CAPÍTULO 42

O ART.111 DO CTN: BREVES NOTAS A RESPEITO DE UM DISPOSITIVO MAL RESOLVIDO

Misabel de Abreu Machado Derzi
Valter de Souza Lobato

Em louvor ao Professor José Souto Maior Borges

SUMÁRIO: 1. Algumas palavras em louvor de José Souto Maior Borges. 2. Introdução. 3. Considerações sobre a interpretação literal. 4. O art. 111 do CTN na visão da doutrina nacional. 5. Algumas considerações metodológicas de SOUTO MAIOR. 6. A isenção do Imposto de Renda relativo às moléstias graves na jurisprudência do STJ. 7. O sentido que se extrai dentro da moldura normativa, imposta pelo art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. 8. À guisa conclusiva: o papel da Constituição na compreensão do art.111 do CTN. Referências bibliográficas.

1. ALGUMAS PALAVRAS EM LOUVOR DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Feliz a escolha da ABRADT em homenagear JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES na ocasião de seu XXIV Congresso Internacional de Direito Tributário. A triste circunstância do passamento desta grande figura humana e intelectual exigia esta singela homenagem, de todo insuficiente em face da altaneira importância do Professor para o desenvolvimento do pensamento científico do Direito Tributário Brasileiro.

A humildade do mestre, cumulada à clareza da exposição do pensamento – seja em suas memoráveis aulas e palestras, seja em seus livros, artigos e escritos de toda ordem – e à genialidade daquilo que nele se continha, farão com que este ilustre Professor esteja sempre presente conosco, muito embora estejamos todos, seus alunos, privados de sua companhia física.

Mostra-se necessário expor algumas brevíssimas considerações a respeito de algumas de suas obras, a título de mera e emocionada lembrança, já que elas serão devidamente esmiuçadas nas páginas que compõem a presente obra.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES deu à comunidade jurídica brasileira livros que compõem o acervo das melhores obras já produzidas pela literatura nacional. É ver sua "*Obrigação tributária: uma introdução metodológica*", ou mesmo a "*Introdução ao Direito Financeiro*". E o que dizer sobre a sua "*Lei Complementar Tributária*", tema espinhoso que fez surgir – e ainda o faz – intrincados debates em doutrina e jurisprudência? Como adjetivar seu "*Lançamento Tributário*" ou "*O contraditório no processo judicial*"?

Despidos da pretensão de esgotar o inesgotável, três obras, porém, merecem destaque especial. Referimo-nos, às suas lendárias "*Isenções Tributárias*", "*Teoria Geral da Isenção Tributária*" e "*Ciência Feliz*". Este último livro, vale dizer, corresponde ao que se pode chamar, verdadeiramente, de belo.

Por tudo o que escreveu e ensinou, SOUTO MAIOR BORGES jamais passará. É luz, espírito elevado, mestre em seu mais completo sentido. Viva este grande jurista e que descanse em paz. E que tenhamos a sabedoria de apreender e seguir em frente com suas lições.

2. INTRODUÇÃO

KARL ENGISCH é quem afirma que a interpretação é "*o problema central da metodologia jurídica*".[1] A correção da assertiva se comprova qualitativa e quantitativamente. Qualitativamente, a interpretação encontra sua centralidade no Direito porque consiste em operação mental praticada por todos os envolvidos no fenômeno jurídico. Com efeito, se KELSEN tem razão – e nossa resposta a esta indagação é positiva – realizam a atividade interpretativa não apenas aqueles a quem o direito positivo atribui competência para aplicá-lo (interpretação autêntica), como também os destinatários das normas e os cientistas do direito (interpretação não autêntica). Do que decorre que nuances interpretativas e a busca pelo método de como melhor atribuir sentido aos textos jurídicos já se põe, de *per se*, como tarefa fundamental do direito. Sob o ângulo quantitativo, o que foi dito acima se manifesta no cipoal de obras acadêmicas dedicadas ao tema, em terras brasileiras e no estrangeiro. Há algum tema em Direito mais debatido do que este? Há algum tema em Direito capaz de suscitar tantas divergências e teorias? Estamos, portanto, a tratar do núcleo central desta ciência.

---

[1] ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. – 10 edição, tradução de João Baptista Machado – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p.123.

De posse de tais considerações e longe de pretender esgotar a bibliografia relativa a este tema é que o presente estudo se debruça sobre o controvertido art. 111 do 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.

De início, incumbe traçar brevíssimas linhas sobre o que vem a ser a interpretação literal e o modo pelo qual este método interpretativo é analisado por doutrinadores de escol, especialistas em Metodologia e Interpretação Jurídicas. Aqui, pretende-se explicitar o contexto no qual se insere a discussão.

Em seguida, a partir de manifestações da tributarística nacional sobre o citado dispositivo, também trataremos da visão jurisprudencial do debate, em especial o posicionamento do STJ em arestos envolvendo a isenção de Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria relativa às moléstias graves, preconizada no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88. Escolhemos apenas um, entre tantos e tantos, assuntos para ilustrar apenas o destino a que pretendemos chegar.

Por fim, as conclusões do breve estudo se pautarão em estabelecer uma forma de conciliação do art. 111 do CTN com a Constituição de 1988, pois como já ensinava SOUTO:

> Mas a doutrina moderna estuda o CTN como se ele fornecesse critérios para a solução de qualquer problema tributário intercorrente. Como se historicamente essas normas gerais não tivessem suportado, na sua órbita de validade, autolimitações (como a exclusão das contribuições) e heterolimitações (como as limitações constitucionais). Não se deve, entretanto, contrapor o CTN (1966) e a Constituição Federal (1988), como se fossem regimes jurídicos surgidos simultaneamente no tempo. Como se o "gerais" das normas do CTN correspondesse a âmbito *universal* de validade. O descaminho teórico é patente. E decorre da desconsideração das circunstâncias em que historicamente o CTN surgiu e seus peculiares condicionamentos.[2]

3. CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA INTERPRETAÇÃO LITERAL

Escrever a respeito do tema da interpretação literal reclama uma definição (ou ao menos uma ideia) *a priori* do que venha a ser a interpretação jurídica.

---

[2] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. – 3ª edição, revista e atualizada, 3ª tiragem. – São Paulo: Malheiros, 2011, p.146-147.

Trata-se de uma premissa necessária para que o leitor entenda os pressupostos dos autores do presente artigo. Sem prejuízo de filiação às diversas escolas que surgiram ao longo do desenvolvimento da cultura jurídica, queremos com o vocábulo interpretação significar uma operação mental de atribuição de sentido aos textos jurídicos.

