5º, caput, e art. 150, II, CF).

Entender como se resolve um aparente conflito entre princípios e regras nos obriga a antes definir estes conceitos. “Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser” (Alexy, 2015, p. 87). Assim, diferenciar regras de princípios é como diferenciar duas espécies de normas.

Robert A. Alexy (2015) afirma haver diversas formas de se diferenciarem princípios de regras. Não as abordaremos em sua totalidade. O que se manifesta relevante à presente discussão é entender que princípios e regras são espécies de normas jurídicas e que, portanto, guardam diferença entre si.

Numa breve definição, poder-se-ia afirmar que um princípio seria um mandamento de otimização. Nas palavras deste autor, traduzidas por Virgílio Afonso da Silva, princípios seriam caracterizados por serem “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (Alexy, 2015, p. 588).

Em outras palavras, princípios seriam normas que alicerçam o ordenamento, cujo objetivo não seria o de regular situações específicas, dado que princípios têm densidade normativa consideravelmente baixa quando comparada à das regras. Isto, por sua vez, não quer dizer que princípios não têm aplicabilidade em situações concretas. Princípios podem regular uma situação concreta. Uma boa hipótese seria a de se ter um terrorista que, na iminência de praticar um atentado, é capturado. O terrorista deve ser torturado para obtenção de informações que poupariam a vida de outras pessoas? Esta pergunta é interessante, aliás, porque demonstra ser possível o choque entre os próprios princípios: direito à vida *versus* integridade física e psíquica, previstos constitucionalmente.

Neste sentido, a *lei de colisão* é usada para, nos casos de choque entre princípios, definir qual dele prevalecerá no caso concreto. Alexy sustenta que, num caso concreto, todos os princípios são aplicados na maior medida possível. Esta, aliás, é uma das mais notáveis

diferença entre a filosofia de Alexy para Ronald Dworkin, já que este entende haver, no caso concreto, um princípio vencedor e outro perdedor.

Alexy (2015) sustenta que os princípios têm pesos diferentes em sua aplicação, motivo pelo qual, num caso concreto, serão objeto de sopesamento. O autor observa, aliás, que, sem o elemento fático, tanto a regra como o princípio pouco se diferem, daí porque é necessário o elemento fático. *É a situação do mundo dos fatos que ditará a referida distinção*. Neste sentido, a lei de colisão é usada para, nos casos de choque entre princípios, definir qual dos interesses deve prevalecer no caso concreto.

Regras, por sua vez, têm uma alta densidade normativa, sendo entendidas como mandamentos definitivos. As regras são normas que surgem após uma situação, já que buscam regular uma conjuntura. Ora, não faz sentido existir uma regra para organizar uma situação que ainda não existe. Assim, uma regra aponta um comportamento estabelecido quando diante de uma situação já existente.

Alexy (2015, p. 91) sustenta que “regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível”. É o caso, p. ex., do inciso II do art. 111 do CTN, que, sendo uma regra, prescreve que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção. Uma regra pode, entretanto, não ser compatível com algum princípio?

O fato de os princípios serem mandamentos de otimização e as regras serem mandamentos definitivos tem implicações nas situações de colisão. Alexy (2015) sustenta que o conflito entre regras se resolve pela subsunção e o conflito entre princípios se resolve pelo sopesamento⁸. Isto é dizer que, num choque entre regras, apenas uma delas se aplicará ao caso concreto. Não há como aplicar duas regras à mesma hipótese. Alexy (2015) conclui haver duas saídas quanto ao conflito entre regras. A primeira saída seria introdução de uma cláusula de exceção, impedindo a possibilidade de se aplicarem duas regras no mesmo caso. A segunda saída seria, finalmente, por meio da invalidade de uma das regras.

Quanto aos princípios, porém, isto é diferente. Num eventual conflito entre princípios, a técnica do sopesamento é utilizada para interagir dois princípios no mesmo caso concreto. Isto não quer dizer que um princípio seja inválido. Isto apenas ocorre nas hipóteses de subsunção, que concerne ao conflito entre regras, apenas, como observa Virgílio Afonso da Silva (2010).

⁸ No campo da hermenêutica, não há exatamente um consenso sobre este ponto. As teses de Alexy e Dworkin são rebatidas por Humberto Ávila (2021), por exemplo.

Entretanto, qual deve ser a postura do intérprete ao se deparar com um conflito entre regras e princípios? Virgílio Afonso da Silva (2010, p. 50) afirma que, como regras e princípios são normas jurídicas, seria intuitivo imaginar “que possam também existir colisões entre uma regra e um princípio”, razão pela qual este questionamento é verossímil. Trata-se de uma pergunta certamente desafiadora.

Virgílio Afonso da Silva (2010) aponta que o intérprete, nesta situação, pode adotar duas posturas. Ambas igualmente problemáticas.

A primeira postura possível se traduz em se valer da técnica do sopesamento. Isto seria equivocado, já que regras não tem dimensão de peso⁹.

A segunda hipótese de solução do conflito entre regras e princípios seria admitir que, num caso concreto, *ou* o princípio *ou* a regra triunfaria, de modo a excluir do ordenamento o que não triunfar. Esta segunda hipótese é igualmente equivocada, já que “a validade de um princípio não é afetada nos casos em que sua aplicação é restringida em favor da aplicação de outra norma” (Silva, 2010, p. 51).

Virgílio Afonso da Silva (2010), citando Alexy, afirma que este autor, ciente da deficiência destas duas hipóteses de solução de conflitos acima, entrega uma saída: valer-se da técnica do sopesamento. Entretanto, não serão objeto de sopesamento as regras, já que estas não têm dimensão de peso. O intérprete, neste caso, deve reconhecer na regra colidente o princípio na qual ela se alicerça. Uma vez extraído este princípio, ele deverá sopesá-lo com o princípio que originariamente colidia com a regra.

Imagine-se a situação em que há uma regra (A) e um princípio (B) aparentemente colidindo. Neste caso, para efetuar o sopesamento, o intérprete deverá se valer do princípio (A1) que alicerça a regra (A). Feita esta etapa, o intérprete deve prosseguir ao sopesamento entre (A1) e (B).

Humberto Ávila (2021, p. 82), por sua vez, entende ser equivocado afirmar que somente os princípios têm dimensão de peso. O autor argumenta que é possível vislumbrar a dimensão de peso das regras, já que a aplicação delas pressupõe o “sopesamento de razões cuja importância será atribuída pelo aplicador”. A dimensão de peso, portanto, não seria unicamente pertencente aos princípios, mas seria em verdade o produto do “resultado do juízo valorativo do aplicador”.

⁹ Há controvérsias quanto a isto. A autores como Humberto Ávila (2021) sustentam que regras têm dimensão de peso.

Silva (2010, p. 52) julga errada esta solução, sob a justificativa de esta técnica entregar muita *insegurança jurídica*¹⁰, já que o “aplicador do direito está sempre livre, em qualquer caso e em qualquer situação, para afastar a aplicação de uma regra por entender que há um princípio mais importante que justifica esse afastamento”

Silva (2010), concluindo este raciocínio, entende que princípios e regras não colidem. O que efetivamente ocorre é uma relação de restrição, já que o legislador criou uma regra por meio de um princípio. “A relação entre a regra e um dos princípios não é, portanto, uma relação de colisão, mas uma relação de restrição” (Silva, 2010, p. 52).

Quando a regra é inconstitucional, o debate cinge-se ao controle de constitucionalidade, de modo a se tornar irrelevante eventual conflito com um princípio, a não ser que o princípio seja o parâmetro do controle. Se a regra é inconstitucional, ela deve ser espantada do ordenamento. Frise-se que a Constituição de 1988 permite que sejam adotados princípios como parâmetro para fins de controle.

Um dos objetos da presente pesquisa é saber se o art. 111, II, do CTN colide com o princípio da isonomia tributária. De maneira abstrata, entendemos que a aplicação dogmática do art. 111, II, do CTN gera um caso concreto que viola um princípio constitucional.¹¹

A solução deste impasse seria admitir que, no ordenamento jurídico, há momentos em que regras, embora aplicáveis, não o serão no caso concreto. Este caminho, como adverte Silva (2010), é frágil, na medida em que viola frontalmente a técnica de subsunção.

Poderíamos, por outro lado, caminhar na direção contrária à do debate quanto à colisão de regras e princípios, para tratar da questão da *voluntas legislatoris* versus *voluntas legis*.

Como retoricamente questiona Lenio Streck (2014, p. 98), “tem importância saber/descobrir o que é que o “legislador” quis dizer ao elaborar o texto normativo?”. O autor entende que não, já que, em muitos casos, o intérprete se vale ou da *voluntas legislatoris* ou da *voluntas legis* de acordo com seus objetivos. “Na grande maioria das vezes a adesão a uma corrente ou a outra é feita de maneira ad hoc” (Streck, 2014, p. 98), o que demonstra a fragilidade deste debate. Geraldo Ataliba, por sua vez, pontuava que a vontade do legislador acaba na edição da norma.

¹⁰ A questão da Segurança Jurídica será mais adiante tratada. Por ora, refere-se à segurança jurídica como inconstância do *status quo* juridicamente relevante.

¹¹ Como Ávila (2021, p. 125) sustenta, os princípios têm algo que o autor denomina de *eficácia interna indireta*. *Grosso modo*, os princípios exercem uma função interpretativa ao restringirem ou ampliarem sentidos de normas construídas a partir de textos normativos expressos. É sob esta acepção que julgamos ser necessário interpretar o artigo 111, II, do CTN.

Uma situação curiosa que ilustra esta problemática questão da vontade do legislador e a vontade da lei foi objeto de discussão na sabatina no Senado Federal do Procurador-Geral da República, Augusto Aras, em agosto de 2021. Na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), o Senador do Rio Grande do Sul, Luis Carlos Heinze (Progressistas), afirmou que a lei que ele elaborou, enquanto deputado federal, estava recebendo uma interpretação do Ministério Público Federal (MPF) totalmente diferente daquela que ele mesmo deu à lei. Nas palavras do Senador, “Como é que o Ministério Público Federal vai interpretar a lei? Eu que escrevi a lei. Eu, legislador, sabia o que eu queria dizer”.

Vê-se, portanto, que o apego ao debate da vontade da lei e do legislador e à literalidade se reveste, em verdade, de casuísmo, sendo relevante o uso desta técnica de interpretação a depender do que almeja o intérprete.

Ademais, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 104), o método literal nem sequer é algo “possível, factível e de prática execução”. Esta impossibilidade decorre do fato de a “dimensão dos enunciados prescritivos (...) suscitar, obrigatoriamente, além do exame sintático, investigações nos planos semântico e pragmático”.

Neste mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Junior afirma que o intérprete, na grande parte das vezes, não consegue balizar sua interpretação apenas no sentido literal do texto, sendo que, “para obter um sentido razoável (é obrigado) a valer-se de técnicas de objetivos mais amplos, que buscam (...) o sentido contextual da norma” (Ferraz Jr., 1980, p. 88).

Assim, o art. 111 do CTN, ao prescrever a obrigatoriedade da interpretação literal, impõe ao intérprete uma tarefa, no mínimo, hercúlea ou até impossível.

Não nos resta uma alternativa, portanto, senão a de admitir que a interpretação literal jamais pode fazer com que a aplicação do direito aponte a uma direção que não a da constituição. Por ela se mostrar relevante apenas quando o intérprete assim deseje, seu uso deve ser apenas aceitável quando o intérprete busque materializar a constituição.

