

INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

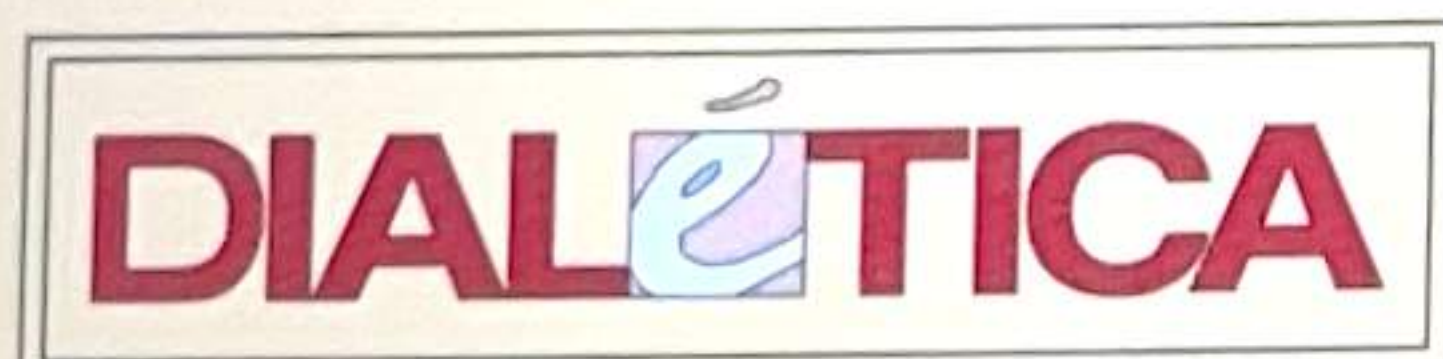
Coordenador

HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ANTÔNIO CARLOS DE MARTINS MELLO
ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO
AURÉLIO 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
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA
LUCIANA GOULART FERREIRA SALIBA
LUIZ DIAS MARTINS FILHO
MARCELO VIANA SALOMÃO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCIA SOARES DE MELO
MÁRCIO 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
YOSHIKI ICHIHARA

coedição



INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

Coordenador

HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ANTÔNIO CARLOS DE MARTINS MELLO
ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO
AURÉLIO 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
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA
LUCIANA GOULART FERREIRA SALIBA
LUIZ DIAS MARTINS FILHO
MARCELO VIANA SALOMÃO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCIA SOARES DE MELO
MÁRCIO 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
YOSHIKI ICHIHARA

coedição

DIALÉTICA

São Paulo

e

ICET INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

Fortaleza

2010

Interpretação e Aplicação da Lei Tributária

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado em Belo Horizonte.

LUCIANA GOULART FERREIRA SALIBA

Mestra em Direito Tributário. Advogada em Belo Horizonte.

1. Noções Fundamentais

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

Há noções doutrinárias sobre interpretação jurídica que conseguem captar em grande medida o que ocorre *de fato* nos tribunais, nas academias, nos escritórios de advocacia e em outros ambientes formais ou informais em que se realizam diuturnamente as atividades de interpretação e aplicação do Direito. Muito feliz é a afirmativa de Karl Larenz de que interpretar é uma atividade mediadora pela qual o intérprete procura *compreender* o sentido de um texto que se lhe converteu *problemático*, sendo que nessa procura o intérprete deve identificar circunstâncias *hermeneuticamente relevantes* que serão utilizadas como *indícios* para chegar ao significado que *aqui e agora* se mostra - não como o *logicamente vinculante* - mas como o *mais pertinente* entre outros significados *possíveis*.¹

A hermenêutica é uma orientação filosófica (cujos principais autores seriam talvez Schleiermacher, Dilthey, Heidegger e Gadamer) que procura estudar as relações complexas entre as pré-compreensões do intérprete (hauridas na *praxis* da vida e chegadas até ele pelas tradições sociais) e os resultados da interpretação, partindo-se da ideia de que ocorre na interpretação a fusão de dois mundos de experiência: o mundo em que o texto foi escrito e o mundo em que se situa o intérprete.²

Mas grande parte da doutrina, notadamente da doutrina do Direito Tributário, insiste em ignorar a filosofia hermenêutica e mesmo o *mundo real da jurisprudência cotidiana*, e se aferra a uma noção bem diferente sobre o que significa a interpretação do Direito.