Nesse sentido, a interpretação literal é um dos métodos de interpretação jurídica, que convive com demais, tais como o histórico, o sistemático e o teleológico. Uma boa síntese deles é feita por LUÍS ROBERTO BARROSO[3]:

TIPO	DESCRIÇÃO
Gramatical ou literal	Procura interpretar a lei segundo uma análise sintática, semântica e/ou etimológica dos termos nela expressos, em busca do sentido mais próximo da literalidade.
Histórica	Procura identificar o sentido da norma através da análise da sua elaboração, reconstruindo, assim, a vontade ou pretensão do legislador original.
Teleológica	Procura dar ênfase maior na real finalidade da norma, no resultado que ela pretende produzir.
Sistemática	Procura compreender a norma dentro do contexto maior do ordenamento jurídico, interpretando-a de modo a conformá-la com as demais normas do sistema.

Duas questões essenciais para o presente tópico e que ao final da brevíssima exposição a seguir se pretende responder: (i) a interpretação literal é possível?; (ii) na hipótese da sua impossibilidade, qual é a sua função? Como se pode compreendê-la?

Nas lições de VICENTE RÁO, a interpretação, enquanto processo, tem seu início na análise dos textos normativos, como não poderia deixar de sê-lo. Nesse sentido, a etapa filológica – ou gramatical – da interpretação seria composta por diversas regras:

> 1º as palavras não devem ser, nunca, examinadas isoladamente, mas em seu conjunto e postas em confronto umas com as outras, consideradas como partes integrantes do texto: *incivile est nisi tota lege perspecta uma aliqua partícula ejus proposita judicare vel respondere* (Celso, L. 24, D.1,3);
>
> 2º se determinada palavra tem um sentido na linguagem comum e outro na linguagem jurídica, preferir-se-á este último, porque o direito tem sua linguagem própria, que o legislador deve conhecer;

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

> 3º mas possível é que o legislador haja empregado a linguagem comum e não a do direito e, neste caso, o exame da disposição, em seu todo, segundo a natureza jurídica da relação sobre a qual versa, revelará esta circunstância e determinará a adoção consequente do sentido comum do termo;
>
> 4º as palavras, comuns ou jurídicas, também poder ter sido usadas com impropriedade, equivocidade, ou imprecisão; e, assim sucedendo, cumpre ao intérprete demonstrar a existência destes vícios e restabelecer ou reconstituir o preceito segundo a natureza da relação jurídica contemplada.[4]

Contudo, adverte o eminente jurista que o intérprete "*não deve ter apego ao sentido literal dos textos, abandonando os demais processos de interpretação*".[5]

ANTÓNIO MANUEL HESPANHA salienta que o próprio transcorrer da história modifica o sentido das palavras, uma vez que "*a tradição de uso vai fecundando as palavras, gerando novos sentidos, vai abrindo-as a novas situações, tornando-as permeáveis a novos sentidos, validados pela comunidade geral, ou pela comunidade dos especialistas*".[6]

IN CLARIS CESSAT INTERPRETATIO. A respeito, CARLOS MAXIMILIANO, no início do século XX, depõe contra a sua utilização nos tempos modernos: "*obscuras ou claras, deficientes ou perfeitas, ambíguas ou isentas de controvérsias, todas as frases jurídicas aparecem aos modernos como suscetíveis de interpretação*".[7]

A necessidade de compreensão da mudança de sentido do citado brocardo latino é observada por GIOVANNI TARELLO. A rigor, a interpretação deixou de ser entendida como o produto da atividade de comentadores romanos (ou seja, como própria fonte do direito). Modernamente, porém, tem-se a interpretação como atividade intelectual de atribuição de sentido a textos normativos.[8]

---

4 RÁO, Vicente. O direito e a vida dos direitos. – 7ª edição anotada e atualizada com o novo Código Civil por Ovídio Rocha Barros Sandoval – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2013, p.477.

5 RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*..., op.cit., p.477.

6 HESPANHA, António Manuel. O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje. – 2.ed. – Coimbra: Almedina, 2014, p.694.

7 MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. – 20.ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 29.

8 "*Sin embargo, se suele repetir, especialmente en la práctica forense, que las leyes claras no requieren interpretación, y se cita en ocasiones un viejo brocárdico, extendido entre los escritores del derecho común de los siglos XVI-XVIII, según el cual «in claris non fit interpretatio». Ha de decirse enseguida que el sentido que ese brocárdico tenía entre los escritores del derecho común era un sentido técnico expresivo de un consolidado principio jurídico, y nada tenía del sentido que hoy se da comúnmente a las mismas palabras; los escritores de derecho común llamaban «interpretatio» al producto de la actividad de comentario de los doctores y de la actividad de decisión de los tribunales, la que era reconocida autoridad de derecho (objetivo) en todas las materias no directamente disciplinadas por la «lex», mientras por «lex» se entendía el cuerpo del derecho romano-justinianeo y — siempre con más frecuencia — la producción estatutaria de los soberanos y de otros órganos delegados: donde el principio «in claris non fit interpretatio» era un*

Nos dias atuais, portanto, o brocardo latino corresponde a uma "*directiva metodológica*" que, longe de afastar a atividade interpretativa, reclama ao aplicador do direito o mandamento de "*no proceder a interpretación integrativa ni correctiva cuando la letra documental, según el significado 'proprio' de las palabras (...) produce uma norma no absurda*".[9] TARELLO adverte, porém, evitar-se o uso de tais expressões, uma vez que elas ocultam "*el hecho de que las 'normas' han de considerarse más el resultado que el presupuesto de las actividades en sentido lato interpretativas*".[10]

Somem-se a tais considerações a problemática da impossibilidade da obtenção de sentidos unívocos dos textos, o que, segundo expressivo setor doutrinário, milita contra a viabilidade de uma interpretação verdadeiramente literal no Direito.

