

INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

Coordenador
HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ANTÔNIO CARLOS DE MARTINS MELLO
ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO
AURELIO PITANGA SEIXAS FILHO
DEBORAH SALES

EDUARDO SABBAG
FÁBIO PIOVESAN BOZZA
GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA
GUSTAVO MARTINI DE MATOS
GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO

HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

~~JOANA KAREN WANDERLEY~~
~~JOSE MARIA ARRUDA DE ANDRADE~~

JUVENCIO VASCONCELOS VIANA

LUCIANA GOULART FERREIRA SALIBA

LUIZ DIAS MARTINS FILHO

MARCELO VIANA SALOMÃO

MARCIANO SEABRA DE GODOI

MARCIA SOARES DE MELO

MARCIO SEVERO MARQUES

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

RICARDO LOBO TORRES

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

VITTORIO CASSONE

YOSHIAKI ICHIHARA

coedição

DIALÉTICA

São Paulo
e

ICEI
INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

Fortaleza

2010

Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

Professor Doutor do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado.

1. Noções Fundamentais

1.1. O que é interpretação? Há distinção entre interpretação e hermenêutica?

Em uma primeira aproximação, pode-se pensar na “interpretação” (*Auslegung*) como desentranhamento (*Auseinanderlegung*), “difusão e exposição do sentido disposto no texto, mas de certo modo, ainda oculto” (LARENZ, 1997, p. 441)¹.

A interpretação jurídica, em seu sentido amplo, trata da possibilidade de se estabelecer processos de conhecimento e tomada de decisão e, ao mesmo tempo, de uma comunidade (partes do litígio, comunidade científica, sociedade em geral) reconhecer, nessa compreensão/decisão, sinais de racionalidade, identificação e menor resistência social possível.

A criação teórica e dogmática acerca do tema procurará métodos de instrumentalizar ou descrever essa realidade, de modo a transmitir a maior segurança e identificação possíveis. Entende-se aqui identificação como a concordância ou mesmo a discordância com a decisão proferida. Neste último caso - discordância -, desde que acompanhada de aceitação formal da resposta, e não “desconfirmação” ou descon sideração da autoridade emanadora dela.

As noções de interpretação jurídica, como não poderia deixar de ser, apresentam vários sentidos. Se antigamente podíamos constatar a existência de escolas mais ou menos predominantes em relação às outras, muitas vezes a teoria sucessiva superando, de um jeito ou de outro, a antecessora, hodiernamente, várias concepções se misturaram, seja com base em adaptações e relei-

turas pretensamente pragmáticas sobre métodos semânticos e essencialistas, seja por meio de relativizações das características presentes em várias definições desse objeto, sobretudo: *capacidade de o texto apontar para uma verdade jurídica preexistente*. Essa propriedade dos textos permitiria a captação de dados reais ou ideais.

Essas flexibilizações, geralmente embasadas na própria experiência dos autores, se por um lado enriquecem os construtos teóricos, por outro, geram contrassenso metodológicos internos dificilmente superáveis.

O exemplo mais comum e corriqueiro desse último apontamento é a definição de interpretação como busca do sentido e alcance intrínseco e prévio da norma (de forma a se estabelecer a correta e justa solução de um fato determinado), seguida da ressalva de que os textos são ambíguos e vagos, ou mesmo que a ciência jurídico-hermenêutica é insuficiente, o que gera entendimentos plurívocos, demandando uma decisão por parte do intérprete.

Ainda assim, nos poucos casos em que esse *ato de vontade* é explícito, acaba-se por apontar métodos apriorísticos (literal, lógico, sistemático) como forma de aprimorar o aparato cognitivo que permita o acesso ao dado externo real ou ideal e, sobretudo, como forma de dar tratamento científico e atribuir um caráter de segurança jurídica ao tema.

Em nossa pesquisa, preferimos definir a interpretação (a partir da perspectiva do agente competente para decidir) como um processo criativo-decisório, que se refere antes a adestramentos do que a processos de compreensão mental. A partir de uma série de processos cognitivos que nos escampam, o intérprete constrói uma nova norma jurídica (a norma decisão). Trata-se, portanto, de processos criativos; criadores de uma nova situação e de uma norma que até então só existia como fragmentos de textos normativos a serem concretizados.

Anote-se, por fim, que a norma é o resultado de várias conexões entre diversos dispositivos normativos. E o estudo desses dispositivos não mostra a essência última dessa norma-decisão (*Entscheidungsnorm*), demonstra tão somente a estratégia de justificação da decisão escrita (norma concretizada), ou seja, todo o processo cognitivo e mental permanece oculto e inalcançável para o pesquisador e até para o próprio julgador.

Deslocamos, portanto, a ideia da interpretação do texto normativo e de seus resultados (declarativo, restritivo e extensivo) da *determinabilidade do sentido* para a de *análise da norma-decisão* formada. Nesse sentido, podemos trabalhar a partir de algumas conclusões:

- i) um texto normativo emprega conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente;
- ii) essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos (formação universitária, formação de jurisprudência sobre determinados aspectos de cada conceito);
- iii) novas normas-decisão podem ser comparadas a decisões outrora formuladas (ou a opiniões doutrinárias sobre o tema), o que permitirá relações de proximidade e comparação.

¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. Convém assinalar, para evitar mal entendidos, que Larenz re- lativiza essa afirmação, declarando a inexistência de uma postura meramente passiva do intérprete. Isso se deve, também, à adoção, por parte desse autor, após sua fase neohegelian- ta, dos ensinamentos teóricos de Gadamer (pré-compreensão, círculo hermenêutico, etc.). Ver LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 285-93. Sobre a hermenêutica gadameriana, ver GADAMER, Hans-Georg (*Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filo- sófica*. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1999), sobretudo a questão do círculo hermenêutico e da pré-compreensão (1999, pp. 200 e ss.). Ver, ainda, GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurs- so sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 95-99.

Com relação à diferença entre interpretação e hermenêutica, esquematicamente pode-se afirmar que a interpretação versa sobre os juízos proferidos acerca de um texto, enquanto a hermenêutica estuda as possíveis teorias sobre a interpretação e a compreensão. De forma ainda mais direta, a hermenêutica teoriza sobre a interpretação e a compreensão. Não se deve aqui, contudo, confundir a hermenêutica nesse sentido amplo, cujo grande expoente moderno foi Savigny, com a corrente filosófica em sentido mais estrito, presente na obra de Hans-Georg Gadamer (1999)², por exemplo, muito embora, a depender da filiação filosófica do hermeneuta, essas correntes podem coincidir.

1.2. Há distinção entre a norma e o texto que eventualmente a exprime? Qual?

Sim. O texto exprime, prescreve, normas jurídicas. A norma jurídica será o resultado da operação com textos normativos³. Até mesmo em um processo simplificado de interpretação, pensemos na construção de uma regra de incidência tributária, por exemplo, o conjunto de textos será um ponto de partida (não necessariamente em um sentido cronológico) para a formação da norma. Há de se buscar o aspecto material da relação tributária em um artigo, o espacial em outro e assim por diante. Até se chegar em um padrão de incidência, já foram feitas várias opções e operações com textos. Nos nossos estudos, somente a partir da aplicação competente (concretização da norma-decisão) é que se pode falar em norma jurídica propriamente dita. Os textos de norma possuem normas jurídicas em potência.

Todavia, gostaríamos de registrar que o importante nesse debate específico da diferença entre texto da norma e a norma não é a terminologia (que aparta texto normativo da norma jurídica-resultado) e sim a noção de que normas jurídicas são *construídas* e não *descobertas*.

1.3. É possível aferir o sentido de um texto legal sem partir de um caso concreto em face do qual se cogita de sua aplicação?

Se a pergunta não for sobre as possíveis interpretações doutrinárias, sobre os debates acerca de possibilidades interpretativas etc., a resposta deve ser negativa. Como lembrado por Hans Kelsen, os cientistas podem sempre apon-

tar possíveis interpretações, podem cogitar da construção de molduras normativas de aplicação, mas a aplicação concreta da norma jurídica implicará uma decisão (na terminologia kelseniana, um ato de vontade⁴). Essa decisão está intimamente relacionada com o caso concreto. Uma lei tributária não possui as respostas para todas as perguntas, mesmo na interpretação de palavras corriqueiras, os fatos podem influenciar no resultado da norma construída. Pen- se-se, por exemplo, na longa construção de decisões no caso das imunidades dos livros, jornais e periódicos na redefinição de como deveriam ser interpretadas palavras como “papel”⁵.

Agora, questão mais árdua é explicar como os fatos se relacionam com o processo de concretização da norma jurídica. Nesse sentido, podemos mencionar a obra de Friedrich Müller. Nesse autor, há um caminho, ainda que se reconheça casos mais simplificados, que vai dos dados linguísticos (*Sprachdaten*) e reais (*Realdaten*), utilizados em textos normativos (*Normtexte*), passando pelo relato dos fatos (*Fällertählung*) do caso decidendo e das circunstâncias factuais (*Sachverhalt*) envolvidas, que permitirão a formação do programa da norma (*Normprogramm*) e sua relação com a área da norma (*Normbereich*) correspondente. A estrutura da norma, que é justamente a relação entre o programa da norma e a área da norma, permitirá a construção da norma jurídica (*Rechtsnorm*) e, conseqüentemente, da norma-decisão (*Entscheidungsnorm*)⁶.

⁴ “(...) a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar combina-se com um acto de vontade em que o órgão aplicador efectua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 470).

