XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

OS DIREITOS HUMANOS COMO DIRETRIZ TÓPICA PARA UMA NOVA HERMENÊUTICA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

THE HUMAN RIGHTS AS A TOPIC GUIDELINE TO A NEW HERMENEUTIC OF TAX EXEMPTIONS

Ageu Libonati Junior
Sintia Salmeron

Resumo

O ordenamento jurídico é composto por diversos textos jurídicos que se apresentam como suportes físicos. Referidos textos demandam uma interpretação, pois somente por meio da hermenêutica os suportes físicos se transformam em normas jurídicas. Interpretar textos jurídicos não é tarefa fácil. Referida tarefa se torna ainda mais difícil quando estamos diante da interpretação de normas de isenção tributária relacionadas aos direitos humanos. Quando esse problema de interpretação se instala ao exegeta, não resta outra alternativa a não ser a interpretação tópica. Nesse cenário surgem os topoi, isto é, métodos que auxiliam o exegeta na interpretação da norma tributária isentiva.

Palavras-chave: Suportes físicos, Isenção tributária, Interpretação tópica

Abstract/Resumen/Résumé

The legal system is composed of several legal texts that appear as physical support. Those texts require an interpretation, because only through hermeneutic the physical support become legal rules. To interpret legal texts is not an easy task. This task becomes even more difficult when we are in the interpretation of tax exemption rules related to human rights. When this interpretation problem settles in the exegete, there is no other alternative unless the topic interpretation. In this scenario emerges topoi, that are methods that help the exegete in the interpretation of tax law exemptions.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Physical support, Tax exemption, Topic interpretation

1 INTRODUÇÃO

Os direitos humanos ganharam atenção especial no texto da Constituição Federal, e foram elevados à condição de objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil.

Em face disso, temos um problema a enfrentar que diz respeito à interpretação das normas de isenções tributárias, já que o Código Tributário Nacional prescreve como único método de interpretação das isenções a chamada interpretação literal.

Melhor dizendo, as palavras do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional são demasiadamente claras impondo aos exegetas que as isenções tributárias sejam interpretadas literalmente.

Pois bem, a grande problemática que surge nesse contexto, e que se pretende investigar com o presente artigo, fica por conta do entrave que se consolida quando se defrontam referida regra de estrutura com os direitos fundamentais. Ou seja, a questão que se coloca é: como se dará a interpretação dessa regra de isenção tributária quando a mesma estiver relacionada com os direitos humanos?

Nesse diapasão, e na busca de uma resposta para essa problemática que se apresenta cada dia mais relevante em nosso ordenamento jurídico, o presente artigo fará um estudo pormenorizado dos *topoi*, isto é, dos métodos que são lançados às mãos dos exegetas com a finalidade de orientar os mesmos quando do exercício da hermenêutica jurídica das normas infraconstitucionais de isenção tributária.

Assim, veremos que os *topoi* admitem certa margem de elasticidade e flexibilidade, sendo admitidos ou até desconsiderados, na função de auxiliar o intérprete na solução do problema posto, para preservar os valores protegidos e consagrados pela Constituição Federal.

Demonstraremos, portanto, que o Constituinte Originário fixou no bojo do texto constitucional valores que devem ser observados pelo exegeta quando do exercício da hermenêutica jurídica no que concerne às normas que concedem isenção tributária principalmente quando essas versam sobre direitos humanos.

Dito de outra forma, a Carta Fundamental impôs que as disposições contidas no bojo dos artigos 1º a 4º da Constituição da República Federativa do Brasil sejam utilizadas/preservadas pelos intérpretes quando do exercício da hermenêutica jurídica das normas infraconstitucionais que versam sobre isenções tributárias.

Assim, os princípios, objetivos e fundamentos preconizados no Título I da Carta Constitucional se apresentam como os métodos (*topoi*) dos quais os exegetas devem se valer quando da interpretação das normas de isenção tributária.

Para a investigação da temática proposta no presente artigo utilizaremos a metodologia científica de pesquisa teórico-prática. Será realizada uma análise bibliográfica do tema.