A este respeito, GARCÍA MAYNEZ adverte que "*la significación de las palabras que el legislador utiliza no se agota em su sentido linguístico*".[11]

SANTIAGO NINO elenca uma série de problemas quanto à interpretação jurídica, posto que o direito se expressa por meio da linguagem. Segundo o mestre, não apenas as ambiguidades e as imprecisões são ínsitas ao Direito (e à linguagem). Há que se levar em consideração "*la carga emotiva del linguaje*", presente em expressões como 'democracia', 'ditadura', 'direito' e 'crime'. A carga emotiva de tais expressões faz com que elas se tornem ainda mais vagas, dado que "*si una palabra funciona como una condecoración o como un estigma, la gente va manipulando arbitrariamente su significado para palicarlo a los fenómenos que acepta o repudia*".[12] A força de determinadas orações também constitui um problema, uma vez que "*el que la escucha o la lee puede dudar, por ejemplo, de si la oración expresa una aserción, una pregunta, una orden, un deseo, etcétera*".[13] Por

---

principio de jerarquía de las fuentes, con el que se excluía el recurso a la fuente del derecho «interpretatio» en los casos directamente disciplinados por la fuente del derecho «lex». Después de la codificación civil Napoleónica y las otras codificaciones modernas, a la «interpretatio» no le fue ya más reconocido valor de fuente del derecho, e «interpretación» adquirió el sentido, ahora prevalente y casi exclusivo, de atribución de significado a los documentos legislativos. En el clima de la Escuela de la Exégesis59, que sostuvo que la interpretación debía adecuarse a la voluntad del legislador histórico como expresada por la letra de la ley, repetir que «in claris non fit interpretatio» quería decir propugnar el menor posible recurso a instrumentos interpretativos tradicionales (como el de la occasio legis o de la ratio legis) dirigidos a superar la letra de la ley y por tanto — se consideraba — a violar la voluntad del legislador histórico. Todavía hoy, cuando en la práctica se repite el brocárdico, se quiere expresar la directiva genérica de atenerse a la letra de la ley en cada caso en que el documento legislativo tenga un sentido aparente" (TARELLO, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima: Palestra Editores, 2013, p.56-57).

9 TARELLO, Giovanni. *La interpretación de la ley*..., op.cit., p.57-58.

10 TARELLO, Giovanni. *La interpretación de la ley*..., op.cit., p.60.

11 MAYNEZ, Eduardo García. Introducción al estúdio del derecho. – 53ª edición. – México: Editorial Porrua, 2002, p.329.

12 NINO, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. – 2ª edición ampliada y revisada. 12ª reimpresión. – Buenos Aires: Editoral Astrea, 2003, p.269.

13 NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*...op.cit., p.270.

fim, no bojo dessa problemática se insere o próprio processo de promulgação das normas, ou seja, quando dos textos normativos criados pelo legislador "*se sospecha que no eligió la frase adecuada para expresarlo, o porque no se sabe bien qué oración formuló*".[14]

Contudo, há uma série de questões que podem ser suscitadas sob o prisma sistemático, dado que as normas podem ser contraditórias e redundantes (tomando-se este último termo como a prescrição de soluções idênticas a casos idênticos). Ademais, não se pode descurar das lacunas constantes do ordenamento, bem como a própria ineficácia de determinadas normas.[15]

GUASTINI põe termo à polêmica mediante a seguinte constatação: a própria distinção entre o que são textos claros e duvidosos decorre, necessária e substancialmente, de um processo interpretativo:

> Poder-se-ia acrescentar que a própria distinção entre textos "claros" e textos "obscuros" é discutível, no sentido de clareza e obscuridade, se observarmos bem, não serem qualidade intrínsecas de um texto que precedem a interpretação: são, elas próprias, fruto de interpretação, entendida em sentido lato como atribuição de significado a um texto. Isso por duas razões: antes de tudo, porque é somente depois de haver interpretado um texto que se poderá dizer se ele é claro ou obscuro. Além disso e, principalmente, em relação à própria clareza ou obscuridade do texto pode haver controvérsia: um texto pode revelar-se claro para uma pessoa e obscuro para outras. Consequentemente, a clareza, longe de excluir toda controvérsia, pode, ela inclusive, constituir objeto de controvérsia. Em suma, pode-se dizer que um texto é claro somente se, e no sentido de que haja por parte dos intérpretes concordância quanto ao seu significado. Mas isso quer dizer, exatamente, que a suposta clareza não é uma propriedade do texto, mas o fruto de uma decisão interpretativa (ou de mais decisões interpretativas em concordância).[16]

Até aqui podemos concluir que a interpretação literal, ante à sua impossibilidade prática, seria imprestável ao Direito. Por via de consequência, o objeto do presente estudo, o art. 111 CTN, seria desprovido de normatividade. Não cheguemos a tanto.

Após asseverar que todo processo interpretativo se inicia pelo método literal e que nele próprio encontra seus limites, LARENZ conceitua o sentido literal dos termos jurídicos como sendo "*o significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral ou, no caso de que seja possível constatar um tal uso, no uso linguístico especial do falante concreto, aqui no da lei respectiva*".[17]

---

14 NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*...op.cit., p.271.

15 NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*...op.cit., p.272-292.

16 GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. – Tradução de Edson Bini. – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.137-138.

17 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. – 3ª edição, tradução de José Lamego. – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.450-451.

Contudo, a interpretação literal pressupõe, antes de mais nada, a necessidade de interpretação, ainda que o legislador se paute, em tais hipóteses, pelo critério da compreensibilidade, seja no uso linguístico geral, por ele utilizada "*na medida em que se dirige ao cidadão e deseja ser entendido por ele*", seja na linguagem técnico-jurídica, "*na qual ele se pode expressar com mais precisão, e cujo uso o dispensa de muitos esclarecimentos circunstanciais*".[18]

Em virtude das características inerentes à linguagem geral, pela qual a jurídica se expressa, vale dizer, é que LARENZ sustenta a impossibilidade de um sentido unívoco (literal) das expressões utilizadas pelo legislador:

> A flexibilidade, a riqueza de cambiantes e a capacidade de adaptação da linguagem geral constituem ao mesmo tempo a sua força e a sua fraqueza, o que tem como consequência que do uso linguístico, apenas, se não obtém um sentido literal inequívoco. Em lugar disso, encontramos um número maior ou menor de significados possíveis e de variantes de significado, a partir donde aquilo que é pensado em concreto só se obtém com base na conexão do discurso, da coisa de que ele trata ou das circunstâncias acompanhantes. A estes critérios correspondem, com respeito à interpretação da lei, a conexão de significado, a intenção reguladora do legislador e a estrutura do sector material regulado.[19]

Com base em tais premissas é que LARENZ faz referência ao sentido literal possível do texto, isto é, "*tudo aquilo que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto - mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais - pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quis dizer*".[20]

Assim, como marco inicial do processo interpretativo, o sentido literal possível conviveria com os demais métodos, tais como o contexto significativo da lei (interpretação sistemática), a interpretação histórica, a interpretação teleológica e até mesmo a interpretação conforme à Constituição. Esta última, porém, "*não pode ultrapassar os limites que resultam do sentido literal possível e contexto significativo da lei*".[21]

ENGISCH, por sua vez, aduz que "*a tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos*", entendendo-se por conteúdo a "*indicação das conotações conceituais*" e por alcance os casos individuais a se subsumir ao conceito normativo.[22]

Ao gizar a insuficiência da interpretação literal, ENGISCH aponta o equívoco no pensamento segundo o qual haveria "*uma pura interpretação verbal*

---

18 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito...op.cit., p.451.