Alfredo Augusto Becker publicou dois livros nos quais o tema da interpretação da norma jurídica ocupa lugar de destaque.³ A visão do autor sobre o Direito e sobre a natureza do ato da interpretação jurídica chega a ser ingê-

¹ *Metodologia de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 1994, pp. 192-193.

² Vide SCHROTH, Ulrich. "Hermenêutica Filosófica e Jurídica". In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*, 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, pp. 381-407.

³ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972 (a 1ª edição é de 1963); *Carnaval Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999 (a 1ª edição - São Paulo: Saraiva - é de 1989).

nua. A passagem transcrita a seguir, do livro *Carnaval Tributário*, publicado em 1989, revela a atitude geral do autor em relação aos problemas da interpretação jurídica:⁴

“A interpretação das leis é uma ciência que - a rigor e a final - se reduz a alguns poucos princípios. Devemos redescobri-los. Embora pareça contraditório, as diversas teorias hermenêuticas (...) são evasivas que o intérprete adota por preguiça de encontrar e aplicar aquelas poucas e simples regras da ciência da interpretação jurídica. Em lugar dessas regras (que o intérprete ignora ou despreza) ele inventa teorias complicadas e métodos confusos, tudo para ‘justificar’ a sua preguiça intelectual de - com paciência e objetividade - apreender e aplicar aquelas poucas e simples regras de hermenêutica jurídica.”

É de um simplismo assustador afirmar que a interpretação das leis se reduz a “alguns poucos princípios” que a “ciência” deveria “redescobrir”, e que as principais teorias hermenêuticas que marcaram o século XX seriam simplesmente “desculpas” derivadas da “preguiça” de seus autores. A visão ingenuamente simplificadora do Direito fica ainda mais clara no capítulo do *Carnaval Tributário* intitulado “O juiz e a política”:⁵

“Para o juiz a lei é um fato essencialmente imutável (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação (...). Infelizmente muitos juízes interpretam a lei imersos na confusão da atitude mental política com a atitude mental jurídica. Nesse caso, o juiz imagina estar interpretando a lei, quando, na verdade, está fazendo política (...). O juiz confundiu o poder de fazer ou refazer a lei com o poder de aplicá-la.” (Destacamos)

Na visão incrivelmente irreal de Becker, “a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador”.⁶ O juiz que se desvia desse “modo determinado e único de pensar” estaria buscando “moralizar” o Direito, e com isso “acaba-se sempre por enfraquecer o Direito, amolecê-lo, arrancar-lhe os nervos e esvaziá-lo de sua substância”.⁷

É preciso fechar os olhos para o que se passa nos tribunais, nos seminários, nas salas de aula, nos escritórios de advocacia, para insistir nessa visão da interpretação jurídica como uma “ciência” que permite ao intérprete “descobrir” o “único” e “imutável” sentido da norma, como se a norma jurídica fosse um dado objetivo, que caberia ao intérprete-cientista simplesmente *observar*, de forma neutra e imparcial.

Citando com abundância e repetidamente as lições mais científicas de Pontes de Miranda, Becker toma como algo “evidente” que “a existência do

⁴ *Carnaval Tributário*, cit., p. 107.

⁵ *Ibid.*, p. 98.

⁶ *Ibid.*, p. 99.

⁷ *Ibid.*, p. 102.

fato jurídico é uma *realidade* objetiva como a existência do fato físico”.⁸ Neste modelo, cabe ao jurista que interpreta a lei simplesmente constatar essa realidade objetiva tal como um cientista constata, na frieza de seu laboratório, um “fato físico”.