2 OS TEXTOS JURÍDICOS COMO SUPORTES FÍSICOS E A NECESSIDADE DA ATIVIDADE DE HERMENÊUTICA

O direito, como objeto social, é composto de palavras e por isso deve ser interpretado. Robles (2005, p. 6-7)[1], encara o direito como sendo um complexo textual, concebendo-o como um sistema de comunicação cujo objeto é organizar a convivência humana mediante a regulação das suas ações. Declara que o direito é texto, diversamente de outros, fruto da cultura humana. Para o doutrinador, o direito é jurídico organizador-regulador.

Ao conjunto de normas que regula as ações humanas, o doutrinador denomina de sistema jurídico.

Nesse sentido, afirma Robles (2005, p. 6-7)[2] que:

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

Dessa forma, os ordenamentos jurídicos são compostos por vários textos jurídicos que se apresentam como suportes físicos. Para que referidos textos propaguem seus efeitos no mundo jurídico é necessário que haja uma interpretação, atividade essa desempenhada pelos operadores do Direito. Sem os intérpretes, os textos jurídicos não passam de um amontoado de informações.

Corroborando com o afirmado, os ensinamentos de Carvalho (2012, p. 37)[3]:

> O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou

---

[1] ROBLES, Gregório. **O direito como texto: quatro estudos sobre a teoria comunicacional do direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves, Barueri, Manole, 2005, p. 6-7.
[2] Robles, Gregório, Op. Cit., p. 6-7.
[3] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 37.

> trilateral que é própria das unidades sígnicas. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico ficará nessa instância material todo o apoio de suas construções.

A hermenêutica é a *ciência*, a técnica, a tarefa que tem por objeto a interpretação de textos. Por sua vez, hermenêutica jurídica é a ciência de interpretar textos jurídicos e, como Ciência, a linguagem deve ser livre de imperfeição.

Becho (2000, p. 150, grifo do autor)[4], ensina:

> A noção de interpretação vale para todas as searas comunicativas humanas. Interpretam-se filmes, fotos, quadros, musicas, peças teatrais, esculturas, vestuários e uma infinidade de vias de comunicação. Mesmo a palavra verbalizada precisa ser interpretada. Quantas vezes, num diálogo, um dos interlocutores fala: *mas não é isso que eu quis dizer?* O que ocorreu nessa situação foi uma divergência de interpretação. Quem falou tinha feito uma ideia (uma construção mental), mas na comunicação, na verbalização, houve uma falha, porque o interlocutor construiu uma noção, também mental, diversas daquela pretendida por quem falou. Até o silêncio pode ser interpretado.

Com fundamento nessas considerações, podemos afirmar que a intepretação do direito positivo deve ser unívoca, sem lacunas, significando dizer que o exegeta deve ser valer de todos os meios disponíveis para realizar a decodificação dos textos jurídicos, pois somente por meio da interpretação as normas jurídicas são formadas.

> Aproveito para inserir, aqui, pequena digressão. Tenho insistido na tese de que normas são significações construídas a partir dos suportes fáticos dos enunciados prescritivos. No sentido amplo, a cada enunciado corresponderá uma significação, mesmo porque não seria gramaticalmente correto falarmos em enunciado (nem frase) sem o sentido que a ele atribuímos. Penso que seja suficiente mencionar "suporte físico do enunciado prescritivo" para referir-me à formula digital, ao texto no seu âmbito estreito, à base material gravada no documento legislado. As normas são da ordem das significações (CARVALHO, 2011, p. 185)[5].

Tecidas essas importantes considerações sobre os textos jurídicos e a necessidade da hermenêutica voltaremos nossas atenções, nesse momento, para o tema central desse artigo que consiste na forma como os exegetas devem interpretar as normas jurídicas de isenção tributária quando essas se encontram relacionadas com os direitos humanos.

3 A HERMENÊUTICA JURÍDICA PARA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADAS COM DIREITOS HUMANOS

Conforme pudemos verificar na subseção anterior, os textos jurídicos se apresentam perante o ordenamento jurídico como meros suportes físicos e, dessa forma, demandam

---

[4] BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 150.
[5] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 185.

interpretação. Somente através da atividade de hermenêutica é que o exegeta consegue extrair do suporte físico a norma tributária.

Pois bem, a grande discussão que paira sobre esse assunto diz respeito a forma como os exegetas devem interpretar as normas de isenção tributária que se relacionam com os direitos humanos.

Referido impasse se dá haja vista a existência das disposições do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que impõem a interpretação literal das normas de isenção tributária.