19 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito...op.cit., p.451-452.

20 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito...op.cit., p.454.

21 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito...op.cit., p.480-481.

22 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico...,op.cit., p. 126.

ou terminológica distinta de uma interpretação do sentido".[23] A verdadeira tensão estaria (e nisso ENGISCH parece concordar com LARENZ) entre os sentidos corrente e jurídicos da linguagem. Contudo, dado que a linguagem utilizada pelo legislador nem sempre é técnica, a interpretação literal seria insuficiente para a fixação do conteúdo e do alcance das leis: "*a pura 'interpretação verbal' é afastada pela interpretação sistemática e teleológica*".[24]

Como suma das ideias acima expostas, a nosso sentir, a interpretação literal não é possível, se compreendida como o processo pelo qual se obtém um sentido unívoco e claro dos textos jurídicos. Tal situação pode até ocorrer, mas não em virtude deste método interpretativo por si só. Ademais, a interpretação literal exerce, como quer LARENZ, duas funções essenciais no processo interpretativo: atua como início e limite da interpretação e não dispensa, nos dizeres de ENGISCH, a utilização dos métodos sistemático e teleológico.

4. O ARTIGO 111 DO CTN NA VISÃO DA DOUTRINA NACIONAL

A respeito do comando constante do art. 111 do CTN, a doutrina nacional, apesar de dividida, segue – de certa maneira – o exposto acima. Expressivo setor doutrinário critica, aliás, a própria existência daquela norma, dado que as leis tributárias devem ser interpretadas como todas as demais.[25]

Do que resulta a assertiva de CELSO RIBEIRO BASTOS, ao afirmar que: *"... a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis".* No entanto, observa aquele jurista que "*a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar*"[26].

Portanto, e como "interpretação literal" não é e nem poderia ser "*interpretação mesquinha*"[27], num primeiro momento é preciso interpretar o próprio art. 111 do CTN; e, num segundo momento, é necessário analisar se a interpretação literal é suficiente, i.e., se o dissídio interpretativo se resolve logo no seu ponto de partida, ou se, por outro lado, é necessário partir para os próximos passos da interpretação, seguindo uma tipologia de argumentos jurídicos condizentes com as normas nucleares do nosso ordenamento.

---

23 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico...,op.cit., p. 138.

24 ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico...,op.cit., p. 139.

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

26 BASTOS, Celso Ribeiro Bastos, Curso de direito financeiro e tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.183-184.

27 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.611.

Esta também é a posição de ALIOMAR BALEEIRO. Observe-se, na passagem a seguir, um argumento que se consolidou na doutrina tradicional brasileira, qual seja, a de que consistindo a isenção em mero favor fiscal, a interpretação literal adviria da necessidade de preservação dos princípios da capacidade contributiva e, remotamente, da isonomia:

> Estabelecendo a interpretação literal, para os dispositivos que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias, o CTN afasta, nesses casos, e só neles, os incisos I e II do art. 108.
> Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.
> A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas, por isso se afastam dessa regra geral.
> A isenção não se estende ao cumprimento das obrigações acessórias, nem estas àquela. Nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário induz dispensa das obrigações acessórias.
> A relevação de uma destas não importa a das demais. Nesses casos, a dúvida se resolva em favor do Fisco, porque assim o preceitua o CTN.[28]

Com efeito, essa *ratio* já se mostrava nas lições de CARLOS MAXIMILIANO. Sobre as leis fiscais, tendo falecido este jurista antes mesmo da edição do CTN, aduziu que "*não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito*".[29] Veja-se seu posicionamento especificamente quanto às isenções:

> O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até à evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.[30]

HELENO TAVEIRA TORRES coloca a questão em outros termos. Para este autor, a interpretação literal se prestaria "*para evitar que o Fisco possa fazer uso de "interpretação extensiva" das restrições ou limites das isenções, para restringir*

---

28 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro: CTN comentado. - 14. ed., rev., atual. e ampl. por Misabel de Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro, Forense, 2018, p.1075.

29 MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito...op.cit., p.271.

30 MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito...op.cit., p.272.

seu aproveitamento; ou mesmo de "interpretação restritiva", no que concerne ao acesso e alcance da isenção". Nesse sentido, o art. 111 do CTN se vincularia aos princípios da segurança jurídica, na confiança no sistema do Direito e na boa-fé dos contribuintes.[31]

As considerações acima parecem condizer com o processo de elaboração do CTN. A manutenção do termo 'literal' se deu – e as palavras são de RUBENS GOMES DE SOUSA – "*porque o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas*".[32]

Ao nosso sentir, a melhor exposição sobre o tema foi feita por THOMAS BUSTAMANTE e HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES, em substancioso estudo sobre o qual se passa a traçar as linhas mestras, em brevíssimas palavras.[33]

Os autores iniciam o trabalho partindo da distinção entre formalistas e antiformalistas. Assim, os formalistas entenderiam que "*o processo interpretativo pode ser tido como um processo de conhecimento ou descoberta do significado*", ao passo que os antiformalistas vislumbram "*uma atividade valorativa de construção do significado do texto (...) e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar*".

Nesse sentido, o art.111 do CTN se filiaria à corrente formalista, na medida em que a interpretação literal por ele preconizada pressupõe "*a certeza da possibilidade de se conhecer o significado literal da norma*".

Ressalte-se que, para os autores, o significado literal "*poderá ser apenas o ponto de partida e a referência de limite das possibilidades de construção de sentido do processo interpretativo*". E vislumbram, na doutrina nacional, o surgimento de três correntes a respeito do conceito de interpretação literal, veiculado pelo art. 111 do CTN: (i) a que entende que o dispositivo preconiza a obrigatoriedade de uma interpretação restritiva; (ii), a que entende haver "*um sentido unívoco e independente de interpretação*" e (iii) a que enxerga que o art. 111 proíbe a utilização pelo intérprete da analogia, da equidade, e dos princípios gerais do direito, tal qual expusemos alhures.

Buscando firmar a sua própria compreensão a respeito dos dispositivos, os autores adotam uma premissa fundamental: o reconhecimento da carga normativa do art.111 do CTN.

---

31 TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica. Acesso em: 25 jun. 2021.

32 Cf. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Reflexões Históricas sobre o Artigo 111 do CTN: a Escolha pela Expressão "literalmente" em oposição à Expressão "restritivamente". Revista de Direito Tributário Atual, v.32, p.248-249/250.