Para Hans Kelsen, a própria interpretação/aplicação do Direito estaria fora do que ele denominara *ciência do direito*. Comportaria, isso sim, parte da designada *política do direito* (Ob. cit., 1984, p. 469).

⁵ Com relação à imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, muitos foram os julgados relevantes, sobretudo no que se refere à expressão “papel destinado à sua impressão”.

O plenário do STF, por seis votos contra cinco (RE 174.476 e 190.761, DJU de 12.12.97, relator para acordão Ministro Marco Aurélio), definiu que o papel fotográfico utilizado pelas empresas jornalísticas como insumo na produção dos jornais também é alcançado pela imunidade do art. 150, VI, d.

Mas a imunidade não se estendeu também às tintas e às soluções alcalinas utilizadas na fabricação dos jornais e livros, conforme se decidiu pelo Pleno no RE 203.859 (julgamento em 11.12.96, DJU de 24.8.2001), pois a maioria dos Ministros considerou que tal interpretação seria desarrazoada e fugiria ao máximo significado literal possível da expressão “papel destinado à sua impressão”.

⁶ ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 249. Ver MÜLLER, Friedrich (*Juristische Methodik*, 7ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1997, pp. 172-80) e (*Recht - Sprache - Gewalt - Elemente einer Verfassungstheorie I*. Berlin: Duncker & Humblot, 1975, pp. 38-40).

² *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*, 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1999. Sobre hermenêutica, ver FIKENTSCHER, Wolfgang (*Methoden des Rechts*, Band. 3: *Mitteleuropäischer Rechtskreis*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1976, III, pp. 433-40) e FIKENTSCHER, Wolfgang (*Methoden des Rechts*, Band. 4: *Dogmatischer Teil*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1977, IV, pp. 194 e ss.), e SCHROTH, Ulrich (“Philosophische und Juristische Hermeneutik”. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. (orgs.). *Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart*, 6ª ed. Heidelberg: C. F. Müller Juristischer, 1994, pp. 344-70). Sobre uma hermenêutica antirepresentacionista e sob influência de Ludwig Wittgenstein, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006, sobretudo pp. 121-161.

³ Por todos, ver Eros Grau (Ob. cit., 2002, pp. 71-75).

1.4. Há discricionariedade por parte do intérprete, na interpretação dos textos legais, ou pode-se falar na existência de um resultado correto?

A partir do abandono de pressupostos essencialistas⁷ e representacionistas⁸, não se pode falar em um resultado correto se com essa expressão se quiser se referir a uma decisão semanticamente correta. Todavia, também não se deve afirmar que a norma-decisão é e deve ser construída livremente pelo intérprete. A dificuldade maior nesse debate, que relembra aquele entre positivistas e realistas, é que os limites da interpretação passam a ser pesquisados e apontados muito mais nas justificativas das decisões e não nos pressupostos cognitivos da interpretação.

Entre a liberdade total do intérprete ou a sua vinculação cega à lei, há toda uma realidade a estudar.

No debate mencionado entre os positivistas e os realistas, de um lado se negava a imprecisão e a relatividade da interpretação de regras e, de outro, respectivamente, alegava-se a falta de vinculação das regras com sua aplicação⁹.

Nos dizeres de Hart: "Argumentar desse modo é ignorar o que as regras efectivamente são em qualquer esfera da vida real. Sugere que estamos confrontados com o dilema: 'ou as regras são o que seriam no paraíso de um formalista e então vinculam tanto como grilhões; ou não há regras, mas só decisões ou padrões de comportamento susceptíveis de predição'. Contudo, isto é sem dúvida um falso dilema. (...) (Ob. cit., 1986, p. 152)

7 Sobre o essencialismo, Tércio Ferraz assevera: "A possibilidade de se fornecer a *essência* do fenômeno confere segurança ao estudo e à ação. Uma complexidade não reduzida a aspectos uniformes e nucleares gera angústia, parece subtrair-nos o domínio sobre o objeto. Quem não sabe por onde começar, sente-se impotente e ou não começa ou começa sem *consciência*." (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 1980, p. 34)

8 Nossa referência ao termo "representação", não tão frequente no Direito, diz respeito à prioridade de os termos da linguagem (textos normativos) apontarem para elementos da natureza, ou das coisas, ou das ideias, permitindo que sujeitos cognoscitivos assimilem ou alcancem seu conteúdo preexistente.

Dito de outra forma, o caráter representativo do texto normativo (ou da norma, já que não são muitos os autores que diferenciam um de outro) é a noção de que esses textos carregam em si elementos que apontam para significações, e que a função do intérprete seria proceder a atos que permitam o acesso a esses dados (sejam eles ideias ou dados reais). A esse tipo de abordagem, aqui exposta simploriamente, dar-se-á o nome de *representacionismo*.

Ainda sobre o essencialismo, o filósofo norte-americano Richard Rorty escreveu: "(...) A dificuldade se origina de uma noção partilhada por platônicos, kantianos e positivistas: que o homem tem uma *essência* - a saber, descobrir *essências*. A noção de que nossa tarefa principal é espelhar com precisão, em nossa própria *Essência Especular*, o universo ao redor, é o complemento da noção comum a Demócrito e Descartes, de que o universo é constituído de coisas muito simples, clara e distintamente cognoscíveis, o conhecimento de cujas *essências* proporciona o vocabulário-mestre que permite comensurar todos os discursos." (RORTY, Richard. *A Filosofia e o Espelho da Natureza*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994, p. 351)

9 Ver HART, Herbert, *O Conceito de Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986, pp. 149-52; e CARRÍO, Genaro R. *Notas Sobre Derecho y Lenguaje*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1979, p. 72.

Na aplicação diuturna das normas jurídicas, pode-se afirmar que há um fundo de referências adquiridas que dá consistência e estrutura à experiência do acreditar e do duvidar das decisões. As razões para justificar um saber recorem a um sistema de convicções que o situam; dessa forma, ao lado de proposições empíricas (verificáveis, ainda que passíveis de dúvida quanto à sua confirmação) existem proposições fundacionais (na expressão de Manuel Sumares) (1994, pp. 33-4)¹⁰.

A proposta do filósofo austríaco Ludwig Wittgenstein¹¹ confirma a ideia de que a fundamentação do conhecimento não reside na relação entre palavras, ideias e objetos. Também refuta, novamente, a ideia de um sujeito cognoscitivo (dotado de palavras e ideias) e o objeto a ser captado. Trata-se, antes, de um "sistema de crenças geradas pela prática social"¹².

A segurança nas relações cognitivas não deriva de fundamentos metodológicos, mas, antes, da consistência proporcionada pela forma biológica da espécie e a prática social. É a confluência desses fatores que constitui um sistema de proposições fundacionais. "A verdade de certas proposições empíricas pertence ao nosso quadro de referências [Bezugssystem] [Wittgenstein, *ÜG*:§83]."

Tem-se aqui a possibilidade de se desenvolver uma epistemologia socializada. O conhecimento de uma determinada cultura ou de qualquer um de seus membros não pode ser apreendido da experiência de um indivíduo. "O conhecimento acumulado de uma cultura é uma conquista coletiva - uma ideia compartilhada por hegelianos, marxistas e pragmatistas." A totalidade desse conhecimento é inacessível, sendo o aprendizado sobre os padrões referenciais uma aceitação da autoridade de uma comunidade. Isso não impede o pensamento crítico, fazer parte de uma comunidade (e de seu sistema referencial) é tomar parte em atividades epistêmicas "que nos permitem retificar algumas de

10 "(...) as proposições fundacionais não dependem de experiências actuais e verificáveis para a sua validade, mas constituem, pela organização biológica e pela educação, as bases da estrutura noética do ser humano e, por isso, a base das suas certezas" (SUMARES, Manuel. *Sobre "Da Certeza" de Ludwig Wittgenstein: um Estudo Introdutório*. Porto: Contraponto, 1994, p. 34).

11 Sobre o uso do construto filosófico de Wittgenstein na elaboração de uma hermenêutica jurídica, ver José Maria Arruda de Andrade (Ob. cit., 2006, pp. 121-41). WITGENSTEIN, Ludwig. *Über Gewissheit [ÜG]*. In: *Werkausgabe*, Band 8. Frankfurt: Suhrkamp, 1984. Trad. port. bil.: *Da Certeza*. Trad. Maria Elisa Costa. Lisboa: Edições 70, 1998.

12 Ver Manuel Sumares (Ob. cit., 1994, pp. 40-1). Continua o autor: "(...) o sentido de uma palavra depende primeiramente do contexto de uma frase e, depois, do contexto do sistema inteiro de proposições que reflectem as actividades humanas sancionadas por uma sociedade. Os vocabulários e os argumentos que conquistam um predomínio numa comunidade, os vocabulários e os argumentos nos quais se pode ser instruído, não conseguem a sua importância pela sua capacidade de corresponderem de um modo privilegiado ao real, mas por serem os vocabulários praticados pelos seres humanos que fazem parte dela em vista dos seus interesses. Assim, admitimos que vocabulários e argumentos podem ter o seu momento de predomínio e, depois, ser minorizados ao longo da história de uma cultura; o processo, em todo o caso, realiza-se em termos de ajustamentos dentro de algum sistema de proposições pelo qual se orienta." (SUMARES, ob. cit., 1994, pp. 40-1)

nossas crenças, e, ocasionalmente, até mesmo partes de nossa visão de mundo. Distinguindo-se da epistemologia naturalizada de Quine, a epistemologia socializada de Wittgenstein salienta esse ponto sem reduzir o processo de formação de crenças, behavioristicamente, a uma questão de estímulos e respostas.” (GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998, p. 78)

1.5. Existe distinção entre interpretação e integração? Qual o seu relevo no âmbito tributário?

Abandonando a noção essencialista e representacionista de interpretação, conforme desdobramentos dos pontos até aqui analisados, todas as outras dicotomias (interpretação e interpretação extensiva, interpretação extensiva e integração) relativizam-se, diante da natureza constitutiva desses procedimentos. O ser humano constitui sua realidade, ao buscar descrevê-la; a relação que se dá entre o (sistema nervoso do) intérprete e o meio ambiente tem como postulado uma lógica da coerência (e não da correspondência), não permitindo dissociá-lo da realidade/texto que ele pretende conhecer/descrever¹³.