As disposições da norma tributária infraconstitucional se apresentam em choque com os direitos fundamentais, haja vista que nos casos de isenção tributária relacionada com os direitos humanos impõem-se ao exegeta uma interpretação que leve em consideração os valores da República Federativa do Brasil expressos nos artigos 1º a 4º da Constituição Federal.

Portanto, não se pode admitir o que prescreve o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional no que concerne à interpretação das isenções tributárias relacionadas aos direitos humanos.

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

Eco (2005, p. 29, grifo nosso)[6], irrepreensivelmente, ensina que:

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

Nesse contexto, mostra-se de grande importância fazer um destaque relacionado às isenções tributárias que, atualmente, possuem forte caráter de extrafiscalidade, relacionando-se com diversos direitos fundamentais que, de certa forma, orientam a atividade de interpretação da norma jurídica infraconstitucional, o que confirma a necessidade de se interpretar as normas de isenção tributária a partir dos valores constitucionais e não, apenas e

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

tão-somente, de maneira literal.

Sobre serem as normas de isenção um instrumento de extrafiscalidade, os ensinamentos de Carvalho (2012, p. 575)[7]:

> O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico e social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e consumo, manejando adequado o recuso jurídico das isenções.

Nesse sentido, não podemos admitir que uma norma infraconstitucional, no caso o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, limite a tarefa de interpretar textos legais, notadamente, isenções tributárias quando estiverem relacionadas com a efetividade dos direitos humanos.

Pois bem, mas como então será realizada a interpretação dessas normas de isenção tributária que se relacionam com os direitos humanos?

4 A NOVA HERMENÊUTICA JURÍDICA PARA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADAS COM DIREITOS HUMANOS

A atividade de pensar e interpretar textos jurídicos não é fácil, devendo o exegeta buscar sempre o alcance exato da lei, pois existe, como em qualquer texto, uma estratégia semiótica de transmissão de mensagens.

Nesse sentido, utilizamos novamente os ensinamentos de Eco (2005, p. 76, grifo nosso)[8]:

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

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

Para Viehweg (1979, p. 215), o problema é o ponto de partida da interpretação

---

[7] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 575

[8] ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. Trad. Martins Fontes. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 76.

tópica, pois em arredores é que gira o raciocínio a ser empregado. Por problema, entende o doutrinador que é:

> [...] toda questão que aparentemente permite mais de uma resposta e que requer necessariamente um entendimento preliminar, de acordo com o qual toma o aspecto da questão que há de levar a sério e para a qual há que buscar uma resposta como solução.[9]

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

Dessa forma, a interpretação das isenções tributárias relacionadas com direitos humanos deve ser considerada levando-se em conta os *topoi*.

Nesse sentido, Nascimento (1997, p. 98-99)[10] os explica:

> [...] em linhas gerais, premissas admitidas anteriormente ao ato de interpretação, que se afigurem como básicas, aceitas por todos, e, por isso, utilizáveis durante o ato de interpretar. São proposições que, como premissas, se têm como verdadeiras, verossímeis etc. e que auxiliam para resolver os problemas nascidos do processo interpretativo. Observa-se que, em todo processo intelectivo com vista à interpretação, há suscitação de diversos problemas que, não resolvidos, impedem a conclusão interpretativa. [...]. Os topoi não têm a estabilidade das verdades axiomáticas. São premissas aceitas, desde que conformes com os valores atuais de uma sociedade. Mas diante de novos valores que apareçam, sempre há possibilidade de alteração, o que se dá, normalmente, de tempos em tempos distanciados. São *topoi*, por exemplo, *dar a cada um o que é seu, o não locupletamento sem causa, a autonomia da vontade*, [...]. A tópica, como já se enfatizou, é uma técnica de pensamento orientada para o problema, isto é, uma ou mais questões suscitadas pelo intérprete que pode ter, cada uma delas, duas ou mais respostas, ou soluções. A necessidade de se optar por uma única resposta, para prosseguimento ou finalização da interpretação, é que justifica a existência dos *topoi*.[11]

Viehweg (1979, p. 216) considera a tópica como uma técnica de pensamento orientada para o problema, na qual se analisa o problema sob diversas perspectivas possíveis[12].

