Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

ISONOMIA TRIBUTÁRIA APLICADA À ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 39 DA LEI 11.196/2005

JOSÉ EDUARDO BATTAUS

RIBEIRÃO PRETO/SP

2012

JOSÉ EDUARDO BATTAUS

ISONOMIA TRIBUTÁRIA APLICADA À ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 39 DA LEI 11.196/2005

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* Televirtual como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhaguera-Uniderp
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

Orientador: Prof. Jorge Eduardo Nunes de Souza

RIBEIRÃO PRETO/SP
2012

DEDICATÓRIA

À Maria Raquel,

Pessoa especial, sempre ao meu lado alegrando-me com sua doçura e atenção. Agradeço-lhe o incentivo e principalmente a compreensão durante minha ausência. Com amor,

José Eduardo

RESUMO

O artigo 39 da Lei 11.196/2005 isenta de imposto de renda o lucro decorrente de venda de imóveis residenciais desde que o produto daquela venda seja utilizado na aquisição de outros imóveis de mesma natureza no País. A finalidade do presente estudo será demonstrar a impossibilidade jurídica de se restringir referida isenção apenas quando o produto da venda for empregado para a aquisição de outro imóvel; não beneficiando o contribuinte que o utilizar na construção do mesmo bem. Certo de que o princípio fundamental da isonomia constitui cláusula geral do ordenamento jurídico, com repercussão inclusive no Direito Tributário, não pode o legislador desigualar contribuintes em situações equivalentes. Forte que a *mens legis* albergada na referida norma é facilitar o acesso à moradia – direito social protegido constitucionalmente, inexiste razão plausível para alijar o construtor dessa desoneração fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL, PRINCÍPIO DA ISONOMIA, ISENÇÃO, IMPOSTO DE RENDA.

ABSTRACT

Article 39 of Law 11196/2005 makes gains from the sale of residential real estate exempt from income tax, provided that said gains are used to acquire other such properties in Brazil. The purpose of this study is to show how said exemption could not legally be limited to instances where the gain is used to acquire other real estate, as no benefit is derived for a taxpayer who uses it to build a residential property. In the certainty that the fundamental equity principle is a general rule of the legal system, as it has impacts even on Tax Law, lawmakers cannot place in an unequal footing taxpayers who are in equivalent situations. As the *mens legis* strongly harbored in said rule is to make access to housing easier – a social right protected by the Constitution, there is no plausible reason to exclude a builder from such tax exemption.

KEYWORDS: TAX LAW AND CONSTITUTIONAL LAW, EQUITY PRINCIPLE, EXEMPTION, INCOME TAX.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário da Justiça

IN – Instrução Normativa

IPTU – Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana

MI – Mandado de Injunção

Min. - Ministro

Rel. – Relator

p. – página

SRF – Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil)

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Lista de abreviaturas e siglas

Introdução..... 2

1. Formulação do problema..... 3

2. Objetivo..... 3

3. Metodologia..... 4

4. Referencial teórico..... 5

5. Organização do trabalho..... 5

CAPÍTULO I

6. Federação, competência tributária e isenção..... 7

7. Isenção. Noção..... 7

7.1 Natureza jurídica..... 8

7.2 Distinção entre isenção, não-incidência e imunidade..... 9

7.3 A isenção no contexto da extrafiscalidade..... 10

7.4 A interpretação da norma isentiva..... 11

CAPÍTULO II

8. O alcance do princípio da isonomia..... 15

9. Isonomia no Direito Tributário..... 17

9.1. Considerações introdutórias. Segurança jurídica no contexto da tributação e os direitos fundamentais do contribuinte..... 17

9.2. O princípio da isonomia tributária..... 18

CAPÍTULO III

10. A isenção do artigo 39 da Lei 11.196/2005 22

10.1. Delimitação do beneficiário da isenção segundo o artigo 39 da Lei 11.196/05 23

10.2. Da invalidade do critério de desigualação 25

11. Do aparente conflito com o artigo 111, II do CTN 28

12. O Poder Judiciário e a realização da isonomia 31

13. Proposta para operacionalizar a prova dos requisitos da isenção para o construtor 35

Considerações finais 36

Referências 39

INTRODUÇÃO

O artigo 39 da Lei 11.196/2005 outorga isenção de imposto de renda ao contribuinte que obtiver ganho de capital (lucro) com a venda de imóveis residenciais desde que aplique, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, o produto da venda na aquisição de outros imóveis residenciais no País.

A finalidade do presente estudo será demonstrar a impossibilidade jurídica de se restringir referida isenção apenas ao contribuinte que direcione o produto da venda para a ***aquisição*** de outro imóvel. Forte que a *mens legis* albergada na referida norma é facilitar o acesso à moradia – direito social protegido constitucionalmente, inexiste razão plausível para não estender esta desoneração fiscal a quem empregar o produto da venda na ***construção*** da nova casa residencial.

Assim, convém desde já anunciar que a matéria em apreço insere-se no importante contexto das limitações do poder de tributar do Sistema Tributário Nacional, especificamente a que preconiza o dever de tratamento igualitário entre contribuintes em situações equivalentes, corolário do princípio fundamental da isonomia tributária (art. 150, II, CF).

É certo que a isenção tributária insere-se no contexto da extrafiscalidade, sendo, pois, destinada a realização de interesses relevantes para o Estado. No entanto, nem por isso a sua criação é manifestação de poder discricionário. A isenção não pode ser instituída de maneira desarrazoada, com arbítrio.

Oportuno, então, analisar se os beneficiários da isenção do artigo 39 da Lei 11.196 foram delimitados a partir de critério de discrímen válido, sem quebra de isonomia. Nesse contexto não se prescindirá de realizar criteriosa análise daquela norma à luz do artigo 111, II do CTN, que impõe interpretação literal para as normas de isenção.

Por fim, alcança-se o contexto prático do tema, qual seja viabilizar a realização da igualdade pelo Poder Judiciário.

Convém abordar se esta isenção pode ser concedida em juízo ao contribuinte que pretenda empregar o produto da venda (inclusive o lucro) de seu imóvel residencial na construção de novo imóvel de igual destinação. Buscar-se-á demonstrar a possibilidade de o juiz conceder o direito à isenção sem se transmudar

em legislador positivo, atuação defesa ao Poder Judiciário segundo o princípio da divisão dos Poderes (art. 2.º, CF).

Portanto, este estudo mostra-se perfeitamente oportuno, não constituindo obra de retórica acadêmica. Embora aos olhos do leigo a situação de quem adquire seja absolutamente equivalente a de quem constrói, necessário analisá-las sob o enfoque técnico do Direito Tributário.

Inegável que o problema em xeque pode tocar qualquer pessoa, motivo pelo qual se evidencia a relevância social do tema.

Por fim, identificar hipótese de isenção tributária anti-isonômica, abusivamente restrita a determinado rol de contribuintes, constitui relevante papel científico para o aperfeiçoamento da legislação tributária e realização de justiça fiscal.

1. FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Fere o princípio da isonomia tributária restringir a isenção do imposto de renda apenas a quem adquire um novo imóvel residencial, negando-a a quem pretende empregar o produto da venda na construção de novo imóvel?

É possível estender a isenção para a hipótese da construção tendo em vista a exigência de se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (art. 111, II, CTN)?

A isenção do artigo 39 da Lei 11.196/05 está comprometida com a realização do direito social de moradia previsto no artigo 6.º da Constituição Federal?

O artigo 39 da Lei 11.196/2005 escolheu critério de discriminação válido para identificar o beneficiário da isenção?

O Poder Judiciário pode estender a isenção ao construtor sem incorrer em ofensa ao princípio da divisão dos Poderes?

Existe método hermenêutico que viabilize ao Poder Judiciário estender a isenção ao construtor?

2. OBJETIVO

Demonstrar que a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da venda do imóvel residencial também deve ser estendida a quem pretende construir um novo imóvel residencial.

3. METODOLOGIA

Segundo Salomon (2004, p. 156), o método dedutivo vale-se de postulados e teoremas para se alcançar uma conclusão particular. Exatamente a proposta deste trabalho, que a partir da teoria geral da igualdade pretende justificar o vício de inconstitucionalidade presente na norma de isenção do artigo 39 da Lei 11.196/05.

Serviu-se de pesquisa do tipo aplicada, assim definida por Salomon (*ob. cit.*, p. 158):

> São as que se destinam a aplicar leis, teorias e modelos, na solução de problemas que exigem ação e/ou diagnóstico de uma realidade (geográfica, social, econômica, política etc.). Geralmente essas pesquisas supõem a existência de pesquisas puras já realizadas, mas pode ocorrer que o problema específico exija um trabalho duplo: o da investigação de uma "microteoria" que passará a funcionar como o quadro de referência específico e a aplicação desse quadro na ação planejada em decorrência da pesquisa.

A pesquisa aplicada permitirá alcançar o objetivo deste estudo, qual seja a demonstração da inviabilidade jurídica de se restringir a isenção apenas a quem aplique o produto da venda do imóvel residencial na **aquisição** de novo imóvel de igual destinação.

Portanto, propõe-se alteração de entendimento jurídico de modo a compatibilizá-lo com o princípio da isonomia tributária. Exatamente a ideia de Salomon (*ob. cit.* p. 159): "Pesquisa aplicada: para modificar o modo como se fazem as coisas, os resultados dos trabalhos (...) satisfazendo necessidades e demandas da vida moderna, e recolhendo metódica e sistematicamente os resultados que comprovam seu valor".

Para tanto foi realizada revisão bibliográfica na área de Direito Constitucional e Tributário. Não se prescindiu, igualmente, da coleta de precedentes jurisprudenciais úteis à demonstração do objetivo deste estudo.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de legitimar o não pagamento de imposto de renda inclusive para quem aplique o produto da venda na construção de novo imóvel residencial, valer-se-á de denso escólio doutrinário sobre o princípio da isonomia aplicado à isenção tributária.