33 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. IN: ÁVILA, Humberto. Fundamentos de Direito Tributário (org.). Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

Com firme esteio na tese da textura aberta da linguagem, e, por via de consequência, do Direito, preconizada por HART, manifestam os autores que a interpretação literal "*é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes*".

Ademais, o art. 111 do CTN exige a aplicação do argumento *a contrario*, na medida em que as regras que veiculem o conteúdo dos incisos daquele dispositivo "*devem ser tidas não apenas como "suficientes" para produzir as consequências enunciadas no consequente da norma, mas também "necessárias" para este efeito, de sorte que na ausência das condições instituídas na hipótese de incidência as consequências estarão afastadas*".

A essas considerações, de todo acertadas, os autores acrescentam uma constatação de supina relevância, qual seja, a de que o art.111 do CTN decorre do princípio da segurança jurídica:

> Em particular, o art. 111 do CTN é uma instanciação da "função eficacial interpretativa" deste princípio, é dizer, de sua densificação no seio da interpretação da legislação tributária.
> A exigência de "interpretação literal", portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado.
> A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas "convenções interpretativas" existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.
> Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da "continuidade da ordem jurídica", da "proteção da continuidade, do ponto de vista material", das situações jurídicas consolidadas, da "fidelidade do sistema à justiça" e da "proteção da disposição concreta ou do investimento" realizado pelos contribuintes.

A posição dos autores é avalizada por MISABEL DERZI, uma das subscritoras do presente:

> Como decorrência dessa equiparação entre 'interpretação' literal e 'interpretação semanticamente possível', podemos concluir, usando uma imagem Kelseniana, que qualquer interpretação situada no interior da moldura normativa estabelecida pelo legislador pode ser considerada compatível com o cânone literal. O que o dispositivo em comento veda é unicamente a integração criativa do direito, para além do texto da norma. Trata-se, portanto, de um correlato do princípio da legalidade, que constitui um dos princípios fundamentais de todo o Direito Tributário. Os efeitos jurídicos da norma são, portanto, muito próximos dos efeitos dos §§ 1º e 2º do art. 108.[34]

Exposta assim a questão, façamos algumas considerações sobre a posição de nossa grande jurista homenageado, SOUTO MAIOR.

5. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS DE SOUTO MAIOR

Em seus escritos sobre a ciência e sua relação com o pensamento jurídico, o Professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES adota o postulado teórico da "unidade do método", o que implica, no âmbito da ciência do direito, a adoção do denominado **positivismo metodológico**.

Por positivismo metodológico se entende a construção intelectual segundo a qual a ciência deve aspirar à objetividade e delimitar claramente o âmbito do seu conhecimento, abrindo mão da tentação frequente de valorar o seu objeto e de realizar juízos normativos sobre como deveria ser o direito. É uma perspectiva teórico-metodológica historicamente adotada por grandes filósofos analíticos do direito, numa tradição que transcende diferentes culturas jurídicas e pode ser encontrada em nomes como JOHN AUSTIN, HANS KELSEN, H. L. A. HART E NORBERTO BOBBIO.

A principal vantagem dessa abordagem para a ciência do direito é que ela possibilita, se seus pressupostos metodológicos estiverem atendidos, "a demarcação da ciência do direito no sentido estrito em limites precisos e rigorosos".[35]

Uma contribuição importante de SOUTO MAIOR BORGES para a ciência do direito, entre tantas, é justamente a sua tese de que os mesmos princípios metodológicos que nos permitem avaliar a correção de uma proposição construída no âmbito da ciência natural são válidos, com igual rigor, para qualquer outra ciência, incluindo-se a ciência do direito.

Um leitor desconfiado poderia, porém, indagar se o postulado da unidade metodológica – que implica a existência desse único método científico em

---

[34] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro..., op.cit., p.1077.

[35] Borges, José Souto Maior. *Obrigação tributária: Uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 3.

todos os domínios do conhecimento, incluindo-se o domínio das ciências que têm objeto normativo, como a ciência do direito – é consistente com o fato de a ciência do direito operar segundo um princípio diferente do princípio da causalidade, que as ciências naturais utilizam para explicar as conexões entre causas e consequências no mundo fenomênico.

Como explica o Professor SOUTO MAIOR BORGES,

> "As normas jurídicas atuam, na sociedade, segundo o princípio da imputação: dado um certo antecedente normativamente previsto, um descritor normativo (*Voraussetzung*), deve-se seguir um certo consequente, um prescritor normativo (*Folgerung*). Quer dizer: ao comportamento normativamente regulado imputa-se uma consequência juridicamente relevante (...).
> Diversamente, as ciências naturais regem-se pelo princípio da causalidade: dada uma certa causa, seguir-se-á necessariamente um efeito. Dada a elevação da temperatura a cem graus centígrafos, ocorrerá, sob certas condições, a ebulição da água. Essa diversidade de princípios reguladores do mundo natural e do normativo induz ao entendimento equivocado de que, também metodologicamente, são diversos os critérios para a construção das ciências da natureza no confronto com as ciências normativas. Não o são, contudo".[36]

Por que – alguém poderia indagar – isso é assim? Por que seria defensável no âmbito desses dois tipos de ciência – com objetos tão diferentes: um deles situado no mundo fenomênico e o outro no mundo normativo – um mesmo método de comprovação da verdade de suas hipóteses e proposições?

Para responder a essas perguntas, é preciso lançar o nosso olhar para o elemento que une essas duas esferas do pensamento e estabelece o **ponto comum** entre todos os tipos de ciência, que reside na sua **falibilidade** e na onipresente possibilidade do erro na investigação científica.[37]

Qualquer hipótese teórica – explica Souto Maior Borges, forte em Karl Popper – "só pode ser corroborada provisoriamente, é dizer, enquanto alguma prova crucial de refutação não a infirmar".[38]

O erro, para Souto, é uma "presença biologicamente inevitável no conhecimento humano",[39] e por isso qualquer explicação sobre a ciência, a demonstrabilidade e a verdade deverá estar atenta à sua possibilidade e à contribuição que ele oferece para a avaliação de qualquer teoria científica. Nas palavras do autor,

---

36 Id. Ibid., p. 4.

37 Borges, José Souto Maior. *Ciência Feliz*, 2ª. Ed., versão castelhana, trad. Juan Carlos Panez Solorzano. Lima: Palestra, 2012.

