

# DAS FORMAS DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A ISENÇÃO À LUZ DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE

*Pedro Accioly de Sá Peixoto Neto e  
Pettersen Luís de Lima Silva Vieira<sup>1</sup>*

Submetido(*submitted*): 10 de julho de 2010

Aceito(*accepted*): 01 de agosto de 2011

## **Resumo**

Ao processo de superação do positivismo-legalismo no século passado, com o fortalecimento dos direitos humanos fundamentais e da influência repersonalista das Constituições, não poderia passar despercebido o Direito Tributário. Assim foi que se impuseram mudanças na forma de o Estado se relacionar com o contribuinte, gozando este de maior blindagem jurídica aos seus interesses, através das limitações ao direito de tributar. Nesse cenário é que se discute uma das formas de exclusão do crédito tributário: a isenção. Com o aperfeiçoamento dos instrumentos constitucionais de proteção da pessoa humana do contribuinte, a interpretação em matéria tributária

---

1 Graduando em Direito pela Universidade Federal de Alagoas - UFAL (10º. Período)

sofreu verdadeira reviravolta paradigmática. Sendo a isenção tema sempre afeito às intermináveis controvérsias doutrinárias, sob a luz dos novos parâmetros, esta deve ser entendida de maneira a concretizar os direitos e garantias dos contribuintes, em perfeita consonância, portanto, com os mandamentos constitucionais.

**Palavras-chave:** exclusão do crédito tributário, isenção tributária, direitos humanos fundamentais, limitações ao direito de tributar

### Abstract

The positivism-legalism overcoming process occurred in the last century, with the fundamental human rights reinforcement and the influence of the repersonalism of new Constitutions, could not pass unnoticed to the Tax Law. Thus it imposed changes in the way the State relates with the taxpayer, having this one greater legal protection to his interests, through the limitations of the power to tax. In this scene, one of the exclusion forms of the tributary credit is discussed: the tax exemption. With the improvement of the constitutional tools for the taxpayers protection, the interpretation in tax law suffered some real paradigmatic overturn. Since the exemption subject was always an interminable doctrinal polemic, by the light of the new parameters, it must be understood in order to realize the taxpayers' rights and guarantees, in perfect accordance, therefore, with the constitutional commandments.

**Keywords:** tax credit exclusion, tax exemption, fundamental human rights, limitations on the power to tax

## INTRODUÇÃO

Ramo do Direito Público, o Direito Tributário se viu profundamente influenciado pelo processo de superação do modelo de positivismo-legalismo extremado que vigorou no *Civil Law* até meados do século passado.

Este processo de repensar o direito fez com que houvesse uma série de mudanças na forma de ver e refletir os tributos e mecanismos empregados pelo ente tributante para tratar com o contribuinte. Por outro lado, esta mudança tem se dado de forma gradativa, principalmente pela influência da dogmática tradicional tributária e administrativista, que ainda sofre forte influência das formas interpretativas positivistas.

Na questão das formas de ‘exclusão’ do crédito tributário, com a ascensão da nova ordem constitucional, que vê o direito sob o prisma da força normativa dos princípios consagradores dos direitos fundamentais dos contribuintes, exige-se dos operadores e criadores do direito um maior zelo, sob pena de se ferir à Constituição e, dessa forma, retirar o pressuposto de validade da norma criada, quer se cuide da de caráter geral gerada pelo trabalho do legislador ou mesmo da individual, oriunda da interpretação cuidadosa do direito à luz do caso concreto pelo órgão do Judiciário.

Assim, pretende o presente trabalho enfrentar as repercussões promovidas pelo atual contexto em sede da concessão de benefícios tributários, onde os resquícios da dogmática positivista são ainda muito fortes, sendo aos poucos mitigados, com a ascensão dos valores consagradores da dignidade da pessoa humana também no Direito Tributário, inclusive enquanto limitadores do próprio poder de tributar estatal.