A saber, certo de que o princípio da isonomia tributária previsto no artigo 150, II, da CF constitui *"o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente no caput do art. 5.º"* (TORRES, 2009), evidencia-se sua natureza de direito fundamental do cidadão, verdadeira garantia contra a instituição de privilégios odiosos na seara fiscal responsáveis por desigualar situações equivalentes. Sem dúvida, a noção de justiça está implícita no conceito de isonomia. Assim, na sua atividade legiferante deve o Estado observar o princípio da igualdade, evitando a criação de leis injustas.

Nesse contexto importa analisar as isenções tributárias enquanto instrumentos de finalidade extrafiscal voltadas à realização de objetivos constitucionalmente consagrados, do qual é exemplo o direito social de moradia previsto no artigo 6.º da Carta Magna.

Verifica-se, então, que as isenções tributárias devem guardar estrita obediência ao princípio da isonomia, vetor aparentemente ignorado no artigo 39 da Lei 11.196/05 quando alijou da benesse fiscal o contribuinte que pretenda construir sua nova residência valendo-se do produto oriundo da venda do imóvel residencial.

5. ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em três partes. A primeira aborda genericamente a isenção tributária. Não se procurou esgotar o tema. Apenas se situou a isenção na grande área do Direito Tributário, comparando-a com institutos afins e fazendo sumária abordagem de sua aplicação no contexto da extrafiscalidade.

A segunda parte cuida do princípio fundamental da igualdade contido no artigo 5.º, *caput,* da CF, necessário para se demonstrar a importância da isonomia tributária enquanto direito fundamental do contribuinte e principalmente como garantia de segurança jurídica no seio da tributação.

Por fim, alcança-se o tema principal. A par das noções anteriormente introduzidas, demonstra-se que a isenção do artigo 39 da Lei 11.196/2005 fere irremediavelmente o princípio da isonomia tributária, não havendo alternativa senão estender esta desoneração fiscal a outros contribuintes em situação equivalente, caso daquele que almeja obter o seu novo imóvel residencial mediante construção.

CAPÍTULO I

6. FEDERAÇÃO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO

Impossível embrenhar-se no tema isenção sem abordar competência tributária, isto é, a aptidão para criar, *in abstracto,* tributos (CARRAZZA, 2005, p. 467).

De extrema pertinência consignar que as competências tributárias não se confundem com poder tributário. Com efeito, Carrazza (2005, p. 465) ensina que "cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional)".

A repartição de competências tributárias é tratada em sede constitucional justamente para a preservação da forma federativa do Estado brasileiro, que pressupõe a aliança harmônica entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, cada qual autônomo (art. 18, CF) e dotado de competências administrativas específicas.

Do contrário a federação certamente ruiria sem a repartição de competências tributárias[1].

Já a prerrogativa de isentar está diretamente associada ao exercício da competência tributária. Segundo Carrazza (2005, p. 803), *"a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela".*

Portanto, o poder de isentar constitui faculdade exclusiva[2] do titular da respectiva competência tributária, sem o quê restaria comprometida a própria aliança federal entre entes autônomos.

7. ISENÇÃO. NOÇÃO

Isenção significa exoneração tributária; redução do ônus fiscal a cargo do contribuinte. Sua instituição carece de lei específica por expressa injunção constitucional (art. 150, § 6.º[3]) reproduzida no art. 97, VI, do CTN. E nem poderia ser

diferente, pois constituindo exceção ao pagamento de tributo - obrigação *ex lege* (art. 3.º, CTN) - sua instituição logicamente reclama o mesmo veículo normativo.

O Código Tributário Nacional capitula a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN), o que não passou indene a críticas como se verá adiante.

A isenção não pode ser criada indiscriminadamente. Constitui exceção ao *princípio da generalidade da tributação*, segundo o qual todos que se encontrem na mesma situação descrita na hipótese de incidência devem suportar a mesma exigência fiscal (COSTA, 2009, p. 72). Assim, apenas justifica-se a criação de isenção para se prestigiar interesses constitucionalmente consagrados, a exemplo da necessidade de se garantir o desenvolvimento nacional (art. 3.º, II, combinado com o art. 151, I, ambos da CF); a dignidade da pessoa humana (art. 3.º, III, CF); o direito de moradia (art. 6.º, CF) etc.

Logo, pode-se dizer que se a isenção não estiver afinada com interesses legitimamente consagrados no ordenamento jurídico a sua criação incorrerá em quebra de isonomia; consagrará privilégio e ofenderá o princípio da generalidade da tributação.

7.1 NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica da isenção é matéria controvertida. Sem a pretensão de esgotá-la, não se prescinde de breve bosquejo, necessário, aliás, para extremá-la da não-incidência e da imunidade.

Não predominou a visão clássica defendida por Sousa (1975, p. 97) segundo a qual isenção é um *"favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido"*. Esta teoria pressupõe a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, cujo pagamento ficaria dispensado por força da norma isentiva.

De maior consistência científica foram as propostas de Souto Maior Borges, que a tem como *"hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada"*; e de Paulo de Barros Carvalho, para quem a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária mutilando-os parcialmente (*apud* CARRAZZA, p. 808/814).

De fato, não se pode conceber que havendo norma isentiva ocorra o fato gerador. Aquela atua paralisando parte da regra-matriz da hipótese de incidência impedindo o nascimento da obrigação tributária.

Daí advêm muitas críticas à capitulação legal da isenção enquanto modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN). Com efeito, se a isenção impede o nascimento da obrigação tributária, e, por conseguinte do próprio crédito tributário, não poderia a isenção excluir algo que sequer existiu – o crédito (AMARO, 2005).

7.2. DISTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Por razões didáticas convém primeiro trazer a lume a noção de hipótese de incidência tributária[4]: *"a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência in concretu a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária."* (ATALIBA, 2000: p. 76).

Importa especificamente o seu aspecto material, vale dizer, o fato contido na norma tributária que verificado no mundo fenomênico dá ensejo ao dever de pagar tributo. Exemplo: auferir renda, circulação de mercadoria, propriedade predial e territorial urbana etc.

Assimilado o aspecto material que dá suporte à hipótese de incidência, pode-se com facilidade distinguir isenção, não-incidência e imunidade.

Ensina Machado que a não-incidência configura-se em face da norma de tributação, sendo todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência (2000: p. 177).

Já a isenção atua diretamente sobre a própria norma de tributação, fazendo com que determinado fato, circunstancialmente, não enseje o dever de pagar tributo apesar de presente na hipótese de incidência.

A imunidade, por sua vez, caracteriza-se por um obstáculo criado pela Constituição Federal ao exercício da competência tributária. Insere-se no âmbito das limitações ao poder de tributar. Impede que o legislador crie tributo sobre determinado fato. Trata-se de forma qualificada de não-incidência.

Segundo Amaro, a imunidade atua na definição da competência (2005: p. 281). Delimita o campo de exercício da competência tributária pelo legislador.

Exemplifica o autor: *"Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência".*

Já a isenção opera no plano da incidência. Age diretamente na hipótese de incidência excepcionando determinado fato; impede a atuação da hipótese de incidência em relação a um ou alguns de seus aspectos (COSTA, p. 278).

7.3. ISENÇÃO NO CONTEXTO DA EXTRAFISCALIDADE

De extrema valia para o presente estudo é o enfoque do caráter extrafiscal das isenções tributárias.

É sabido que nem sempre a função primordial do tributo é arrecadar receita para o Estado realizar políticas públicas. Muitas vezes ganha relevo o papel extrafiscal do tributo, destinado a "inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de *finalidades não meramente arrecadatórias* mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas. " (COSTA, 2009: p. 7)

Inúmeros são os exemplos de utilização extrafiscal do tributo. Às vezes atua como importante instrumento regulatório da economia, estimulando a obtenção de crédito e a produção nacional; outras vezes, legitimado pelo princípio da seletividade, onera o consumo supérfluo mediante a variação de alíquotas; ainda, atua na proteção do meio ambiente mediante a utilização progressiva do IPTU, meio de se compelir o proprietário de imóvel a dar-lhe destinação adequada de acordo com a função social da propriedade (art. 182, § 4º, II). Eis o caráter extrafiscal do tributo.

A isenção, por sua vez, também constitui típico instrumento voltado à extrafiscalidade, comprometida com a realização de objetivos não fiscais. Confirma a presente assertiva a seguinte lição[5] de Costa (2009, p. 278):

> Também, podem ser classificadas em isenções *técnicas* e isenções *políticas*. As primeiras são aquelas legitimamente reconhecidas diante da ausência de capacidade contributiva, como é o caso da isenção destinada à preservação do 'mínimo vital", assim entendido como o mínimo de riqueza para uma pessoa física sustentar a si e a sua família com dignidade, ou para uma pessoa jurídica desenvolver suas atividades. Já as isenções políticas beneficiam, em regra, pessoas que detêm capacidade de contribuir, mas são outorgadas em função de outras finalidades, prestigiadas constitucionalmente.

Exemplo de isenção política é a do artigo 39 da Lei 11.196/2005. Embora beneficie sujeito passivo de capacidade econômica expressiva, legitima-se por prestigiar o importantíssimo direito social de moradia consagrado na Constituição Federal.

7.4. A INTERPRETAÇÃO DA NORMA ISENTIVA

Em conclusão desta primeira parte convém fazer importantíssima abordagem da norma interpretativa do artigo 111, II do CTN, útil ao terceiro capítulo deste estudo que cuidará especificamente do artigo 39, da Lei 11.196/2005 e sua conformação com o princípio constitucional da isonomia. Eis aquela norma:

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> (...)
> II - outorga de isenção;

Adiante será demonstrado o retrocesso e injustificável preconceito ditado por esta norma quando se analisa uma norma de isenção (BORGES, 2001, p. 127). Porém, por ora revela-se oportuno conhecer o método de interpretação literal. Assim leciona Barroso (2008, p. 127/128):

> Pela interpretação *gramatical* – também dita textual, literal, filológica, verbal, semântica – se cuida de atribuir significados aos enunciados linguísticos do texto constitucional. Na feliz formulação de Karl Larenz, ela consiste na compreensão do sentido possível das palavras, servindo esse sentido como limite da própria interpretação.
> A interpretação gramatical é o momento inicial do processo interpretativo. O texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete. Na interpretação constitucional, por vezes, não é necessário ir além da letra e do sentido evidente do texto, como se passa, por exemplo, em relação aos dispositivos acerca da composição e funcionamento de órgãos estatais. De regra, todavia, correrá o risco o intérprete que estancar sua linha de raciocínio na interpretação literal. Embora o espírito da norma deva ser pesquisado a partir de sua letra, cumpre evitar o excesso de apego ao texto, que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo.