Para Lenio Streck (2014), o uso da interpretação literal é uma técnica usada apenas quando interessa ao intérprete. Entretanto, sustenta o autor que o compromisso fundamental do intérprete é a constitucionalização do Estado Democrático de Direito, devendo, então, a interpretação literal sempre se vincular a esta finalidade.¹²

¹² Este fenômeno da constitucionalização é vislumbrado na existência de uma Constituição “extremamente embebedora” (pervasiva), invasora, capaz de condicionar tanto a legislação como a jurisprudência e o estilo doutrinário à ação dos agentes públicos e ainda influenciar diretamente nas relações sociais” (Streck, 2011, p. 60).

Virgílio Afonso da Silva (2010) chama atenção à conduta do Poder Judiciário, que estendeu o direito de levantamento do FGTS àqueles beneficiários cujos dependentes carregassem o vírus HIV.

A Lei 7.670/1988, em seu artigo 1º, II, autorizava o levantamento dos valores do FGTS apenas aos titulares da conta do referido benefício. Por vislumbrar uma “colisão entre o direito à vida e a regra que restringia o uso do dinheiro do FGTS”, o Poder Judiciário passou a estender o direito ao saque do FGTS também àqueles cujos dependentes fossem infectados pelo HIV.

Virgílio Afonso da Silva (2010), então, afirma que esta postura do Poder Judiciário se valeria da técnica do sopesamento. De um lado, o direito à vida. Do outro, o princípio que sustenta a regra (art. 1º, II, da Lei 7.610/1988). Entretanto, Silva afirma que o sopesamento, em regra, deveria ocorrer em situações específicas, “caso por caso”. A partir do momento em o Poder Judiciário consolida um entendimento, cria-se uma regra, que deve ser aplicada por subsunção, técnica utilizada na aplicação de regras. *Neste caso, portanto, estaríamos diante de criação de regras pelo aplicador do direito determinada pela força normativa de princípios.* Em outras palavras, não seriam legisladores que criariam regras, mas, sim, os aplicadores.

Assim, defende Silva (2010) que o sopesamento somente se manifestaria no primeiro caso em que o Poder Judiciário se debruçasse na colisão entre o princípio do qual decorre a regra e outro princípio. A consolidação de um entendimento faz surgir uma regra. O autor, então, afirma que “o sopesamento, portanto, é (vislumbrado) apenas nesse processo de surgimento, mas não no processo de aplicação” (Silva, 2010, p. 56).

Passando-se a um dos objetos da monografia, a colisão, então, entre o princípio da isonomia tributária (art. 5º, I, e 150, II da CF) e a regra da interpretação literal das isenções (art. 111, II, do CTN) não demanda uma solução excepcional. Isto porque, no mínimo, não é plausível nem compatível com o espírito da Constituição qualquer regra que, materializada no mundo dos fatos, crie uma situação que despreze os princípios que regem o texto constitucional.

É o caso da isenção do imposto de renda. Limitar as hipóteses de isenção à literalidade do rol taxativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988, é negar tratamento tributário igualitário a aposentados portadores de doenças graves não expressamente previstas na norma isentiva. Em outras palavras, seria admitir que uma pessoa acometida de AIDS tenha direito à isenção do IRPF enquanto uma pessoa portadora de elefantíase não, já que a referida lei prevê isenção aos aidéticos e não ao último grupo.

Ambas as doenças são graves. Portadores de AIDS podem ter uma vida considerada normal, a despeito do contínuo uso de medicamentos. Aquele que tenha elefantíase, entretanto, não consegue viver normalmente, mesmo que se tratada.

Ora, por que é a AIDS uma hipótese de isenção, enquanto outras doenças igualmente graves não o são? O legislador pode classificar doenças? Neste ponto, pode-se sustentar que o legislador não deveria conceder a isenção em virtude do nome doença, mas, sim, na condição física do paciente. Isto seria praticar a isonomia tributária, já que possibilitaria que contribuintes gozassem da referida isenção a despeito do nome da doença. Trata-se de um debate cujo campo é a legística e, por este motivo, não é relevante ao presente trabalho. Entretanto, se o legislador tivesse se atentado a esta questão, provavelmente este trabalho nem sequer existiria.

Este mesmo raciocínio leva à conclusão de que não deve ser tida como constitucional a hipótese em que o art. 111, II, do CTN, ao ser aplicado, crie uma situação que viole a isonomia tributária. Entender de maneira diversa seria como admitir que uma legislação infraconstitucional regule a aplicação da constituição. Verdadeira incoerência no controle de constitucionalidade.

O fato de princípios serem “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (Alexy, 2015, p. 588) revela o caráter normativo do princípio. A despeito de possuir baixa densidade normativa, isto não nos impede reconhecer que o princípio pode determinar comportamentos. É o caso já citado nesta monografia do terrorista que é capturado e não deve ser torturado em respeito aos princípios que protegem a sua integridade física.

No caso do conflito entre o *princípio* da isonomia tributária e a *regra* ligada à interpretação literal, a literatura consultada nesta monografia aponta para dois caminhos. O primeiro é admitir que um sopesamento entre a regra e o princípio, o que é *a priori* equivocado, porque regras não teriam dimensão de peso. O segundo caminho seria realizar um sopesamento do princípio da isonomia tributária e o princípio no qual repousa a regra que impõe a observância da interpretação literal. Este caminho é igualmente problemático, na medida em que entrega demasiada liberdade ao julgador. Não bastasse este demérito, Ávila (2021, p. 82) pontua sobretudo a incorreção em afirmar que a dimensão de peso é um “atributo empírico dos princípios, justificador de uma diferença lógica relativamente às regras”.

No presente caso, portanto, diante da doutrina consultada, não há uma resposta precisa que indique o caminho a se percorrer diante de um conflito entre um princípio e uma regra. Parece-nos, porém, plausível invocar o princípio da unidade do ordenamento para sugerir ao

interprete o “relacionamento da parte e o todo mediante o emprego das categorias de ordem e unidade”, como defende Ávila (2021, p. 168).

A unidade do ordenamento pressupõe a noção de hierarquia¹³, motivo pelo qual o princípio da isonomia tributária, previsto constitucionalmente, não deveria ceder em relação à regra infraconstitucional do art. 111, II, do CTN, que impõe o uso da interpretação literal em matéria de isenções. Isto, porque, neste caso, o princípio da isonomia tributária *promove mais* a Constituição Federal do que o respeito à regra insculpida no art. 111, II, do CTN¹⁴. Esta solução é questionável, entretanto tem respaldo no que sustenta Humberto Ávila. Conste-se apenas a ressalva de que Ávila (2021) sustenta que estas observações somente valeriam quanto a regras constitucionalmente previstas. Regras infraconstitucionais não seriam contempladas neste raciocínio.

Neste caso da interação entre o princípio constitucional da isonomia tributária e a regra infraconstitucional que impõe o uso da interpretação literal em matéria de isenção, parece-nos que a única solução possível seria a de não aplicar a regra infraconstitucional, de modo a concretizar o princípio constitucional da isonomia tributária. Esta solução não é ideal, na medida em que uma regra deixa ser aplicada, mesmo sendo válida e aplicável.

Em alguns casos, o Supremo Tribunal Federal já decidiu desta maneira. É o caso, por exemplo, que foi objeto do Habeas Corpus (HC) 83.996¹⁵, julgado no STF, em que o diretor Gerald Thomas, depois de ter sua nova montagem de Tristão e Isolda, de Wagner, vaiada, exibiu suas nádegas e simulou se masturbar no palco.

Neste HC, o STF estava diante de um caso dividido em dois polos. De um lado, havia o art. 233¹⁶, do Código Penal, que trata da prática de ato obsceno e que é uma regra. Do outro lado, o princípio Constitucional da Liberdade de Expressão. Trata-se, então, de um embate entre uma regra infraconstitucional e um princípio constitucional. O STF, neste caso, decidiu que a liberdade de expressão tornaria atípica a conduta praticada por Gerald Thomas.

¹³ Como aponta Humberto Ávila (2021, p. 175), o STF, em muitos casos, não aplica uma regra sob a justificativa de que “os princípios materiais superiores são mais importantes do que os princípios formais que prescrevem a obediência incondicional à regra”. Esta observação, porém, se dá no contexto da interpretação de regras constitucionais. Entretanto, não parece haver motivos para que o critério de aplicação de regras infraconstitucionais não se ligue à ideia de “promover mais ou menos” a constituição.

¹⁴ Frise-se que esta regra do art. 111, II, do CTN, está alicerçada no princípio da segurança jurídica, também constitucionalmente previsto.

¹⁵ Neste HC, o então presidente da Turma, Celso de Mello, diante do empate, fez prevalecer a decisão favoravelmente ao paciente, conforme prescreve o art. 150, §3º do Regimento Interno do STF. O ministro Joaquim Barbosa se absteve de votar.

¹⁶ Art. 233 - Praticar ato obsceno em lugar público, ou aberto ou exposto ao público: Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

Igualmente, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 187 obrigou o STF a se manifestar pela legalidade da marcha da maconha. Chegou-se a esta conclusão contrapondo-se o princípio da liberdade de reunião e a regra prevista no art. 287 do Código Penal, que penaliza o ato de se fazer, publicamente, apologia de fato criminoso.

Portanto, *não há como sustentar que o CTN possa restringir a vocação expansiva do princípio da isonomia tributária*. Isto somente seria possível caso a própria Constituição previsse algum mecanismo de contenção da isonomia tributária. Entretanto, não há qualquer condicionante à isonomia tributária no texto constitucional. Assim, não cabe à legislação infraconstitucional limitar disposições constitucionais, eis que, ao fazê-lo, estariam violando o sistema.

O fato de o art. 111 do CTN ter sido recepcionado não o isenta de ter sua aplicação sujeita ao crivo dos princípios constitucionais. O direito tributário tutela valores jurídicos muito importantes à sociedade: a propriedade privada. Isto, porém, não exime o direito tributário de questionamentos acerca sua função social. Ora, a própria Constituição, em seu art. 3º, I, estipula como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O direito deve dar conta desta tarefa, daí porque a regra do art. 111, II, do CTN deve visar a este objetivo.

3.2 POLÍTICA TRIBUTÁRIA E ATIVISMO JUDICIAL

O povo brasileiro é um dos mais desiguais do mundo, infelizmente. O desemprego, desde 2015, mantém níveis moralmente inaceitáveis e, como consequência, a pobreza atinge níveis há muito tempo não vistos. Relatório da CEPAL¹⁷ aponta que a América Latina, neste ano, destinou 4,6% de seu PIB apenas para ajuda social, em razão do rápido crescimento da vulnerabilidade social.

A pandemia da Covid-19, conforme dados do Panorama Social da América Latina de 2020, fez a pobreza extrema atingir 12.5% da população que habita este continente, 22 milhões de pessoas a mais do que 2019. Assim, certamente, a urgência de políticas públicas mostra-se incontroversa. E se estas políticas públicas não forem implementadas? A resposta a esta pergunta nos propõe um debate acerca da legitimidade do Poder Judiciário para implementar políticas públicas. Não iremos nos aprofundar nesta questão. Mostra-se relevante, porém, argumentar que eventuais decisões judiciais que reconheçam o direito à isenção fora das hipóteses taxativas não significam implementar políticas públicas.

A questão da separação de poderes é certamente um dos grandes objetos da Teoria do Estado e pedra fundamental para o direito constitucional. Isto porque, nos termos do art. 16 da declaração dos direitos do homem e do cidadão, *a sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição*.