Para Becker, o Direito se resume a normas, e essas se resumem a estruturas lógicas que unem hipóteses de incidência a consequências jurídicas. Partindo do pressuposto - claramente equivocados - de que essas hipóteses de incidência são integradas em última instância por “fatos do mundo perceptível”, Becker conclui que se pode “provar a existência da realidade jurídica (ex.: o fato jurídico), provando-se a existência dos fatos perceptíveis que realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica que predeterminara a juridicização de um tal fato”.⁹ Assim, a aplicação das normas jurídicas seria ao fim e ao cabo uma simples *constatação da ocorrência ou não de “fatos perceptíveis”*:¹⁰

“Se a regra jurídica tem como hipótese de incidência um fato já jurídico, isto não destrói o argumento, porque este fato jurídico é jurídico porque sobre ele incidiu uma regra jurídica que o juridicizou. Ora, antes desta incidência, o fato era não-jurídico, portanto, ou era fato perceptível ou fato espiritual (ex.: vontade), o qual, por sua vez, depende de um fato perceptível para provar sua existência.”

No modelo de Becker, a interpretação deve ser algo *passivo* (o juiz deve ser apolítico e amoral já que seu papel não é “refazer a lei” e sim interpretá-la), *neutro* e *objetivo*, pois na verdade a incidência da norma seria “infalível” ou “automática” e, portanto, para o autor é a rigor equivocados afirmar que o juiz “aplica” a norma:

“é errado dizer que o Órgão Judiciário ‘aplica’ a lei. O Órgão Judiciário investiga se houve (ou não) a incidência da regra jurídica e analisa (esclarece) os efeitos jurídicos dela decorrentes (...).”¹¹

A metáfora que o autor encontrou para explicar a incidência das normas jurídicas é extremamente sintomática do carregado conceitualismo cientificista que preside toda a sua obra: “A *juridicidade* tem grande analogia com a *energia* eletromagnética e a *incidência* da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma *descarga* eletromagnética.”¹²

Se a incidência das normas jurídicas pode ser comparada com uma descarga eletromagnética, o estudo das normas (como o das leis da física) deve ser feito independentemente da realidade específica de cada ordenamento jurídico. Daí Becker reconhecer que sua obra “não comenta nem analisa nenhuma legislação [muito menos a jurisprudência]. Apenas ensina o seu leitor a

⁸ BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., p. 53.

⁹ *Ibid.*, p. 273.

¹⁰ *Idem.*

¹¹ *Ibid.*, p. 281.

¹² *Ibid.*, p. 278.

pensar e, depois, por si mesmo, resolver o seu problema jurídico resultante de qualquer lei tributária”, “independente do tempo e lugar”, “anterior ou posterior ao livro”.¹³ Ou seja, da mesma forma que um físico conhece a infalibilidade de uma lei gravitacional que tem eficácia tanto no Brasil quanto no Afeganistão, o jurista deve conhecer “qual é o *único* significado da linguagem jurídica”¹⁴ e para isso basta conhecer os “poucos princípios” da ciência interpretativa.

Ao contrário do que supõe o cientificismo de Becker, os advogados, juízes e ministros dos tribunais superiores não divergem entre si sobre o sentido de uma lei ou de um conjunto de leis, porque são *preguiçosos* ou porque *fin-gem aplicar o Direito* quando na verdade estão *fazendo Política*. Os intérpretes divergem entre si porque a interpretação jurídica é uma tarefa que não se pode cumprir sem uma considerável carga criativa,¹⁵ e sem que muito frequentemente entrem em ação determinadas convicções do intérprete (convicções que podem mudar com o passar do tempo e com a alteração do quadro político-institucional do país)¹⁶ sobre *o que é* e *quais são os fundamentos* dessa instituição social a que chamamos *Direito*.