Destacam-se duas ideias nessa doutrina. A primeira é a de que a interpretação literal é o momento inicial do processo interpretativo, porém, não o único. De fato, o intérprete para desvendar o alcance da norma jurídica, sua *mens legis*, deve partir do texto legal apreendendo o seu significado linguístico. A segunda

ideia alerta o intérprete de que nem sempre pode se valer apenas do método literal, pena de ser conduzido à injustiça, à fraude e até ao ridículo.

Correta essa advertência introdutória, pena de não se realizar perfeita interpretação, caracterizada pela "atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, possibilitando-lhes uma correta aplicação." (CARRAZZA, 2005, p. 42).

Forte na noção de que a norma jurídica consubstancia uma *mens legis,* isto é, uma vontade do Estado, tem-se que ao intérprete não é dado estender ou restringir o seu alcance. Neste sentido é a lição de Borges (2001, p. 118):

> A rigor as expressões "interpretação extensiva" ou "restritiva" configuram autênticos idiotismos da linguagem jurídica. Com efeito, não é possível ao intérprete estender ou restringir o alcance da lei[6]. A exigência de interpretação restritiva ou extensiva é ditada pela própria norma. O método de interpretação não restringe nem amplia o preceito: a restrição ou ampliação do seu âmbito de incidência resulta objetivamente da norma interpretada. A função do intérprete é pesquisar o valor objetivo da norma; a análise da regra jurídica é que dará em resultado o dilargar ou restringir os termos em que a mesma estava literalmente redigida. A *mens legis* é insusceptível de alteração pela via interpretativa. Deve-se ter sempre presentes estas advertências quando se fala em interpretação "extensiva" das normas jurídicas. A hermenêutica, como ensina Carvalho Pinto, não tende a restringir ou ampliar aquilo que deve, e exclusivamente, interpretar, isto é, revelar o significado, exprimir o conceito e alcance.

Ocorre que muitas vezes o método literal de interpretação não é suficiente para se encontrar o verdadeiro alcance das normas jurídicas. É nesse contexto que Carvalho (2000, p. 105/6), com acuidade, adverte para a insuficiência da interpretação literal, orientando que os signos jurídicos presentes na norma não podem ser analisados de maneira descontextualizada, fora da hipótese legal:

> Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular, as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual. O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é insuficiente par a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.
> Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.

Prefixadas essas noções apriorísticas sobre o método literal de interpretação, cumpre denunciar sua insuficiência enquanto método de interpretação

seguro para se aferir o verdadeiro alcance da norma de isenção, em que pese a norma interpretativa do artigo 111, do CTN.

A interpretação literal é flagrantemente insuficiente a delimitar, com segurança, o alcance subjetivo (sujeitos beneficiados) ou objetivo (situação, bens isentos) da isenção tributária. Às vezes, tomados os signos jurídicos presentes na norma de forma isolada, descontextualizados, o intérprete será conduzido a resultados injustos, denotando manifesta quebra de isonomia.

Com efeito, a pretexto de se realizar interpretação literal muitas vezes incorre-se em patentes inconstitucionalidades. Nesse contexto endereça-se sensata crítica ao fetichismo frequentemente emprestado ao artigo 111 do CTN, como se ele próprio, como observa Borges (2001, p. 131), não necessitasse de interpretação. Este eminente jurista faz ácida crítica àquele preceito normativo:

> Esta subordinação acrítica e servil do intérprete ao texto do referido art. 111, item II, entretanto não se legitima à luz de uma análise jurídica mais severa. A interpretação literal está ligada, em direito tributário, à velha e surrada concepção deste ramo jurídico como excepcional: por ser excepcional, o direito tributário deveria ser interpretado literalmente e de maneira estrita. A crítica de Rubens Gomes de Sousa é, no particular, inexcedível. Inclusive sob o ponto de vista político a regulação rígida das atividades humanas é uma característica de governos autoritários e assim a teoria da interpretação literal, originariamente inspirada por concepções liberais, atinge resultado oposto: o totalitarismo. (*op. cit.,* p. 128)

O verdadeiro alcance do artigo 111, II do CTN é vedar o uso da interpretação extensiva (ou mesmo da integração analógica) para se estender a isenção a hipóteses decididamente excluídas.

No entanto, interpretação literal não significa analisar isoladamente o signo jurídico extraindo-lhe apenas um resultado semântico. Pelo contrário. Deve-se tomá-lo no contexto da hipótese legal, pois como bem assinalado acima: *"não há texto sem contexto"* (CARVALHO, *ob. cit.*). Assim poderão ser identificados outros possíveis resultados semânticos contidos implicitamente na *mens legis* sem infringir o dever de interpretação literal da norma de isenção.

Esta conclusão é confirmada no magistério de Borges (2001, p. 130) que demonstra a inviabilidade jurídica de se segregar a interpretação literal da lógica:

> Efetivamente, não é possível cindir os processos gramatical e lógico de interpretação. Não se deve sustentar que a interpretação gramatical e lógica sejam distintas porque o emprego da primeira implica na utilização de uma lógica gramatical, uma lógica da própria linguagem, e é muito difícil, ao tentar-se uma interpretação baseada exclusivamente na letra do preceito,

> desconsiderar a ordem e significado razoável que todo vocábulo ou palavra, alocução ou frase representa e encerra em si mesmo, sem introduzir a lógica própria das normas gramaticais. Não é possível assim separar-se a interpretação literal da lógica, como não é possível separar-se, ao contemplar uma película ou projeção cinematográfica, os diversos fotogramas.

No mesmo sentido é a lição de Carrazza (2005, p. 42/43) ao advertir que havendo palavras equívocas ou polissêmicas na norma, a tarefa de identificar a sua verdadeira *mens legis* deve sofrer o influxo dos grandes princípios. E prossegue este mestre ao discorrer sobre a interpretação das normas constitucionais:

> Note-se que nem mesmo as normas constitucionais escapam desta exigência, como, aliás, bem o percebeu Michel Temer: '(...) a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal como positivado, dando-se ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte. Também não se pode deixar de verificar qual o sentido que o constituinte atribuiu às palavras do Texto Constitucional, perquirição que só é possível pelo exame do todo normativo, após a correta apreensão da principiologia que ampara aquelas palavras'.

Com espeque nessas doutrinas conclui-se que os sujeitos, bens e situações isentos devem ser identificados a partir do objetivo constitucional prestigiado pela norma de isenção. É dizer: esta norma de isenção busca concretizar o quê? Conforme adiante se verá, o artigo 39 da Lei 11.196/05 tutela o direito social de moradia (art. 6.º, *caput,* CF).

Dessa forma previne-se ou se reduz o risco de quebra de isonomia. Pois como visto, a interpretação literal não pode prescindir de outros métodos interpretativos pena de conduzir a resultados insustentáveis. O intérprete tem o dever de proceder à análise contextual dos signos linguísticos que compõem a norma, o que traz à tona a pertinência da interpretação lógica e a valorização dos princípios consagrados na norma de isenção.

CAPÍTULO II

8. O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A igualdade de todos perante a lei é direito fundamental típico das sociedades democráticas e está positivado no artigo 5.º, *caput* da Constituição Federal de 1988. Tradicionalmente é sinônimo de igualdade formal, no sentido de que a lei deverá ser aplicada de maneira uniforme a todos.

Entretanto, necessário não perder de vista que esse sentido de igualdade é jurídico-formal, de caráter puramente negativo; visa à abolição de privilégios, isenções pessoais e regalias de classe (SILVA, 2006: p. 214). Seus fundamentos alicerçam-se no individualismo liberal burguês cunhado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão[7], sendo, por isso, descomprometido com o equacionamento das desigualdades econômica, étnica, religiosa existentes numa sociedade eminentemente pluralista[8]. Não se confunde com a igualdade material.

Para KELSEN (1959), citado por ÁVILA (2009, p. 74), igualdade perante a lei não é exatamente igualdade, mas adequação à norma. Acertada tal conclusão, pois uma lei arbitrária, aplicada indistintamente a todos, apenas consumará injustiças.

Portanto, mera aplicação uniforme da lei é insuscetível de realizar verdadeira isonomia. Sua concretização passa pela máxima de que “a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam”, conforme lição de Rui Barbosa (1960) citado por Soares de Melo (1996, p. 204).

De fato não se pode dispensar tratamento idêntico a pessoas que se encontram em situações díspares. Havendo desequilíbrio entre dois ou mais sujeitos deve a lei reequilibrar a situação conferindo tratamento diverso, proporcional à desigualdade, pois também é anti-isonômico tratar da mesma forma pessoas

diferentes. Necessário, pois, que se realize a igualdade *na* lei, mediante desigualações não arbitrárias fundadas em critérios razoáveis, compatíveis com objetivos constitucionalmente consagrados.

Forte nesta noção, a doutrina nacional não estabelece maiores distinções práticas entre igualdade *perante* a lei e igualdade *na* lei, conforme lição de Silva (2006, p. 215):

> Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade *na* lei, ou seja: *o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei*.

Bandeira de Mello (2009, p. 9) segue o mesmo raciocínio: "... o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia". Logo, trata-se de postulado dirigido ao próprio legislador, conforme lição de Campos (1956) *apud* Bandeira de Mello (2009, p. 9/10):

> Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador e, em consequência, a legislação; por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações.