A separação dos poderes é o alicerce do sistema institucional do Estado de Direito. Consiste no afastamento de identidades entre os representantes dos Poderes existentes dentro de um Estado, sendo que cada um dos poderes exerce um freio sobre o outro. É por este motivo que se deu a insurgência contra a intromissão do Poder Judiciário em formulação de políticas públicas. Em 2004, a Emenda à Constituição de número 45 foi responsável pela chamada “reforma do Judiciário”, o que demonstra esta discussão.

Argumenta-se que a possibilidade de um juiz, que não foi eleito, legislar deve ser rechaçada. Por sua vez, a ordem constitucional brasileira abarca ações constitucionais que efetivamente controlam políticas públicas. É o caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão, das ações civis públicas, ações populares e do Mandado de Injunção, por exemplo.

¹⁷ Panorama Social de América Latina. [s.l.], [s.d.]. Disponível em: <https://www.cepal.org/sites/default/files/publication/files/46687/S2100150_es.pdf>.

Assim, não reconhecer a legitimidade entregue pela própria Constituição aos magistrados no âmbito de políticas públicas é negar a realidade. Por outro lado, poderíamos, do mesmo modo, entender como descabida a atuação do Poder Executivo nesta mesma matéria, ao editar excessivas Medidas Provisórias. No ano de 2020, foram editadas mais de 100 (cem) Medidas Provisórias¹⁸. A Constituição Federal entrega este poder ao Presidente da República, que deve exercê-lo dentro dos limites legais.

De acordo com Elival da Silva Ramos (2010), a análise do fenômeno do ativismo judicial não deve passar dos parâmetros de legitimidade e constitucionalidade. A este autor, o ativismo judicial é ilegítimo e inconstitucional. Isto porque, em suas palavras, o ativismo judicial seria

exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo próprio ordenamento que incumbe, institucionalmente, ao Judiciário fazer atuar, resolvendo litígios de feições subjetivas (conflitos de interesse) e controvérsias jurídicas de natureza objetiva (conflitos normativos). Há, como visto, uma sinalização claramente negativa no tocante à práticas ativistas, por importarem na desnaturação da atividade típica do Poder Judiciário, em detrimento dos demais Poderes (RAMOS, 2010, p. 129)

Por este motivo, é seguro afirmar que há uma diferença entre a atuação do magistrado quando o ordenamento o permite e quando o ordenamento não se pronuncia a respeito. Sabe-se ser de incumbência de natureza política a implementação de uma política pública. O governo é que faz o juízo discricionário de quando será ou não implementada uma política pública. Vale dizer que Bachrach e Baratz (1962) sustentam que a omissão do governo quanto a uma determinada situação pode ser entendida como uma política pública.

Como afirma Andréia Schneider Nunes (2017), a “jurisdição tem o dever de realizar os direitos fundamentais prometidos pela Constituição Federal”.

Assim, conceder uma eventual isenção, valendo-se de uma interpretação não literal, não é formular uma política pública. Não se deve, por este motivo, confundir política pública com concretização do texto constitucional.

Entretanto, sabe-se que o Poder Judiciário, em regra, não age de ofício. Ele sempre é provocado. Esta atuação do Poder Judiciário estranha à doutrina clássica decorre tanto do

¹⁸ **Governo edita 101 medidas provisórias em 2020 | JOTA Info.** JOTA Info. Disponível em: <<https://www.jota.info/legislativo/medidas-provisorias-em-2020-30122020>>. Acesso em: 13 May 2021.

descrédito na efetividade da atuação parlamentar e na maior organização da sociedade civil, como afirma Guilherme Henrique de La Roque Almeida (2008).

Outro ponto relevante à discussão é o fato de que o Poder Judiciário somente está autorizado ao controle da constitucionalidade e da legalidade dos atos políticos. Por este motivo, pode-se prever o que o Judiciário fará na política. Há casos, porém, em que o Poder Judiciário entra no mérito da alocação de recursos, por exemplo, para políticas públicas. Isto viola o imperativo de que o Judiciário não poderia analisar mérito do ato administrativo, apenas sua legalidade.

Vislumbra-se esta intromissão flagrantemente indevida, por exemplo, na decisão liminar do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Marco Aurélio, para determinar que a União adotasse medidas para realizar o Censo de 2021. Frise-se que a União já havia confirmado que o censo não seria realizado em 2021.

Sabe-se que censos subsidiam e tornam mais efetivas as implementações de políticas públicas. Isto, porém, não nos impede de, por meio de juízo utilitarista, afirmar que esta decisão é seguramente imprestável. Primeiramente porque, se confirmada, pode fazer com que a União tenha de se apressar à feitura do censo, o que lhe comprometerá a qualidade. Em segundo lugar, mas não menos importante, pode-se observar que o Ministro Marco Aurélio realizou um juízo discricionário. Isto não é da incumbência do Poder Judiciário. Quem decide o momento e as condições de se realizarem políticas públicas são legisladores ou as autoridades competentes para isso.

O debate quanto ao ativismo judicial cinge-se a aceitar ou não a atuação dos magistrados em âmbito de políticas públicas, quando o ordenamento não prevê a figura do julgador como formulador de políticas públicas. Não nos aprofundaremos neste ponto. Isto porque partimos do pressuposto de que estender o direito à isenção para fora do rol taxativo previsto na norma isentiva não seria formular uma política pública, mas seria buscar concretizar o princípio da isonomia tributária. Ora, se o direito fosse uma operação de mera subsunção, não haveria a necessidade de juízes. Humberto Ávila (2013, p. 204) sustenta que a atividade de se interpretar o ordenamento é “processo discursivo baseado em argumentos, estruturado por métodos e guiado por teorias, que envolve um entrelaçamento de atividades descritivas, adscritivas e criativas”.

Neste sentido, a ciência do direito permite que significados sejam reconstruídos, mantendo-se uma base empírica, de modo a substituir “os critérios da objetividade semântica e

de verdade por correspondência (...) pelos critérios da objetividade discursiva e de verdade por coerência” (Ávila, 2013, p. 203).

Assim, o intérprete pode buscar reconstruir significados, alicerçando-se em limitações linguísticas e metodológicas, sendo que, como adverte Ávila (2013), a aplicação do direito não se trataria de um processo de mera descrição normativa.

Portanto, o ato de se buscar a concretização do princípio da isonomia tributária, rejeitando-se a aplicação da regra que impõe o uso da interpretação literal em matéria de isenções fiscais, não deve causar espanto ou ser injustamente qualificado como “ativismo judicial”. Trata-se, em verdade, de reconhecer que o direito não tem a função primordial de “descrever, de modo neutro e avalorativo, o conteúdo das normas”, mas tem a “função de descrever, adscrever e criar significados normativos” (Ávila, 2013, p. 182).

4 O ARTIGO 5º, I E 150, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Até este tópico da monografia, reiteramos que o Estado não pode se esquivar de cumprir deveres que lhe foram opostos constitucionalmente. A interpretação de isenções pessoais do Imposto de Renda, previstas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, portanto, deve ser norteada pela efetivação de princípios fundamentais. Isto não significa, por sua vez, ignorar o conteúdo do referido artigo e o art. 111, II, do CTN.

Para o desenvolvimento do raciocínio, é importante pontuar qual o propósito tem o art. 111 do CTN. Como adverte João de Souza Alho Neto (2020, p. 97), o artigo 111 se presta à interpretação, em regra, de “enunciados legais que veiculam benefícios fiscais”¹⁹. O autor, por sua vez, observa que há duas formas de se observar o art. 111 do CTN. A primeira delas seria conceber que o referido artigo é redundante, na medida em que a Constituição Federal impõe a observância do princípio da legalidade. A segunda, por sua vez, seria encarar o art. 111 “como uma norma com caráter prescritivo próprio, que inovou no ordenamento ao prever o respeito à legalidade na aplicação de benefícios fiscais, ainda que esteja fundamentada no princípio da legalidade” (Alho Neto, 2020, p. 110).

Como adverte Alho Neto (2020), cumpre advertir que a constituição passou a exigir que isenções fossem instituídas mediante lei apenas com o advento da Emenda Constitucional nº 3/93, que alterou a redação do artigo 150, §6º.

Em remissão a Pierluigi Chiassoni, Alho Neto (2020, p. 101) conclui que a interpretação literal é um método interpretativo que agrupa “os elementos advindos das regras gramaticais (sintática e semântica) e os elementos provenientes dos usuais comuns e jurídicos dos enunciados”. Ou seja, à interpretação literal se revelam importantes tanto o uso técnico como o uso coloquial das palavras. Assim, o que o artigo 111 do CTN busca impor é que “enunciados que versam sobre desonerações na carga tributária devem ser interpretados com base no método interpretativo literal” (Alho Neto, 2020, p. 101).

O direito tributário lida diretamente com a propriedade privada dos contribuintes. Isto implica que a construção de sentidos por meio da interpretação literal deve ser o ponto de

¹⁹ Alho Neto (2020, p. 97) adverte que “a suspensão do crédito tributário é garantia do contribuinte nos casos de sua discussão pela via administrativa e judicial, na moratória e no parcelamento”, razão pela qual a utilização da expressão “benefício fiscal” não é equivocada.

partida da atividade interpretativa como uma forma de segurança em favor do contribuinte. Entretanto, não seria o ponto final, na medida em que a interpretação literal não deveria ser a única forma de extração de sentido da norma do art. 111 do CTN, segundo Alho Neto (2020). Isto porque, segundo o autor, se o art. 111 do CTN qualifica o modo como se deve realizar a interpretação de dispositivos concernentes a benefícios fiscais, “então em primeiro lugar deve-se investigar se a Constituição traça o modo pelo qual esse tipo de dispositivo deve ser interpretado” (Alho Neto, 2020, p. 105).

Portanto, a interpretação literal não deveria ser concebida como ponto final da atividade interpretativa de isenções e outros benefícios fiscais. Há hipóteses em que a interpretação literal pode chegar até a impedir a aplicação do próprio direito. É o seguinte caso. O art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, prevê a isenção de Imposto de Renda a portadores de *alienação mental*, que é um termo vago e de difícil compreensão. O art. 111 do CTN, em seu inciso II, postula que deve se interpretar de maneira literal a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Um contribuinte acometido de Alzheimer não poderia, hipoteticamente, gozar da referida isenção, sob o fundamento de que *Alzheimer* não seria literalmente o equivalente à *alienação mental*.

Por este motivo, a Receita Federal tem permitido o gozo da isenção aos contribuintes que apresentem doenças psiquiátricas como o mal de Alzheimer. Literalmente, alienação mental não é a mesma palavra que mal de Alzheimer. Estaria a própria Receita Federal violando o art. 111, II, do CTN? Não.

Neste contexto, é pertinente o questionamento quanto à recepção do art. 111 do CTN pela Constituição Federal de 1988. Entende-se que uma norma anterior à Constituição deve ser recepcionada quando ela não for materialmente contrária à própria constituição. Sabe-se que a compatibilidade formal da norma em relação à Constituição é irrelevante para critérios de recepção.

Até o presente momento, o art. 111 do CTN não foi diretamente questionado quanto a sua constitucionalidade pelos tribunais brasileiros. Como salienta Alho Neto (2020, p.100), “as críticas feitas ao artigo 111 não significam outra coisa senão que o dispositivo vem sendo mal interpretado tanto pela doutrina quanto, em especial, pela jurisprudência”. A constitucionalidade do art. 111 do CTN, então, é ainda uma questão não pacificada.