As figuras metodológicas da interpretação e da integração passam a não representar categorias absolutas e diferenciadoras¹⁴ de essências. Torna-se impossível dividir, aprioristicamente, o ordenamento normativo positivo em dois grupos (os lacunosos e os não), já que a lacuna seria o principal fundamento do uso da “operação” denominada integração.

Nesse sentido, mesmo diante da existência de uma legalidade codificada, comum aos sistemas jurídicos de influência romana e europeia, aos poucos constata-se que o Direito realiza-se (há, aqui, uma “autonomia normativamente constitutiva”, e não somente uma reprodução cognitiva). Daí a importância de se reconhecer, no estudo da interpretação, sua função, sua feição “prático-normativa de realização concreta”, na expressão de Antônio Castanheira Neves (“A Unidade do Sistema Jurídico: o seu Problema e o seu Sentido”. *Digesta*, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995a, pp. 95-180, p. 124).

O sistema positivo legal, com a constatação da multiplicidade de significações atribuíveis aos textos interpretandos, passa a compor um conjunto de critérios jurídicos formais a serviço de uma prática decisória que o ultrapassa.

No âmbito tributário, toda a discussão que se iniciara com a autonomia ou não do Direito Tributário, a natureza da norma jurídica e quais os métodos que deveriam ser aplicados nos procedimentos de interpretação e integração, perdem muito do rigor a partir desses novos pressupostos metodológicos.

Naquela época, havia uma maioria que reconhecia o Direito Tributário como dotado de uma autonomia meramente didática, que não o isolaria de outros ramos. Aceitava-se a ideia da natureza de norma material das leis tributárias e afastavam-se os métodos apriorísticos de *in dubio contra* ou *pro fiscum*. A questão era somente encaixar esses apontamentos em termos mais ou menos savignianos.

Obviamente, muito restava nessa discussão, como a tentativa dos positivistas de, ainda que reconhecendo a aplicação de todos os métodos jurídicos hermenêuticos, buscarem regras restritivas em nome da odiosidade dos tributos. Isso sem contar a discussão sobre a possibilidade de os fatos geradores serem apreciados com base em considerações econômicas e sociais, o que iria contra os limites estabelecidos pelo positivismo.

Por outro lado, tão somente apresentar as clássicas conceituações do que é interpretação, lacuna e integração, como costuma ser feito, para depois apresentar pequenas flexibilizações conceituais (com base em uma ou outra decisão judicial, por exemplo), é desperdiçar a oportunidade de se tentar fugir, de um lado, de um irrealismo metodológico (discurso jusfilosófico hermético e destacado da análise concreta - conforme elaborado por Menezes Cordeiro¹⁵) e, de outro, do discurso dogmático meramente jornalístico, a defender os interesses de uma das partes de uma lide, conforme lembrado por F. Müller¹⁶.

Dessa forma, pretendemos, aqui, na medida do possível, nos valeremos do vocabulário já desenvolvido pelo Direito Tributário de forma tão específica, muitas vezes quase alheia aos construtos metodológico-constitucionais do século XX, mas que, por outro lado, apresenta técnicas que possibilitam maior previsibilidade na relação entre contribuintes e Fisco.

¹³ “Tal o dilema da Ciência do Direito no final do século vinte: perante problemas novos, ou se intensifica um metadiscurso metodológico irreal, inaplicável a questões concretas e logo indiferentes ao Direito, ou se pratica um formalismo ou um positivismo de recurso. Em qualquer dos casos, as soluções são ora inadequadas ora assentes em fundamentações aparentes, escapando ao controle da Ciência do Direito.” (CORDEIRO, A. Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, 1989, p. XXVIII)

¹⁶ Paulo Bonavides, ao prefaciar a obra *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, de Friedrich Müller (2ª ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 14), cita uma passagem do texto *Gerechtigkeit und Genauigkeit*, desse jurista alemão: “A Ciência do Direito ou será racional e honesta em termos de Metodica, ou não será. Ela existirá, só que não enquanto ciência, mas, na sua parte *dogmática*, como estudos jurídicos [*Rechtswissenschaften*] empenhados em coletar e inventariar, em desculpar a dominação, em aquietar objeções; e, na sua área de atuação *juspolítica*, como jornalismo de fim-de-semana com notas de rodapé, como publicação de meras opiniões e ciência jurídica das partes interessadas. Ciência do Direito somente tem chance de ser o que não se torna papel velho sob as penadas do legislador.”

¹³ Com maiores detalhes (ANDRADE, ob. cit., 2006, pp. 141-9). Sobre lógica da coerência em detrimento da lógica da correspondência, ver VARELA, Francisco J. (“O caminhar faz a Trilha”. In: THOMPSON, William Irwin. *Gaia: uma Teoria do Conhecimento*. Trad. Sílvio Cerqueira Leite. São Paulo: Gaia, 1990, pp. 45-60) e (“Prefácio”. In: MATURANA, H.; VARELA, F. *De Máquinas e Seres Vivos - Autopoiese: a Organização do Vivo*. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997, p. 48).

¹⁴ No Direito Tributário brasileiro, o grande crítico do caráter absoluto da diferenciação entre interpretação em sentido estrito e integração é Ricardo Lobo Torres (*Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000).

Assim, é possível utilizar a dicotomia analisada de três formas interessantes, a saber, didática, normativa e descritiva.

O uso didático da dicotomia funciona como redutor de complexidade, permitindo a fácil contextualização da matéria ou dos fatos analisados no âmbito de um discurso.

i) *interpretação* funcionaria como processo descobridor e declaratório de significados, mesmo quando eles não se “encontram” necessariamente no texto da norma.

ii) *integração* como forma de solução de litígios em casos nos quais há lacunas que não se referem a espaços propositadamente ajurídicos (*Steuerrechtsfrei Raum*).

O uso didático tem a grande virtude de estabelecer padrões e *standards* de comunicação. Permite-se o aprendizado e a análise de procedimentos metodológicos complexos, o que é sempre produtivo e útil.

O uso normativo almeja determinar os métodos e os limites para a atividade do jurista. Não visa ao conhecimento da concreção normativa efetiva, da realização do direito, preocupa-se, antes, com a sistematização de métodos a serem seguidos. Assim, têm-se modelos interpretativos que, ainda que abstratamente, intentam mostrar como deve ser o trabalho do julgador. Nesse caso se enquadram as teorias que tratam dos métodos de interpretação (gramatical, lógico, sistemático, teleológico) não como instrumentos, mas como etapas preestabelecidas para se alcançar a verdade, ou, ao menos, a resposta correta.

No uso descritivo, a referência à interpretação e à integração funciona no sentido de, *a posteriori*, ou mesmo por abstração (casos hipotéticos), examinar normas-decisão, separando os componentes argumentativos delas e os enquadrando nestes dois padrões referenciais (interpretação ou integração).

Note-se que, aqui, a descrição funciona como análise *a posteriori* de julgados, ou ainda de soluções hipotéticas de casos.

2. Interpretação da Lei Tributária no CTN

2.1. Existe algum método ou elemento peculiar a ser utilizado na interpretação da lei tributária?

Em termos gerais, as técnicas e os métodos devem ser os mesmos utilizados em outros ramos, com algumas particularidades, como a regra da legalidade tributária estrita, a referência a definições e conceitos de outros ramos na regra de competência (art. 110 do CTN), a vedação da analogia para criar incidência tributária (art. 108, parágrafo 1º do CTN).

Essas particularidades, contudo, não afastam a afirmação anterior.

2.2. Como deve ser entendido o art. 111 do CTN, segundo o qual, nas hipóteses que indica, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente? O que fazer em situações nas quais as palavras utilizadas pelo legislador tenham literalmente mais de um sentido?

Há setores da atividade tributária que, do ponto de vista legal, jurisprudencial e doutrinário, são interpretados de forma restritiva. O CTN, na verdade, se utiliza da expressão literal, o que foi alvo de críticas.

Diante da indisponibilidade dos bens públicos, o CTN restringiu a possibilidade de redução daquelas prestações, razão pela qual se optou pela determinação do uso do método literal. Essa afirmação não pode ser confundida, entretanto, com a opinião de que o intérprete utilizará apenas um elemento, até porque essa divisão é muito mais didática do que real. Trata-se, isto sim, da prescrição de que não se justificarão decisões baseadas em *topoi* teleológicos ou mesmo sistemáticos quando o tema for isenção, suspensão, exclusão ou dispensa de cumprimento de deveres instrumentais ou obrigações acessórias.

Conforme lembrado por Hugo de Brito Machado (1997, p. 82), como a interpretação literal é insuficiente (“de pobreza franciscana”), na verdade, o que se proibe é a aplicação de analogia e a interpretação extensiva (ampliativa). Todas as técnicas podem ser aplicadas, devendo, entretanto, o resultado não ser ampliativo, quando houver outra interpretação mais próxima da literalidade¹⁷.