Assim, dúvida não há de que a igualdade *perante* a lei, proclamada no artigo 5.º, *caput,* consagra mais do que mera aplicação uniforme da lei; deve ser entendida como advertência ao próprio legislador para que se abstenha de editar leis injustas. Realiza-se, assim, verdadeira igualdade material, *na* lei.

Esta noção de igualdade *na* lei é a que confere melhor densificação normativa[9] à expressão *"todos são iguais perante a lei",* tornando-a hábil a solucionar os problemas em concreto surgidos a partir da legislação infraconstitucional.

Acorre em prol desse entendimento observar que o postulado fundamental da igualdade não se restringe apenas ao artigo 5.º, *caput*. Por todo o texto constitucional espraiam-se inúmeras demonstrações de nivelamento dos desiguais conforme comprova o seguinte rol formulado por Bulos (2011, p. 542): a igualdade racial (art. 4.º, VIII), a igualdade entre os sexos (art. 5.º, I), a igualdade religiosa (art. 5.º, VIII), a igualdade de armas (art. 5.º, LV), a igualdade jurisdicional

(art. 5.º, XXXVII), a igualdade de idade (art. 7.º, XXX), a igualdade de trabalho (art. 7.º, XXXII), a igualdade política (art. 14) e, inclusive, a igualdade tributária (art. 150, II), esta última mais bem delineada adiante.

De outro lado, o princípio da igualdade também tem o propósito de advertir o aplicador do direito, de qualquer dos poderes estatais, a não conferir interpretações demasiadamente seletivas ao preceito legal, desprestigiando finalidades constitucionais que legitimaram a sua criação.

No entanto, embora no Brasil inexista diferença prática entre os conceitos de "igualdade perante a lei" e "igualdade na lei", Bulos (2011, p. 542) registra como exemplo da aludida dicotomia o seguinte aresto do Supremo Tribunal Federal:

> **BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção. "O princípio da isonomia, que se reveste de autoaplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (*RDA, 55:114)*, sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade" (MI 58, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* de 19-4-1991).

9. ISONOMIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

9.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS. SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTEXTO DA TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

No Estado de Direito (art. 1.º, *caput,* CF) todos se subordinam ao império da lei (não dos homens). Disso decorre que o Estado deve respeitar certos direitos intangíveis do indivíduo, presentes em núcleo fundamental condensado no artigo 5.º e com derivações que se espraiam por todo o texto constitucional. Conforme leciona Bandeira de Melo, citado por Carrazza (2005, p. 384):

> Convém recordar que o Estado de Direito é a consagração jurídica de um projeto político. Nele se estratifica o objetivo de garantir o cidadão contra intemperanças do Poder Público, mediante prévia subordinação do poder e de seus exercentes a um quadro normativo geral e abstrato cuja função precípua é conformar *efetivamente* a conduta estatal a certos parâmetros antecipadamente estabelecidos como forma de defesa dos indivíduos.

Na seara tributária a Constituição Federal arregimentou importantíssimos direitos e os guindou ao *status* de princípios fundamentais da tributação, dentre os quais se destacam, além da isonomia (art. 150, II), os seguintes: a) princípios da legalidade tributária (art. 150, I); b) da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III); c) da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV); d) da não limitação ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, V); e) e as imunidades (art. 150, VI).

Esses princípios, dotados de alta densidade axiológica, consagram verdadeiras limitações ao exercício do poder tributário e destinam-se a proporcionar ao contribuinte a necessária segurança jurídica (art. 5.º, *caput* da CF). Foi o que apreendeu Carrazza (2005, p. 418) acerca do princípio da isonomia tributária:

> É mister, ainda, que a lei que descreve a ação-tipo tributária valha para todos igualmente, isto é, seja aplicada a seus destinatários (quer pelo Judiciário, quer pela Administração Fazendária) de acordo com o princípio da igualdade (art. 5.º, I, da CF). Só assim os contribuintes terão segurança jurídica em seus contatos com o Fisco. (CARRAZZA, 2005, p. 418)

Ataliba (1985), *apud* Costa (2009, p. 55) “pontua ser a segurança jurídica a essência do próprio Direito. Constitui, mesmo, decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e se estriba nos postulados da *certeza* e da *igualdade”.*

Com efeito, a preocupação com a segurança jurídica é de grande pertinência no contexto da tributação. Ao contribuinte assiste legítima expectativa de não ser molestado por leis arbitrárias, instituidoras de tratamentos anti-isonômicos.

9.2. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia tributária nada mais objetiva do que uma tributação justa, isto é, mediante a concretização da igualdade material, *na* lei.

Tamanha a ênfase do postulado da isonomia que a Constituição Federal o reproduziu como autêntica limitação ao poder de tributar:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A norma em apreço decorre do artigo 5.º, *caput.* Trata-se de nova positivação constitucional do princípio fundamental da igualdade, ora reafirmado como garantia inderrogável do contribuinte no Sistema Tributário Nacional. Torres (2004: p. 75) bem observou esta correlação entre as normas constitucionais:

> A proibição de desigualdade aparece no art. 150, II, da CF, que veda 'tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos'. É o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente no *caput* do art. 5.º: ' todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade'. Projeta-se para o texto constitucional, com o sinal invertido, a definição que alcançou a sua melhor expressão pela pena de Rui Barbosa (Oração aos Moços. Rio de Janeiro, Org. Simões, 1951): 'A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam'.

Vale observar que outras normas também objetivam a realização da isonomia tributária. Por exemplo, o artigo 151 cuida do princípio da uniformidade geográfica, proibindo a instituição de tributo não uniforme no território nacional ou que dispense tratamento favorável a Estado, Distrito Federal ou Município (ressalvada a possibilidade de se buscar o desenvolvimento socioeconômico de determinada região).

Há, ainda, no artigo 152, o princípio da uniformidade tributária, que veda a diferenciação no tratamento tributário em função da procedência ou destino de bens e serviços.

Torres (2004, p. 80) ainda lembra que a Constituição Federal veda a concessão de privilégios em favor das empresas públicas em detrimento das empresas privadas conforme artigo 173, § 2.º: "as empresas públicas e as

sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado".

É bem verdade que essas normas albergam apenas uma feição da isonomia tributária, qual seja a proibição de se desigualar os iguais. São, pois, numa sociedade tão heterogênea insuscetíveis de concretizarem a isonomia tributária material, cuja realização, muitas vezes, exige que o legislador dispense tratamento desigual entre pessoas desiguais. Em síntese, a isonomia aperfeiçoa-se em dois sentidos:

a) Contribuintes que se encontram em situações equivalentes devem receber o mesmo tratamento tributário; é caso de isonomia formal mediante aplicação uniforme da lei;
b) Contribuintes que se encontram em situações diversas devem receber tratamentos tributários diversos, proporcional às suas desigualdades; nesse caso faz-se a isonomia material, *na* lei.

Assim, muitas vezes a realização da isonomia se satisfará singelamente pela simples vedação presente no artigo 150, II, que "estampa o princípio genérico da proibição de privilégios odiosos" (TORRES, 2004, p. 77). É a proibição do arbítrio que deve guiar a atuação legislativa conforme ensina Canotilho (1993, p. 565):

> A fórmula 'o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente' não contém o critério material de um juízo de valor sobre a relação de igualdade (ou desigualdade). A questão pode colocar-se nestes termos: o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de uma forma igualmente justa? Qual o critério de valoração para a relação de igualdade?
> Uma possível resposta, sufragada em algumas sentenças do Tribunal Constitucional, reconduz-se à proibição geral do arbítrio: existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente *(proibição do arbítrio)* tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária. O arbítrio da desigualdade seria condição necessária e suficiente da violação do princípio da igualdade. Embora ainda hoje seja corrente a associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples princípio de limite, será também insuficiente se não transportar já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade. Esta a justificação de o princípio da proibição do arbítrio andar sempre ligado a um critério material objetivo. Este costuma ser sintetizado da forma seguinte: existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável.

No entanto, como visto alhures, nem sempre a isonomia será alcançada mediante postura negativa do legislador. Outras vezes a sua concretização reclamará atuação positiva tendente a estabelecer distinção entre desiguais, tudo como meio de se render completa guarida à noção de igualdade material.

Ora, e assim deve ser, pois à lei tributária é dado discriminar pessoas, o que a depender do critério de *discrímen* não enseja qualquer arbitrariedade denotadora de injustiça. Pelo contrário: deve fazê-lo para concretizar a igualdade material. Nesse sentido leciona Carrazza (2005, p. 420):

> À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma *relação de inerência* entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferençada. Exemplificando para melhor esclarecer, nada impede que as pessoas que têm rendimentos mais expressivos – justamente por revelarem maior capacidade contributiva – sejam proporcionalmente mais tributadas, por via de IR, que as pessoas que têm rendimentos menores. Aliás, esta é uma exigência do próprio sistema constitucional tributário brasileiro (art. 145, § 1º, c/c o art. 153, § 2.º, I, ambos da CF).

É nesse contexto, quando a concretização da isonomia reclama atuação positiva do legislador, que o artigo 150, II deve ser conjugado com o artigo 145, § 2º, consagrador do princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, sendo ilegítimas desigualações jurídicas fundadas em origem, raça, sexo, cor, idade (art. 3.º, IV, CF) e quaisquer outras formas de discriminações odiosas, pena de se vulnerar direitos fundamentais, o ônus fiscal deve ser repartido consoante a capacidade econômica de cada um. Aliás, é sem dúvida o melhor critério para se alcançar tratamento isonômico. Conforme leciona Costa (2009, p. 73/74):

> A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.
> (...)
> Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como *limite da tributação*, permitindo a manutenção do *mínimo vital* – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e obstando que a *progressividade tributária* atinja níveis de *confisco* ou de *cerceamento de outros direitos constitucionais*.