Esse autor, ao citar Hartmann, esclarece que:

> [...] o modo de pensar sistemático procede do todo. A concepção é nele o principal e permanece sempre como dominante. O ponto de vista está adotado desde o princípio. É a partir dele se selecionam os problemas. Os conteúdos dos problemas que não se conciliam com o ponto de vista são rejeitados. São considerados como uma questão falsamente colocada. Decide-se previamente não sobre a solução dos problemas, mas sim sobre os limites dentro dos quais a solução pode mover-se[13].

Assim, antes do processo interpretativo, o exegeta procura a solução para diversos

---

[9] VIEHWEG, Theodor. **Tópica e jurisprudência**. Coleção Pensamento Jurídico Contémporâneo, tratadução de Tércio Sampaio Ferraz Jr, v. I, Ministério da Justiça – Universidade de Brasília, Brasília, 1979, p. 215.

[10] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à constituição federal: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 98-99.

[11] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p.104-105.

[12] VIEHWEG, Thedor, Op. cit., p. 216.

[13] VIEHWEG, Thedor, Op. cit., p. 216.

problemas a partir do confronto de vários *topoi*.

Os *topoi* são pontos de vista orientados para a resolução de problemas. Assim, é a natureza auxiliar dos *topoi* que só ganham sentido quando focados no problema.

Nascimento (1997, p. 106)[14] com maestria explica, mais uma vez, que:

> Na verdade, a utilização da tópica, na interpretação da norma constitucional, é mais comum do que se pode pensar. A interpretação sistemática, que se apoia nos princípios advindos do Texto Supremo, é espécie de interpretação em que são utilizados os *topoi* – os princípios constitucionais – para solução dos problemas que se façam presentes no curso do processo hermenêutico. Daí, a tópica não é método de interpretação. É um meio de averiguação e de solução de problemas, forma mais intensa de busca da verdade. É regramento condutor do pensamento humano com direcionamento, no específico tema em exame, ao intérprete no ato da interpretação[15].

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

Ora, é evidente que a interpretação das normas isentivas não pode ser literal, consoante determina o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, na medida em que a imposição mutila determinação constitucional de grosso calibre.

É evidente que a Constituição Federal traçou *topoi* para a República Federativa do Brasil, determinando os *fundamentos, objetivos e princípios*, previstos nos artigos 1º a 4º da Magna Carta, que se relacionam intimamente com os direitos humanos.

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

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

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

---

[14] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à constituição federal: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 106.
[15] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 106

humanos.

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

Cumpre observar, que mesmo tratando-se de normas abertas, a concretização não é desmedida. Pelo contrário, a tarefa de dar efetividade às normas constitucionais, notadamente seus fundamentos, objetivos e princípios, não é das mais fáceis. A concretização pela lei, ainda mais quanto se trate de dar efetividade a direitos humanos, deve estar em sintonia com a Constituição.

Becho (2000, p. 77)[16], *mutatis mutandis*, é contundente:

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

Ao interpretar as isenções tributárias relacionadas a diretos humanos, devemos operar com primazia nos mandamentos constitucionais que a República Federativa do Brasil edificou.

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

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

Hesse (1991, p. 11, grifo nosso)[17] esclarece que:

> Afigura-se justificada a negação do Direito Constitucional, e a consequente negação do próprio valor da Teoria Geral do Estado enquanto ciência, se a Constituição jurídica expressa, efetivamente, uma momentânea constelação de poder. Ao

---

[16] BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77.
[17] HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição (Die normative kraft der verfassung).** MENDES, Gilmar Ferreira (Trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 11.

> contrário, essa doutrina afigura-se desprovida de fundamento se se puder admitir que a Constituição contém, ainda que de forma limitada, uma força própria, motivadora e ordenadora da vida do Estado. *A questão que se apresenta diz respeito à força normativa da Constituição.*

Adiante, Konrad Hesse (1991, p. 21-23, grifo nosso) [18] complementa:

> A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido (Sinn) da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação. Em outras palavras, uma mudança das relações fáticas pode - ou deve - provocar mudanças na interpretação da Constituição. *Ao mesmo tempo, o sentido da proposição jurídica estabelece o limite da interpretação e, por conseguinte, o limite de qualquer mutação normativa*. A finalidade (*Telos*) de uma proposição constitucional e sua nítida vontade normativa não devem ser sacrificadas em virtude de uma mudança da situação. *Se o sentido de uma proposição normativa não pode mais ser realizado, a revisão constitucional afigura-se inevitável.* Do contrário, ter-se-ia a supressão da tensão entre norma e realidade com a supressão do próprio direito: *Uma interpretação construtiva é sempre possível e necessária dentro desses limites*. A dinâmica existente na interpretação construtiva constitui condição fundamental da força normativa da Constituição e, por conseguinte, de sua estabilidade. Caso ela venha a faltar, tornar-se-á inevitável, cedo ou tarde, a ruptura da situação jurídica vigente. (grifo nosso)[19]

Dessa forma, socorrendo-nos dos ensinamentos semióticos de Flusser (2004, p. 41)[20], a interpretação das isenções tributárias, relacionadas a direitos humanos, deve buscar e realizar os princípios constitucionais, pois "As palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradores de algo".

Portanto, a construção dos juízos de significação da norma de isenção tributária, quando relacionada a direitos humanos, deve estar pautada na supremacia da Constituição Federal, pois esta ao utilizar de um "[...] sistema de símbolos apontando para algo, significando algo, procurando algo, não consiste de símbolos equivalentes, mas de símbolos hierarquicamente diferenciados" (FLUSSER, 2004, p. 43)[21]

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

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

---

[18] HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição (Die normative kraft der verfassung).** MENDES, Gilmar Ferreira (Trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 199, p. 21-23.
[19] HESSE, Konrad. Op. cit., p. 21-23.
[20] FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade.** 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 41.
[21] FLUSSER, Vilém. Op. cit., p. 43.

Carvalho (1999, p. 66, grifo nosso)[22] ensina, com toda a propriedade que lhe é inseparável:

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

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

Os direitos humanos, como já dissemos, ganharam atenção especial no texto da Constituição Federal, e foram elevados à condição de objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil, constituindo-se, ainda, no núcleo intangível por encorpar os direitos fundamentais. Notadamente, constituem-se como base de fundamentos para a interpretação das normas que se destinam a dar efetividade aos direitos humanos.

Albuquerque (2007, p. 57-58)[23] esclarece:

> O poder de tributar, que, necessariamente, deve obediência e tem limites perfeitamente identificados a partir de princípios constitucionais determinados, vem sendo exercido de forma autoritária, em total desconformidade com os ditames constitucionais. Os direitos fundamentais, que devem nortear a atuação do poder de tributar do Estado, vêm sendo, sistematicamente, relegados a um segundo plano, com o desrespeito ao catálogo de direitos previstos no art. 5º da Constituição Federal de 1988, sem falar o pouco caso que se dá às garantias fulcradas nos direitos não-escritos (implícitos e decorrentes dos princípios do regime).

Notamos que não é tarefa fácil pensar em textos jurídicos e interpretá-los, principalmente as isenções tributárias, que sofrem restrições quanto à sua interpretação, restringindo a aplicabilidade dos direitos humanos. Dessa forma, o exegeta busca o alcance exato da lei, partindo, primeiramente da Constituição, e não da odiosa restrição do artigo 111, II do Código Tributário Nacional, que restringe a concretização dos direitos humanos.

Não podemos interpretar ou positivar o direito alheio à realidade preconizada nos artigos 1º ao 5º da Constituição Federal, uma vez que os direitos humanos ganharam especial destaque no texto da Constituição Federal. Nem, também, ignorar a realidade jurídica de que os direitos humanos com esse destaque no texto constitucional, constituem-se em normas das mais importantes no sistema. Sim, existe uma relação profunda entre o texto constitucional e

---

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

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

os direitos humanos, o que nos autoriza a dizer e repetir que toda a interpretação e a positivação do direito têm que levar em consideração a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Existe, ainda, uma relação íntima entre a Constituição Federal e os direitos humanos e os chamados tratados internacionais de proteção dos direitos humanos.

Ora, como se interpreta as normas constitucionais relativas a direitos humanos, notadamente quando arquitetadas na condição de fundamentos, objetivos, princípios e direitos fundamentais da pessoa na República Federativa do Brasil, e classificadas no núcleo intangível do Texto Maior? Partimos da legislação infraconstitucional, com todas as suas mazelas e restrições, ou do próprio Sistema Constitucional?