Sobre a vedação da aplicação de analogia ao se interpretar uma isenção fiscal, vale lembrar o seguinte julgado do STF: “A isenção fiscal restrita não pode ser entendida analogicamente - art. 111, II, do Código Tributário Nacional. Recurso conhecido e provido.” (STF, RE 85.984/RJ, 2ª Turma, RTJ 85/992)

Sobre a aplicação rigorosa da legalidade tributária para fazer direito ao uso de uma isenção fiscal, vale citar a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp 115.983, 1ª Turma, DJ de 19.5.97, p. 20.598, rel. Min. José Delgado):

“Tributário. Incentivos Fiscais. Imposto de Renda. Princípio da Legalidade. Fundos de Investimento. Opção não Manifestada pela Empresa no Prazo Legal. DEL 1.376, de 12/12/1974. DEL 1.752, de 31/12/1979.

1. O princípio da legalidade há de ser cumprido, de modo rigoroso, tanto pela administração como pelo contribuinte no trato de relação jurídica tributária.

2. Em se tratando de incentivos fiscais, não há lugar para se emprestar interpretação extensiva.

3. Se a lei determina prazo fixo para que a empresa beneficiária de incentivo fiscal se pronuncie sobre a opção desejada, isto é, onde deseja aplicar tais incentivos, e tal prazo não é cumprido, permitido é à Secretaria da Receita Federal reverter para os fundos de investimento os valores das ordens de emissão de títulos pertinentes que não foram procurados no prazo e na forma disposta no art. 15 do DEL 1.376/1974.”

Em outro julgado do STJ, um texto normativo infralegal, a pretexto de interpretação extensiva ou aplicação analógica, buscou-se limitar a isenção

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 312).

fiscal, o que foi declarado ilegal (REsp 53.192, 1ª Turma, DJ de 23.10.1995, p. 35.622, rel. Min. Milton Luiz Pereira):

“Tributário - Imposto de Renda - Microempresas - Representação Comercial - Corretagem - TN, art. 111 e 178 - Leis nums. 7.256/84 e 7.713/88 - Ato Declaratório n. 24/89.

1. Cuidando-se de interpretação da legislação tributária, sob a réstia da similitude de atividades, a analogia ou compreensão extensiva não se presta para fincar ato administrativo declaratório com o visio de arquerar isenção prevista em lei.

2. Diante da lei, hierarquicamente inferiorizado o ato administrativo, deve prevalecer a isenção constituída em favor dos representantes comerciais.”

Nos julgados que originaram a Súmula 100 do STJ, foram discutidos aspectos da interpretação de normas concessivas de isenção.

No REsp 31.215-6¹⁸, foi declarada a impossibilidade de equiparação da isenção ao Adicional de Frete para a Marinha Mercante (AFRMM) com o sistema *draw-back*, já que “a isenção, no sistema jurídico-tributário vigente, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliativa (...)”.

No REsp 36.366-7¹⁹, a 1ª Turma declarou, no mesmo sentido, que “a isenção é avessa às interpretações ampliativas, não se acomodando à filiação analógica (art. 111, II, CTN)”.

2.3. *Quando deve ser considerada como presente a “dívida”, para efeito de aplicação do disposto no art. 112 do CTN?*

Outra matéria que demandou uma atenção especial do CTN foi a do art. 112 do CTN, que consagra em legislação fiscal o velho princípio do *in dubio pro reo*.

Em outros termos, sempre que surgirem *dívidas* quanto à interpretação de um texto que define infrações ou penalidades, ou quanto à qualificação de atos e fatos perante o texto legal, ou ainda quanto a autoria, imputabilidade ou punibilidade de uma infração tributária, deve-se optar pela solução que mais favorece ao acusado.

Conforme disposto legalmente, em termos esquemáticos o que se tem é o seguinte: se uma lei que define infrações e penalidades comportar resultados que possam gerar *dívidas* (quanto a situações dispostas nos incisos I ao IV), a norma-decisão a ser adotada deverá ser a que favoreça o acusado.

Ao menos em termos teóricos, não se deve alterar a literalidade do texto normativo interpretando, o resultado benéfico somente é aplicado nos casos de *dúvida*. A *dúvida* justifica a aplicação mais benéfica, e não a aplicação é

benéfica em si. Como bem lembrado por Hugo de Brito Machado, as possibilidades de *dívidas* sempre estão presentes, em virtude do caráter constitutivo das interpretações (Ob. cit., 1997, p. 83).

Um bom exemplo de *dúvida* seria o da capitulação legal (MACHADO, ob. cit., 1997, p. 83). Pense-se na capitulação da infração decorrente de operações mercantis interestaduais mediante cláusula FOB²⁰. Há a possibilidade de considerar a emissão de nota apontando uma operação interestadual que não ocorreu como a realização de um ilícito de emissão de nota inidônea ou simplesmente como a emissão de uma nota fiscal com dados imprecisos. Em outros termos, a *dúvida* quanto à qualificação do fato ilícito poderia suscitar a defesa da aplicação do art. 112.

Outra possibilidade interessante seria a de aplicação do perdão baseado na própria indecisão do tribunal quanto à ocorrência da penalidade ou não. Imagine-se o julgamento de um recurso administrativo, onde metade da turma crê que a multa não seja devida e a outra metade vota pela aplicação da penalidade. Pense-se a emissão de nota fiscal declarando uma atividade de prestação de serviço e o Estado a pretender que o valor seja considerado como de fornecimento de mercadoria (situação muito comum nas empreitadas de obra de engenharia elétrica com fornecimento de mercadorias fabricadas pelo prestador).

Metade da turma decide que houve emissão de nota fiscal, ainda que apontando a operação como prestação de serviço (ISS, portanto), e a outra metade entende que a aplicação seria devida porque não houve emissão de nota fiscal mercantil (com o destaque do ICMS).

Essa seria uma típica situação de aplicação do art. 112 pelo presidente da câmara em seu voto de minerva, já que haveria, empiricamente (votos de uma turma dividida), uma situação de *dúvida*²¹.

Outro ponto interessante de se ressaltar é que a aplicação do *in dubio pro reo*, máxima derivada da equidade, não guarda relação direta com a *correção* ou a *remissão por equidade*, prevista no art. 172, IV, nem com a *equidade* como meio de integração de lacunas, prevista no art. 108 do CTN²².

No caso do art. 108, tem-se uma solução de lacuna por meio da referência à equidade, e ela não pode ser alegada para dispensar tributo devido. No caso do art. 172, o que se prescreve é que a lei poderá autorizar a autoridade administrativa competente a conceder, mediante despacho fundamentado, *remissão total ou parcial do crédito tributário*.

²⁰ Imaginaremos aqui uma operação que deveria ser interestadual e que não se concretizou como tal, independentemente das razões para tanto.

²¹ Devo esse exemplo de aplicação do art. 112 do CTN em casos de voto de minerva, independente da questão do ICMS X ISS, ao Prof. Schouert, que o relatou em sala de aula.

²² Sobre isso, ver Ricardo Lobo Torres (Ob. cit., 2000, pp. 39-40 e 253-7 e Ob. cit., 2004, pp. 297-8).

¹⁸ STJ, 1ª Turma, rel. Min. Demócrito Reinaldo, junho de 1993.

¹⁹ STJ, 1ª Turma, rel. Min. Milton Pereira, agosto de 1993.

2.4. Qual o fundamento das limitações ao uso da integração, contidas no art. 108, parágrafos 1º e 2º do CTN?

A expressão “analogia” (analogia) referia-se, inicialmente, à proporção matemática, tal qual aparece na *Ética a Nicômaco*, de Aristóteles (V, 3)²³ e no *Banquete*, de Platão (VI, 508)²⁴. Em termos jurídicos, a ideia de analogia pode invocar o recurso argumentativo de entender a solução normativa de um fato específico a outro fato sem regulamentação, porém semelhante²⁵.

Os escolásticos utilizavam a expressão “*exemplum*”, e os juristas medievais se valiam da expressão ainda hoje citada de “*argumentum a simili* e o *argumentum a pari*” (ATIENZA, ob. cit., 1986, pp. 29-30).

Juridicamente, a analogia ganha relevo com a obra de Savigny, Geny e Zitelmann. No Brasil, antes da promulgação do CTN, a doutrina era francamente contra a utilização da analogia na seara tributária.

Com a positivação, entretanto, do art. 108 do CTN e a vedação da analogia gravosa (parágrafo 1º do mesmo artigo), o entendimento geral passou a ser o de validade do método para apreciação de questões que não implicassem imputação fiscal²⁶.

Como se percebe, o Brasil cuidou de tratar um tema que atormenta a doutrina tributária de vários países: seria lícito ao intérprete autêntico utilizar a técnica analógica para interpretar (sentido estrito) ou colmatar lacunas (integrar) da legislação fiscal? Se sim, esse uso validaria inclusive casos de incidência tributária outrora não previstos?

Esse tema foi debatido no Brasil, antes e depois da promulgação do CTN, sendo comum a referência à proibição da analogia gravosa (aquela tendente a gerar tributação a partir de um raciocínio de semelhança e não de interpretação de dispositivo expresso e específico).

Em uma reunião ocorrida em 1981, da Associação Alemã de Direito Tributário (*Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*), discutiu-se, pela segunda vez, o tema “Os Limites da Integração em Direito Tributário”. No relatório, elaborado por Klaus Tipke, há a referência à proibição da analogia gravosa no Brasil e em outros países, como Espanha e México (TIPKE, 1983, pp. 515-6)²⁷.