Em conclusão, o princípio da isonomia tributária possui denso conteúdo axiológico e guia tanto a produção legislativa quanto a aplicação do direito pelo

Poder Judiciário e pelo fisco. Seu objetivo é conferir segurança jurídica ao contribuinte, protegendo-o de leis arbitrárias e interpretações iníquas.

Entretanto, como visto a isonomia tributária não é concretizada apenas negativamente, isto é, mediante um *"non facere"* (proibição do arbítrio), decorrência direta da do artigo 150, II. Por vezes exige atuação positiva tanto do legislador quanto dos aplicadores do direito. Nesses casos a concretização da isonomia tributária passa pela necessária desigualação de sujeitos segundo critérios constitucionalmente consagrados, condição para se alcançar justa distribuição do ônus fiscal.

CAPÍTULO III

10. A ISENÇÃO DO ARTIGO 39 DA LEI 11.196/2005

Delineados alguns aspectos da isenção tributária; traçado o conteúdo jurídico do princípio da isonomia, com sua repercussão na seara tributária, cumpre então avançar para o ponto nuclear do presente estudo: a isenção albergada no artigo 39, da Lei 11.196/05 e sua conformação com o princípio constitucional da isonomia tributária.

Tema central desse ensaio é a lei iníqua, editada em desconformidade com o princípio constitucional da isonomia, caso da outorga de isenção tributária a determinado núcleo de pessoas sem contemplar outras, ocupantes de situação equivalente à daquelas.

Nesses termos é necessário perquirir se se sustenta a desigualação promovida pelo artigo 39, da Lei 11.196/2005, que não estendeu isenção a quem utilizar o produto da venda de seu imóvel residencial para *construir* um novo imóvel residencial. Eis a norma em apreço:

> Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.
>
> § 1º No caso de venda de mais de 1 (um) imóvel, o prazo referido neste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à 1ª (primeira) operação.

> § 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.
>
> § 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.
>
> § 4º A inobservância das condições estabelecidas neste artigo importará em exigência do imposto com base no ganho de capital, acrescido de:
>
> I - juros de mora, calculados a partir do 2º (segundo) mês subseqüente ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido; e
>
> II - multa, de mora ou de ofício, calculada a partir do 2º (segundo) mês seguinte ao do recebimento do valor ou de parcela do valor do imóvel vendido, se o imposto não for pago até 30 (trinta) dias após o prazo de que trata o caput deste artigo.
>
> § 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos.

Essa norma pressupõe ganho da capital, fato gerador do imposto de renda na modalidade aquisição de proventos de qualquer natureza que importa acréscimo patrimonial (artigo 43, II do CTN[10]). No caso em apreço resulta da alienação do imóvel residencial.

Assim, de acordo com o artigo 39, fica o contribuinte isento do imposto de renda se aplicar, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, o produto da venda do imóvel na aquisição de outros imóveis residenciais no País.

Referida exoneração fiscal está intimamente comprometida com o direito de moradia. Dela não poderão beneficiar-se pessoas jurídicas nem pessoas físicas comprometidas com especulação imobiliária, que apenas almejam lucro fácil. Especialmente por isso o legislador erigiu condicionantes de ordem temporal e territorial para a fruição da isenção: *(i)* a aquisição de novo imóvel deve ocorrer em cento e oitenta dias da venda; *(ii)* este benefício pode ser usufruído uma vez a cada cinco anos; *(iii)* tanto o imóvel vendido quanto o novo devem ter destinação residencial e situarem-se no País.

Delineado esse panorama pode-se enfim alcançar o cerne do presente estudo: demonstrar a impossibilidade jurídica de se ***restringir*** referida isenção apenas ao contribuinte que direcione o produto da venda para a ***aquisição*** de outro imóvel.

E esta preocupação não se mostra irrelevante. Com arrimo no artigo 111, II do CTN, que impõe interpretação literal das normas outorgantes de isenção tributária, existe fundada margem hermenêutica para se alijar dessa desoneração fiscal aquele que pretende *construir* e não simplesmente *adquirir* o novo imóvel junto a terceiro.

10.1. DELIMITAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DA ISENÇÃO SEGUNDO O ARTIGO 39 DA LEI 11.196/05

A fim de apontar vício de inconstitucionalidade na norma em epígrafe necessita-se planificar o trabalho mediante a delimitação de dois pontos, a saber:

a) A quem o legislador outorgou a isenção tributária?

b) Qual o critério utilizado para estabelecer o beneficiário da isenção?

Na norma em testilha é incontroverso o sentido técnico-jurídico emprestado ao termo *aquisição*. Refere-se à ação do *adquirente,* ou seja, "a pessoa que, por um título *translativo* da propriedade, adquire alguma *coisa"* (DE PLÁCIDO E SILVA, 2008, p. 35)[11]. Com isso a norma pretendeu apartar do benefício fiscal o construtor que, titular de um lote, obtém o seu novo imóvel residencial mediante lavor próprio ou contratação de terceiro em regime de empreitada, assim definida por Diniz (2004, p. 462):

> A empreitada ou locação de obra é o contrato pelo qual um dos contratantes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação, a realizar, pessoalmente ou por meio de terceiro, certa obra para o outro (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado.

A exclusão do *construtor* também é constatada ao se observar a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - IN/SRF nº 599 de 28.12.05 que regulamenta a Lei 11.196/05. O *caput* do artigo 2º da IR repete o conteúdo do artigo 39 da Lei nº 11.196/05. Já o § 10, II do artigo 2º prescreve que:

> § 10. O disposto neste artigo *(a isenção)* aplica-se, inclusive:
>
> II - à venda ou **aquisição** de imóvel residencial em construção ou na planta. (destacou-se)

Delimitado o beneficiário da isenção à luz do artigo 39, da Lei 11.196/2005, cuida esclarecer que, doravante, por didática, o termo *construtor* será usado genericamente para designar tanto quem constrói o imóvel quanto quem se vale de empreitada. Ou seja, por construtor deve-se subentender quem não preferiu simplesmente *adquirir* o novo imóvel (hipótese legal).

A segunda questão consiste saber qual critério a lei de isenção adotou para identificar o seu beneficiário. Ora, facilmente observa-se que é o *modo de obtenção* do novo imóvel residencial que determina quem pode se beneficiar da isenção tributária.

Assim, se o novo imóvel for adquirido por compra e venda o sujeito passivo da obrigação tributária estará isento do imposto de renda sobre o lucro decorrente da venda do imóvel antigo. No entanto, se o novo imóvel é construído, o sujeito passivo não se beneficiará da desoneração fiscal.

10.2. DA INVALIDADE DO CRITÉRIO DE DESIGUALAÇÃO

O artigo 39 da Lei 11.196/2005 concede isenção de imposto de renda ao sujeito passivo tributário, residente no País, que tendo experimentado lucro com a venda de seu imóvel residencial, no prazo de cento e oitenta dias emprega o produto daquela venda na aquisição de novo imóvel de mesma destinação situado no Brasil.

Portanto, a hipótese legal autorizadora da isenção exige a verificação de cinco fatores: a) venda do imóvel residencial; b) ganho de capital (lucro) decorrente da venda; c) utilização do produto da venda (inclusive o lucro) para a obtenção do novo imóvel residencial situado no País; d) que esta última operação suceda-se no prazo de cento e oitenta dias contados da alienação do primeiro imóvel; e) que a mesma isenção não tenha sido utilizada nos últimos cinco anos.

Esses são os requisitos justificadores da isenção.

Nesse estágio cumpre analisar a juridicidade da restrição presente no artigo 39, que estende a isenção apenas a quem empregar o produto da venda na *aquisição* de novo imóvel residencial, não beneficiando aquele que optar por construir o novo imóvel.

O problema reconduz à ideia de conformação da lei com o princípio constitucional da isonomia tributária, com especial ênfase na questão da *proibição*

do arbítrio, que no presente caso verifica-se na injustificada restrição da isenção tributária.

Com efeito, segundo o postulado da isonomia tributária, albergado no artigo 150, II da Constituição Federal, o legislador não pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação *equivalente*. É a consagração da igualdade em sua feição mais singela: não desigualar os iguais.

Necessário, pois, verificar se o critério "*modo de obtenção do novo imóvel"* pode justificar a desigualação procedida pela lei entre *adquirente* e *construtor*. Trata-se de critério justo para a concessão da isenção? Por certo que não.

Bandeira de Mello (2009, p. 37/39) é quem melhor delineou a necessidade de haver correlação lógica entre o fator de discrímen erigido na norma e a desequiparação procedida:

> O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrímen e a discriminação legal decidida em função dele.
> (...)
> 31. Tem-se, pois, que é o vínculo de conexão lógica entre os elementos diferenciais colecionados e a disparidade das disciplinas estabelecidas em vista deles, o *quid* determinante da validade ou invalidade de uma regra perante a isonomia.
> Segue-se que o problema das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da igualdade não se adscreve aos elementos escolhidos como fatores de desigualação, pois resulta da conjunção deles com a disparidade estabelecida nos tratamentos jurídicos dispensados.
> Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro, se há justifica racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada.
> (...)
> 32. Então, no que atina ao ponto central da matéria abordada procede afirmar: é agredia a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto.
> Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto, concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fator de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, **guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.** (destacou-se)

O *"modo de obtenção do novo imóvel"* não guarda qualquer pertinência com o fim último prestigiado pelo legislador: conservação do direito de moradia. Esse desiderato é atendido quando o contribuinte emprega o produto da venda tanto na *aquisição* quanto na *construção* do novo imóvel.

O seguinte exemplo aclara a dimensão da injustiça. *A* e *B* são proprietários de imóveis residenciais e planejam transferir suas residências para um determinado condomínio. Ambos vendem seus imóveis e experimentam ganho de capital sujeito à tributação do imposto de renda. *A* utiliza o produto da venda de seu antigo imóvel para adquirir uma casa à venda no aludido condomínio, vizinha a lote pertencente a *B*, que nele vem construindo a sua futura morada. Este, por sua vez, pretende concluir sua obra valendo-se do produto da venda de seu antigo imóvel. Pergunta-se: existe razão plausível para estender a isenção tributária apenas a *A*? Algo o singulariza perante *B* a justificar a restrição presente na norma?