Um ministro do STF que considere que o Direito existe principalmente para assegurar a paz social e, intervindo o menos possível na vida privada dos cidadãos, garantir a certeza e a previsibilidade nas relações entre os indivíduos, provavelmente decidirá muitos casos de forma diametralmente oposta à de outro ministro que, aplicando a mesma Constituição, acredite que o fim supremo do Direito é promover a Justiça e dar a todos os cidadãos igualdade de oportunidades para desenvolverem sua personalidade e seus talentos pessoais.

Analisando-se a jurisprudência do STF, vê-se que os ministros efetivamente têm concepções distintas sobre o que significa *fidelidade ao texto constitucional*, sobre quando o intérprete está autorizado a decidir com base nos resultados futuros de sua interpretação, sobre qual o sentido atual do caráter laico do Estado etc.

O mesmo ocorre com relação ao Direito Tributário que, no Brasil, - talvez mais do que em qualquer outro país - é *fortemente constitucionalizado*. Se um juiz considera que a principal função da forma atual de nosso Estado é, intervindo o menos possível na ordem social, promover segurança e certeza jurídicas para que as pessoas físicas e jurídicas possam exercer livremente sua autonomia privada desde que tal exercício não prejudique a autonomia dos demais cidadãos, então sua concepção sobre o *papel do tributo, do sistema*

¹³ BECKER, *Carnaval Tributário*, cit., p. 29.

¹⁴ *Ibid.*, p. 28.

¹⁵ Cfr. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP, 2006.

¹⁶ Cfr. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 113-114; e RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A Interpretação da Lei Tributária na Era da Jurisprudência dos Valores”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 331-368.

tributário e da própria interpretação do Direito Tributário será uma concepção bem distinta da de um juiz que considere que o paradigma atual de Estado exige a transformação das condições sociais de modo que todos os cidadãos tenham uma liberdade o mais igual possível no que diz respeito ao nível de participação na definição dos rumos políticos da sociedade (autonomia pública) e uma igualdade equitativa de oportunidades para a busca e realização de seus projetos pessoais de vida (autonomia privada).

É claro que o ordenamento jurídico não é uma massa informe que possa ser livremente moldada pelas mãos de intérpretes que não foram eleitos pelo povo. O princípio democrático e a divisão dos poderes garante que as decisões tomadas pelos legisladores das diversas entidades federativas condicionem em grande medida as interpretações que conformarão o conteúdo concreto das normas jurídicas do ordenamento. Mas é uma ilusão pensar que o Direito já sai *pronto* dos corredores dos órgãos legislativos ou dos gabinetes dos órgãos executivos.

A história do Direito começa bem antes desse momento canônico em que uma lei é sancionada ou um decreto é assinado e continua por muito tempo depois, pelo tempo necessário para que a realidade social - de um lado - e a atividade valorativa dos intérpretes - de outro lado - conformem - e depois voltem a alterar uma e outra vez - o conteúdo concreto de cada norma jurídica.¹⁷ Para não perder o fio dessa meada, aquele que se propõe conhecer e ensinar o Direito não pode tão somente estar a par do que se aprova nos parlamentos ou nos gabinetes. É necessário conhecer em profundidade: (a) os condicionamentos históricos e culturais da experiência jurídica concreta vivida em determinado país (daí ser muito mais verdadeiro ensinar o *Direito Tributário brasileiro* do que ensinar um Direito Tributário pretensamente universal); (b) as relações fático-sociais relevantes para determinada regulação jurídica (é impossível compreender a complexa legislação do ICMS sobre combustíveis se não se entende a estrutura empresarial, logística e mercadológica do setor produtor e distribuidor de combustíveis); e (c) a evolução jurisprudencial (nem sempre coerente e consciente de seu papel institucional) responsável por cristalizar o conteúdo das normas jurídicas.