38 Id, Ibid, p. 36.

39 Id, Ibid, p. 37.

> "Faz muito que nós deveríamos ter aprendido a conviver com ele e a reconhecer que ele demarca por exclusão o conteúdo de verdade de uma hipótese científica, oferecendo o critério de demarcação do conteúdo-de-verdade (parcial) de uma teoria. Ali, onde está a verdade no interior das proposições descritivo-explicativas que a ciência tece está também o erro de uma teoria. Não há hipóteses científicas insusceptíveis de erro. Elas são como redes lançadas ao mar, podem colher um conteúdo-de-verdade, mas também o erro, que o esforço crucial de refutação revela". [40]

A palavra-chave para a ciência, portanto, é a "experimentação". Proposições científicas, dentro e fora do direito, devem ser tidas como aceitáveis enquanto capazes de explicar adequadamente o seu objeto e enquanto não infirmadas por experiências contrárias destinadas a testar a sua resistência ao erro.[41]

Uma vez que o objeto da ciência do direito é o próprio sistema jurídico-normativo, conclui-se que "as proposições da doutrina jurídica são cientificamente testáveis se e enquanto voltadas para as normas", é dizer: "só as normas do direito positivo poderão infirmar ou confirmar as propostas doutrinárias que a doutrina jurídica se aventura em formular".[42] Uma boa construção teórica será, pois, uma construção capaz de resistir ao escrutínio desse teste e a uma análise crítica proveniente das interpretações contrárias.

Ao final dessas considerações, devemos reter duas grandes lições da doutrina anteriormente exposta, em especial a de SOUTO MAIOR: **(a)** o CTN, muito anterior à Constituição de 1988, não pode ser a ela contraposto, mas interpretado à luz das limitações constitucionais vigentes, como os direitos fundamentais individuais e sociais e os grandes princípios da segurança, proteção da confiança, previsibilidade e equidade; **(b)** assim, não é possível uma interpretação "literal", na linha de apropriação de um único sentido, fixo no tempo e bastante em si; **(c) a literalidade** a que se refere o art. 111 do CTN deve ser articulada à "fidelidade do sistema à justiça" e à "proteção da disposição concreta ou do investimento" realizado pelos contribuintes; **(d)** razão pela qual o teste ou o método positivista, preconizado por SOUTO MAIOR, deve atuar para confirmar ou infirmar as propostas doutrinárias de interpretação, observados, é claro todos os condicionamentos anteriores.

Com base nessa visão a respeito do art. 111 do CTN, passa-se a analisar a posição dos tribunais superiores, com a escolha de um tema específico, para que a visão jurisprudencial seja incorporada ao debate.

---

40 Id, Ibid, p. 37.

41 Borges, José Souto Maior. *Obrigação tributária*, cit., p. 5.

42 Id, Ibid, p. 5.

6. A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RELATIVO ÀS MOLÉSTIAS GRAVES NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Um tema que suscitou diversas manifestações do STJ a respeito da inteligência do art. 111 do CTN diz respeito à isenção do imposto de renda relativo às moléstias graves elencadas no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88:

> Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:
>
> (...) XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, 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;

Nos autos do REsp nº 734.541/SP, cuidava-se de servidora pública aposentada paulistana que objetivava o reconhecimento do seu direito à referida isenção, em virtude de ter sido acometida por câncer de mama (neoplasia maligna). A Fazenda Pública do Município de São Paulo argumentava que a isenção não poderia ser concedida porque a servidora não apresentava os sintomas da doença por cerca de 10 anos, ou seja, restaria ausente a contemporaneidade da doença.

Naquele julgamento, em 2006, o STJ consignou a insuficiência da interpretação literal para a solução da demanda, uma vez que ela conduziria a um resultado contrário ao princípio da dignidade da pessoa humana. Nos termos do voto do Min. LUIZ FUX, relator do feito, o objetivo da regra isencional seria o de "*diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento médico*". Dado que os portadores de câncer necessitam sempre de acompanhamento médico, até para que se possa monitorar recidivas, a necessidade da contemporaneidade da doença não serviria de critério apto a mitigar o gozo do direito insculpido no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88.[43]

Este entendimento, que, em verdade, remonta a arestos proferidos pelo Tribunal da Cidadania há mais de duas décadas, restou cristalizado na Súmula 627 do STJ, segundo a qual "*o contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da*

[43] STJ, Primeira Turma, REsp nº 734.541/SP, Rel. Min. Luiz Fux, jul. 02/02/2006, DJ 20/02/2006.

isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade".

Também a respeito do tema foi editada a Súmula 598, que predica ser desnecessária "*a apresentação de laudo médico oficial para o reconhecimento judicial da isenção do imposto de renda, desde que o magistrado entenda suficientemente demonstrada a doença grave por outros meios de prova*".

O art. 111 do CTN voltaria ao debate, inserido nesse contexto, em outras duas oportunidades.

Com efeito, no Tema 250 dos Recursos Repetitivos do STJ, discutia-se se o rol das doenças elencadas no art.6º, XIV, da Lei nº 7.713/88 seria taxativo ou exemplificativo.

O enfrentamento da questão se deu pelo julgamento do REsp nº 1.116.620/BA. Naqueles autos, cuidava-se de contribuinte portadora de distonia cervical, descrita na própria ementa do julgado como "*patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias*", não elencada no dispositivo veiculador da isenção.

Elencando inúmeros precedentes do próprio STJ, o Relator – novamente o Min. LUIZ FUX – não garantiu o gozo da isenção pleiteada, ao argumento de que as doenças não elencadas expressamente no dispositivo legal não dariam direito ao gozo da isenção. Naquela oportunidade, consignou-se que o art. 111 do CTN predica "*a impossibilidade de interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva*".[44]

Já no Tema 1037 dos Recursos Repetitivos, discutia-se se a isenção em comento apenas abrangeria os aposentados ou se ela também se aplicaria aos trabalhadores em atividade.

Tal questão foi analisada inicialmente pela Suprema Corte, sob o ângulo constitucional, no julgamento da ADI 6025. A Procuradoria-Geral da República, autora da ação, arguia a inconstitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, por violação ao princípio da isonomia, ao fundamento de que a isenção não poderia ser gozada apenas pelos aposentados, mas também pelos trabalhadores que ainda permaneceriam em atividade, muito embora acometidos pelas doenças constantes do dispositivo.

A ação foi julgada improcedente, nos termos do voto do Relator, o Min. ALEXANDRE DE MORAES, cuja ementa retrata muito bem as razões por ele aduzidas:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOS-

[44] STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.116.620/BA, Rel. Min. Luiz Fux, jul. 09/08/2010, DJe 25/08/2010.

> SIBILIDADE 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.[45]

Retornando-se ao STJ, a questão não foi analisada sob a ótica dos princípios da separação dos poderes e da isonomia, mas sim à luz do art. 111 do CTN. Entendeu-se, com base nas considerações do Relator, o Min. Og Fernandes, que a interpretação literal por ele preconizada vedaria ao intérprete "*estender os efeitos da norma isentiva, por mais que entenda ser uma solução que traga maior justiça do ponto de vista social*".[46] Assim, tratando o dispositivo de proventos de aposentadoria, não haveria que se falar em direito ao gozo da isenção aos trabalhadores ainda em atividade.