## **A SUPERACÃO DO MODELO POSITIVISTA-LEGALISTA NUMA PERSPECTIVA HISTÓRICO-JURÍDICA**

Para que seja possível compreender a superação deste modelo, deve-se reportar as origens da tributação no mundo antigo, a qual tinha uma conotação diferenciada dos tempos modernos, visto que estava relacionada com necessidades do Estado de caráter extraordinário (guerras), e cujas receitas eram obtidas principalmente pelo uso

do patrimônio público ou pela aplicação de penalidades, inclusive do confisco, entre outras. Neste ínterim vê-se que:

A natureza financeira do tributo dos cidadãos não é bem definida, oscilando entre imposto geral extraordinário sobre o patrimônio e o empréstimo forçado: não falta, com efeito, notícias de casos em que o Estado, superado o momento da necessidade, restituísse no todo ou em parte o tributo cobrado.<sup>2</sup>

Por outro lado, a tributação ao longo da história antiga, ora era considerada uma honraria, ora tinha um verdadeiro caráter tirânico, muitas vezes imposta aos povos derrotados, neste sentido vê-se que para certos povos da antiguidade:

a tributação direta e periódica da terra ou da pessoa do cidadão foi sempre considerada por todos os povos gregos como um atributo da tirania, e sempre se preservou, como símbolo e essência da própria liberdade, a imunidade dos bens e da pessoa dos cidadãos quanto a toda espécie de tributação.<sup>3</sup>

Esta compreensão sob o prisma histórico-evolutivo é de grande relevância, principalmente para que seja possível ao intérprete da lei contextualizar as matérias de natureza tributária e compreender toda a sua extensão e alcance, atingindo as finalidades que condizem com o espírito da norma que mais se adequará ao caso concreto, pois não se deve afastar da idéia de que o direito tem um viés sócio-cultural muito forte, devendo atender aos requisitos e limites que cada sociedade no tempo e no espaço traça. Sob esta óptica vale destacar que:

a interpretação dos nossos dias outorga grande importância à história e a tradição, reconhecendo que o direito, como objeto cultural que é, há de ser visto

2 VANONI (1932, p. 17)

3 VANONI (1932, p.16-17)

nos lindes do seu tempo, sem o que não será adequadamente compreendido<sup>4</sup>.

Assim através do positivismo legalista tradicional, buscou-se trazer um maior respeito ao tratamento isonômico dos cidadãos – seu grande mérito – visto ser um mecanismo para superação do modelo despótico que vigorou durante muitos séculos no mundo ocidental, trazendo uma importante noção de segurança jurídica e criando balizas que deveriam ser obrigatoriamente observadas não somente pelos gestores públicos, mas também por todos os servidores que, a partir de então, somente poderiam fazer o que expressamente fosse autorizado pela lei.

Com o passar do tempo, principalmente com a ascensão dos regimes ditatoriais nazistas e fascistas, o modelo tradicional acabou tendo sua finalidade deturpada, vindo a entrar em crise, provocando graves problemas que causaram a morte de milhões de cidadãos. Fazia-se necessária a criação de mecanismos de controle mais eficazes para deter os desmandos e as arbitrariedades – agora legislativas – que tolhiam de forma excessiva os direitos dos cidadãos. A crise também se fez notar do ponto de vista dos direitos humanos, com a utilização de mão-de-obra escrava, já que estes Estados totalitários eram ávidos por custear seus desmandos belicosos passando por cima dos ideários constitucionais das revoluções constitucionalistas.

Por outro lado, a ascensão fascista, também se empregou do modelo positivista para criar uma impressão de disciplina, o que, na visão da época, levaria o país a um patamar já alcançado no Antigo Império, visto que:

Disciplina e poder eram os valores essenciais da romanidade que os fascistas propunham para todos os italianos: mas a disciplina era o pressuposto do poder, porque, sem uma disciplina férrea, toda aspira-

---

4 CARVALHO (2008, p.523)

ção ao império seria uma veleidade, como ensinavam os fracassos africanos dos governos anteriores.<sup>5</sup>

Devido aos inúmeros problemas causados por estes regimes autoritários legalistas, gradativamente se acelerou a crise do positivismo jurídico, surgindo no período pós Segunda Guerra Mundial um movimento internacional, em cujo seio refloresciam os ideários de proteção dos Direitos Fundamentais. Vale destacar, entretanto, que: “a literatura jurídica do final do século XX praticamente desconhece outra perspectiva filosófica sobre o fenômeno jurídico que não a institucional-normativista”<sup>6</sup>. Por estas e outras razões o processo de superação deste antigo modelo, notadamente em matéria tributária tem-se dado de forma menos célere que em outros ramos do direito, sobretudo no Brasil.