Diante do princípio constitucional da isonomia tributária, a literalidade à que se refere o art. 111 o torna constitucionalmente problemático. Isto porque, se as isenções são sempre concedidas de acordo com o que permite a constituição, ignorar o princípio da isonomia

tributária – previsto nos art. 5, I e art. 150, II, da CR – quando da interpretação do art. 111 se revela contraditório.

Alho Neto (2020, p. 104) adverte que, se o art. 111 do CTN estipula modos de se interpretarem os benefícios fiscais, então se deveria averiguar “se a Constituição traça o modo pelo qual esse tipo de dispositivo deve ser interpretado”.

Na medida em que as isenções buscam ser exceções à regra de que todos devem pagar tributos, elas essencialmente tratam os contribuintes de maneira desigual. Por este motivo, o princípio da isonomia manifesta “*função eficaz* interpretativa proeminente” (Alho Neto, p. 105).

Como consequência desta função eficaz do princípio da isonomia tributária, a interpretação literal como *única* forma de extração de sentido de normas isentivas se revela equivocada e, no mínimo, imprópria, como conclui Alho Neto.

Assim, não se mostra constitucional o ato de se interpretar o art. 111, sobretudo seu inciso II, de modo a permitir que contribuintes em situação semelhante sejam tratados de maneira dessemelhante. Nos termos do art. 150, II, da CR, veda-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente²⁰. Trata-se de cláusula pétreia.

A função a ser exercida pelo art. 111 do CTN é a de frear intérpretes que busquem desvirtuar o princípio da indisponibilidade do interesse público e da legalidade.

Poderíamos ilustrar esta questão por meio da comparação entre motoristas de Táxi e motoristas de aplicativos, como o Uber. Há Estados brasileiros que legislaram para conceder isenção de IPVA a taxistas. Motoristas de aplicativos poderiam entender que se encontravam em situação semelhante à dos taxistas. Isto os faria buscar as isenções dadas aos taxistas, o que, portanto, seria im procedente. Taxistas e motoristas de aplicativo não se encontram em situação equivalente, motivo pelo qual não devem receber tratamento isonômico.

Ademais, é importante frisar que a literalidade à que o art. 111, II, do CTN faz referência deve ser lida à luz da interpretação sistemática. Esta, isto sim, homenageia o ordenamento como um sistema coeso e sem lacunas.

É o que salientou o Ministro Mauro Campbell Marques, do Superior Tribunal de Justiça, no seu voto em recurso ordinário em mandado de segurança n. 51.424 (DJe

²⁰ Necessário pontuar que o art. 150, II da CR precisamente veda a distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte. Assim, não há porquê dizer que a constituição foi redundante ao prever o art. 5, I da CR e o art. 150, II da CR. São artigos cujos objetos, a despeito de similares, são distintos. Além disso, o art. 150, II, da CR é uma garantia à liberdade de exercício de profissão, como pontua Humberto Ávila (2021, p. 63)

14.05.2019), conforme consta da dissertação de mestrado de João Alho Neto: *antes de qualquer filtro infralegal do artigo 111 do CTN, deve se alinhar ao princípio da isonomia tributária prevista no artigo 150, II, da Constituição Federal.*

A interpretação do art. 111 do CTN, portanto, não deve ser feita à revelia do sistema. Bem por este motivo, tem-se a seguinte ementa do REsp 192.531/RS:

“ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. APOSENTADORIA POR TEMPO DE SERVIÇO. MOLÉSTIA GRAVE. CARDIOPATIA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. LEI N.4.506/64 (ART. 17, INCISO III). DECRETO N. 85.450/80. PRECEDENTES. 1. **O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.** 2. O STJ firmou o entendimento de que a cardiopatia grave, nos termos do art. 17, inciso III, da Lei n. 4.506/64, importa na exclusão dos proventos de aposentadoria da tributação pelo Imposto de Renda, mesmo que a moléstia tenha sido contraída depois do ato de aposentadoria por tempo de serviço. 3. Recurso especial conhecido e não-provido. (REsp 192.531/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.02.2005, DJ 16.05.2005 p. 275)

Há, ainda, manifestações do Poder Judiciário que buscam destacar o fato de que um contribuinte, caso se aposentasse, teria direito à isenção, mas, caso permanecesse na ativa, não teria direito à isenção. É o caso dos Embargos Infringentes julgados pelo TRF-1, transcritos abaixo:

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPF - MOLÉSTIA GRAVE (ART. 6º, XIV, DA LEI Nº 7.713/88) - ISENÇÃO: "RENDIMENTOS" DA ATIVIDADE, NÃO APENAS "RENDIMENTOS" DA INATIVIDADE (PROVENTOS DE APOSENTADORIA/REFORMA) - EMBARGOS INFRINGENTES NÃO PROVIDOS. 1- A isenção, vicejando só em prol dos "inativos portadores de moléstias graves", está descompromissada com a realidade sócio-fático-jurídica; a finalidade (sistemática) da isenção, na evolução temporal desde sua edição em 1988; os princípios da isonomia e da dignidade humana e, ainda, com o vetor da manutenção do mínimo vital. (...) 4- **Inimaginável um contribuinte "sadio para fins de rendimentos ativos" e, simultaneamente, "doente quanto a proventos".**

Inconcebível tal dicotomia, que atenta contra a própria gênese do conceito holístico (saúde integral). Normas jurídicas não nascem para causar estupor. (...)

6- Cabe ao intérprete da norma legal extrair da sua objetividade normativa o seu alcance social, não significando, tal, ampliação dos seus destinatários e/ou os casos de sua incidência. 7- Embargos infringentes não providos.

(TRF-1 - EIAC: 00095408620094013300, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, Data de Julgamento: 30/01/2013, QUARTA SEÇÃO, Data de Publicação: 08/02/2013)

É de pontuar que o STF, nos autos da ADI 6.025, afirmou que o Poder Judiciário não pode se imiscuir na política pública tributária a fim de substituir o gestor. A concessão de isenção tributária é um ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). Reconhecer-se-ia, então, a impossibilidade de o Poder Judiciário se tornar legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Neste sentido:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. **Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes.** 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de *guerrilhas institucionais*, que acabam minando a coesão governamental

e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(STF - ADI: 6025 DF 7000713-34.2018.1.00.0000, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 20/04/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 26/06/2020)

Nesta ADI, discutia-se a possibilidade de um trabalhador não aposentado gozar da isenção fiscal de Imposto de Renda dada a contribuintes aposentados que manifestem doenças graves, conforme o artigo 6º da lei 7.713/88.

A Procuradoria Geral da República, nesta ADI, deu parecer sustentando, *grosso modo*, que a distinção entre trabalhadores ativos e aposentados acometidos de doenças graves fere *em tese* os princípios da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da igualdade.

Resumidamente, o entendimento da então Procuradora-Geral da República, Raquel Dodge, seria o de reconhecer a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do art. 6º da Lei, para conceder a isenção a trabalhadores ativos com doença grave.

Este parecer foi uma homenagem à interpretação sistemática do ordenamento. Isto, entretanto, não impediu o STF de entender ser constitucional esta diferenciação entre trabalhadores na ativa e aposentados, conforme ementa acima colacionada. Lê-se que o fundamento utilizado pelo STF se manifestar neste caso foi justamente a separação de Poderes, sob o argumento de que cabia ao legislador realizar esta diferenciação. E não ao Poder Judiciário.

O Supremo Tribunal Federal brasileiro tem adotado postura extremamente incoesa quando o assunto é separação dos Poderes. Ora se privilegia a separação de poderes, ora não. Não há, ao menos, como prever quando o STF adotará esta ou aquela postura.

Vislumbra-se esta dissonância de posicionamento na decisão em que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela vigência da Lei de São Paulo 12.684/07 que proíbe o uso de qualquer produto fabricado com amianto em detrimento de lei federal. A Confederação Nacional dos Trabalhadores na Indústria (CNTI) requereu a declaração de inconstitucionalidade da Lei paulista 12.684/07 por contrariar a lei federal 9.055/95, que regula o uso do amianto no Brasil.

Em outras palavras, há dois pontos relevantes neste embate entre a lei paulista e a lei federal. São eles: 1. a lei estadual de São Paulo abertamente contesta a lei federal de mesmo tema e 2. a lei estadual foi publicada depois da lei federal.

É de competência concorrente da União, dos Estados e do DF o ato de legislar quanto à defesa da saúde (art. 24, XII, CR). Os municípios, por sua vez, podem complementar a legislação federal e estadual no que couber, conforme o art. 30, II, da Constituição Federal.

Nos termos do art. 24, §4º da CR, a superveniência de lei federal que trata de matéria sujeita à concorrência de competência suspende a eficácia da lei estadual. Assim, não há outra conclusão possível senão entender que a lei paulista nem sequer deveria ter sido editada, já que a União já havia expedido normas *gerais sobre o uso do amianto* (Lei 9.055/95). O limite da lei paulista seria o regular o uso do amianto em São Paulo, jamais proibi-lo. Isto é, a lei federal autorizou o uso do amianto, motivo pelo qual São Paulo não poderia proibir o uso do amianto.

Assim, o STF deveria ter decidido pela inconstitucionalidade da lei estadual paulista, sobretudo pela clara afronta de São Paulo ao art. 24, §3º da CR ao editar supervenientemente lei contrária às normas gerais expedidas pela União.

Entretanto, o STF decidiu que a lei estadual não deveria ser suspensa naquilo que contrariasse a lei federal porque, se a lei estadual der maior proteção aos direitos fundamentais, a lei estadual prevalecerá.

Por mais louvável que seja o combate ao uso do amianto crisotila no Estado de São Paulo, é flagrante a inconstitucionalidade da lei estadual. É inegável a postura legiferante do STF ao declarar a lei paulista constitucional sob a fundamentação de que a lei estadual é mais protetiva que a lei federal²¹. Neste caso, o raciocínio empregado pelo STF é totalmente contrário àquele usado na ADI 6.025, há pouco comentada.

O que nos surpreende, então, é o fato de este mesmo tribunal ter declarado constitucional o art. 6º da Lei 7.713/88, sob o fundamento de que os julgadores não são legisladores.

O art. 6º desta lei prevê o tratamento desigual de contribuintes em situação semelhante, violando o que dispõe o art. 5º, I e 150, II, da CR, ao negar o direito à isenção a trabalhadores

²¹ A declaração de inconstitucionalidade da lei federal em questão, de caráter geral, geraria um hiato legislativo. Isto permitiria que estados tratassem do assunto. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade da lei federal a extirparia do ordenamento, permitindo que estados proibissem o uso do amianto-crisotila, motivo por que as leis estaduais não foram declaradas inconstitucionais. Nesta linha é o voto do Ministro Marco Aurélio: “*No caso, a Lei 9.055/1995 admite, de modo restrito, o uso do amianto, de modo que a legislação local não poderia, em tese, proibi-lo totalmente. Porém, no momento atual, a legislação nacional sobre o tema não mais se compatibiliza com a Constituição, razão pela qual os Estados-Membros passaram a ter competência legislativa plena sobre a matéria até que sobrevenha eventual nova lei federal*” (trecho do informativo 874). A Corte entendeu que a legislação estadual, proibindo a utilização do amianto, é mais adequada à Constituição – razão pela qual reconheceu-se a sua constitucionalidade. Reconheceu-se, assim, sua constitucionalidade material – e, interpretando-se *contrário sensu* a decisão, haveria inconstitucionalidade em hipótese de permissão de uso (STF. Plenário. ADI 3.937/SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2017).

que possuem moléstias graves e permanecem na ativa. Em outras palavras, o direito à isenção somente seria extensível a trabalhadores aposentados. Trabalhadores na ativa, ainda que acometidos de doença que permite o gozo da isenção do Imposto de Renda, não seriam contemplados com a referida isenção.