Na toada da divergência, vale citar trecho de voto notável, proferido pelo Min. Napoleão Maia:

> 53. Logo, embora art. 111 do CTN preveja interpretação literal das normas sobre concessão de isenção tributária, não se pode atribuir a esse dispositivo caráter absoluto, impondo que o aplicador do Direito confira uma interpretação meramente gramatical ao texto legal, visto que a interpretação da legislação tributária é feita segundo os critérios de interpretação sistemática, teleológica, histórica e demais utilizados em qualquer ramo de Direito, a fim de esclarecer o alcance e conteúdo da lei escrita, possibilitando que a norma exonerativa tributária alcance a singularidade de cada caso.

---

45 STF, Pleno, ADI 6025/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, jul. 20/04/2020, DJe 26/06/2020.

46 STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.814.919/DF, Rel. Min. Og Fernandes, jul. 24/04/2020, DJe 04/08/2020.

> 54. Na hipótese dos autos, cinge-se à controvérsia dos autos a esclarecer se a isenção do Imposto de Renda, conferida aos portadores de doença grave arroladas no art. 6o, XIV da Lei 7.713/1988, restringe-se apenas aos proventos de aposentadoria, ou pode ser elastecida para alcançar a remuneração percebida pelo contribuinte que está em atividade laborativa, mesmo estando acometido por neoplasia maligna.
>
> 55. A indagação exsurge porque a norma que desonera a carga tributária do indivíduo diagnosticado com moléstia grave dispõe sobre proventos da inatividade, o que, numa interpretação puramente gramatical, exclui aquele enfermo que permanece na atividade, mesmo que já possua todos os requisitos para passar para aposentadoria por invalidez, não obstante seja notório que a finalidade primordial da norma de exclusão tributária foi justamente de propiciar meios que atenuem o sacrifício das pessoas acometidas de doença grave, ao assegurar-lhes mais recursos para tratamento médico e curativo, dando efetividade ao princípio da dignidade da pessoa humana, na defesa do postulado maior da proteção e da valorização da vida.
>
> 56. Partindo das razões que levaram o legislador a entender que os inativos portadores de doenças graves mereciam um tratamento fiscal privilegiado, com a intenção de não sacrificar demasiadamente os seus proventos, causa estranheza a adoção de uma interpretação literal para suprimir a isenção legal daqueles indivíduos que estão submetidos à mesma enfermidade, enfrentando as mesmas adversidades e com elevados gastos efetivados com medicamentos, pela mera condição de que ainda se encontrarem em atividade.
>
> 57. Importante ressaltar a histórica e salutar tarefa hermenêutica de aprimoramento do sistema normativo de proteção com vistas a adequar às exigências sociais e à realidade da vida, razão pela qual não se pode deixar de considerar que estudos modernos orientam a possibilidade de permanência na ativa como estratégia de tratamento de pessoas portadoras de doenças que, embora graves e significativas, não prejudicam na capacidade laboral, haja vista as repercussões positivas que a manutenção das atividades cotidianas possuem como fator de promoção e recuperação da saúde. Entre tais fatores figuram o aumento de autoestima e o desenvolvimento de capacidade de empatia nas relações sociais desse indivíduo no ambiente de trabalho, o que, sem dúvidas, acarretam melhora do quadro clínico do enfermo. Quem poderá negar esses efeitos da laborterapia?

Nesse sentido, pode-se concluir que o STJ, tal qual a doutrina majoritária nacional, tem entendido que a norma que se pode depreender do art. 111 do CTN é no sentido da vedação à analogia e à interpretação extensiva. Contudo, acreditamos que tal constatação não basta: é necessário dar normatividade ao texto constitucional. Mas ele o fez, quando possível, ao se retirar da literalidade para iluminar o direito fundamental à saúde, como no primeiro caso relatado.

7. O SENTIDO QUE SE EXTRAI DENTRO DA MOLDURA NORMATIVA, IMPOSTA PELO ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/88

Voltando ao texto literal da norma de isenção em tela, à luz do método positivista de SOUTO MAIOR, temos que o dispositivo não consagra duas morbidades independentes. Pode ocorrer que elas estejam conectadas, uma sendo a causa da outra. Mas não são necessariamente concausas do benefício isentante. À primeira leitura, parece que a inatividade seria uma concausa da isenção, como consta do voto do Min. ALEXANDRE DE MORAES. Segundo o voto exarado na ADI 6025, em 2020, haveria dois critérios cumulativos: a inatividade; a enfermidade grave. Mas examinemos as hipóteses que se seguem:

i) pode ocorrer que a moléstia, por sua gravidade, leve à aposentadoria por invalidez, caso em que ela provocaria a incapacidade ao trabalho, antes mesmo de o contribuinte preencher os requisitos (tempo de contribuição, idade e prestação de serviço) para alcançar a aposentadoria plena; aqui a isenção será inegável;
ii) ao contrário, pode se dar o caso de um servidor que, tendo preenchido todos os requisitos para a aposentadoria integral, a requeira, embora não seja portador de qualquer das moléstias arroladas no art. 6º, XIV, da citada Lei 7.713; claro está que não fará jus à isenção;
iii) não obstante, na última hipótese, letra **(II),** alguns anos depois, supervenientemente, advindo alguma daquelas moléstias constantes da lei isentante em tela, haverá o direito ao benefício, retroativamente. A interpretação é decorrente da redação do dispositivo, que assegura a isenção, ainda que a doença "*tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.*"

Sendo assim, a lei garante um benefício retroativo, caso a moléstia se instale em data posterior à da concessão da aposentadoria, podendo o contribuinte repetir os valores pagos.

Observe-se que, na última hipótese, os dois critérios, inatividade e enfermidade grave, não são concomitantes, nem cumulativos. A contração da moléstia, em data posterior à da aposentadoria, tem o condão de isentar do imposto.

Ora, na ADI 6025, estamos diante de fato similar, mas temporalmente oposto, em que o contribuinte contrai a moléstia grave antes de requerer a aposentadoria, dando-se mera antecipação da doença. O reconhecimento do direito ao benefício não nos parece violar o dispositivo da norma isentante, desde que o contribuinte tenha direito adquirido ao gozo da aposentadoria (no caso por invalidez).

Como é sabido, de longa data, a jurisprudência de nossos tribunais superiores fixou a inteligência de que o direito adquirido à aposentadoria passa

a integrar o patrimônio de seu titular a partir do momento em que todos os requisitos para alcançar o benefício previdenciário estiverem completos. Nesse caso, a inexistência do exercício do direito é irrelevante.