O fundamento para essa proibição da integração da legislação tributária é a própria vinculação histórica entre Direito Tributário ocidental, positivismo e “ideais liberais e classistas”, nos dizeres de Klaus Tipke (Ob. cit., 1983, p. 514)²⁸.

Em geral, os argumentos utilizados pela doutrina para fundamentar a proibição da analogia são ligados à segurança jurídica e à legalidade (reserva legal). Ao contrário, o utilizado pela doutrina minoritária, a favor da aplicação analógica, é baseado na igualdade e na solidariedade.

A técnica analógica tem sua importância em qualquer estudo de hermenêutica jurídica, porém, ao menos no âmbito tributário, os pontos desenvolvidos até aqui permitem a constatação de que os desafios metodológicos tributários estão mais ligados às fronteiras entre interpretação e integração, entre interpretação e interpretação extensiva, e à figura da interpretação teleológica.

Isso se utilizarmos o vocabulário tradicional tributário. Em termos mais próximos da teoria geral do Direito contemporânea, o desafio da metódica tributária estaria nos aspectos problemáticos da concreção normativa (algo que envolve considerações sobre a realidade, elementos fáticos, volitivos, etc.) e não sobre um raciocínio de semelhança, devidamente limitado do ponto de vista jurisprudencial.

A jurisprudência do STF sobre a aplicação da analogia na seara tributária é escassa, tendo em vista a já citada vedação da analogia gravosa pelo CTN (art. 108, parágrafo 1º).

Algumas decisões são relevantes para a análise do tema. Assim, no RE 78.927 (1ª Turma, relator Min. Aliomar Baleeiro, DJ de 02.10.79), o STF afastou a possibilidade de ampliação analógica dos itens da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, valendo-se, para tanto, do art. 97 do CTN.

Essa questão acerca da lista do ISS, contudo, conforme já visto, é controversa, já que a taxatividade dela foi reconhecida, muito embora haja decisões determinando a aplicação de uma interpretação extensiva de seus itens. Até porque a legislação complementar que define a lista de serviços (hoje a LC 116/03) utiliza a expressão “congeneres”, sem detalhá-la (por exemplo, os itens a, 1, 1.03, 3, etc. da LC 116)²⁹.

Outra questão relevante é o fato de que a vedação da aplicação da técnica analógica restringe-se à situação gravosa ao contribuinte, sendo utilizada

nha Tributária, 1983, pp. 513-22. Para uma análise da analogia no debate tributário alemão, bem como sua comparação com a teoria do abuso de formas (parágrafo 42 do *Abgabenordnung - 1977 - AO*), ver SCHOUBERT, Luis Eduardo, *Planejamento Fiscal Arravés de Acordos de Btributação: Treaty Shoppings*. São Paulo: RT, 1995, pp. 71-2.

²⁸ “As classes e a burguesia protegem os cidadãos através do fato de autorizarem o mínimo possível de impostos. Conforme a ideologia liberal, o imposto é tão repressivo e incômodo como a pena.” (TIPKE, ob. cit., 1983, p. 514)

²⁹ Ver BORGES, J. Souto Maior. “Aspectos Fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS: do Decreto-Lei nº 406/68 à LC nº 116/2003 (à Memória de Geraldo Ataliba)”. In: TÓRRES, Helene Taveira (coord.). *Imposto sobre Serviços: ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 41, pp. 3-51.

²³ “O justo é, pois, uma proporção.” Ver ATIENZA, Manuel (*Sobre la Analogia en el Derecho: Ensayo de Análisis de un Razonamiento Jurídico*. Madrid: Civitas, 1986, p. 17).

²⁴ Sobre a evolução histórica da noção de analogia e seus vários sentidos, ver Manuel Atienza (Ob. cit., 1986, pp. 15-41) e BOBBIO, Norberto (*Teoria do Ordenamento Jurídico*, 10ª ed. Trad. Maria Celeste C. L. dos Santos. Brasília: UnB, 1999, pp. 151-5). Sobre a analogia como método para colmatar lacunas, ver NAWIASKY, Hans (*Allgemeine Rechtslehre*, 2ª ed. Zúriche: Verlagsanstalt Benziger, 1948, pp. 146-50), e RÜTHERS, Bernd (*Rechtstheorie*, 4ª ed. München: Verlag C. H. Beck, 2008, pp. 539-44).

²⁵ Este segundo sentido, que parte da ideia de um raciocínio que vai de um fato a outro, passando por uma regra geral, também foi tratado por Aristóteles, mas dessa vez sob a expressão *paradigma* (paradeigma), nos *Primeiros Analíticos* (cap. 24). Ver Manuel Atienza (Ob. cit., 1986, pp. 17-8 e 29).

²⁶ Ver Ricardo Lobo Torres (Ob. cit., 2000, pp. 118-9).

²⁷ TIPKE, Klaus (Rel.). “Limites da Integração em Direito Tributário: um Debate da Associação de Direito Tributário e seu Resultado”. *Direito Tributário Anual* n. 3. São Paulo: IBDT/Rese-

como forma de regulação de situações de lacunas, em matérias como procedimentos ou mesmo situações benéficas, como a correção monetária de repatriação de indébito.

Nesse sentido, uma decisão antiga do STF confirma nossa afirmação, prolatada pela 1ª Turma, rel. Min. Antonio Neder (RE 81.456-6/SP, DJ de 13.3.81).

Já o fundamento da proibição de cobrança de tributo com base em equidade, justifica-se pela própria legalidade e indisponibilidade dos bens públicos (arts. 97 do CTN e 150, parágrafo 6º), além do princípio da isonomia e da livre concorrência.

2.5. A desconsideração de negócio jurídico desprovido de patologias que o invalidem, feita com a finalidade de lhe atribuir efeito tributário próprio de negócio diverso, encontra óbice no art. 108, parágrafo 1º, do CTN?

Encontrará se o lançamento ou a decisão usarem a analogia (e juízos de semelhança) como fundamento argumentativo para tanto. Um dos aspectos mais difíceis das decisões que buscam eliminar ou mitigar planejamentos tributários é relativo à fundamentação da aplicação. Uma decisão desse tipo pode usar argumentos justificativas diferentes para a mesma finalidade e, a depender do argumento, nula poderá ser a decisão.

3. Interpretação da Lei Tributária à luz da Constituição

3.1. Qual o papel da Constituição no processo de interpretação dos textos de normas a ela inferiores?

A Constituição Federal tem um papel absolutamente relevante na concretização das normas tributárias. Com isso, não queremos apenas repetir o típico discurso constitucionalista das garantias fundamentais, da eleição de princípios a serem ponderados etc. Nossa constituição é única e extremamente analítica. Além dos princípios jurídicos a serem aplicados e postulados que informam a aplicação da lei tributária³⁰, há várias regras jurídicas extremamente determinantes para a tomada de decisões. Pode-se mencionar as regras de irretroatividade, anterioridade, as imunidades, os diversos dispositivos de competência tributária (notadamente os de ICMS) e, sobretudo, a constitucionalização de vários conceitos de Direito Privado e Público na previsão de competências tributárias (salários, faturamento, mercadoria, bem importado, serviço e outros).

Daí não se poder, simplesmente, fazer coro ao discurso neoconstitucionalista sobre a carta constitucional principiológica, devendo-se, antes, analisar a questão a partir de nossa realidade³¹.

³⁰ Ver ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 135-81.

³¹ Nesse sentido, o texto de ÁVILA, Humberto Bergmann ("Neoconstitucionalismo"; entre a 'Ciência do Direito' e o 'Direito da Ciência'"). In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel & BINENBOJM, Gustavo (org.). *Vinte Anos da Constituição Federal de*

3.2. Se a lei tributária não pode alterar os conceitos, institutos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição (CTN, art. 110), onde o intérprete deve buscar o sentido dos mesmos? Na própria Constituição? No Direito Privado?

A Constituição, ao usar um conceito de Direito Privado, que possui uma definição no Direito Privado, incorpora e constitucionaliza essa definição ou esse conceito. O intérprete, portanto, ao interpretar esse conceito constitucionalizado (geralmente para realizar um controle de validade da regra legal de incidência como a regra constitucional de competência), acaba por utilizar também o Direito Privado. Há uma conexão entre o conceito de Direito Privado constitucionalizado e a definição infraconstitucional. O intérprete deve, portanto, buscar essa definição na legislação de Direito Privado e, quando for o caso, inclusive nas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais sobre ela.

O mais importante a ser registrado é que esse vínculo entre a legislação de Direito Privado e a Constituição, salvo menção expressa, não é dinâmico em um sentido forte. Em outros termos, não se trata de atribuição de competência para a norma infraconstitucional definir o conceito constitucional e sim de uma incorporação da definição já existente.

Nesse sentido, uma nova legislação de Direito Privado com uma alteração da definição do conceito de Direito Privado não deve ser considerada como uma alteração da própria constituição³².

Um bom exemplo disso é a definição de serviço do Código Civil (anterior ao atual, inclusive) e a outra definição de serviço utilizada no Código de Defesa do Consumidor, que inclui não só as prestações de fazer como outras operações, como as de crédito³³. Não se deve pressupor que a Constituição tenha utilizado essa definição do CDC, que lhe é posterior. Agora, outra questão é saber se, de fato, a Constituição pretendia se valer apenas das prestações de fazer. Todavia, esse é o entendimento, até agora, do STF, ao julgar a inconstitucionalidade da locação de bens móveis.