O argumento utilizado pelo STF para não enfrentar a questão da constitucionalidade do 6º da Lei 7.713/88 foi a separação dos Poderes. Ocorre que a declaração de constitucionalidade da distinção entre trabalhadores inativos e ativos para fins de incidência da isenção do imposto de renda quanto a doenças graves não equivaleria a tomar uma posição legiferante. Conforme o entendimento da então procuradora geral da república, estar-se-ia somente concedendo tratamento isonômico a contribuintes em situações semelhantes. Ora, se o Poder Legislativo não observa o que dispõe a Constituição Federal, cabe ao Poder Judiciário fazê-lo.

Assim, não há como prever a forma por meio da qual o STF analisará o art. 111, II, do CTN em face do art. 150, II, da CR. No julgamento da ADI 6.025, que tratou da questão da extensão da isenção de imposto de renda a trabalhadores com doenças graves que permanecem na ativa, o STF afirmou ser necessário observar a separação dos Poderes.

Tendo-se como parâmetro a recente decisão dada na ADI 6.025, seria possível concluir que o STF se recusará a entrar no mérito da discussão. Isto é, a corte constitucional se furtará a afirmar não ser legisladora, motivo pelo qual não estenderá a isenção não prevista expressamente a outros contribuintes que se encontrem em situação semelhante.

A separação entre os Poderes não é o objeto da presente discussão. Não se busca criar uma hipótese isentiva, já que não se discute a possibilidade de se isentarem contribuintes que não guardem relação de pertinência com a isenção. Nada deve impedir que o fundamento constitucional de uma isenção fundada em condição pessoal do contribuinte seja julgado pelo Judiciário, seja por meio de controle abstrato ou concentrado de constitucionalidade.

Assim, inobstante a taxatividade do rol do art. 6º da Lei 7.713, qualquer juiz deve realizar o controle de constitucionalidade para estender a isenção a contribuintes que se encontrem em situação semelhante daqueles que são previstos expressamente no art. 6º da Lei 7.713.

O art. 6º da Lei 7.713 não deve ignorar o art. 5º, I e 150, II, da CR, que vedam tratamento desigual entre contribuintes em situação semelhante. O rol do art. 6º não pode restringir o alcance do texto constitucional. Isto seria inverter a lógica do controle de constitucionalidade. Uma lei ou ato normativo deve ser sujeito ao crivo do texto constitucional

e não o contrário. Jamais se deve averiguar a compatibilidade da constituição em face da norma²².

Este entendimento não se revela ativista, mas, somente, busca interpretar devidamente o ordenamento, como um sistema que é. Por isso, a literalidade a que se refere o art. 111, II, do CTN deve ser lida em relação ao texto constitucional.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), aliás, legitimou a interpretação do ordenamento infraconstitucional à luz dos princípios constitucionais, conforme ementa que segue.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUTADO. BENEFÍCIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PATRIMÔNIO. INEXISTÊNCIA. HIPOSSUFICIÊNCIA. EXAME. GARANTIA DO JUÍZO. AFASTAMENTO. POSSIBILIDADE. 2. Os embargos são o meio de defesa do executado contra a cobrança da dívida tributária ou não tributária da Fazenda Pública, mas que "não serão admissíveis ... antes de garantida a execução" (art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80). 4. **A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, mutatis mutandis, também definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos. 5. Nessa linha de interpretação, deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.** 6. Nada impede que, no curso do processo de embargos à execução, a Fazenda Nacional diligencie à procura de bens de propriedade do embargante aptos à penhora, garantindo-se posteriormente a execução. 11. Recurso especial provido, em parte, para cassar o acórdão recorrido.

(STJ - REsp: 1487772 SE 2014/0269721-5, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 28/05/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/06/2019 RB vol. 660 p. 211)

²² Um interessante caso quanto à hermenêutica constitucional e à legislação tributária se deu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.583, proposta pelo Conselho Federal da OAB. Nesta ADI, o STF julgou parcialmente procedente o pedido para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 35, III e V, da Lei nº 9.250/1995. Assim, na apuração do imposto de renda de pessoa física, a pessoa com deficiência que supere o limite etário e seja capacitada para o trabalho pode ser considerada como dependente quando a sua remuneração não exceder as deduções autorizadas por lei.

Vê-se, portanto, que o STJ, neste REsp 1.127.815/SP, enfrentou um choque entre o art. 16 da Lei 6.830/80 e o art. 5, XXXV, da CR. Deu-se, *grosso modo*, uma colisão entre a inafastabilidade do Poder Judiciário e a exigência processual de prévio depósito como requisito de admissibilidade dos embargos à execução fiscal.

Não será novamente adentrado no mérito da natureza do conflito entre princípios e regras. Este tópico já foi tratado nesta monografia no item 3.1.2. Isto não nos impede de vislumbrar que o STJ afirmou neste julgamento que uma disposição infraconstitucional não impede ou delimita disposições constitucionais.

Portanto, pode-se notar que o art. 111, II, do CTN, ao exigir do intérprete uma interpretação literal da legislação que outorgue isenções, não deve impedir a aplicação do art. 150, II, da CR, que veda tratamento desigual entre contribuintes em situação semelhante.

Pode-se justificar essa rigidez interpretativa demandada pelo CTN por meio do princípio da indisponibilidade do interesse público. Isto é, o legislador entendeu que a interpretação literal das isenções impediria excessiva oneração do patrimônio público. Este raciocínio está correto. Entretanto, é necessária uma observação. Declarar o direito a certa isenção a um contribuinte, com fundamento no art. 150, II, da CR, não deve ser entendido como outra isenção. Isto porque não se está criando uma outra hipótese isentiva, mas, somente, dando o devido tratamento hermenêutico à lei.

Assim, o art. 111 do CTN guarda compatibilidade material com a Constituição, sobretudo por se traduzir numa proteção à indisponibilidade do patrimônio público e respeito ao princípio da impessoalidade, constitucionalmente expresso. Isto, porém, não impede o art. 111 de ser interpretado à luz do que dispõem as limitações constitucionais ao poder de tributar. As pessoas políticas não podem tributar contribuintes em situação semelhante de maneira diferente. É o que impõem o art. 150, II, e, sobretudo, o art. 5º, I da CR, que, aliás, é uma norma de aplicação imediata.

4.1 INTERPRETAÇÃO DE ISENÇÕES E A QUESTÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Humberto Ávila (2021) afirma que a igualdade é sempre orientada para satisfação de alguma finalidade a ser perseguida. “Não se compara por comparar; compara-se por algum motivo” (Ávila, 2021, p. 43). Esta seria a característica que legitimaria a comparação entre duas ou mais pessoas.

Segundo o autor, citando Fábio Konder Comparato, a igualdade é uma medida de comparação que somente se revela útil e legítima quando diante de pelo menos duas pessoas. Isto é evidente. Não há como realizar qualquer juízo comparativo sem que haja ao menos dois elementos a partir dos quais seja possível realizar a comparação.

Neste sentido, esta discussão pode ser sumarizada numa remissão que Ávila (2021) faz de Roque Antonio Carrazza, que retoricamente se questionava: “igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”

Respondendo a este questionamento, Humberto Ávila (2021, p. 48) sustenta ser necessária a vinculação da medida de comparação com a realidade. O autor reforça este entendimento afirmando que o Tribunal Constitucional alemão percebe que o “fundamento da diferenciação deve provir da *natureza das coisas*”, jamais contrário à realidade concreta, sob pena de se, *a pretexto de conceder vantagem a um contribuinte que não possui motivos para receber tratamento especial*, conceder um privilégio.

Há várias maneiras de se compararem pessoas. A escolha, então, da maneira de se realizar este juízo comparativo deve manifestar “correlação lógica (...) com a finalidade que justifica a comparação”, conforme a doutrina de Celso Bandeira de Mello.

Poderíamos comparar contribuintes pela profissão que cada um deles têm, pelo tipo de comida que mais gostam ou, ainda, poderíamos classificá-los conforme a orientação política. Entretanto, conforme leciona Ávila, esta comparação somente deve ser feita por meio de um juízo comparativo que se revele útil ao fim perseguido com a comparação. Ávila (2021, p. 48) conclui que a medida de comparação somente se revelará válida quando ela for pertinente à finalidade perseguida”. Para descobrir esta medida de comparação, é necessário descobrir *antes a finalidade da tributação*.

O constituinte entendeu ser possível comparar contribuintes por meio da intensidade com a qual manifestam riqueza. É o caso do postulado constitucional que impõe a observância do princípio da capacidade contributiva, sempre que possível, aos impostos, conforme art. 145, §1º da CR.

Neste contexto, discutir a questão da interpretação de isenções é relevante apenas quando estamos diante de um caso em que uns têm direito à referida exclusão do crédito tributário ao passo que outros não.

Ocorre que buscar conceder tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem em situações semelhantes pode significar uma mudança eloquente no atual estado de coisas. Daí o porquê de se observar tamanha reação por parte da Fazenda Pública que, alegando a supremacia do interesse público, “reserva do possível” e austeridade interpretativa do Direito Tributário, busca reduzir o alcance das normas tributárias em matéria de isenção.

Neste sentido, Florence Cronemberger Haret (2010, p. 59) faz uma ressalva:

A supremacia do interesse público não é norma jurídica que tudo permite aos agentes estatais. (A supremacia do interesse público) sofre limitações das mais variadas, mas principalmente, de um lado, do dogma da indisponibilidade dos interesses públicos, entrave em prol do próprio Estado e, de outro, da legalidade, não confisco e isonomia, obstáculos gerais que funcionam como garantias fortes em defesa do contribuinte. Portanto, os privilégios e a superioridade do interesse público sobre o particular não podem ser lidos como permissões, ao legislador, de instituir presunções abstratas em lei ou, ao aplicador, de constituir o fato jurídico e, com ele, regular conduta.

O Direito se presta a tornar previsíveis as ações de todos os sujeitos juridicamente relevantes. Esta previsibilidade decorre da função primordial de se proibir o arbítrio. A vedação ao arbítrio vale tanto ao Estado como aos jurisdicionados, daí porque se faz necessária a existência de um julgador equidistante. Os contribuintes e a Fazenda Pública têm interesses contrários, motivo pelo qual se espera esta equidistância. Esta previsibilidade se liga ao conceito de segurança jurídica.

Conclui Geraldo Ataliba (1998, p. 184) que

O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos ou dos demais cidadãos não discrepam

Carrazza (2013, p. 471) sustenta que

o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões. Assim, há de ser sempre levado em conta, inclusive pelas leis, pelos atos administrativos lato sensu e pelas decisões judiciais.

A única referência expressa ao termo *segurança jurídica* que há na Constituição Federal de 1988 se encontra no art. 103-A, §1º. Esta norma dispõe da forma por meio da qual o STF poderá aprovar súmula vinculante. Isto, porém, não impede que a segurança jurídica seja reconhecida diretamente pela Constituição Federal.

A segurança jurídica, ademais, no que concerne ao Sistema Tributário Nacional, é enfatizada. Inquestionavelmente, esta fração do texto constitucional é exaustivamente recheada de disposições que impõem a observância de regras específicas quanto à, por exemplo, instituição de tributos, a aumento, à diminuição etc.

Saber se a *segurança jurídica* é um princípio ou é uma regra é relevante para que pensemos sobre a sua aplicação no caso concreto. Isto, porém, não retira a importância de se definir o que viria a ser a segurança jurídica.