A decisão da Corte Suprema na ADI 6025 parece condicionar o gozo da isenção constante da Lei 7.713/88 ao exercício do direito de aposentadoria, presa à expressão: "*art. 6º Ficam isentos do imposto de renda (...) XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma motivada...,* "esquecendo-se de que o final do mesmo dispositivo abre mão da cumulatividade ou concomitância dos dois critérios, para beneficiar períodos de aposentadoria sem qualquer moléstia grave: ... *"mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma."*

Ora, se o contribuinte tem direito adquirido à aposentadoria ou reforma em decorrência da moléstia, conforme dispõe a lei isentante, mas não requer o benefício, para continuar no trabalho, como espécie de *terapia ocupacional,* no dizer do Min. NAPOLEÃO MAIA, em voto já citado, então a remuneração recebida tem o valor equivalente ao de proventos a que faz jus. No momento em que efetivar a aposentadoria, o contribuinte poderá pleitear o benefício retroativamente, por aplicação do mesmo dispositivo, *in fine.*

Ademais, a inteligência do dispositivo legal em tela, no sentido de que o exercício do direito à aposentadoria seria obrigatório para o gozo da isenção, como definiu o STF, é prejudicial às finanças públicas. Em se tratando de contribuinte, portador de moléstia grave, que não requer a aposentadoria, embora tenha direito adquirido à inatividade, há renúncia à isenção. A decisão da Corte obriga o contribuinte à aposentadoria, vedando-lhe a renúncia, ainda que provisória.

Finalmente, os fundamentos da isenção analisada somente se compreendem com a invocação dos preceitos constitucionais.

8. O PAPEL DA CONSTITUIÇÃO NA COMPREENSÃO DO ART.111 DO CTN

A esta altura, podemos antecipar que a interpretação literal, em si, parece de impossível realização, se compreendida como método de obtenção do sentido unívoco dos textos jurídicos, razão pela qual é necessário conjugá-la com os métodos interpretativos teleológico e sistemático. Lado outro, em se reconhecendo a normatividade do art. 111 do CTN, também nos parece correto supor que este dispositivo predica que a interpretação não seja extensiva.

Com a primeira afirmativa, queremos realçar que a interpretação predicada pelo art.111 não pode prescindir, sobretudo, da interpretação do texto constitucional. E não apenas aquele dispositivo. Nenhuma lei pode excluir que determinada norma jurídica seja interpretada desconsiderando-se o que prevê a Constituição.

Este pensamento já foi manifestado por um dos autores do presente estudo, especialmente no que se refere aos incentivos fiscais destinados à concretização dos direitos sociais:

> A Seguridade Social é um dos instrumentos mais eficientes para realização das garantias sociais postas no Texto Constitucional, como o elemento da finalidade, intrínseco às fontes de custeio da Seguridade Social e, como visto, o Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, garantias democráticas e preservação da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais.
> A sua finalidade deve ser preservada como uma diretriz do sistema de custeio e das desonerações tributárias concedidas para efetivação de garantias sociais. Assim, é possível aplicar à vinculação de receitas de determinados tributos para a Seguridade Social (finalidade das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social) princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica, do princípio da proteção da confiança, do princípio da proteção do retrocesso. É possível, ainda, afirmar que os princípios e valores mencionados devem dirigir a interpretação dos dispositivos de imposição e desoneração das contribuições sociais, neste último caso, quando a desoneração também visa à consagração de um direito social.
> (...)
>
> Portanto, ao nosso sentir, o critério literal somente viria a amesquinhar o próprio Estado Democrático de Direito, seus valores e sua diretriz (a dignidade da pessoa humana), assim, aos benefícios fiscais que visam concretizar os direitos sociais deve se ter a mesma diretriz que as interpretações das imunidades.
>
> Sob tal aspecto, é preciso lembrar que ALIOMAR BALEEIRO, em obra notável e clássica, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, fixou a inteligência de que as imunidades respondem a valores caríssimos à Constituição, razão pela qual, dentro dos limites possíveis da palavra, deve-se rejeitar a interpretação limitada e estritamente formal. Defendeu o grande jurista que, sob a forma jurídica, se deve buscar a interpretação ampla, sem descurar do efeito econômico, para que a razão de ser da imunidade se efetive. Destarte, jamais pode ser permitido que o Texto Constitucional seja amesquinhado, mas sim consagrado em seu real alcance.[47]

Assim é que, segundo nos parece, a concretização de direitos fundamentais – núcleo essencial da Carta Política – é que deve ditar a interpretação das isenções fiscais. Interpretá-las literalmente significa utilizar-se de algum dos sentidos possíveis extraíveis do texto normativo, em conjugação à finalidade da norma e

---

47 LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Org.). Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. 1ed.São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, v. , p. 849-888.

das demais componentes do sistema. Contudo, se tais sentidos conflitarem com o que dispõe a inteligência da Constituição, não poderão prevalecer, sob pena de desmantelamento do sistema jurídico e da própria disfuncionalidade do Direito.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Reflexões Históricas sobre o Artigo 111 do CTN: a Escolha pela Expressão "literalmente" em oposição à Expressão "restritivamente". Revista de Direito Tributário Atual, v.32, p.245-255.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro: CTN comentado. - 14. ed., rev., atual. e ampl. por Misabel de Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro, Forense, 2018.

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

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos, Curso de direito financeiro e tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a interpretação literal e o art. 111 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 175, abr.2010, p.161-178.

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

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. IN: ÁVILA, Humberto. Fundamentos de Direito Tributário (org.). Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. – 10 edição, tradução de João Baptista Machado – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

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

GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. – Tradução de Edson Bini. – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HESPANHA, António Manuel. O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje. – 2.ed. – Coimbra: Almedina, 2014.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. – 3ª edição, tradução de José Lamego. – Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Org.). Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. 1ed.São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, v. , p. 849-888.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação literal da regra que outorga isenção. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 217, out.2013, P.24-26.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. – 20.ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MAYNEZ, Eduardo García. Introducción al estúdio del derecho. – 53ª edición. – México: Editorial Porrua, 2002.

NINO, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. – 2ª edición ampliada y revisada. 12ª reimpresión. – Buenos Aires: Editoral Astrea, 2003.

RÁO, Vicente. O direito e a vida dos direitos. – 7ª edição anotada e atualizada com o novo Código Civil por Ovídio Rocha Barros Sandoval – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2013.

SOUTO MAIOR BORGES, José. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TARELLO, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima: Palestra Editores, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica. Acesso em: 25 jun. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.