Essas indagações são respondidas com sonoro não.

Como visto, referidos sujeitos diferem-se apenas quanto ao *modo de obtenção* do novo imóvel residencial. Um opta por comprá-lo; o outro o constrói. Nada mais. Suas origens são a mesma. Ambos se inserem no figurino jurídico do alienante de imóvel residencial. Daí porque, sem maior esforço, pode-se constatar o absurdo da aludida restrição legal.

Nessa esteira ganha relevo saber se a venda do primeiro imóvel é obra de especulação imobiliária cujo objetivo final é o lucro; ou se o lucro é, na verdade, apenas uma feliz consequência da alienação do primeiro imóvel, sendo o propósito final do sujeito passivo tributário a obtenção de novo imóvel residencial.

Esse dilema é facilmente resolvido verificando-se se o produto da venda do primeiro imóvel foi integralmente empregado na obtenção do novo imóvel residencial. Nada mais. Pois o que desponta como verdadeira *mens legis* presente na norma de isenção, a justificar a desoneração fiscal do lucro, é a conservação da moradia, direito social contemplado no artigo 6.º, *caput* da Constituição Federal:

> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010)

Destarte, a isenção tributária tem por escopo não embaraçar a conservação do direito de moradia. Por isso o legislador não tributou o lucro cuja invariável vocação é subsidiar a aquisição de novo imóvel residencial.

Ainda com espeque em Bandeira de Mello (2009, p. 41/42), a desigualação jurídica deve mirar o interesse constitucionalmente protegido:

> 36. O último elemento encarece a circunstância de que não é qualquer diferença, conquanto real e logicamente explicável, que possui suficiência para discriminações legais. Não basta, pois, poder-se estabelecer racionalmente um nexo entre a diferença e um conseqüente tratamento diferençado. Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente. É dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva há de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional.
> 37. Reversamente, não podem ser colocadas em desvantagem pela lei situações a que o sistema constitucional empresta conotação positiva.
> Deveras, a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento. Neste sentido se há de entender a precitada lição de Pimenta Bueno segundo a qual "qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público, será uma injustiça e poderá ser uma tirania".

No presente caso o legislador ordinário não ignorou a finalidade constitucional do direito de moradia. Por isso instituiu a isenção tributária. Porém, erigiu na norma de isenção um fator de discrímen arbitrário, excludente, atentatório à isonomia tributária.

Delineado esse panorama, que importância assume o *modo de obtenção* do novo imóvel? Nenhuma. Trata-se de mero elemento acidental inidôneo a desigualar sujeitos perante a norma de isenção. É mera particularidade nesse contexto, insuscetível de servir de critério justo para a concessão do benefício fiscal.

Nesse contexto convém recordar, conforme lição de Canotilho (1993, p. 565) citada alhures, que a lei malferirá a isonomia se albergar desigualação sem se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável.

Diante do exposto, demonstrada a absoluta equivalência entre *adquirente* e *construtor,* não se entrevê fundamento sério capaz de justificar referida desigualação. Nem mesmo pode-se excluir o *construtor* sob o argumento de que lhe seria difícil provar o emprego do produto da venda na construção do novo imóvel. *Concessa venia,* referido argumento, talvez interessante às ciências contábeis, não

se reveste de juridicidade a ponto de torná-lo fundamento válido para desigualação jurídica no caso em estudo.

11. DO APARENTE CONFLITO COM O ARTIGO 111, II DO CTN

Por interpretação, como visto na primeira parte deste estudo, deve-se entender a atividade voltada a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, favorecendo a sua correta aplicação.

O artigo 111, II do CTN, ao impor interpretação literal da norma outorgante de isenção, não pode servir de pretexto para se conferir alcance acanhado à norma de isenção, ignorando a sua verdadeira *mens legis*. O legislador exigiu interpretação literal apenas para se prevenir desarrazoado alargamento da hipótese de desoneração fiscal que não se justifique em face do objetivo constitucional prestigiado pela norma de isenção. Esta preocupação, em última análise, destina-se a concretizar o próprio princípio constitucional da isonomia, senão, vejamos.

Com efeito, a norma de isenção excepciona o *princípio da generalidade da tributação*. Mas não o faz sem motivo. Tem por escopo a realização de uma finalidade constitucional. No caso do artigo 39, como visto, é a conservação do direito social de moradia (art. 6.º, *caput,* CF).

Para se conferir concretude à isonomia tributária, a desoneração deve beneficiar *apenas* aqueles sujeitos, bens ou situações que se amoldem a hipótese legal que legitima a isenção. Do contrário não se justifica a sua concessão.

Portanto, a isenção tributária não é um privilégio de poucos. Sendo expressão da vontade política do Estado, sua criação justifica-se a fim de proteger determinado objetivo constitucional.

Nessa senda deve-se concluir que o *construtor* também deve se beneficiar da isenção do artigo 39, da Lei 11.196/2005, o que não traduz qualquer ofensa ao dever de interpretação literal da norma de isenção (art. 111, II, CTN). Trata-se de conflito apenas aparente.

Aqui convém recordar o quanto dito alhures quanto ao dever de não se adotar os signos jurídicos que compõem a norma de isenção de forma descontextualizada, pena de se alcançar resultados anti-isonômicos (Capítulo I, 3).

A interpretação literal deve ser conjugada com a lógica, prestigiando-se o objetivo consagrado na norma de isenção.

Forçoso reconhecer que o legislador, ao isentar de imposto de renda o lucro, objetivou não criar embaraços à conservação do direito social de moradia. Assim, deve o intérprete conferir ao termo *"adquirente"* a extensão capaz de abrigar na norma de isenção todo aquele que tenciona a conservação de seu imóvel residencial, inclusive o *construtor.* Pois ambos alienaram o imóvel residencial e buscam conservar seus direitos sociais de moradia mediante a obtenção de novo imóvel de idêntica destinação, embora por meios distintos.

Há perfeita equivalência entre *adquirente* e *construtor*. Suas dessemelhanças radicam-se apenas no modo de obtenção do novo imóvel. Como visto, esta distinção não justifica suas desigualações perante a norma de isenção, que indiscutivelmente liga-se ao direito social de moradia, comum a ambos. São, pois, equivalentes.

Martins (1992), citado por Paulsen (2004, p. 213), assim define equivalência:

> A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência... 'Equivalente' é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que 'igual'. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual, em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos...

Totalmente procedente a presente lição. Embora *adquirente* e *construtor* possam ser distinguidos pelo modo pelo qual adquirem o novo imóvel, na verdade figuram em situações equivalentes, o que basta para não serem tratados de maneira desigual. E esta conclusão não é obra de arrojo interpretativo. Decorre diretamente do artigo 150, II da Constituição Federal:

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

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

Vê-se, portanto, quão sábio é o texto constitucional ao preconizar tratamento isonômico em matéria tributária. Não consagrou o extremismo de exigir igualdade de situação entre os contribuintes. Exigiu apenas equivalência, medida que favorece a perfeita concretização da isonomia diante de casuísmos.

Dessa forma, tanto o legislador ao criar o direito, quanto o juiz ao aplicá-lo contenciosamente podem (devem) agir com a agudeza necessária para identificar situações equivalentes (não exatamente iguais) que reclamam o mesmo tratamento jurídico.

Destarte, à norma isentante não se pode conferir interpretação literal a ponto de ignorar situações equivalentes para as quais a Constituição Federal determina o mesmo tratamento jurídico. Incorrer nesse vício é violar o princípio da supremacia da Constituição[12].

12. O PODER JUDICIÁRIO E A REALIZAÇÃO DA ISONOMIA

Decorrência direta do ponto anterior é investigar a viabilidade jurídica de o Poder Judiciário aplicar a isonomia no exercício da função jurisdicional, isto é, quando instado a dizer o direito contenciosamente.

Vozes dirão que a isenção está sob a reserva exclusiva da lei formal (art. 150, § 6.º, CF), logo sua extensão à hipótese não contemplada expressamente na norma jurídica demandaria lei nova, não podendo o juiz imiscuir-se na função de legislar. Assim agindo – dirão – o juiz se transmutaria em legislador positivo, contravindo o princípio da divisão dos Poderes (art. 2.º, CF).

No entanto, a questão não esbarra na proibição de o juiz agir como legislador positivo.

Ávila (2009, p. 180), com muita propriedade, indaga se o Poder Judiciário pode realizar apenas juízos negativos de exclusão para, ao depois, concluir que não pena de se impedir a realização da igualdade.

Retomando ideia aqui já vertida, de que a norma jurídica por vezes abriga signos polissêmicos, referido autor (*ob. cit.,* p. 182) defende que o Poder Judiciário,

em exercício de hermenêutica, pode perfeitamente dar o alcance dos padrões legais:

> O próprio fato de o Poder Judiciário proceder a uma interpretação conforme a Constituição, comprova a existência de múltiplos significados: quando uma lei pode ser interpretada de várias formas, quando sejam concebíveis múltiplas variantes interpretativas (*wenn mehrere Auslegungsvarianten denkbar* sind), de modo que uma interpretação entraria em conflito com a Constituição e provocaria a nulidade da lei e uma outra interpretação seria com ela compatível, deve ser escolhida aquele que se compatibiliza com a Constituição. Logo se vê o perigo da incoerência: se se defende que a lei não deve conter tudo, devendo fixar apenas padrões legais, então não se pode excluir a competência de o Poder Executivo e o Poder Judiciário concretizarem aqueles padrões, retificando, aqui ou ali, em maior ou em menor medida, para um caso especial, aquilo que foi fixado de modo uniforme pelo padrão legal. O que não se pode defender é a reserva, apenas ao Poder Legislativo, da competência para fixar padrões legais, e, ao mesmo tempo, sustentar que o Poder Judiciário tem poder meramente negativo e que a regras legais têm sentidos inequívocos que nunca podem ser alterados.