Tudo isso indica que só conhece verdadeiramente um ordenamento jurídico quem se coloca na perspectiva de um participante de tal ordenamento, o que demonstra a completa ingenuidade de crer - como parece ter sido o caso de Becker - que a interpretação jurídica se resolve numa simples questão de haurir conhecimentos numa *belíssima teoria geral* (conhecidora dos *poucos e simples* fundamentos da *verdadeira ciência do Direito*), que apesar de não “comentar nem analisar nenhuma legislação”, seria capaz de “ensinar o intérprete a pensar” e, “depois, por si mesmo, resolver o seu problema jurídico resultante de qualquer lei tributária, independente do tempo e lugar”.¹⁸

¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, 9ª ed. Cambridge: Harvard University Press, 1995, pp. 349-50.

¹⁸ *Carnaval Tributário*, cit., p. 29.

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

A distinção é clara. O texto - geralmente escrito - é um dos elementos que condicionam a interpretação. O texto é sem dúvida um dos elementos mais importantes nesse processo, mas podem-se ver num mesmo texto legal distintas normas jurídicas, dependendo do resultado a que cada um chegar em sua tarefa interpretativa. A norma é o resultado da interpretação que parte de um texto em concreto e de muitos fatores (textos de outros dispositivos, jurisprudência, histórico legislativo, consequências fático-jurídicas de determinada aplicação etc.) para chegar a uma conclusão sempre datada e sujeita a transformações ao longo do tempo.

Recorremos mais uma vez a Karl Larenz e suas significativas descrições dos problemas de interpretação. Sobre a relação entre o texto, a interpretação e a norma, afirma Larenz:¹⁹

“En el principio está el texto de la ley - sólo aparentemente claro y fácil de aplicar - ; al final - si éste existe - una malla, alrededor del texto, de interpretaciones, restricciones y complementos, la cual regula su aplicación en particular y que ha variado ampliamente su contenido tal como éste ha de considerarse decisivo en adelante, en casos extremos casi hasta desfigurarlos. En efecto: ¡un extraño resultado de aquel proceso que el jurista suele llanamente calificar de ‘aplicación de las normas’!”

A relação complexa entre o texto e a norma que se retira do texto também pode ser ilustrada a partir de dois interessantes julgados do STF sobre matéria tributária.

- *A imunidade das operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica*²⁰

Segundo o art. 155, parágrafo 2º, X, b, da Constituição, o ICMS “não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”. O sentido literal mais evidente dessa norma indica, sem qualquer hesitação, a imunidade pura e simples dessas operações.

Contudo, o Relator do RE 198.088 (julgado em 17 de maio de 2000, DJ 5 de setembro de 2003), Ministro Ilmar Galvão, interpretou o referido dispositivo no sentido de que, nessas operações interestaduais, o ICMS incide e cabe integralmente ao Estado de destino das mercadorias. Segundo o Relator, a Constituição não estaria aí criando qualquer norma de imunidade, mas simplesmente prestigiando “os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores” (fl.621). Vale dizer, o conteúdo do dispositivo (bastante improvável

¹⁹ *Op. cit.*, p. 201.

²⁰ Este item e o seguinte constam do capítulo “Métodos de Interpretação do Direito Tributário” da nossa obra *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 12-17.

vel do ponto de vista estritamente lógico-gramatical) seria: o ICMS não incide na *saída* dessas mercadorias do Estado produtor, mas incide sobre a *entrada* dessas mercadorias no Estado consumidor.

Após o voto do Relator, votou o Ministro Marco Aurélio, que observou que o texto constitucional não dá margem a bipartir a operação em “saída não tributada” e “entrada tributada”. Além disso, o Ministro Marco Aurélio ressaltou que consta da norma o termo “operações”, vocábulo que tem o nítido significado de compra e venda. Nas palavras do Ministro,

“a expressão, tão própria ao tributo em comento, ‘operações relativas à circulação de mercadorias’ faz presumir a saída de um estabelecimento e a entrada em outro, mesmo porque o objeto da operação, a menos que extraviado, não fica, em si, no ar. A venda, a remessa de mercadoria ao adquirente pressupõe a saída e a chegada, fenômenos físicos que integram algo único, ou seja, a operação.” (fl. 631)