/1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009b, pp. 187-202) e DIMOULIS, Dimitri & LUNARDI, Soraya Gasparetto ("O Positivismo Jurídico diante da Principiologia". In: DIMOULIS, Dimitri & DUARTE, Écio Oto (coords.). *Teoria do Direito Neoconstitucional*. São Paulo: Método, 2008, pp. 79-197, pp. 179-197).

³² Vale chamar a atenção ao profundo estudo da relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário realizado por Heleno Taveira Tôres (*Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003b).

³³ "Art. 3. Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividades de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista." (Grifou-se)

De forma mais esquemática, pode-se imaginar as seguintes situações:

1) Os conceitos não são determinados, são construídos historicamente. Podemos pensar em definições, em consensos, adstramentos, construções aceitas (ou obrigatórias, como uma decisão transitada em julgado). O que garante a constância semântica de nossas ações são nossas troilaxes sociais (interações).

2) o resultado de uma interpretação envolvendo conceitos de outros ramos do Direito *depende da técnica de redação adotada na regra constitucional de competência*. Pense-se nessas três situações:

a) regra de competência constitucional com um fato jurídico definido (adoção de um determinado sentido) no texto constitucional: questão de interpretá-lo, construí-lo (concretização da norma);

b) regra de competência constitucional com um fato jurídico não definido no texto constitucional, mas com remissão expressa à legislação de Direito Privado (atribuição de competência, praticamente): exemplos que existem no plano infraconstitucional: lista de substâncias entorpecentes por órgão técnico para definir o tipo penal; lista com atividades econômicas de acordo com o grau de risco ambiental do trabalho, para definir alíquota do RAT. Trata-se de técnica de redação com uma finalidade prática e que deve ser declarada, não pressuposta. Um exemplo de redação desse tipo seria: serviços, nos termos definidos no Código Civil. O vínculo passa a ser dinâmico. *Técnica de redação por vinculação*.

c) regra de competência constitucional com um fato jurídico não definido no texto constitucional: pressuposto de que se trata de uma adoção de um sentido "preexistente" (construído anteriormente: textos positivos e doutrinários sobre eles). Problema: isso também dependerá de uma construção de sentido no caso concreto, que será tão menor quanto já tiver sido definida anteriormente (exemplo: faturamento, receita bruta e o plenário do STF). Outros pontos: saber de que qual sentido ou definição se adotou (implicitamente), por exemplo: Código Civil ou Código de Defesa do Consumidor ou Código Comercial.

Considerar a alternativa *b* como uma regra nos casos *c* (e sobretudo *a*) seria imaginar o vínculo *dinâmico*, não esclarecido ou explícito, que permitiria ao legislador ordinário alterar ao seu bel prazer, ainda que sem "intenção", todo o sistema tributário nacional, as regras do pacto federativo etc.³⁴

Importante notar, portanto, que, muitas vezes, a discussão não se resume apenas entre conceito jurídico de serviço ou o seu conceito econômico, como parece entender a doutrina quando se detém sobre esse ponto.

3.3. *Qual o efeito da modificação, no âmbito do Direito Privado, do significado de conceitos utilizados pela legislação tributária? Faz diferença o fato de tais conceitos terem sido empregados pela Constituição?*

A alteração de definições de conceitos no Direito Privado não deve produzir resultados significativos no âmbito do Direito Tributário, salvo situações em que a regra tributária de incidência (o fato gerador abstrato) faz remissão direta à definição de Direito Privado (por *vínculo* e não por *incorporação*). Ainda assim, essa situação somente será válida se não houver uma regra de competência constitucional que tenha *incorporado* a definição de Direito Privado anterior. Pode-se citar regras de competência menos analíticas, como acontece nos casos das contribuições de intervenção no domínio econômico (Cide).

Quando o conceito de Direito Privado for adotado pela Constituição, no sentido de *incorporação*, a situação será outra, sobretudo quando houver uma construção de norma (de significado) pelo tribunal. O caso emblemático dessa situação ocorreu com a definição pelo plenário do STF do conceito de faturamento. Quando do julgamento da nova situação fática e normativa, a partir do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, ficou difícil desvincular-se da anterior construção.

Perceba-se que nossa resposta baseia-se sempre nos argumentos das decisões de validade ou nulidade na utilização de definições de Direito Privado e as regras de competência. Em outros termos, nossa resposta é sobre a forma argumentativa da justificativa da decisão e não pelas razões essencialistas da decisão jurídica.

3.4. *No caso de negativa de vigência ao art. 110 do CTN, por parte de decisão proferida por Tribunal de Apelação (TRF ou TJ), é cabível Recurso Especial ou Recurso Extraordinário?*

Ambos. O especial, por afronta ao art. 110 do CTN e o extraordinário por conta da antinomia entre a lei tributária e a regra constitucional de competência que constitucionaliza o conceito de Direito Privado.

4. Direito e Economia

4.1. *O que preconiza a corrente intitulada law and economics relativamente à interpretação das normas jurídicas? Qual sua utilidade ou aplicabilidade no âmbito tributário?*

Pouco se comenta sobre o tema, mas o primeiro grande movimento de *Law and Economics* ocorreu nos Estados Unidos no início de 1880, a partir de premissas distintas das do atual movimento³⁵.

³⁵ Pode-se afirmar que surge, inclusive, como uma reação ao pensamento neoclássico econômico (HOVENKAMP, Herbert. "The First Great Law & Economics Movement". *Stanford Law Review* n. 42, 1989-90, p. 994, pp. 993-1058), ao contrário do atual movimento. Os economistas do primeiro movimento estavam interessados na relação entre o direito e a distribuição da riqueza na sociedade americana e com uma certa desconfiança de que bem-es-

³⁴ Nesse sentido, ver ÁVILA, Humberto Bergmann. "Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária". In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68, pp. 61-79.

Pode-se definir o hodierno *Law and Economics* como resultado do trabalho de um grupo de economistas e juristas que se valeram de técnicas econômicas neoclássicas³⁶ para estudar assuntos jurídicos diretamente relacionados com a economia (direito concorrencial, regulatório, comercial) ou indiretamente (responsabilidade civil, contratos, direito de família, direito processual, constitucional e outros tantos). A origem desse movimento é identificada com o trabalho de Ronald Coase, a partir do ensaio "The Problem of Social Cost"³⁷, e ganhou projeção com a pesquisa realizada na Universidade de Chicago (HOVENKAMP, ob. cit., 1989-90, p. 994)³⁸.

Trata-se uma teoria orientada (consequencialista) pela eficiência econômica lastreada no Ótimo de Pareto³⁹. Nesse sentido, a interpretação do Direito deveria buscar a eficiência econômica típica dos neoclássicos, ainda que isso, metodologicamente, esteja em colisão com as características tipicamente valorativas do Direito.

Em termos mais simples, a análise econômica do Direito prega a utilização, por parte do aplicador do Direito, de técnicas de análise das consequen-

tar pudesse ser alcançado simplesmente a partir dos mercados e até mesmo da *common law* (HOVENKAMP, ob. cit., 1989-90, p. 995).

³⁶ Sobre a corrente econômica neoclássica, a partir da "revolução" marginalista, ver HUNT, E. K. (*História do Pensamento Econômico: uma Perspectiva Crítica*, 2ª ed., 3ª reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, pp. 236-301; 355-380 e 435-452), sobre as bases teóricas para a guinada subjetivista, ver FEIJÓ, Ricardo (*Economia e Filosofia na Escola Austríaca: Menger, Mises e Hayek*, São Paulo: Nobel, 2000, pp. 67-84). Sobre a Escola Histórica alemã, a disputa pelo método e a economia em Max Weber, fundamentais para a adoção do individualismo metodológico na economia, ver TRIBE, Keith (*Strategies of Economic Order: German Economic Discourse 1750-1950*, Cambridge: Cambridge University Press, 1995, pp. 66-94). Sobre *Law and Economics*, ver MERCURO, Nicholas & MEDEMA, Steven (*Economics and the Law: from Posner to Post-Modernism*, New Jersey: Princeton University Press, 1997, sobretudo pp. 3-83), e COOTER, Robert D. & ULEN, Thomas (*Law and Economics*, 4ª ed. Boston: Pearson Addison Wesley, 2004, pp. 1-58). Para um amplo balanço sobre a história do movimento e as suas várias aplicações, ver POSNER, Richard & PARISI, Francesco. "Law and Economics: an Introduction". In: POSNER, Richard & PARISI, Francesco (editores) *Law and Economics*, vol. 1: *Theoretical and Methodological Foundations*, 1997, pp. IX-LI.

³⁷ *Journal of Law and Economics*, III. Chicago: Chicago University, 1960, pp. 1-44. Disponível, também, em Richard Posner & Francesco Parisi (Ob. cit., 1997, pp. 433-476).

³⁸ Robert Cooter, autor de um importante livro sobre *Law and Economics*, faz um interessante balanço sobre o sucesso dessa teoria (COOTER, Robert D. "Thicker Selves in Law and Economics: towards Unified Social Theory". In: GROBFELD, Bernhard; SACK, Rolf; MÖLLERS, Thomas M. J.; DREXL, Josef & HEINEMANN, Andreas (coords.). *Festschrift für Wolfgang Fikentscher zum 70. Geburtstag*, Tübingen: Mohr Siebeck, 1998, pp. 44 e ss, pp. 43-69). Outros importantes autores e pioneiros de *Law and Economics* são Guido Calabresi e Richard Posner.