Esse juízo de valor, quanto ao alcance dos padrões legais, é exercido pelo juiz mediante a técnica da interpretação conforme a Constituição, hábil a sanar a inconstitucionalidade da lei por omissão parcial. Aplicando-a ao caso em estudo deve-se conciliar a hipótese de isenção com o princípio da isonomia sem a inutilização da norma em sede de controle de constitucionalidade, do contrário até mesmo o *adquirente* ver-se-ia privado da desoneração fiscal.

Mendes (2008, p. 1.027) ilustra hipótese de inconstitucionalidade por omissão parcial com o clássico exemplo da exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade, ou seja, “se a norma afronta o princípio da isonomia, concedendo vantagens ou benefícios a determinados segmentos ou grupos sem contemplar outros que se encontram em condições idênticas.” Ora, exatamente o caso em apreço, cuja norma, de maneira desmotivada, hospedou apenas o *adquirente.* Esta situação caracteriza discriminação arbitrária mediante omissão parcial (do construtor).

Tratando-se de hipótese de desoneração fiscal calçada no direito social de moradia (art.6.º, CF), obviamente deve-se buscar solução hermenêutica compatível com a preservação da norma de isenção. Nesse sentido é a lição de Canotilho (1993, p. 229) ao delinear uma das dimensões do princípio da interpretação conforme a Constituição: “*o princípio da conservação de normas*

afirma que uma norma não deve ser declarada inconstitucional quando, observados os fins da norma, ela pode ser interpretada em conformidade com a constituição".

Nesse passo descortina-se *o princípio da interpretação conforme a Constituição* como importantíssimo expediente capaz de harmonizar a lei infraconstitucional com o Texto Magno. Com a palavra Mendes (2008, p. 119):

> Instrumento situado no âmbito do controle de constitucionalidade e não apenas uma simples regra de interpretação – como o STF enfatizou em decisão exemplar[13] -, o princípio da *interpretação conforme a* Constituição consubstancia essencialmente uma diretriz de prudência política ou, se quisermos, de política constitucional, além de reforçar outros cânones interpretativos, como o princípio da unidade da Constituição e o da correção funcional.
> Com efeito, ao recomendar – nisso se resume este princípio -, que os aplicadores da Constituição, em face de normas infraconstitucionais de múltiplos significados, escolham o sentido que as torne constitucionais e não aquele que resulte na sua declaração de inconstitucionalidade, esse cânone interpretativo ao mesmo tempo que valoriza o trabalho legislativo, aproveitando ou conservando as leis, previne o surgimento de conflitos, que se tornariam crescentemente perigosos caso os juízes, sem o devido cuidado, se pusessem a invalidar os atos da legislatura.

Bulos (2010, p. 464/5) oferece precioso aresto do Excelso Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

> Ao concluir que a interpretação conforme é, ao mesmo tempo, critério hermenêutico e mecanismo de controle de normas, decidiu o Pretório Excelso: 'O mesmo ocorre quando a Corte dessa natureza (constitucional), aplicando a *interpretação conforme à constituição,* declara constitucional uma lei com a interpretação que a compatibiliza com a Carta Magna, pois, nessa hipótese, há uma modalidade de inconstitucionalidade parcial (a inconstitucionalidade parcial sem redução do texto), o que implica dizer que o tribunal constitucional elimina – e atua, portanto, como legislador negativo – as interpretações por ela admitidas, mas inconciliáveis com a Constituição' (STF, Pleno, Repr. 1.417-7, Rel. Min. Moreira Alves, v. u., j. em 9-12-1987, *DJ* DE 15-4-1988, *RTJ, 126:48*)

Transpondo-se esta técnica para o caso em estudo, confere-se ao artigo 39 da Lei 11.196/2005 interpretação conforme a Constituição. Assim, em obediência ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF) deve-se estender a isenção inclusive ao *construtor* sem que isso caracterize extensão do benefício *de lege ferenda.* Não. Esta possibilidade é alcançada mediante simples exercício interpretativo à luz da Constituição Federal. E o juiz tem o dever de fazê-lo buscando aplicar a norma consoante a sua *mens legis*, ou seja, a vontade do Estado.

Nesse contexto não procede argumentar que a isenção em tela é decorrência de uma decisão política, sendo intangível, ao Poder Judiciário, discutir

os seus beneficiários. Como visto, deve o elemento de discrímen guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados (BANDEIRA DE MELLO, *ob. cit.*). Assim, conclui Ávila (*ob. cit.,* p. 186) quanto à possibilidade de o Poder Judiciário concretizar a igualdade mesmo quando se está diante de uma finalidade extrafiscal:

> A finalidade extrafiscal não torna o ato nem discricionário nem imune ao controle: não o torna *discricionário*, porque, como já foi visto, a finalidade eleita continua tendo que manter uma relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida pelo órgão competente; não o torna *imune* ao controle do Poder Judiciário porque o Poder Judiciário tem competência para realizar vários juízos positivos. Dentre esses, ressalta-se a condição de: analisar os efeitos prospectivos da lei; considerar alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo; excluir medidas de comparação incompatíveis com as finalidades eleitas; anular medidas de comparação compatíveis com finalidades não previstas pela Constituição; concretizar padrões legais; verificar a compatibilidade da diferenciação com os direitos fundamentais dos contribuintes; escolher um dos múltiplos significados compatíveis com o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Alegar a discricionariedade do poder competente e a imunidade do controle em virtude de finalidade extrafiscal é silenciosamente violar a igualdade.

Enfim, conforme demonstrado alhures, o legislador é o destinatário imediato do mandamento constitucional contido na expressão *"todos são iguais perante a lei".* É o Poder Legislativo que detém por excelência o dever de dar operatividade ao princípio da igualdade. No entanto, seguindo lição de Carrazza (2005, p. 386), esta circunstância longe está de impedir o Judiciário e o Executivo de também aplicá-lo. Em outra passagem assim se manifesta este insigne jurista (*ob. cit.,* p. 805):

> Mas também o princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias. De fato, elas só podem ser concedidas quando favorecem pessoas tendo em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal, etc.). A nosso ver, o Judiciário, em homenagem a este princípio, pode: a) anular uma isenção que privilegia apenas pessoas que se encontram em situação mais favorável (*v.g.,* os grandes proprietários de terras); b) estender o benefício a contribuintes que se encontram em situação análoga à dos isentos (*v.g.,* aos laringologistas, se a isenção favorece expressamente aos pneumologistas); e c) estender o benefício aos que não foram alcançados pela isenção exclusivamente pela inércia das autoridades públicas (tal ocorreria se uma lei apenas isentasse do imposto específico contribuintes que, já tendo importado uma mercadoria, obtivessem o desembaraço aduaneiro até determinada data).

Portanto, não se está criando direito novo em favor de contribuinte não contemplado expressamente na norma de isenção. Busca-se apenas conferir exata

amplitude à norma, fruto da atividade hermenêutica, harmonizando-a com a Constituição Federal.

Em conclusão, segue exemplo na jurisprudência da Excelsa Corte de aplicação do princípio da isonomia tributária frente à isenção deferida irracionalmente:

> **BRASIL.** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 356/97, ARTIGOS 1º E 2º. TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AO TRANSPORTE ESCOLAR VINCULADO À COOPERATIVA DO MUNICÍPIO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSSIBILIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA E ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA. MATÉRIA AFETA À COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E À DO DISTRITO FEDERAL. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM NA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. INCONSTITUCIONALIDADE.
> 1. Norma de efeitos concretos. Impossibilidade de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade. Alegação improcedente. O fato de serem determináveis os destinatários da lei não significa, necessariamente, que se opera individualização suficiente para tê-la por norma de efeitos concretos. Preliminar rejeitada. 2. Lei Estadual 356/97. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADIN Nº 1.655 – AP, Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, Requerente: Governo do Estado do Amapá, Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá, Julgamento: 03/03/2004; DJ 02/04/2004)

13. PROPOSTA PARA OPERACIONALIZAR A PROVA DOS REQUISITOS DA ISENÇÃO PARA O CONSTRUTOR

Como visto, decorrência direta do princípio da isonomia é o dever, inclusive dos aplicadores do direito, caso da Administração Tributária, de se absterem de conferir interpretação discriminatória à lei, ofensiva à igualdade.

Talvez o que tenha animado o legislador a deferir a isenção apenas ao adquirente seja a facilidade deste provar a utilização do produto da venda do primeiro imóvel na aquisição do novo imóvel. Contudo, isso não é motivo para prejudicar situações equiparáveis, caso do construtor.

O fisco federal possui complexo cipoal normativo tendente a operacionalizar a compensação tributária assentada no artigo 156, inciso II do CTN. Talvez seja possível tomar por empréstimo semelhante regramento normativo, senão, vejamos.

Conforme regime inaugurado pela Lei 10.637/2002, que conferiu nova redação ao artigo 74, da Lei 9.430/96, no âmbito federal o contribuinte presta declaração de compensação cujo efeito é extinguir o crédito tributário sob a condição resolutória de sua ulterior homologação. O fisco detém um quinquênio para homologar a compensação (art. 74, § 5.º). Não homologada, o contribuinte pode interpor manifestação de inconformidade a qual se empresta o efeito de recurso administrativo, ou seja, suspensivo da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN) *ex vi* dos parágrafos 9.º, 10 e 11 do aludido artigo 74.

Esse regramento da compensação subordina-se ao regime das obrigações tributárias acessórias (artigo 113, § 2.º do CTN), cumpridas mediante declarações prestadas ao fisco.

Ora, essa mesma disciplina poderia ser aplicada à hipótese do construtor, franqueando-lhe oportunidade de declarar o montante gasto na construção de seu novo imóvel residencial, tudo subordinado a ulterior homologação pelo fisco.