Sob o prisma da Constituição de 1988, com a adoção de um modelo de Estado Social em nosso país, com os gastos públicos aumentando devido a enormidade de direitos que são concedidos aos jurisdicionados, deve o Estado buscar meios de suprir o que a doutrina denomina de “custos dos direitos” e o “dever fundamental de pagar tributos”<sup>7</sup>, entretanto, com o amadurecimento doutrinário a que já chegamos, resta evidente que tal não se pode dar em desrespeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, devendo-se encontrar o “ponto ótimo tributário”.

## A FORÇA VINCULANTE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Para tratar deste assunto, enquanto consequência da superação do modelo positivista-legalista anteriormente explicitada, devemos repisar o movimento neoconstitucionalista por meio do

---

5 GIARDINA (2008, p.57)

6 MARCARO (2002, p. 135)

7 NABAIS (2004)

qual as cartas políticas dos diversos países no pós-guerra se estruturaram no entorno do princípio maior de garantia da dignidade da pessoa humana.

Embora no Brasil esta mudança de paradigma somente tenha se operacionalizado um tanto mais tarde, em 1988, com a transição para o Estado Democrático de Direito e a promulgação da Constituição Federal atualmente vigente, foi a partir deste marco que a constitucionalização dos diversos ramos do direito brasileiro se operou, para garantir os novos valores consagrados.

Assim, com a repersonalização do sistema jurídico brasileiro, operou-se verdadeira reviravolta paradigmática, superando-se a concepção de que a Constituição seria simples carta política, com princípios meramente norteadores do sistema, passando esta a ter valor e respeito como norma jurídica fundamental de vinculação direta e imediata de todo sistema jurídico, dotada de supremacia formal e material. Foi a partir da eficácia irradiante dos preceitos constitucionais, agora tidos como dotados de máximo valor e carga normativa sobre todo o sistema jurídico, que se viabilizou a constitucionalização dos diversos ramos do direito, não lhe escapando do alcance o direito tributário.

Destarte, os princípios relacionados ao Direito Tributário, consagrados em sede constitucional ou não, como a isonomia, a capacidade contributiva, a vedação do confisco, a legalidade, a anterioridade, entre outros, agora compreendidos em superioridade na hierarquia jurídica, para conviverem nos casos concretos precisam ser confrontados através do sopesamento – técnica de enfrentamento de princípios esposada na consagrada obra de Robert Alexy – de forma a se obter sempre um resultado que garanta observância aos direitos fundamentais dos contribuintes e a consagração da dignidade humana.

Nesse sentido, leciona a melhor doutrina:

O que caracteriza os princípios é que **não estabelecem um comportamento específico**, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, **enunciam uma razão para a interpretação dos casos**. Servem, outrossim, como **pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo**.<sup>8</sup> (grifos inexistentes no original)

Temos que o autor deixa claro que os princípios, a despeito de seu maior grau de abstração, são de aplicação obrigatória, ainda mais em se tratando daqueles de sede constitucional, senão veja-se:

Pois bem, quando o princípio é constitucional, **a sua aplicação é obrigatória**. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz, adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo.<sup>9</sup> (grifo inexistente no original)

Digna de nota a observação do douto autor acerca da função dos princípios no Direito Tributário, qual seja a de verdadeira “projeção dos direitos fundamentais”, como garantia, sobretudo, da “*capacidade, liberdade, dignidade, propriedade e igualdade*”, consagrando valores “*republicanos, federalistas e solidaristas*”. Insta lembrar ainda a função dos princípios na questão da interpretação das leis tributárias, porém trataremos disto em tópico próprio, mais adiante.

Por fim, para exemplificar a modificação operada pelo neoconstitucionalismo, veja-se a controvérsia acirrada gerada pelo próprio STF, ao sumular em 1984 – anteriormente a Carta de 1988, portanto – entendimento que afasta a obrigatoriedade da observação do princípio da anterioridade anual quando da revogação da isenção concedida relativamente a um tributo.<sup>10</sup>

8 COELHO (2005, p. 95)

9 COELHO (2005, p. 95)

10 Súmula 615 – STF – “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Ao entender a isenção enquanto fulminadora do lançamento tributário, e que, portanto, neste caso o tributo seria devido – porém inexigível – (entendimento que sofre, como veremos mais adiante, críticas na doutrina), a revogação da isenção não criaria tributo novo, mas apenas passaria a permitir a exigência de tributo já vigente, razão pela qual não seria alcançada pela anterioridade.