Não há dúvidas de que essa interpretação do Ministro Marco Aurélio era a que melhor se coadunava com o sentido vernacular e mesmo com o sentido estritamente técnico da referida norma constitucional (tendo em conta o sentido de “operações”). Contudo, e por isso se trata de um precedente paradigmático e extremamente rico do ponto de vista da metodologia e da interpretação jurídicas, a tradicional argumentação em função da *fidelidade ao texto* teve que ceder em função de uma dupla argumentação: a argumentação em função das *razões* possivelmente subjacentes ao texto normativo e principalmente em função das *consequências* provocadas pela interpretação.

Tanto o Ministro Jobim quanto o Ministro Ilmar Galvão trouxeram à baila razões claramente plausíveis para a norma ter sido escrita com o sentido defendido por eles: o imposto único federal incidente sobre as operações com petróleo e energia elétrica, existente na Carta pretérita, deixou de existir com a Constituição de 1988, mas em compensação se criou a exação (compensação financeira ou *royalty*) prevista no art. 20, parágrafo 1º da Constituição, que carrega substanciais recursos aos Estados produtores de energia elétrica, petróleo e derivados. Como essa compensação já atende aos interesses dos Estados produtores, o art. 155, parágrafo 2º, X, *b*, da Constituição teria vindo simplesmente determinar que, nas operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica, *toda* a tributação compete ao Estado de destino (diferentemente da divisão do ICMS - entre Estado de origem e de destino - que ocorre na generalidade das operações).

Essa interpretação, ainda que preterível de um ponto de vista de máxima *fidelidade ao texto*, era a única que, segundo as palavras do Ministro Jobim, se encaixava no “contexto geral ou no funcionamento do tributo”. Para o Ministro Sepúlveda Pertence, essa era a única interpretação “coerente com o sistema” (fl. 656). Tanto essas razões eram plausíveis que o próprio Ministro Marco Aurélio reconheceu que as mesmas levavam “a uma solução justíssima, *de lege ferenda*. *De lege lata*, não”. (fl. 650)

Mas a argumentação que parece ter sido realmente a decisiva entre a maioria do Pleno (que acompanhou o Relator) foi aquela *guiada pelas con-*

sequências fáticas advindas da interpretação. Com efeito, a prevalecer a interpretação mais recomendada do ponto de vista literal/gramatical (e mesmo do ponto de vista da noção técnica do vocábulo “operações”), as distorções mercadológicas seriam gritantes, pois os consumidores iriam sempre preferir adquirir combustíveis e derivados em Estados vizinhos. No exemplo do Ministro Ilmar Galvão, “empresas de ônibus de Brasília iriam abastecer-se em Anápolis, obviamente”. (fl. 647)

Nos debates, o Ministro Marco Aurélio insistia que o texto constitucional estava sendo distorcido com a interpretação dos Ministros Jobim e Galvão: “Não está na norma, Excelência. Onde se diz que não incide na operação, leia-se incide em parte da operação, envolvido o Estado destinatário, ou seja, a alusiva ao recebimento da mercadoria. É isso? Vamos reescrever a Constituição” (fl. 647). Note-se no raciocínio do Ministro Marco Aurélio a *argumentação em função da fidelidade ao texto*.