Em apertada síntese, a segurança jurídica se relaciona a questões ligadas à confiabilidade e à não surpresa. Definir o seu núcleo, entretanto, é extremamente difícil. Como salienta Karoline Marchiori Assis (2013, p. 450), a saída para esta questão seria investigar “o que a segurança jurídica demanda e compõe”. Neste sentido, a autora conclui que este termo deve ser demarcado pela “*certeza, continuidade e proteção da confiança*”. Entendem-se estes elementos da seguinte forma.

A *certeza* se relaciona ao aspecto da previsibilidade. Trata-se do aspecto formal do direito.

A *continuidade* volta à feição ligada à permanência e à consistência do próprio ordenamento. Isto é, a volatilidade do direito não deve ser tamanha a ponto de se possibilitar questionamento acerca do caráter cogente do ordenamento. Assis (2013, p. 450) afirma que o elemento da *continuidade* “se realiza por meio de qualquer princípio ou regra que justifique uma transição normativa suave”.

Em regra, o direito deve ser estável e consistente. Isto, todavia, não deve impedir que eventuais transições normativas ou jurisprudenciais ocorram. Espera-se unicamente que estas transições normativas sejam devidamente justificadas, vedando-se a aplicação seletiva do direito, como se o direito fosse uma ferramenta para agrandar interesses particulares.

Finalmente, o elemento da *proteção da confiança* se traduz na acepção subjetiva da segurança jurídica dentro do ordenamento. Não pretendemos aqui aprofundar esta questão, mas julgamos ser unicamente necessário pontuar que a acepção subjetiva da *proteção da confiança* não garante a sua eficácia no ordenamento. É, portanto, necessário, ressaltar a acepção objetiva da *proteção da confiança*, que é chamada de *proteção da confiança stricto sensu*. Esta acepção objetiva “tem o condão de realizar a proteção da confiança enquanto expressão da segurança da segurança jurídica, bem como a *certeza* e a *continuidade*” (Assis, 2013, p. 452).

Karoline Marchiori Assis (2013) julga ser indispensável superar a ideia de que a segurança jurídica se traduziria na segurança “por meio do direito”. A autora justifica esta

posição no fato de que há direitos que não são seguros, o que revela a precariedade desta concepção de segurança jurídica.

Neste sentido, Assis (2013, p. 449) defende que seja entendida a segurança jurídica na concepção material do termo. Isto porque esta posição postula “a efetividade do ordenamento jurídico de forma conectada aos valores nele consubstanciados”.

Buscamos encontrar a natureza da segurança jurídica para que possamos saber como solucionar um conflito entre a Segurança Jurídica e Isonomia Tributária. Decisões judiciais que porventura passem a afastar a regra prevista no art. 111, II, do CTN em razão da força normativa do princípio da Isonomia tributária causariam questionamentos acerca da *segurança jurídica*.

Ávila (2011, p. 109) demonstra que a segurança jurídica pode ser entendida como norma jurídica, na medida em que ela pode estabelecer “algo como permitido, proibido ou obrigatório”. O autor afirma que ela pode ser entendida por meio de várias acepções. *Grosso modo*, pode-se definir a segurança como um *valor*, uma *norma* ou um *fato*.

Como *valor*, a segurança jurídica seria a “manifestação de aprovação ou de desaprovação a respeito da segurança jurídica” (Ávila, 2011, p. 110)

Como *norma*, a segurança jurídica seria entendida como a “prescrição para adoção de comportamentos destinados a assegurar a realização de uma situação de fato de maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as consequências jurídicas dos comportamentos”.

Finalmente, como *fato*, a segurança jurídica seria “a capacidade de prever uma situação de fato”.

Portanto, pode-se concluir que a segurança jurídica não deve ser compreendida como uma massa única. A depender do contexto e de seu uso, o termo carrega uma definição. Interessa-nos, neste sentido, a segurança jurídica sob a acepção de *norma*. Isto porque esta monografia busca propor um sopesamento entre o princípio da Isonomia tributária e a segurança jurídica.

Uma norma pode ser um princípio ou uma regra. Resta, então, saber se a segurança jurídica seria uma regra ou um princípio. Esta distinção é relevante, já que, se a segurança jurídica for uma regra, a sua aplicação no caso concreto se dará por meio da subsunção. Se, porém, a segurança jurídica for um princípio, a sua aplicação no caso concreto se dará por meio do sopesamento.

Considerando que princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (Alexy, 2015, p. 588), a segurança jurídica pode ser entendida como uma “prescrição dirigida aos Poderes

Legislativo, Executivo e Judiciário, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento com base na sua cognoscibilidade” (Ávila, 2011, p. 112). Ou seja, é possível entender a segurança jurídica como princípio.

Entendida, então, a segurança jurídica como um princípio, a postura do intérprete ao interpretar a legislação tributária se altera? Como aponta João Alho Neto (2020), o termo “interpretação” é dúbio. Ora significa a atividade de interpretar, ora significa o resultado da atividade da interpretação.

Não bastasse esta zona cinzenta, a acepção do termo interpretação como atividade de interpretar “pode significar tanto a atividade de atribuição de significado aos textos (interpretação *stricto sensu*) quanto a atividade de criação jurídica (interpretação em sentido amplo)” (Alho Neto, 2020, p. 145).

A resposta à pergunta acima deve ser não. Primeiro porque a segurança jurídica não deve ser lida como uma barreira à atividade de interpretar de maneira minoritária um objeto. Ora, entender que a segurança jurídica torna proibida qualquer nova análise sobre temas já julgados é equivocada.

O direito é uma ciência social, razão pela qual sua versatilidade e inconstância nunca deixarão de existir. É necessário pontuar que versatilidade e inconstância não têm conotação pejorativa. O direito é uma ciência, o que faz com que estas versatilidade e inconstância sejam sempre motivadas por justificativas técnica e metodologicamente aceitáveis. Não há motivos para se confundir versatilidade e inconstância com arbitrariedade e aleatoriedade.

Humberto Ávila (2009, p. 8) afirma que consentir que princípios constitucionais sejam aplicados, sobretudo nas hipóteses em que há “regras legais (que) são compatíveis com a Constituição” e considerando que o “emprego destes princípios ultrapassa a interpretação teleológica pelo abandono da hipótese legal”, é retirar do Poder Legislativo a sua importância. *Grosso modo*, não seriam mais necessárias leis, na medida em que princípios constitucionais poderiam regular qualquer matéria.

Neste sentido, argumentar pela não aplicação do art. 111, II, do CTN, - que prescreve a interpretação literal de isenções -, em virtude do princípio da isonomia tributária ou da segurança jurídica, seria atentatório ao caráter orientador do direito. Ora, o art. 111, II, do CTN existe. Por que não devemos aplicá-lo em determinadas situações? A resposta a este questionamento seria no sentido de reconhecer que o art. 111, II, do CTN não deve ser aplicado

de modo a violar a isonomia tributária, que é um princípio constitucional²³, previsto no art. 150, II da CR.

Alho Neto (2020, p. 125) argumenta que, se de um lado, o artigo 111 do CTN se presta a robustecer o princípio da legalidade, do outro, ele produz “um marco de segurança jurídica para o contribuinte, que poderá se valer da norma para gozar de benefício fiscal cuja literalidade lhe alberga, ao mesmo tempo que não restringe que o contribuinte usufrua de benefício fiscal com base na teleologia”. Como adverte Ávila (2009, p.10), “se quem faz a ponderação é o Poder Judiciário, sem critérios antecipados e objetivos para sua execução, aquilo que o destinatário deveria saber antes ele só ficará sabendo depois, o que leva à supressão do caráter orientador do Direito e da função legislativa”.

Ocorre que a aplicação da segurança jurídica e da isonomia tributária não ultrapassa a interpretação teleológica, o que, segundo Ávila, bastaria para que não se configurasse usurpação da função legislativa e usurpação do caráter orientador do direito. A despeito de no início desta monografia havermos feito uma remissão a Lenio Streck, para quem a interpretação teleológica é inconsistente, neste caso é necessário ressaltá-la. A interpretação de isenções deve guardar relação com a finalidade por elas buscada. Assim, em que pese a doutrina de Streck, Humberto Ávila julga ser imprescindível que se debatam finalidades quando o assunto é isenções.

Isenções são exceções à regra e somente se revelam justificáveis quando as finalidades perseguidas pelo legislador sejam do interesse público. Por este motivo é que a teleologia, nestes casos, é importante. A teleologia busca otimizar a legislação tributária existente, de modo a tornar desnecessário que o legislador preveja expressamente todos as hipóteses de aplicação da norma. A partir do momento em que se descobre a finalidade da isenção, *em tese*, o intérprete poderia aplicar a norma isentiva às hipóteses que guardem pertinência temática com a finalidade perseguida pelo legislador.

Não há motivos para que se conceder isenção fiscal de imposto de renda a aposentados doentes senão para possibilitar ao contribuinte pagar por seu tratamento com dinheiro que originariamente seria destinado ao pagamento do imposto de renda. Esta isenção não é um prêmio a doentes. Ela parte do pressuposto de que aposentados doentes não têm capacidade contributiva notável, motivo pelo qual ocorre a referida isenção fiscal.

²³ A despeito do que argumenta Virgílio Afonso da Silva, Humberto Ávila (2021, p. 133) sustenta que, em havendo diferença hierárquica entre as normas, prevalece a norma hierarquicamente superior. Há que se ter em mente que princípios e regras pertencem ao gênero norma.

O princípio da isonomia tributária e a segurança jurídica, como pontua Alho Neto (2020, 148), desempenham “força eficaz interpretativa sobre a legislação tributária, o que pode levar a resultados interpretativos diversos”. Assim, o art. 111, II, do CTN, ao prescrever a interpretação literal de legislação que trate de outorga de isenção, deve ser lido em harmonia com a isonomia tributária e a segurança jurídica.

Alho Neto (2020) alerta que, a despeito de o direito tributário não “operar com base em preconceções hermenêuticas que deem preferência ao fisco ou ao contribuinte”, a interpretação do direito tributário deve se atentar a certas particularidades. Entre elas, encontram-se as próprias disposições constitucionais. Alho Neto (2020) exemplifica esta questão por meio de uma remissão à competência tributária, argumentando que o intérprete deve estar ciente de que “determinados direitos fundamentais do contribuinte (em especial, liberdade e propriedade) estão sendo, de alguma forma, limitados”

Portanto, deve-se concluir que a interpretação de isenções deve ser orientada pelas regras gerais estabelecidas no Sistema Tributário Nacional, o qual, segundo Alho Neto (2020), impõe a busca de finalidades quando da análise de benefícios fiscais. Deve-se pontuar, então, que buscar finalidades das normas isentivas é diferente de ampliar a norma isentiva para casos não expressamente previstos ou que não tenham uma pertinência temática com a isenção. A pertinência temática se refere a hipóteses não expressas literalmente na norma isentiva, mas que, diante do princípio da isonomia tributária, deveriam aproveitar a isenção.

Se o intérprete assim proceder, é necessário frisar que dois princípios entrarão em rota de colisão: o princípio da isonomia tributária e da segurança jurídica. Por este motivo, é necessário propor uma sugestão de sopesamento entre estes dois princípios, que será exposta no próximo subitem.