Observe-se que, com o rompimento da idéia clássica de que os princípios seriam meros norteadores do sistema, desprovidos de força vinculante, e a sua conseqüente ascensão a um nível hierárquico superior, com a Constituição Federal passando a ser entendida como um todo dotado de força normativa materialmente vinculante – sobretudo em seus princípios, o entendimento esposado pelo Supremo, em que pese ser este a autoridade máxima judiciária no país, torna-se insustentável, razão pela qual pedimos vênia para afirmá-lo inaceitável no contexto atual, pois, ainda que entendida daquela maneira, a revogação da isenção estaria equiparada a criação de um tributo, na medida em que atingiria a expectativa financeira dos contribuintes, razão pela qual, de toda sorte, deveria ser submetida a regra da anterioridade.

Não bastasse tal, o próprio CTN prevê **expressamente** no inciso III do seu art. 104 (que consta da redação original da lei) a observação da anterioridade anual no caso de revogação de isenção concedida. Assim, pelas razões expostas, nos filiamos a corrente que entende que o entendimento do guardião-mor da Constituição Federal, *data maxima venia*, está equivocado.

## A INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA - UM ANTES E DEPOIS

O processo de interpretação em matéria tributária sempre gerou acalorados debates na doutrina e jurisprudência, por se tratar de uma área de grande sensibilidade do cidadão e do Estado. Este se uti-

liza das diversas espécies de tributos não só para manter a estrutura básica estatal, mas num modelo de Estado Social, para garantir a efetivação da grande amplitude de direitos que a Carta Política elenca em seu bojo, e que, quando não atendidos, geram querelas jurídicas das mais diversas repercussões sobre o orçamento público.

Tradicionalmente é na área da exclusão do crédito tributário, que os debates se tornam mais controvertidos, visto que no modelo jurídico tradicional positivista, encontraremos a ressalva de que não se deve aplicar certas formas de interpretação quando se trate de certos institutos do direito tributário, a exemplo da isenção, como fica bem evidente através do seguinte dispositivo legal de forma expressa do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

A este respeito vale considerar que a interpretação literal não pode ser vista de forma absoluta, visto que sua aplicação indiscriminada – sem levar em consideração o momento histórico-constitucional vivido na atualidade – poderia desvirtuar ou mesmo atentar contra princípios garantidores da própria dignidade da pessoa humana. Dignidade esta que nosso constituinte originário elegeu como verdadeira “norma nuclear” de nosso ordenamento jurídico, ou melhor, como um dos próprios fundamentos da República Federativa do Brasil, devidamente expressa através do art. 1º, III da CF de 1988. Para tanto se deve atentar para a aplicação de uma hermenêutica histórica que:

[...] assegura a correção de um caminho metodológico. Não pode prever, como aliás nenhum outro método de interpretação, resultado do esforço her-

menêutico com sua utilização. Pois, esse resultado depende do conteúdo-de-descrição, em cada hipótese retrospectiva de análise jurídica. A excelência da hermenêutica histórica que vier a ser praticada, não pode então ser obtida como um *a priori* do conhecimento jurídico. Ela somente pode decorrer *a posteriori* de ato da interpretação efetivamente intentado sua idoneidade exegética.<sup>11</sup>

Neste prisma histórico-jurídico, tem-se que a interpretação literal se origina da doutrina romana (*esclave de la lettre*), sendo também denominada gramatical (*verbum ad verbum, ipsis litteris*). Para parte da doutrina ela deve ser o começo do processo interpretativo, aplicando-se um exame lingüístico ou idiomático numa tentativa de buscar uma lógica racional para se aplicar a norma ao caso concreto. Tal procedimento leva a uma sistematização hermenêutica, que decorre de uma visão positivista estrita, e por vezes até legalista extremada.<sup>12</sup>