O legislador infraconstitucional não pode ultrapassar as fronteiras determinadas pelo Sistema Constitucional, uma vez que as normas relativas a direitos humanos são os objetivos, fundamentos e princípios da República Federativa do Brasil.

Ora, a Constituição Federal ao traçar que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho, e como objetivos, erradicação da pobreza e da marginalização, e, ainda, como princípio, a prevalência dos direitos humanos, todos previstos nos artigos 1º a 4º da Magna Carta, concebeu um norte infalível, pois não há como negar que todas estão diretamente relacionas às dimensões dos direitos humanos.

Não admitimos, jamais, que o Código Tributário Nacional, através do artigo 111, inciso II, efetue uma restrição a direito fundamental, de forma a fulminar um direito humano.

No caso dos direitos humanos, não há possibilidade de que uma isenção tributária de nítido caráter extrafiscal mutile norma constitucional, restringindo direitos tais como a vida, a saúde, o meio ambiente etc. Essa exegese que se dá em face do Texto Constitucional deve conter, indubitavelmente, uma mensagem, que deve ser impreterivelmente apreendida e compreendida pelos seus destinatários, de forma que a isenção tributária relacionada a direitos humanos seja interpretada respeitando-se os fundamentos e objetivos da República Brasileira.

Robles (2005, p. 78) ensina que "[...] o direito só pode ter implantação social quando seus destinatários – que são todos os membros de determinada sociedade – puderem entender seus conteúdos verbalizados"[24].

Portanto, todas as normas constitucionais devem ser apreendidas e compreendidas como portadoras de mensagens, dotadas de distintos conteúdos de significações, devendo o

---

[24] ROBLES, Gregório. **O direito como texto: quatro estudos de uma teoria comunicacional**. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 78.

intérprete buscar corretamente esse conteúdo, sob pena de manifesta ofensa ao texto constitucional.

A Constituição e as leis são revestidas de palavras e frases cuidadosamente estabelecidas, cumprindo papel de instrumento de comunicação. De acordo com Moussallem (2005, p. 8, grifo do autor), "A importância da linguagem, para o homem, encontra-se plasmada em sua inevitabilidade. A *linguagem é inevitável*. Permeia toda a realidade sociocultural, que, por sua vez, condiciona a ação humana".[25]

Entretanto, qual é o ponto de partida para interpretação de normas que se vinculam aos direitos humanos? De pronto, asseveramos que a solução dessa resposta reside na tópica, pois é o ponto de partida da interpretação e primazia dos direitos humanos. Com arrimo em Viehweg (1979, p. 20), complementamos:

> [...] toda questão que aparentemente permite mais de uma resposta é que requer necessariamente um entendimento preliminar, de acordo com o qual toma o aspecto da questão que há de levar a sério e para a qual há que se buscar uma resposta como solução.[26]

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

Ramos[27] (2015, p. 99, grifo do autor) ressalta que:

> Os direitos humanos assumiram uma centralidade no ordenamento jurídico, cuja consequência é a aceitação da vinculação de todos os Poderes Públicos e agentes privados ao conteúdo desses direitos. Assim, em um caso concreto, deve ser averiguado se determinada norma a ser aplicada está conforme os direitos humanos. Essa interpretação conforme aos direitos humanos é consequência da adoção da interpretação conforme a constituição, que consiste no instrumento hermenêutico pelo qual é escolhida a interpretação de uma norma que "se revele compatível com Constituição, suspendendo, em consequência, variações interpretativas, conflitantes com a ordem constitucional" (Voto do Ministro Celso de Mello, ADPF 187, sobre a "Marcha da Maconha". No caso da "interpretação conforme os direitos humanos", busca-se o mesmo: deve o intérprete escolher, quando a norma impugnada admite várias interpretações possíveis, uma que compatibilize com os direitos humanos"

Ora, necessário repetir os ensinamentos de Nascimento (1999, p.106)[28]:

> Na verdade, a utilização da tópica, na interpretação, da norma constitucional, é mais comum do que se pode pensar. A interpretação sistemática, que se apoia nos princípios advindos do Texto Supremo, é espécie de interpretação em que são utilizados os *topoi* – os princípios constitucionais – para solução dos problemas que se façam presentes ao curso do processo hermenêutico. Daí, a tópica não é método de interpretação. É um meio de averiguação e de solução de problemas, forma mais

---

[25] MOUSSALLEN, Tárek Moisés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 8.
[26] VIEHWEG, Thedor. **Tópica e jurisprudência**, Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo. Tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr, v. I, Ministério da Justiça – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 1979, p. 20.
[27] RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 99.
[28] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à constituição federal:** princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 106.