4.2 SOPESAMENTO ENTRE O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Afirmar que a segurança jurídica não é uma regra tem implicações objetivas na forma por meio da qual ela será aplicada. Isto porque eventual conflito entre regras se resolve pela subsunção, ao passo que um conflito entre princípios é resolvido pelo sopesamento. Assim, de um choque entre regras, apenas uma delas se aplicará ao caso concreto. Não há como aplicar duas regras à mesma hipótese. Quanto aos princípios, porém, isto é diferente. Num eventual conflito entre princípios, a técnica do sopesamento permitirá que o intérprete aplique um princípio mais intensamente em relação ao outro.

Sabendo-se, portanto, da forma como se enfrenta a questão de entre princípios, deve-se saber de antemão como se aplicará a segurança jurídica no caso concreto. Isto depende do sopesamento entre estes dois princípios.

Segundo Alexy (2015), a ideia de princípios e de valores é muito próxima. A grande diferença que os separa seria o fato de que os princípios são comandos deontológicos, definindo aquilo que é *prima facie* cabível ou devido. Os valores, ao seu turno, são axiológicos e, então, resolveriam aquilo que seria *prima facie* melhor.

Por este motivo, pode-se afirmar que, para Alexy, a diferença entre princípios e regras seria uma questão que se encerraria no plano da estrutura da norma, porque princípios seriam concebidos como aquilo que é *prima facie* cabível ou devido. Esta constatação permitiria separá-los das regras. Portanto, buscar distinguir as regras dos princípios por meio de um grau de *abstração* ou *generalidade* seria equivocado, a despeito de ser uma prática comum no Brasil.

O Tribunal Constitucional Federal alemão, como aponta Robert Alexy (2015), depois de importantes decisões que envolveram sopesamento de princípios, consagrou a *Lei do Sopesamento*. Esta lei sustenta que, “quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro”.

Grosseiramente, diante desta lei, deve-se concluir que os princípios não têm um valor autônomo. Isto porque os princípios, assim como camaleões, são influenciados pelo entorno. Em outras palavras, o *peso dos princípios*²⁴ é mensurado particularmente em cada caso.

²⁴ Conforme sustenta Robert A. Alexy (2011), os princípios, ao colidirem, terão as respectivas dimensões de peso mensuradas e avaliadas no caso concreto. Frise-se que somente princípios colidem. As regras, segundo o autor, não têm dimensão de peso, motivo pelo qual eventual incompatibilidade entre regras será enfrentada em âmbito da validade.

Imediatamente após a realização do sopesamento, o intérprete chegará a uma “relação de precedência condicionada”. Isto é, um certo princípio se sobrepõe ao outro num determinado caso concreto. Este mesmo princípio, em uma outra situação, pode ter seu peso avaliado de maneira distinta, daí porque se denomina precedência condicionada.

Pode-se depreender da obra de Alexy (2015) que os direitos fundamentais têm estilo de princípios e, diante de uma situação de colisão, é necessário o uso da técnica do sopesamento. Esta questão pode ser vislumbrada no famoso caso Lüth, na Alemanha. Eric Lüth, diretor do Clube de imprensa de Hamburgo e crítico de cinema, manifestou-se publicamente contrário à exibição de um filme de Veit Harlan, que fora apoiador do regime nazista.

Sentindo-se lesada, a produtora de Harlan propôs uma ação por meio da qual buscava proibir que Eric Lüth pedisse ao público não assistir à estreia de Veit Harlan. Os pedidos da produtora foram acolhidos, o que ensejou a propositura de uma reclamação constitucional ao Tribunal Constitucional alemão por parte de Lüth, que foi julgada procedente.

Lucas Catib de Laurentiis (2015, p. 66) resume a importância deste caso ao afirmar que a “liberdade de expressão foi utilizada com a finalidade de contribuir para a formação da opinião pública”, superando “o interesse individual que com ela venha a colidir”. O que se deu neste caso, portanto, foi a instrumentalização do princípio para atingir uma finalidade, como aponta Laurentiis. O Tribunal alemão se revestiu de inegável papel ativista neste caso.

Assim, o resultado deste julgamento foi a promoção do entendimento de que o direito fundamental à liberdade de opinião se irradiaria a todo ordenamento ordinário alemão, sobretudo quanto ao Código Civil alemão (*Bürgerliches Gesetzbuch*).

A partir de então, toda a ordem jurídica, leis civis, penais, processuais, administrativas que sejam, teriam de ser interpretadas e concretizadas sob o olhar atento dos direitos fundamentais (Laurentiis, 2015, p. 62).

Feita esta observação quanto à proximidade conceitual entre princípios e direitos fundamentais, podemos, então, passar a uma proposta do sopesamento entre os princípios da Segurança Jurídica e da Isonomia Tributária.

Não buscamos entrar no mérito do debate quanto à validade ou não da técnica do sopesamento. Apenas registraremos o fato de que Jürgen Habermas (1997) expõe que a técnica do sopesamento é pouco científica, já que deixa ao alvedrio do intérprete a sua aplicação. Outras críticas voltadas à técnica do sopesamento se referem ao fato de que o legislador nunca teria sua norma efetivamente observada. Isto porque, partindo-se do pressuposto de que os princípios tendem sempre ao atingimento de um ponto máximo, as leis sempre seriam questionadas.

Assim, restaria usurpada a função do legislador. Como aponta Alexy (2015, p. 582), “se a objeção de Böckenförde, segundo a qual a teoria dos princípios levaria a uma eliminação de toda competência decisória autônoma do legislador, fosse correta, então, a teoria dos princípios seria atingida no coração”. Por este motivo, Alexy frontalmente rebate os referidos argumentos:

Quando do exame do modelo puramente formal foi formulada a questão acerca da capacidade da teoria dos princípios para proibir algo ao legislador, ou seja, para lhe impor uma moldura, no sentido de um limite. A essa pergunta soma-se uma segunda: se ela é capaz de fazê-lo sem lhe retirar toda e qualquer discricionariedade. Isso ocorreria se a teoria dos princípios fosse capaz de obrigá-lo a algumas coisas, proibir-lhe outras e, em relação ao resto, não estabelecer nem uma obrigação, nem uma proibição. Se algo não é nem obrigatório, nem proibido, então, é permitido fazê-lo ou se abster de fazê-lo. Se é permitido fazer algo ou se abster de fazê-lo, então, essa ação é facultada. Assim, a discricionariedade do legislador é formada exatamente pelas alternativas que a ele são facultadas. Por isso, é possível denominar essa discricionariedade também como “âmbito facultado” (Alexy, 2015, p. 582).

Robert A. Alexy realmente assume que nem sempre o uso do sopesamento levará a resultados unívocos, já que o intérprete realmente poderia atribuir peso aos princípios de maneira casuística e oportunista.

Por este motivo, Alexy se valeu do “modelo fundamentado” deste método, cuja função seria a de prever certos parâmetros de sopesamento. Assim, evitar-se-iam as críticas no sentido de que o sopesamento seria uma técnica pouco científica e irracional.

O *modus operandi* ofertado por Alexy para que se proceda ao *sopesamento fundamentado* poderia se dividir em três etapas. A primeira delas seria a de, num caso concreto, avaliar o grau de satisfação ou não de um dos princípios que colidem. Em segundo lugar, o intérprete deveria mensurar a importância da satisfação do princípio que colide. Em terceiro lugar, finalmente, o intérprete deveria avaliar a afetação do princípio colidente, buscando saber se é ou não justificável que um princípio ceda em relação ao outro.

Por meio desta grosseira exemplificação do que seria o modelo fundamentado do sopesamento, Alexy buscava rebater diretamente os argumentos de Habermas, que atacavam o sopesamento alexyano sob o fundamento de ser irracional e pouco científico. Ocorre que, para Alexy (2015), o modelo do sopesamento é perfeitamente racional, na medida em que é possível a atribuição racional de valor aos princípios no caso concreto. Assim, o autor conclui que:

É possível encontrar exemplos nos quais sejam possíveis juízos racionais sobre intensidades de intervenções e graus de importância e, nesse sentido, nos quais se possa alcançar um resultado racional por meio de um sopesamento. Assim, o dever imposto aos fabricantes de produtos derivados de tabaco de imprimir em seus produtos informações sobre os riscos do fumo para a saúde é uma intervenção leve na liberdade profissional (Alexy, p. 2011, p. 595).

O resultado de um sopesamento sempre seria a criação de uma regra a ser aplicada no caso concreto. A “fórmula” desenvolvida por Alexy para aplicar a lei da colisão é $(P1 \text{ P } P2) C \rightarrow R$.

P1 e P2 seriam os princípios que são conflituosos em caso concreto. P, que aparece entre P1 e P2, seria o *vínculo de preferência*. C se refere às circunstâncias particulares. R seria a regra extraída desta colisão.

A isonomia tributária, prevista no art. 150, II, da CR, pressupõe que os contribuintes sejam tratados de maneira igualitária quando se encontrem em situação semelhante. Assim, da mesma forma que um aposentado acometido de neoplasia maligna tem direito à isenção do imposto de renda por expressa previsão legal²⁵, um aposentado acometido de doença igualmente grave, *mas não expressamente prevista no rol isentivo do imposto de renda*, também teria direito à isenção.

Assim que o Poder Judiciário passar a aplicar o princípio da isonomia tributária, renunciando à rigidez interpretativa ligada à literalidade prevista no art. 111, II, do CTN, estaremos diante de uma situação complexa. Haverá certamente queda na arrecadação do imposto de renda, na medida em que muitos contribuintes se encaixariam nesta hipótese.

Além da questão financeira, outro ponto merece destaque. Trata-se de mudança radical de entendimento de magistrados. Isto seria um susto a toda as procuradorias

²⁵ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte 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, 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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 13.105, de 2015\)](#) [\(Vigência\)](#) [\(Vide ADIN 6025\)](#)

responsáveis por promoverem o interesse dos entes com capacidade tributária ativa para cobrarem o Imposto de Renda.

Assim, haveria uma colisão entre os princípios da isonomia tributária e da segurança jurídica. De um lado, a isonomia tributária, em favor dos contribuintes. Do outro, a segurança jurídica, em favor das procuradorias das Fazendas.

O ato de sopesar princípios pressupõe que o intérprete saiba o *peso concreto* dos princípios. Para isso, Alexy desenvolveu a fórmula de peso. Nós nos absteremos de inseri-la nesta monografia, mas fazemos constar que o leitor pode encontrá-la em Alexy, 2015, p. 604.

Grosso modo, a fórmula de peso possibilita ao intérprete que, no caso concreto, consiga empiricamente chegar a um peso concreto de um princípio em certa conjuntura. Isto porque, como já tratado nesta monografia, os princípios não têm o mesmo peso em todas as situações. Isto obriga a realização do sopesamento levando-se em consideração particularidades do caso concreto, sobretudo elementos como capacidade contributiva.

Como Alexy (2015, p. 604) pontua, “a fórmula do peso salienta que o peso concreto de um princípio é um peso relativo, já que determina que esse peso concreto é o quociente entre a intensidade da intervenção nesse princípio e a importância do princípio colidente”.

Conjugando a fórmula de peso com a lei da colisão, pode-se reparar haver dois tipos de peso dos princípios. O peso concreto, que é efetivamente o resultado do sopesamento, e o peso abstrato, que é aquele utilizado para realizar o sopesamento.

Assim, diante das leis formuladas por Alexy, perante o conflito entre a Isonomia Tributária e a Segurança Jurídica, propomos a extração da seguinte regra. *A isonomia tributária deve prevalecer quanto à segurança jurídica na hipótese em que contribuintes em situação semelhante recebam do legislador tratamento subjetivo injustificadamente desigual no que concerne à matéria de isenções do Imposto de Renda.*

Em que pese haja efeitos orçamentários notáveis, não serão abordadas as questões atinentes ao direito financeiro. Ou seja, não é parte do objetivo desta monografia entender e expor a extensão dos efeitos orçamentários que a regra acima proposta causaria.