Analisemos este método que nosso Código Tributário Nacional determina como o método a ser empregado em matéria de isenção de tributos do ponto de vista do direito comparado. Notadamente o Direito francês tem uma visão que “[...] despreza, em tese, a interpretação literal, mas a acolhe se houver clareza no texto e adequação ao caso concreto [...]”<sup>13</sup>, por outro lado, há doutrinadores franceses que consideram esta forma interpretativa em matéria tributária como “[...] superada ante as estruturas jurídicas modernas”<sup>14</sup>, e que “admite como possível o emprego analógico (art. 108, I, do CTN), como “elaboração construtiva” (art. 108, § 1º, do CTN) do órgão julgador”<sup>15</sup>. Quanto ao direito suíço, “para conhecimento ou explicação do teor

---

11 BORGES (2007, p.163)

12 CAMPOS (2008, p. 141)

13 CAMPOS (2008, p. 141)

14 CAMPOS (2008, p. 98)

15 CAMPOS (2008, p. 98)

literal, os antecedentes legislativos, projetos, discussões parlamentares podem ser úteis, sem outra eficácia qualquer”.<sup>16</sup>

Uma problemática desta forma de interpretação literal é que, como lembra à doutrina italiana clássica, o interprete deverá:

[...] reconstituir a vontade da lei tal como existia no momento da sua promulgação, é essencial verificar se o legislador estava ao par do uso científico e se entendeu conformar-se com ele. É sabido, por exemplo, que embora os termos imposto e taxa sejam adotados pela ciência das finanças para designar dois conceitos absolutamente diversos, entretanto são muitas vezes usados indiscriminadamente pelo legislador, em certos casos mesmo para designar institutos que absolutamente não correspondem aos formulados pela doutrina financeira.<sup>17</sup>

Atualmente, com o novo modelo constitucional de 1988, foram profundas as mudanças quanto a interpretação das normas tributárias, principalmente, como vimos, acerca da força normativa dos princípios constitucionais. Destarte, pode o intérprete afastar qualquer interpretação que venha ferir a Constituição, num processo que a jurisprudência Maior denomina de “interpretação conforme a Constituição”, devendo-se sempre aplicar o método que mais adequa o texto ao mandamento do legislador constitucional, afastando os métodos que possam ferir, por exemplo, a dignidade da pessoa humana ou a isonomia em matéria tributária.

## “EXCLUSÃO” DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A ISENÇÃO

Duas são as formas pretendidas pelo Código Tributário Nacional para a “exclusão” do crédito tributário: a isenção e a anistia.

16 CAMPOS (2008, p. 96)

17 VANONI (1932, p. 212)

Neste momento, faremos um pequeno apanhado acerca da isenção em matéria tributária. Para tal, e tendo em mente que a natureza jurídica do instituto é razão de controvérsia doutrinária, cumpre primeiro diferenciar os casos de não-incidência, imunidade e isenção.

Quanto à incidência tributária, temos que esta se dá:

**Quando determinado fato**, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, **se juridiciza** e irradia o efeito, também legalmente previsto, de **dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo**.<sup>18</sup>  
(grifo inexistente no original)

Insta salientar que existem outros fatos juridicizados pela lei tributária para os quais, entretanto, o legislador não cominou a capacidade de gerarem tributos, mas, pelo contrário, expressamente dispôs que nestes casos não haveria tributação. Estas seriam as normas de imunidade e isenção. Observe-se que o ponto chave da distinção, portanto, seria a diferenciação entre os fatos capazes de gerar incidência de tributo, aqueles incapazes por expressa determinação legal e aqueles incapazes por mero exercício de conveniência do legislador que achou por bem não tributá-los. Mantenhamo-nos atentos a esta distinção, pois ela será importante mais adiante, quando trabalharmos a discussão acerca da natureza jurídica das isenções.<sup>19</sup>

A doutrina ainda colaciona mais diferenças:

(...) a isenção se distingue da imunidade pela *sede jurídica*. Toda previsão de imunidade radica na Constituição, embora se possa chamá-la de *isenção constitucional*. O *nomen juris* não importa. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou lei ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. Isenção é não-incidência legalmente qualificada (dá-se em

18 AMARO (2009, p. 279)

19 AMARO (2009, p. 279)

plano infraconstitucional). A imunidade é não-incidência constitucionalmente qualificada (a imunidade é ente eminentemente constitucional).<sup>20</sup>

Assim, aponta-se como “impropriedade gritante” a disposição do CTN de que a isenção seria fator de exclusão do crédito tributário. A idéia de exclusão do crédito é “expressão vazia de conteúdo”, sendo impropriedade cometida em função de falha de técnica legislativa.<sup>21</sup> Tal afirmação nos leva a segunda consideração a que nos propomos realizar acerca da questão da isenção: teria esta o condão de afastar a obrigação tributária em si ou somente de excetuar a exigibilidade do seu crédito?