³⁹ Ou na variante flexibilizante do critério Kaldor-Hicks, do Ótimo Potencial, onde os ganhos de alguns compensam as perdas de outros. Sobre esse princípio da compensação, também popularizado como *wealth maximization* por Richard Posner, ver Nicholas Mercuro & Steven Medema (Ob. cit., 1997, pp. 19-21) e Robert Cooter & Thomas Ulen (Ob. cit., 2004, p. 48). Sobre os aspectos históricos da economia neoclássica do bem-estar, ver E. K. Hunt (Ob. cit., 2005, pp. 355-80).

cias econômicas das decisões jurídicas, sempre em termos de eficiência alocativa. O próprio fundamento do Direito seria a economia em seu viés neoclássico, tendo como pressuposto a não intervenção estatal (sempre mais defendida do que adotada, diga-se) e a eleição da segurança jurídica (redução de complexidades) para o mercado como algo superior a qualquer outro elemento (como os fundamentos e garantias constitucionais)⁴⁰. Trata-se, portanto, de uma teoria normativa (preocupada em afirmar como deve ser a aplicação do Direito) e consequencialista em sentido forte.

Os estudos mais interessantes de *Law and Economics* são de orientação ao legislador, ou seja, exercícios de *lege ferenda*. Qual o impacto de determinada tributação, quais as melhores formas de se desenvolver autonomia tecnológica nacional etc. Outras aventuras, no sentido de analisar eficiência econômica neoclássica para impedir tributação ou para justificar incidências outrora não previstas, tenderiam ao fracasso ou à tragédia. Utilizar a Análise Econômica do Direito como fundamento metanormativo fundante para a aplicação do Direito seria um retrocesso, infelizmente camuflado pela impressão de novidade teórica.

No Brasil, com sua história democrática ainda em elaboração, a adoção de consequencialismos importados, com bases em pressupostos valorativos (a técnica neutra da eficiência alocativa também é uma opção valorativa) pode ser mais perigosa do que tentar analisar com mais cuidado a importância do aspecto teleológica na concretização dos fundamentos de nossa República (arts. 1º, 3º, 170, 194, 195, 218 e 219 da CF/1988, por exemplo). Os pressupostos de política econômica constitucionalizados (jurídicos, também, portanto) são de outra matriz teórica⁴¹, muito embora o pensamento neoclássico tenha sido incorporado, em bases mais textuais, em nossa Constituição⁴².

4.2. Há distinção entre interpretação econômica da norma tributária e interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária? Caso afirmativo, qual?

Tudo dependerá da noção de interpretação econômica que se adote.

O surgimento da teoria da consideração econômica da norma tributária está ligado ao desenvolvimento teórico do Direito Tributário na Alemanha do

⁴⁰ Por uma questão de delimitação de escopo, não trataremos das escolas pós-Chicago e de correntes alternativas à análise lastreada em pressupostos neoclássicos.

⁴¹ Para uma visão mais completa e ampla dessa afirmação, ver GRAU, Eros (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica*, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 171-356), BERCOVICI, Gilberto (*Constituição Econômica e Desenvolvimento. Uma Leitura a partir da Constituição de 1988*, São Paulo: Malheiros, 2005) e "Os Princípios Estruturantes e o Papel do Estado". In: CARDOSO JR., José Celso (org.). *A Constituição Brasileira de 1988 Revisitada: Recuperação Histórica e Desafios Atuais das Políticas nas Áreas Econômica e Social*, vol. 1. Brasília: IPEA, 2009, pp. 255-291).

⁴² Um exemplo disso seria a Emenda Constitucional 19/1998, ao incluir o princípio da eficiência no art. 37, que trata dos princípios da Administração Pública. Obviamente não existe apenas uma interpretação para o termo *eficiência*, a concretização normativa demonstrará qual prevalecerá.

início do século XX. Havia, nesse período, uma forte oposição aos exageros do formalismo jurídico e, por outro lado, uma forte necessidade de se obter receitas diante dos problemas econômicos decorrentes do momento posterior à Primeira Guerra Mundial⁴³.

Daí a forte influência, no âmbito tributário, do elemento teleológico da interpretação, sobretudo quando se analisa a consideração econômica da norma (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), adotada pelo Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung*), cujo anteprojeto coube ao jurista alemão de formação civilística Enno Becker (1869-1949)⁴⁴, influenciado pela obra de Jhering⁴⁵.

Naquele contexto histórico, o crescente apelo ao caráter sistemático da escola conceitual (jurisprudência dos conceitos)⁴⁶ acarretou um formalismo e um idealismo que, se por um lado possibilitaram a formação de um campo de conhecimento com estatuto científico, por outro, após tantos anos de influência generalizante, deixaram vários juristas descontentes com a clivagem criada entre o que se chamou de realidade (razão prática) e a teoria jurídica proposta⁴⁷.

⁴³ BEISSE, Heinrich ("O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã". In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ray Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 10-1, pp. 1-39), MACHADO, Brandão ("Prefácio do Tradutor". In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 9), TORRES, Ricardo Lobo ("As Influências Italianas no Direito Tributário Brasileiro". *Revista de Direito Tributário* v. 84. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 71, pp. 70-82). Sobre isso, Huck assinala: "Justificativa a linha de suas ideias (E. Becker), pois estas decorrem de uma reação plausível ao excessivo formalismo conceitual que dominava o pensamento jurídico da época, sobretudo o germânico." (HUCK, Hermes Marcelo. *Elisão e Evasão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Tese de Titularidade junto ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1996, p. 70)

⁴⁴ Sobre Enno Becker e sua intenção metodológica, ver TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 16ª ed. Colônia: O. Schmidt, 1998, pp. 147-8.

⁴⁵ Entre outros, conferir Brandão Machado (Ob. cit., 1993, pp. 7-13), Heinrich Beisse (Ob. cit., 1984, pp. 12-3), Hermes Marcelo Huck (Ob. cit., 1996, pp. 70-1), Ricardo Lobo Torres (Ob. cit., 2000, p. 201 e 2002, p. 71). Para um panorama geral sobre a consideração econômica, ver LEHNER, Moris. "Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva: sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In: SCHOUERI, L. E. & ZILVETI, F. A. (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

⁴⁶ Sobre a Jurisprudência dos Conceitos e sua importância no Direito Tributário, ver José Maria Arruda de Andrade (Ob. cit., 2006, pp. 46-52). Sobre o Método Jurídico (decorrente do formalismo jurídico) e o direito público, bem como a adoção da teoria da obrigação civilista no Direito Tributário, ver José Maria Arruda de Andrade (Ob. cit., 2006, pp. 98-113).

⁴⁷ Franz Wieacker lembrará que as contrarcorrentes à escola conceitual, de caráter utilitarista ou social (da segunda metade do século XIX), "só não se impuseram imediatamente na prática jurídica porque o prestígio científico e moral do corpo de juristas continuou a legitimar o positivismo e porque a tradição e a crença dos juristas na lei se subtraíram durante muito tempo à pretensão de optar pelas exigências ideológicas de grupos sociais particulares" (WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado Moderno*. 2ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1993, p. 511).

Muito embora Jhering seja assinalado como o grande influenciador da Jurisprudência dos Interesses⁴⁸, o principal representante dessa escola, entretanto, é Philipp Heck (1858-1943), que formulou o programa teórico da escola, o que pode ser constatado em sua conferência em Tübingen, em 6 de fevereiro de 1912 (*Das Problem der Rechtsgewinnung*).

O principal opositor contemporâneo de Enno Becker foi Hans Nawiasky⁴⁹. Com relação ao parágrafo 4º do primeiro Código alemão, os opositores de Becker temiam que a aplicação desse preceito pudesse levar à insegurança jurídica e a tendências fiscalistas. Exageros jurisprudenciais nesse primeiro período de fato são anotados por todos que analisaram os julgados alemães dessa fase⁵⁰. Após várias reformas legais, o parágrafo foi suprimido, não mais constando na AO (1977).

No Brasil, na fase anterior ao CTN, uma parcela dos doutrinadores admirava a metodologia funcional e teleológica, não só diante da importância do primeiro código tributário do mundo (o alemão), mas também diante do prestígio de Jhering e, sobretudo, diante da repercussão da Escola de Pavia em nosso País.

O exílio de Jarach, na Argentina, a obra de Amílcar Falcão, o contato do Ibet com vários doutrinadores italianos, o intercâmbio de Ruy Barbosa Nogueira com os principais juristas alemães, tudo isso contribuiu para a formação brasileira e a influência de certos aspectos metodológicos.

Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do CTN brasileiro, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, em edição anterior à promulgação da referida legislação, declarou indubitavelmente sua opinião de que todos os

⁴⁸ Philipp Heck, ao comentar as transformações da ciência jurídica alemã do início do século XX, consigna a inspiração da Jurisprudência dos Interesses no construto de Jhering (HECK, Philipp. *El Problema de la Creación del Derecho*. Trad. Manuel Entenza. Granada: Comares, 1999, p. 21). Um amplo estudo sobre Jhering pode ser conferido em Wolfgang Fikentscher (Ob. cit., 1976, pp. 101-282). Um confronto entre a Jurisprudência dos Conceitos e a dos Interesses pode ser lido em um texto de Philipp Heck, de 1929 ("Begriffsjurisprudenz und Interessenjurisprudenz". In: ELLSCHIED, Günter & HASSEMER, Winfried. *Interessenjurisprudenz*. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1974, pp. 88-108). Sobre a jurisprudência dos interesses, ver EDELMANN, Johann (*Die Entwicklung der Interessenjurisprudenz: eine historisch-kritische Studie über die deutsche Rechtsmethodologie vom 18. Jahrhundert bis zur Gegenwart*. Berlin: Verlag Gehlen, 1967), NEVES, Antônio Casianheira ("Jurisprudência dos Interesses". In: *Digesta*, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995b, pp. 215-46), Bernd Rühers (Ob. cit., 2008, pp. 340-416) e José Maria Arruda de Andrade (Ob. cit., 2006, pp. 52-8).