A isenção em apreço passaria a ser tratada como isenção relativa (art. 178, CTN), cuja fruição pressupõe o atendimento a obrigações tributárias acessórias: “a isenção é *relativa* (condicional), quando a lei instituidora exige o cumprimento de determinados atos (informações, declarações etc.), a cuja observância subordina o gozo do benefício fiscal” (BORGES, 2001, p. 271).

Assim, caberia ao contribuinte o dever de minudenciar, via declaração ao fisco, todas as circunstâncias como condição para usufruir a isenção do artigo 39, da Lei 11.196/05, a saber: data de venda do imóvel e preço, apuração do lucro, data da construção do novo imóvel e preço.

Satisfeita a exigência de utilização do produto da venda do antigo imóvel na construção do novo, no prazo de cento e oitenta dias, a norma de isenção impediria o nascimento da obrigação tributária conforme entendimento doutrinário contemporâneo (Capítulo I, 7.1) Ou seja, o lucro oriundo da venda do antigo imóvel ficaria isento de imposto de renda.

Assim, propõe-se que o regime das declarações (obrigação acessória), tão comum no âmbito da compensação tributária, funcione como instrumento para comprovação da utilização do produto da venda do imóvel na construção do novo, sob a condição de, apurado o contrário pelo fisco, proceder-se a lançamento de ofício para constituição do crédito tributário sonegado.

Esse regime legal, por se desenvolver sob as balizas do devido processo legal, tem o mérito de viabilizar o exercício do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte, traduzindo-se em evidente garantia processual. De outro lado, à Administração Tributária assegura-se a prerrogativa de fiscalizar a atividade do particular.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto pode-se extrair as seguintes conclusões:

1. A isenção insere-se no contexto da extrafiscalidade. Sua instituição contrapõe-se ao princípio da generalidade da tributação e justifica-se apenas quando necessário à proteção de objetivos constitucionalmente consagrados.

2. O princípio da isonomia, inserido como garantia fundamental do indivíduo, deita raiz no campo da tributação (art. 150, II, CF). Não satisfaz a exigência de igualdade apenas conferir o mesmo tratamento jurídico a todos. Necessário, pois, realizar-se a igualdade na lei, dispensando-se tratamento desigual conforme a desigualdade de cada um.

3. Decorrência do princípio da isonomia é a proibição de se exercer a competência tributária de forma indiscriminada, com arbítrio. Assim, estão proscritos os tratamentos jurídicos discriminatórios que maculem o dever de não desigualar contribuintes em situações equivalentes.

4. Disso deflui que o princípio da igualdade também se projeta nas isenções. Estas são manifestações diretas do exercício da competência tributária; sua criação não pode beneficiar injustificadamente alguns contribuintes em prejuízo de outros, em situação substancialmente equivalente.

5. Assim, necessário indagar se o critério de discrímen erigido pela norma de isenção guarda conexão lógica com a desequiparação procedida. Caso contrário haverá irremediável vício de inconstitucionalidade por quebra de isonomia.

6. O artigo 39 da Lei 11.196/2005 procedeu à injustificada discriminação entre contribuintes absolutamente equivalentes. Com efeito, experimentado lucro decorrente da venda de imóvel residencial, a isenção do imposto de renda está condicionada à *aquisição* de outro imóvel residencial com o produto da venda do primeiro. A norma de isenção não hospedou o contribuinte que utilizar o produto da venda na *construção* de novo imóvel residencial.

7. A lei erigiu "o modo de obtenção do novo imóvel" como critério de desequiparação entre adquirente e construtor. Necessário não olvidar que a *mens legis* desta norma de isenção é a conservação do direito social de moradia, comum a ambos os contribuintes.

8. O dever de interpretação literal da norma de isenção não deve impedir o construtor de se beneficiar desta desoneração fiscal. Não se pode levar em conta apenas o termo *aquisição* utilizado no *caput* do artigo 39, pena de se restringir indevidamente o rol de beneficiários. A interpretação literal deve ser conjugada com a interpretação lógica. Apenas assim se previne resultados absurdos, flagrantemente injustos.

9. Ainda, cumpre perquirir qual objetivo justificou a criação da isenção, atividade idônea para se identificar outros possíveis beneficiários não mencionados expressamente na norma jurídica.

10. Não fere o princípio da divisão de Poderes a decisão judicial que estende a isenção ao construtor. A realização da igualdade deve ser estimulada no âmbito jurisdicional, não se transmutando o juiz, por isso, em legislador positivo.

11. A fim de sanar vício de inconstitucionalidade por omissão parcial (hipótese da injustificada exclusão do *construtor*), o juiz deve se valer da interpretação conforme a Constituição. Assim, previne-se a inutilização da norma por vício de inconstitucionalidade, interpretando-a em harmonia com a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 45 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 out. 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário

aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 10 jul. 2012

BRASIL. **Lei 9.430, de 27 dez. 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm> Acesso em: 10 jul. 2012

BRASIL. **Lei 11.196, de 21 nov. 2005.** Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm> Acesso em: 10 jul. 2012.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.655 – AP, Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, Requerente: Governo do Estado do Amapá, Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá, Julgamento: 03/03/2004; DJ 02/04/2004. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp> Acesso em: 10 jul. 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional.** 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009;

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado.** 10. ed. Reformulada à luz do Novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário,** 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Fato Gerador.** In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coordenação). **Código Tributário Nacional Comentado***.* 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre.** 2. ed. Viena: Franz Deuticke, 1960. In: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Constitucional Interpretado.** Editora Revista dos Tribunais, 1992, p. 166. In: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário –**

Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário. Coleção Elementos do Direito**. São Paulo: Editora Premier Máxima, 2005.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como Fazer uma Monografia.** 11. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico Conciso;** atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário.** 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária;** coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 19. ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. In: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

[1] Embora nada resolva cometer todas as competências tributárias a um mesmo ente federativo se no seu território não circula riqueza significativa; daí a necessidade da repartição constitucional de receitas, como bem observado por Machado (2000, p. 32);

[2] Em regra a União está proibida de instituir isenções tributárias sobre as competências das demais pessoas políticas (art. 151, III, CF). Portanto, as isenções são *autonômicas,* isto é, concedidas pelo titular da respectiva competência tributária. Contudo, excepcionalmente a CF admite que a União, mediante lei complementar, institua isenção de ISS sobre serviços prestados a destinatários no exterior (art. 156, § 3.º, II); tal isenção, denominada heterônoma, é *"concedida por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo*" (CARRAZZA, p. 826/7);

[3] Art. 150.
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[4] O artigo 114 do CTN é bastante criticado por confundir hipótese de incidência e fato gerador; referida norma verdadeiramente refere-se à hipótese de incidência, ou seja, à situação abstrata que, se verificada em concreto (fato gerador), dá nascimento à obrigação tributária (FREITAS *et al* 2007: p. 578);

[5] Atento ao regime legal traçado no CTN, tantas outras são as classificações das isenções: a) *absolutas ou relativas*, quer dependam ou não de despacho da autoridade administrativa; b) *onerosas ou simples*, quer imponham ou não ônus ao contribuinte; c) *por prazo indeterminado ou por prazo certo*; d) *amplas ou regionais*, isto é, restritas a parte do território da entidade tributante; e) *gerais ou*

especiais, quer sejam aplicáveis a todos os tributos ou apenas aos especificados na lei que a instituiu. (MACHADO, 2000: p. 181/2);

[6] "Cf. Vanoni, ob. cit., p. 287: 'Se recordarmos os conceitos fundamentais que inspiram o trabalho da interpretação, veremos que, na realidade, a norma não é nem ampliada nem restringida através da interpretação. O intérprete pesquisa tão-somente o verdadeiro alcance da lei. Esforça-se por identificar o alcance efetivo da vontade do Estado expressa na norma, e tende a aplicar a lei de modo a que esta possa realizar as funções para as quais foi criada: todavia, falta-lhe capacidade de restringir ou de ampliar o âmbito de aplicação do preceito legal. É pura ilusão falar de interpretação extensiva ou restritiva: na realidade, a lei, como vontade imanente do Estado, não é ampliada nem restringida pelo trabalho de interpretação, identificada em sua substância, decorrente da sua expressão exterior, através da qual a determinação legislativa se manifesta para a compreensão da vontade efetiva da entidade pública que a afirma' (a tradução do texto é de Rubens Gomes de Sousa, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, p. 320)."

[7] "Artigo 1º- Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundar-se na utilidade comum.";

[8] Daí o caráter individualista que marcou o direito à igualdade defendido pela burguesia, que *"cônscia de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade tanto quanto reivindicara o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá à liberdade sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que assenta a democracia liberal burguesa."* (SILVA, 2006, p. 211);

[9] Canotilho (1993, p. 203) ensina que "densificar uma norma significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos."

[10] Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[11] É certo que no conceito de adquirente também se insere a figura do *donatário,* que também adquire coisa, em regra, a partir de um título translativo do domínio (CC, art. 541). Entretanto, obviamente dele não cuida a norma isentiva, que pressupõe aquisição de imóvel residencial a título oneroso, caso do comprador, arrematante, adjudicante etc.

[12] Barroso (2008, p. 67), ensina que "o *princípio da supremacia da Constituição,* que tem como premissa a rigidez constitucional, é a idéia central subjacente a todos os sistemas jurídicos modernos. Sua compreensão é singela. Na celebrada imagem de Kelsen, para ilustrar a hierarquia das normas jurídicas, a Constituição situa-se no vértice de todo o sistema legal, servindo como fundamento de validade das demais disposições normativas. Toda Constituição escrita e rígida, como é o caso da brasileira, goza de superioridade jurídica em relação às outras leis, que não poderão ter existência legítima se com ela contrastarem."

[13] "Brasil, STF, Representação n. 1.417/DF, Min. Moreira Alves, *RTJ,* 126/48-72, 66.";

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e ideias expressas no presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

Ribeirão Preto, SP, 9 de julho de 2012