Esta questão se resolve à luz da natureza jurídica pretendida para o instituto. Rubens Gomes de Souza apud Luciano Amaro<sup>22</sup>, a despeito de pretender que o CTN não tenha tomado partido na discussão, afirma que no caso da isenção a obrigação subsiste, sendo o tributo devido, restando, entretanto, excluída a sua exigibilidade, dado que a lei dispensa seu pagamento. Assim, compreendemos que na opinião do autor a isenção concedida impede o lançamento tributário de constituir o crédito, mas não impede o nascimento da obrigação com a concreção da hipótese normativa, não sendo a isenção, portanto, hipótese de afastamento do fato gerador.

Hector Villegas, também referenciado por Amaro, por sua vez, em consonância com o pensamento de Rubens Souza, assevera que as isenções seriam capazes de “neutralizar a consequência jurídica normal, derivada da configuração do fato imponible, ou seja, o mandamento de pagar o tributo”<sup>23</sup>. Nessa linha de raciocínio vê-se o fato gerador em seu aspecto material capaz de se realizar, nascendo com isso a obrigação, entretanto a própria lei “neutralizaria” seus efeitos, tornando o crédito decorrente inexigível.

20 COELHO (2005, p. 876)

21 COELHO (2005, p. 876)

22 AMARO (2009, p. 282-283)

23 AMARO (2009, p. 283)

Lembremos agora da diferenciação anteriormente descrita realizada por Luciano Amaro entre a não-incidência, a imunidade e a isenção. Restou claro, conforme demonstrado, que, para aquele autor – opinião da qual compartilhamos, esclareça-se – a imunidade e a isenção atingem sim o fato gerador do tributo, afastando a obrigação tributária e sendo espécies de uma não-incidência entendida como gênero.

Nesse sentido também, a lição de Borges, para quem:

nas hipóteses de isenção, a lei pré-exclui do âmbito das normas obrigacionais tributárias os *factos isentos*. (...) Enquanto norma excepcional diante da norma geral da tributação, a isenção se funda em pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante.<sup>24</sup>

Para estes doutrinadores, assim como para Sacha Coêlho<sup>25</sup>, a afirmação de Rubens Souza ganha caracteres de disparate. Os autores afirmam em uníssono que dispensa legal de tributo devido é a remissão e não a isenção. Defendem que seria contraditório pensar que a lei tributária pudesse considerar determinada situação ao mesmo tempo tributada e não-tributada. Pior, uma vez que o crédito tributário se constitui com o lançamento, a isenção, entendida como fator de exclusão do crédito, na linha de raciocínio do próprio CTN, caso atingisse não a obrigação, mas o lançamento excluiria algo que sequer se constituía, razão pela qual criticam a legislação.

Veja-se que toda a discussão ora suscitada sobre o regime jurídico da isenção terá repercussões outras como no caso da sua revogação. Como regra a isenção pode ser revogada, porém, perquire-se,

24 BORGES (2007, p. 199-200)

25 COÊLHO (2005, p. 871)

como dantes visto, sobre a aplicação do princípio da anterioridade ao tributo a ser pago como resultado da revogação da isenção antes concedida ao contribuinte. Tal assunto já fora devidamente enfrentado, reforçamos, porém, o fato de que, entendida a isenção como excludente do fato gerador – hipótese de não-incidência por escolha do legislador, portanto – a sua revogação equivaleria sim a criação de um tributo, razão pela qual o entendimento sumulado do STF não deve prosperar. Ademais disto, versa o presente artigo a aplicação dos princípios e garantias fundamentais dos contribuintes no Direito Tributário, razão pela qual não poderíamos deixar de nos coadunar com esta antiga lição da doutrina.

## AS ISENÇÕES E SUAS REPERCUSSÕES FRENTE À PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Como visto, com a Carta Magna de 1988 o modelo teórico jurídico do positivismo legalista foi repensado no Brasil, claro que não tendo sido totalmente superado – principalmente em matéria tributária – pela segurança jurídica que fornece tanto ao Estado, quanto ao contribuinte, este aliás seu grande mérito.