⁴⁹ Sobre a importância de Hans Nawiasky no Direito Tributário, ver José Maria Arruda de Andrade (Ob. cit., 2006, pp. 98-103).

⁵⁰ Ver VANONI, Ezio (*Natureza e Interpretação de las Leyes Tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 234 e ss.), Brandão Machado (Ob. cit., 1993, pp. 13-5) e FALCAO, Amílcar de Araújo ("Interpretação e Integração da Lei Tributária". In: *Introdução ao Direito Tributário*. 4ª ed. Atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp. 61-84, p. 73-4).

métodos interpretativos devem ser aplicados em matéria tributária, sobretudo no sentido de se reforçar a consideração teleológica ("realização da finalidade ou objetivo da lei tributária", sendo essa "a obtenção de receita para o Estado nas condições nela [lei] previstas").

Daí as colocações desse jurista de que "os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica", de que os efeitos tributários dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem de lei tributária e não podem ser alterados pelas partes, devendo produzir os mesmos efeitos tributários daqueles atos, contratos ou negócios que sejam idênticos (ainda que possuam formas jurídicas distintas) (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, pp. 56-7).

No Anteprojeto do CTN brasileiro havia um dispositivo determinando que "a interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes" (MACHADO, Hugo de Brito. "Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro". In: NASCIMENTO, Carlos Valder (org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1989, pp. 25-51, p. 49).

Porém, com o tempo, as escolas de cunho mais formalista, de origem italiana, passam a dominar o cenário brasileiro. Conforme já assinalado, o próprio Rubens Gomes de Sousa, que traduzira a obra de Vanoni (ligado à escola causalista de Pavía), depois manifestou sua predileção pela obra de Giannini (identificado com o formalismo tributário)⁵¹.

Com raras exceções, hoje pode-se falar em uma maioria contrária à interpretação econômica, à análise funcional-teleológica (a não ser no caso de imunidades, diga-se), sobretudo quando se fala em uma regra geral antielisiviva.

No atual estado da teoria tributária, acreditamos que a defesa de um pluralismo metodológico (nos valendo da lição de Lobo Torres), de análises hermenêuticas amplas, possa contribuir mais para o amadurecimento da ideia de controle de elisões tributárias lícitas do que a polarização em torno de uma interpretação subsuntiva e literal ou de um positivismo sociológico⁵². Sobre tudo porque, além dos novos construtos teóricos, parte da doutrina nacional e internacional tem voltado sua atenção à teoria do abuso do direito e se preo-

cupado, cada vez mais, com a análise dos fatos jurídicos, em detrimento de uma visão meramente estrutural da norma⁵³.

A literatura atual reconhece que o critério econômico envolve a utilização do método teleológico. Na disputa acirrada e já antiga entre os que defendem o primado do *Direito Civil* e os que, ao contrário, pugnam pela *autonomia do Direito Tributário*, segundo Heinrich Beisse (Ob. cit., 1984, pp. 9-10), a adoção da técnica teleológica seria uma forma de superar o dissídio e legítimar ambas as posições (com o predomínio do critério econômico).

Do ponto de vista de nosso trabalho, uma primeira noção deve ficar clara: deve-se evitar a ideia de que a consideração econômica esteja ligada a uma técnica econômica e não a uma jurídica. A conexão normativa que se vale de uma técnica baseada no critério econômico é tão jurídica (e tão contábil) por outros elementos, como os políticos e os volitivos) como qualquer outra aplicação.

Em segundo lugar, não se trabalha aqui com a ideia de que essa técnica envolveria uma análise de descoberta do conteúdo econômico dos negócios realizados ou dos dispositivos normativos interpretados. O essencialismo e o representacionalismo devem ser afastados também neste momento, ou seja, mesmo quando se trata de analisar os fatos jurídicos concretos determinantes da formação da norma-decisão (aplicação concreta do ordenamento jurídico).

Por fim, parece que, hoje, com a teorização de uma hermenêutica unitária, que se comunica com a de outros ramos, como o constitucional e mesmo o Direito Privado, que determina pautas sistemáticas como forma de se estabelecer critérios teleológicos, a referência à consideração econômica possa soar, ao menos no Brasil, um pouco datada.

Em outros termos, com a elaboração teórica da teleologia como um elemento que se estabelece a partir dos outros métodos hermenêuticos, acreditamos que seja mais fácil um intérprete autêntico justificar sua norma-decisão com base nesses postulados do que com remissões ao critério econômico⁵⁴.

4.3. Como aferir, a partir de uma análise econômica do Direito, quais realidades ou efeitos econômicos são desejáveis, devendo ser mantidos ou almejados, e quais são indesejáveis, devendo ser combatidos ou evitados?

⁵³ Nesse sentido, por exemplo, Marco Aurélio Greco ("Planejamento Tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões de Direito Tributário*, 10ª vol. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 325-335).

⁵⁴ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de ("Planejamento Tributário, Consideração Econômica da Norma e Aspectos de Hermenêutica Jurídica". In: ANDRADE, José Maria Arruda de & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP, 2007, pp. 391-415) e ANDRADE, José Maria Arruda de ("A Constituição Brasileira e as Considerações Teleológicas na Hermenêutica Constitucional". In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel & BINENBOJM, Gustavo (org.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 323-340).

⁵¹ Ver TORRES, Helene Taveira. "Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário Brasileiro". In: SCHOUERI, Luis E. (coord.). *Direito Tributário: Homagem a Alcides Jorge Costa*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003a, pp. 1147-67, 1150-2 e 1154-5.

⁵² Ver TORRES, Ricardo Lobo. "Normas Gerais Antielisivas". In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-330, 267-8.

Se a Economia deve ser levada em conta na interpretação das normas jurídicas, como saber quando estas devem modificar aquela?

A resposta a uma questão como essa revela, ainda mais, as opções de seu autor. Acreditamos que, se algo de econômico deve ser utilizado para interpretar e aplicar uma lei tributária, esse econômico deve ser buscado na política econômica (e jurídica) constitucionalizada em nosso País (o que demanda, claro, uma interpretação) e não, simplesmente, em uma importação que atenda mais às economias desenvolvidas e à perspectiva egoísta do que promovida o desenvolvimento econômico nacional e regional⁵⁵.

Chega-se aqui, ao final, à ideia de que a interpretação e aplicação do Direito dependem de sabedoria prática, de prudência dos aplicadores, uma lição sempre lembrada por Eros Grau (Ob. cit., 2002).

Interpretação e Aplicação da Lei Tributária

JUVÊNIO VASCONCELOS VIANA

Advogado. Procurador do Estado do Ceará. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

1. Noções Fundamentais

O tema da interpretação do Direito Tributário é, sem dúvida, um dos mais importantes naquele ramo do conhecimento jurídico. Aliás, não por menos, o próprio Código Tributário Nacional dedica-lhe capítulo específico (v. *infra*). Interpretar constitui verbo que aponta diferentes sentidos.

Em sentido amplo,

“interpretar é compreender. Diante de determinado signo lingüístico, a ele atribuímos um específico significado, definindo a conotação que expressa, em coerência com as regras de sentido da linguagem no bojo da qual o signo comparece. (...) Ao cogitarmos da interpretação em sentido estrito, contudo, o verbo - interpretar - assume distinta conotação. Qualquer ato de comunicação pode ensejar uma ou outra das seguintes situações: na primeira, as palavras e expressões da linguagem nela utilizadas são suficientemente claras, verificando-se, então uma situação de *isomorfia*; na segunda, inexistente essa clareza e dúvidas se manifestam quanto ao sentido preciso de tais palavras e expressões. Demanda-se assim, nesta segunda situação, a interpretação das palavras e expressões de que se cuida, no que se busca precisar os seus sentidos. Aqui, portanto, interpretar é exercício distinto e diverso daquele de meramente compreender.”¹

A interpretação, pois, consiste naquele processo mental de busca do conteúdo e do alcance de uma dada norma jurídica.

Toda norma jurídica, é bom que se diga, pode ser interpretada. “Interpretam-se todas as leis, sejam claras ou obscuras, pois não se deve confundir a interpretação com a dificuldade de interpretação.”²

A hermenêutica jurídica, por sua vez, “é um domínio teórico, especulativo, cujo objeto é a formulação, o estudo e a sistematização dos princípios e regras de interpretação do direito”³.

A hermenêutica é, assim, aquele campo do conhecimento que estuda as diversas técnicas de interpretação.

Uma coisa é a norma; outra coisa é o texto que eventualmente a exprime. Aquela não pode ser simplesmente reduzida a esse.

¹ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: RT, 1990, pp. 170-1.

² BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo: Saraiva, 1996, p. 100.

³ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo: Saraiva, 1996, p. 97.

⁵⁵ Alguns ramos do Direito, contudo, dependem de uma relação mais próxima com a economia, o que não deve ser criticado aprioristicamente, mas analisado a partir de questões metodológicas próprias do positivismo jurídico hodierno. O melhor exemplo disso é o Direito concorrencial.