Ademais, a segurança jurídica, concebida pelo menos como *fato*, sendo entendida como “a capacidade de prever uma situação de fato” não tem impedido grandes mudanças em julgamentos atuais nas cortes superiores.

Em outras palavras, esta previsibilidade da segurança jurídica não é um efeito engessador do direito tributário. É verdade que há decisões que serão certamente danosas à Fazenda. É o caso, por exemplo, da recente declaração de inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL, que passou a ser previsto na constituição por meio de uma Emenda de 2015.

Grosso modo, o STF entendeu, na ADI 5.469 e no RE 1.287.019, inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL, sob o fundamento de que se pressupõe a edição de lei complementar para tratar de normas gerais. O regime do ICMS-DIFAL foi introduzido em 2015 e somente foi declarado inconstitucional em 2021. O STF modulou os efeitos “para o futuro”, permitindo que os entes tributantes continuem recolhendo ICMS-DIFAL até o início de 2022, período a partir do qual será necessária a edição de lei complementar.

Pode-se observar que, neste caso do DIFAL, não houve uma questão propriamente ligada à segurança jurídica. Houve, isto sim, uma questão ligada à morosidade da justiça. Assim, discutir segurança jurídica dentro do contexto judiciário brasileiro deve levar em conta fatores que não sejam ligados propriamente ao direito questionado.

Acrescente-se este contexto o fato de que, como pontua Heleno Taveira Torres (2020), atribui-se ao contribuinte o dever de interpretar a lei, o que enseja naturalmente o aparecimento de incertezas e de indeterminações. Torres (2020) conclui que o CTN buscou nortear esta interpretação impondo ao intérprete a realização de uma interpretação especificadora dos benefícios fiscais.

Assim, conclui-se que o apreço pela segurança jurídica não deve impossibilitar que o direito tributário se torne injustificadamente rígido, devendo-se, porém, “resguardar a boa-fé do contribuinte na interpretação do alcance material do texto, o que somente é possível numa atitude especificadora da finalidade da norma, sem qualquer dirigismo extensivo das limitações ou restritivos do direito”, como sustenta Torres (2020).

Portanto, neste hipotético sopesamento entre a Isonomia Tributária e a Segurança Jurídica quanto à matéria de isenção de imposto de renda a contribuintes gravemente doentes, a regra a ser aplicada no caso concreto é a de que a *isonomia tributária deve prevalecer quanto à segurança jurídica na hipótese em que contribuintes em situação semelhante recebam do legislador tratamento subjetivo injustificadamente desigual no que concerne à matéria de isenções do Imposto de Renda*.

5 CONCLUSÃO

O dever de pagar tributos a todos assiste. A regra é clara: ser cidadão implica na assunção tácita de deveres, entre os quais se encontra o dever de pagar tributos. Este dever decorre da necessidade material que o Estado tem de arrecadar. Isto, porém, não exime o dever de pagar tributos de se chocar frontalmente com um dos valores mais elevados da sociedade, que é a propriedade privada. Assim, cabe ao Estado gerenciar dois interesses opostos. O primeiro refere-se à necessidade de arrecadar. O segundo interesse se liga à garantia da propriedade privada, impondo que somente a lei justificará o pagamento de tributos. Ou seja, da mesma forma que o Estado precisa se intrometer na propriedade privada dos contribuintes, a ele compete garantir a existência desta propriedade privada.

Nada obstante ser dever de todos o pagamento de tributos, há exceções à regra. É o caso das isenções, que, classificadas como exclusões do crédito tributário, fazem com que o contribuinte não tenha que pagar pelo tributo devido.

Por ser uma exceção, suas justificativas devem ser de interesse público. No caso das isenções do imposto de renda concedidas a aposentados que sejam acometidos de doença grave, a justificativa se encontra preenchida. É do interesse público que aposentados possam cuidar das respectivas doenças com maior conforto financeiro, já que não pagarão pelo imposto de renda.

Paralelamente a esta questão, o direito tributário brasileiro, em virtude do comando constante do art. 111, II, do CTN, impõe que “se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção”. Esta regra encontra fundamento na proteção do patrimônio público, na medida em que isenções somente devem ser veiculadas mediante lei, bem como protege o contribuinte, ao reforçar que ele somente poderá ser compelido a pagar tributos que estejam expressamente previstos em lei, literalmente.

É, porém, neste artigo que se situa o problema central desta monografia, que trata das isenções de imposto de renda concedidas a aposentados e a interpretação literal de isenções. Estas isenções encontram-se previstas no art. 6º, da Lei 7.713/88, cujo rol prevê as doenças que conferem a isenção do imposto de renda.

O que fazer, porém, o intérprete que se depare com a seguinte hipótese: um aposentado acometido de doença grave, similar àquelas dispostas no rol isentivo do art. 6º da Lei 7.713/88, mas que não esteja expressamente prevista no referido rol? A interpretação literal à que alude o art. 111, II, do CTN deve vedar a pretensão deste aposentado?

A conclusão à que esta monografia chegou foi a de que não. O art. 111, II, do CTN não pode proibir que seja concedida isenção de imposto de renda a aposentados que manifestem

doenças graves que não sejam expressamente previstas na lei isentiva. A impossibilidade de o art. 111, II, do CTN ser aplicado à referida situação decorre do princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal.

Para se chegar a esta conclusão, a presente monografia abordou inicialmente o conflito entre a regra do art. 111, II, do CTN, e o princípio constitucional da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal. Dedicou-se um capítulo da monografia à questão do embate entre princípios e regras. Neste capítulo, as observações de Virgílio Afonso da Silva foram registradas, demonstrando que o embate entre regras e princípios possui algumas peculiaridades, o que torna, segundo o autor, a solução deste conflito passível de questionamentos doutrinários.

Uma solução apontada por Virgílio Afonso da Silva seria realizar um sopesamento entre o princípio da isonomia tributária e o princípio no qual repousa a regra que impõe a observância da interpretação literal. A despeito das críticas existentes quanto a esta saída, a presente monografia trilhou neste sentido.

Partiu-se do pressuposto de que o conflito entre a regra do art. 111, II, do CTN e o princípio da isonomia tributária seria próximo à colisão entre o princípio da isonomia tributária e da segurança jurídica. Isto porque, a partir do hipotético momento em que magistrados passarem a interpretar isenções de modo a privilegiar a isonomia tributária, a segurança jurídica será questionada.

Assim, abordou-se brevemente a técnica alexyana de sopesamento, para se chegar à regra de que a isonomia tributária deve prevalecer quanto à segurança jurídica na hipótese em que contribuintes em situação semelhante recebam do legislador tratamento subjetivo injustificadamente desigual no que concerne à matéria de isenções do Imposto de Renda.

REFERÊNCIAS

- ACUNHA, Fernando Golçalves. **Colisão de normas Distinção entre ponderação e juízo de adequação**. Disponível em:
<https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/203/ril_v51_n203_p165.pdf>.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALHO NETO, João de Souza. **Interpretação literal e benefícios fiscais no direito tributário brasileiro**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/D.2.2020.tde-04052021-143302. Acesso em: 2021-10-02.
- ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Roque. **O Controle das Políticas Públicas pelo Poder Judiciário: algumas considerações**. Disponível em
<<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/o-controle-das-politicas-publicas-pelo-poder-judiciario-algumas-consideracoes.htm> >. Acesso em 07.05.2021
- ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidad de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-13062014-155055. Acesso em: 2021-08-15.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição** –1. ed. – São Paulo, Malheiros editores, 1998
- ÁVILA, Humberto. **Teorias dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. - 20 ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2021
- ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito tributário atual. São Paulo: Editora Dialética, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”**. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 03 de jun. de 2021
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- Bachrach, P; Baratz, M. S. (1962). **Two Faces of Power**. American Political Science Review, 56(04), 947–952. doi:10.2307/1952796
- BERNARDES, Raquel. **A interpretação “não literal” das isenções**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em:
<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/127917?locale=pt_BR>. Acesso em: 2021-05-03
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: Editora UNB, 1999

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.025**. Relator: Alexandre de Moraes. Data de Julgamento: 20/06/2020. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1105641300/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-6025-df-7000713-3420181000000/inteiro-teor-1105641322?ref=feed>>. Acesso em: 30 de agosto de 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional no 110/2021. – Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2021.

BRASIL. **Código tributário nacional**. – 3. ed. – Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 192531 / RS. Publicação Original: 12/06/2019. **Diário da Justiça Eletrônico**. 12/06/2019. p. Acesso em: 30.08.2021 Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica:turma.2:acordao;resp:2005-02-17;192531-611455>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Recurso Especial 1487772 / SE. 28.05.2019. Acesso em: 30.08.2021. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica:turma.1:acordao;resp:2019-05-28;1487772-1844017>

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e vinculação do legislador**: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra Ed., 1994

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTRO, Fábio Ávila. **Imposto de renda da pessoa física**: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. 115 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2014.

Costa, Regina Helena **Curso de direito tributário** – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 11 set. 2021

DERZI, Misabel, in. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

Elival da Silva Ramos, *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* (São Paulo: Saraiva, 2010)

Ferraz Jr., Tércio Sampaio. **A ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 1980.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

doi:10.11606/T.2.2010.tde-17082011-155406. Acesso em: 2021-03-26.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções em direito tributário: teoria e prática**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-28012011-090558. Acesso em: 2021-08-10.

LAURENTIIS, Lucas Catib de. **A proporcionalidade no direito constitucional: origem, modelos e reconstrução dogmática**. 2015. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. doi:10.11606/T.2.2015.tde-08122015-075557. Acesso em: 2021-06-20.

LINHARES, Bianca de F. **Cultura Política e Percepção Tributária: uma análise sobre a sustentação da democracia brasileira**. UFRGS IFCH. Programa de Pós-graduação em Ciência Política. Porto Alegre/RS, 2011

MACARINI, José Pedro. **A política econômica da ditadura militar no limiar do “milagre” brasileiro 1967-69**. Campinas: IE/UNICAMP, 2000.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

MENDES, Gilmar. **Colisão de Direitos Individuais Anotações a Propósito da Obra de Edilson Pereira de Farias**. Revista Tributária de Finanças Públicas, v. 18, p. 388, 1997

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal: 2014.

NOHARA, Irene. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NUNES, Andréia R. Schneider. **Políticas públicas**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direitos Difusos e Coletivos. Nelson Nery Jr., Georges Abboud, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/376/edicao-1/politicas-publicas>

PASOLD, Cesar Luiz. **Ensaio sobre a ética de Norberto Bobbio**. Florianópolis: Conceito, 2008.

Roque Carrazza, **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. São Paulo, Malheiros, 2009.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O contrato social**. Tradução de Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANCHES, José Luís Saldanha. A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional. **Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa, n. 354, p. 41-73, jun. 1984. Disponível em: <http://saldanhasanches.pt/pdf-3/1989,20-Ciencia20e-20-Tecnica-20Fiscal,20354,20-41-44.pdf>. Acesso em: 04 set. 2021.

Schoueri, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEVEGNANI, A. L. Ativismo Judicial em matéria de políticas públicas de saúde: uma escolha trágica? **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 200-225, 2020. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/158344>. Acesso em: 6 maio. 2021.

SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2010

Streck, Lenio Luiz. Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

TORRES, HELENO TAVEIRA. **Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica>>. Acesso em: 11 Aug. 2021.