Porém, com a ascensão dos valores constitucionais, que por se encontrarem no ápice do ordenamento jurídico são pressupostos de validade para o restante das normas infra-constitucionais, os princípios ganharam corpo, sendo empregados obrigatoriamente no processo de interpretação de todas as normas tributárias.

Um dos grandes destaques dos direitos fundamentais dentro deste novo modelo teórico é justamente a mudança substancial no modo de interpretar e aplicar o direito ao caso concreto. Persegue-se, agora, o verdadeiro sentido constitucional da norma tributária de isenção.

Interpretada dentro dos balizadores constitucionais, explícitos e/ou implícitos, que por si já direcionam qual o melhor cami-

nho para se atingir tal desiderato, visto que com a “[...] superação do paradigma positivista, que pode ser compreendido no Brasil como produto de uma simbiose entre formalismo e positivismo, no modo como ambos são entendidas pela(s) teoria(s) crítica(s) do direito”<sup>26</sup>, o direito tributário deverá ser visto como um meio não somente para garantir o custeio da máquina pública, mas principalmente como elemento necessário – ou melhor imprescindível – para efetivação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, inclusive os que por suas características até isonômicas serão considerados não fiscalmente capazes.

Respirando os ares dos direitos fundamentais, deve-se atentar para o emprego da isonomia em matéria de isenção, onde, como anteriormente suscitado, por força do art. 111, II, do CTN, a interpretação jurídica seria realizada de forma meramente literal. Observe-se que, em se tratando de valores constitucionais do ordenamento jurídico, deve-se vislumbrar que:

[...] o atual princípio constitucional da igualdade obriga também o senhor da lei: de um lado, obriga-o a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjetivos ou em critérios objetivos, mas aplicados em termos subjetivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual o que é constitucionalmente desigual) – igualdade na lei.<sup>27</sup>

Doutra banda, encontraremos no capítulo e seção constitucional que trata das limitações ao poder de tributar, arts. 150 a 152, que é vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que

---

26 STRECK (2005, p. 727)

27 NABAIS (2004, p. 436)

se encontrem em situação equivalente [...]” (art. 150, II da CF de 1988), o que naturalmente se estende as isenções, que por mais específicas que sejam não poderão se afastar do respeito integral a norma maior que determina o tratamento isonômico dos contribuintes que se enquadram nas hipóteses de exclusão tributária, visto que:

[...] a igualdade diz respeito à equiparação da desigualdade e que o tratamento, a que se refere o constituinte, destina-se àqueles que estão na mesma situação, excepcionados os estímulos do art.151. Em última análise, o princípio da igualdade implicaria o tratamento desigual dos desiguais.<sup>28</sup>

Sob o prisma histórico a igualdade de tratamento é matéria deveras relevante, sendo “[...] uma velha fórmula política, que reflete o penoso e longo esforço dos povos na luta secular contra privilégios e iniquidade de classe. Mas a Ciência das Finanças a acolheu, desdobrando-a em diferentes aspectos: generalidade, uniformidade, justiça do imposto”<sup>29</sup>, para que este princípio seja aplicado de forma coerente com os direitos fundamentais do contribuinte, e com as limitações ao poder estatal de tributar constitucionalmente previstas na Carta de 1988.

Há que se levar em conta também que, na ótica do direito comparado mexicano, a proporcionalidade e a equidade da tributação exigem que se reconheça a desigualdade entre as pessoas, além da relação do tributo com os capitais que afeta, o que naturalmente repercutirá quando estiver em tela a isenção geral de capitais.<sup>30</sup>

A solidariedade, princípio constitucional expresso através do art. 3º, I, da CF/1988, trará também repercussões em matéria tributária de isenção, visto que nos dizeres da doutrina constitucional portuguesa: “[...] o imposto não será o acto de uma autoridade estra-

28 MARTINS (2007, p.269)

29 BALEEIRO (2005, p. 520)

30 BORGES (2007, p.36)

nha, para se tornar na assunção livre de um dever de solidariedade. O cidadão colaborador directamente na feitura do imposto; adequá-lo-á às suas necessidades; senti-lo-á como um *dever moral*".<sup>31</sup> Sob esta óptica a isenção será interpretada de forma a melhor se adequar ao dever fundamental de solidariedade, que irá atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de "construir uma sociedade livre, justa e solidária" (art. 3º, I, da CF de 1988).