> intensa de busca da verdade. É regramento condutor do pensamento humano com direcionamento, no específico tema em exame, ao intérprete no ato da interpretação[29].

Portanto, a tópica, não se constituindo em método de interpretação propriamente dito, não é imutável, alterando-se em relação a cada problema, de forma a buscar uma interpretação conforme os direitos humanos ou com primazia nestes. Os *topoi* admitem certa margem de elasticidade e flexibilidade, sendo admitidos ou até desconsiderados, na função de auxiliar o intérprete na solução do problema posto, para preservar os valores protegidos pela Constituição Federal.

Assim, concordamos com Ramos (2015, p. 99)[30], no sentido de que "[...] na interpretação conforme aos direitos humanos, estes influem em todo o Direito e nos atos dos agentes públicos e privados, concretizando seu efeito irradiante que os transformam no centro dos valores de um ordenamento".

Não é desmedido afirmar que o Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal, informadas a dignidade da pessoa humana e a proteção à vida, deve guardar especial proteção aos direitos humanos.

Weis (2014, p. 23) aponta que "a contemporaneidade dos direitos humanos é marcada justamente por sua positivação internacional, o que possibilita a conversão, em obrigações jurídicas, de pretensões e interesses fundados na formulação jusnatural da dignidade humana"[31].

Sendo assim, reluz com clareza solar a necessidade do exegeta se valer da interpretação tópica quando estiver diante de normas tributárias isentivas que guardem relação com os direitos humanos.

5 CONCLUSÃO

Conforme pudemos verificar ao longo deste trabalho os textos jurídicos se apresentam, incialmente, como meros suportes físicos que impõem aos operadores do Direito a necessidade de realizar a tarefa de interpretação.

Através da hermenêutica jurídica, ciência que tem por objeto a interpretação de textos jurídicos, os exegetas interpretam os suportes físicos que lhes são apresentados e conferem aos mesmos sentido, oportunizando o surgimento das normas jurídicas tributárias.

---

[29] NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. Op. cit., p. 106.
[30] RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos.** 2. ed., rev., atual., São Paulo, Saraiva, 2015, p. 99.
[31] WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos.** 3. ed. rev. e aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 23.

A tarefa de interpretar textos jurídicos não é das mais fáceis.

Referida missão se torna ainda mais complexa quando estamos diante das normas de isenção tributária relacionadas com os direitos humanos.

O texto do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, é demasiadamente claro ao determinar que as isenções tributárias devem ser interpretadas de maneira literal, o que acaba por gerar um choque dessa norma com os direitos fundamentais, no caso da regra de isenção tributária estar relacionada com a efetividade dos direitos humanos.

Nesse diapasão, estando o problema da interpretação das normas de isenção tributária concretizado surge a necessidade de se apresentarem pontos de vistas que sirvam para dirimir os problemas ocasionados com a interpretação das normas de isenção tributária relacionadas aos direitos humanos.

É nesse momento que nos valemos da interpretação tópica.

Os *topoi*, que se apresentam como pontos de vistas apresentados para dirimir problemas, no caso da interpretação das normas de isenção tributárias, podem ser representados pelos princípios, objetivos e valores constitucionais que se encontram plasmados no bojo dos artigos 1º a 4º que compõem o Título I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Referidos princípios se apresentam, dessa forma, como os referenciais para o exegeta quando da interpretação da normas de isenção tributária relacionadas com os direitos humanos.

Assim, os exegetas deverão se valer desses princípios para realizarem uma correta interpretação da norma de isenção tributária.

Se valendo desse *topoi* o exegeta impedirá que ocorra o choque entre as normas de isenção tributária e os direitos fundamentais, nos casos nos quais a isenção está relacionada com os direitos humanos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

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

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

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

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

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

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

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

MOUSSALLEN, Tárek Moisés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à constituição federal: princípios fundamentais – Artigos 1.º a 4.º**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 2. ed., rev., atual. São Paulo, Saraiva, 2015.

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

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

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