A resposta do Ministro Galvão foi exatamente recorrer à *argumentação prospectiva*, que se guia pelas *consequências da interpretação*: “O contrário seria o caos total.” O mesmo fez o Ministro Jobim, respondendo ao Ministro Marco Aurélio: “V. Exa. é quem está criando uma situação nova, que vai criar um caos no sistema tributário brasileiro.” (fl. 648)

Esse diálogo ilustra bem o embate de duas importantes vertentes da argumentação jurídica. Ao ser instado pelo Ministro Jobim a refletir sobre as consequências do seu voto (argumento pragmático e voltado para o futuro), respondeu o Ministro Marco Aurélio (argumento de fidelidade e voltado ao passado): “Não posso, como intérprete, por maior que seja a tentação que sofro, tentação evolutiva, abandonar os parâmetros da Constituição [Constituição no sentido de texto constitucional].” (fl. 649) E concluiu: “Já se disse que a Carta atual é quase uma Carta decaída. Que venha uma emenda para corrigir o que nela está.” (649)

O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu voto que resumiu didaticamente o *impasse interpretativo* do caso concreto. Mesmo reconhecendo que o texto da norma realmente indicava o acerto da interpretação do Ministro Marco Aurélio, essa mesma interpretação “não encontraria nenhuma explicação racional e desafiaria qualquer inspiração isonômica, como também, ao invés de solver conflitos, agravaria o conflito que a regulação nacional tendeu a evitar” (fl. 657). O Ministro Sepúlveda utilizou-se então da técnica da redução teleológica²¹ do sentido da expressão “operações destinadas a outros Estados”.

²¹ A *redução teleológica* do sentido da norma é a técnica de interpretação pela qual se prefere um sentido menos amplo do que indica o sentido literal mais provável da norma, pois esse sentido menos amplo é o único que se sustenta frente às demais circunstâncias relevantes da interpretação, notadamente os propósitos da norma. Isso demonstra que o critério gramatical ou literal é ao mesmo tempo *sempre necessário* (pois fixa o máximo e o mínimo sentido literal possível da norma) mas *quase nunca suficiente* para revelar ao intérprete o sentido da norma que se mostra o mais pertinente entre muitos possíveis (cfr. LARENZ, Karl. *Metodologia de la Ciencia del Derecho*, tradução de Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994, pp. 316-320).

- A competência dos Estados para instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA

Nos RE's 134.509 (embarcações) e 255.111 (aeronaves), ambos julgados definitivamente na sessão plenária de 29 de maio de 2002 (DJ 13 de setembro de 2002 e 13 de dezembro de 2002, respectivamente), tratava-se de decidir se o mencionado imposto estadual poderia ou não incidir sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, à luz do art. 155, III, da Constituição Federal de 1988.

O Relator dos recursos, Ministro Marco Aurélio, não teve dúvidas em aplicar no caso a interpretação literal ou gramatical, e entender por "veículo automotor" (expressão utilizada pela Constituição para conferir a competência tributária aos Estados) "todo e qualquer veículo terrestre, aéreo, aquático ou anfíbio dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas" (fl. 366 dos autos do RE 134.509). Portanto sua conclusão foi pela incidência do IPVA sobre as embarcações.

Após o voto do Ministro Marco Aurélio no RE 134.509, o Ministro Francisco Rezek votou em sentido diametralmente oposto. O Ministro Rezek reconheceu que o acórdão recorrido estava equivocado quando afirmava que haveria impossibilidade de se cobrar IPVA porque a União já cobrava licenças de trânsito em relação às embarcações. Modificando a fundamentação do acórdão recorrido (mas mantendo sua conclusão), o Ministro Rezek decidiu que não poderiam ser tributadas as embarcações em função da interpretação histórica e sistemática da expressão constitucional "veículos automotores". Vejamos.

Pela interpretação histórica, o Ministro Rezek lembrou que o IPVA sucedeu (em 1985, com a entrada em vigor da EC 27) a Taxa Rodoviária Única, cobrada tão somente dos automóveis e demais veículos de trânsito terrestre, não havendo nada nos trabalhos preparatórios da EC 27 que indicasse que o novo imposto se dirigia a um campo muito maior de incidência. O Ministro Rezek lançou mão da interpretação sistemática buscando demonstrar que navios e aeronaves não são vinculados aos Municípios ou aos Estados, e sim a órgãos de controle federais.