Vale ressaltar que a solidariedade em matéria tributária não poderá se afastar das balizas que a constituição fornece através da interpretação integrada do ordenamento, que deverá ser visto como um sistema lógico, no qual os princípios deverão ser utilizados sob a ótica ponderativa, inclusive no tocante ao aumento excessivo da carga tributária, havendo portanto, uma inclusão daqueles que a princípio estavam amparados pelo condão da isenção fiscal, o que poderá promover uma maior exclusão social:

E das duas uma: ou aceitamos que o estado se empenhe na convocação da sociedade civil, ou pura e simplesmente corremos o risco de regredir ao estado pré-social, atirando parcelas crescentes da população para situações de subcidadania interna ou *descidania*, abandonando-as assim à condição de subcidadãos ou de não cidadãos, como acontece já com os "cidadãos" vítimas das múltiplas formas de exclusão social do nosso tempo.<sup>32</sup>

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, cremos que a aplicação dos direitos fundamentais dos contribuintes, em matéria de isenção de tributos, como verdadeiro filtro de efetivação daqueles, levará a um proces-

---

31 CAMPOS (2005, p. 776)

32 NABAIS (2005, p. 101-102)

so no qual: “já não se falará do “homem fiscal”, mas de “imposto humano”<sup>33</sup>, o que nos levará a “[...] ponderar as exigências do socialmente desejável em face dos limites decorrentes do economicamente possível, vale dizer, urge esmerilhar as relações entre o econômico e o social”<sup>34</sup>.

Nesse cenário é que surge a controvérsia doutrinária enfrentada acerca da isenção, haja vista as mudanças assinaladas na interpretação do Direito, com o poder de tributar do Estado se contrapondo, não raras vezes, ao devido respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. Com a ascensão do modelo neoconstitucional e a conseqüente elevação dos princípios constitucionais a um grau de supremacia formal e material, não há espaço para uma interpretação estritamente literal em matéria tributária, como ainda pretendem alguns.

Destarte, conclui-se que o novo modelo valorativo e garantista nos conduziu até um novo patamar construtivo do Direito, no qual, como recorda a doutrina<sup>35</sup>, a plenipotenciariade da lei, antes vista como fonte maior e pressuposto do sistema, cede lugar aos textos constitucionais, dobrando-se, aquela, ante a vontade dos princípios, imprescindíveis à efetivação das promessas de modernidade integrantes do modelo de Estado Democrático (e Social) de Direito, cuja máxima expressão é a defesa *incontinenti* dos Direitos Fundamentais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

---

33 CAMPOS (2005, p. 776)

34 ROMITA (2007, p.397)

35 STRECK (2005, p. 729)

BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica em direito tributário. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 75, p. 145-153, jul./ago. 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CAMPOS, Antonio J. Franco de. Interpretação e interpretação da legislação tributária (arts. 107 a 112). Vol. 2. In: **Comentários ao código tributário nacional (arts. 96 a 218)**. MARTINS, Ives Gandra da (Org.). São Paulo: Saraiva, 2008, p.67-154.

CAMPOS, Diogo Leite de. Certeza e Direito tributário: a arbitragem. In: **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. TORRES, Heleno Taveiro (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p.773-782.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GIARDINA, Andrea. O mito fascista da romanidade. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 22, n.62, p. 57-76, 2008.

MARCARO, Alysson Leandro. Nos extremos do direito (Schmitt e Pachukanis). **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 57, p.135-140, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra. **O sistema tributário na constituição**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NABAIS, José Casalba. **O dever fundamental de pagar imposto**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalba. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos do Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

ROMITA, Arion Sayão. Função Social do Tributo. In: **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.391-400.

STRECK, Lenio Luiz. A revolução copernicana do (neo)constitucionalismo e a (baixa) compreensão do fenômeno no Brasil – uma abordagem à luz da hermenêutica filosófica. In: **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. TORRES, Heleno Taveiro (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p.725-771.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rio de Janeiro: Edições Financeiros S.A., 1932.