Também o Ministro Sepúlveda Pertence argumentou que a questão devia ser resolvida com base na interpretação histórica, sistemática e teleológica. A tributação de aeronaves e embarcações pelos Estados iria provocar graves conflitos federativos, pois todos os registros de aeronaves e embarcações são feitos no âmbito federal, não tendo os Estados-membros qualquer ingerência sobre a disciplina do tráfego aéreo ou marítimo. Guiando-se pela interpretação sistemática, o Ministro ressaltou que os textos legais brasileiros, quando se referem a aeronaves e embarcações, nunca utilizam a terminologia "veículos automotores". Os demais Ministros do Pleno acompanharam os votos dos Ministros Rezek e Sepúlveda Pertence.

Trata-se de um típico caso em que a interpretação literal ou gramatical cedeu frente à interpretação histórico-sistemática. Esse precedente também demonstra que é ilusório pensar que a "interpretação literal" é sempre a mais

restritiva. Nesse equívoco incidiu o art. 111 do Código Tributário Nacional (analisado nas seções seguintes), ao dispor que se deve interpretar “literalmente” a legislação tributária que disponha sobre isenção, exclusão do crédito tributário etc. Muitas vezes, a interpretação *literal* faz com que a norma abranja um universo muito maior de casos do aquele que teríamos com a aplicação da interpretação histórica ou teleológica.

Para além do resultado do julgamento do caso concreto, são muito expressivas as afirmações do voto do Ministro Rezek sobre o *papel do doutrinador e do estudioso do Direito Tributário*. O Ministro Rezek afirmou que se espera do tributarista que ele nos diga não “aquilo que pensa sobre o significado das palavras” a partir do dicionário, mas que estude e explique “o histórico do tributo” e os dados sobre a realidade fática e normativa que cercam a figura tributária. (fl. 374-375)

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

A construção das normas a partir dos textos legais nunca está terminada, mas, sim, em constante reformulação. Neste processo, a aplicação do Direito a casos concretos é de importância ímpar. É comum pensar na norma como um *metro* que se utiliza para medir - do ponto de vista da relevância e das consequências jurídicas - os fatos concretos da realidade. Mas essa ideia é falsa, pois supõe que a norma esteja dada antes de sua aplicação aos casos concretos, quando na verdade a norma - vista como o sentido que o intérprete extrai dos textos legais - somente é efetivamente delimitada ao longo do lento - e nunca terminado - processo do “ir y venir de la mirada”²² entre os fatos concretos e o texto normativo.

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

Esse é um dos pontos que separam de maneira mais clara os juristas assumidamente “positivistas” dos teóricos que cobatem o positivismo jurídico.²³

As teorias da interpretação de Kelsen e de Hart,²⁴ autores positivistas, afirmam que a Ciência do Direito pode no máximo indicar as interpretações que seriam “possíveis” ou “racionalmente admissíveis” em face de determinado dispositivo legal, mas que a textura aberta do Direito leva a largas zonas de penumbra em que não é possível identificar - de um ponto de vista racional - “uma” interpretação que seja “a interpretação correta”. Por isso Kelsen concebe a interpretação como um ato de conhecimento (ao estabelecer as possíveis soluções que compõem a moldura normativa) e também como um

²² Vide LARENZ, Karl. *Op. cit.*, pp. 194-200.

²³ Cfr. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo Jurídico - Introdução a uma Teoria do Direito e Defesa do Pragmatismo Jurídico-político*, São Paulo: Método, 2006.

²⁴ HART, Herbert. *The Concept of Law*, 2ª ed. Oxford: Oxford University, 1994, pp. 124-154.

ato de vontade individual do intérprete (que escolhe “livremente” entre diversas soluções possíveis).²⁵

Ronald Dworkin comenta e critica especificamente essa característica do positivismo jurídico (discrecionariiedade do intérprete-aplicador sempre que as convenções jurídicas não sejam explícitas em indicar uma, e somente uma, solução a determinado problema interpretativo),²⁶ ao propor seu modelo do Direito como integridade, que exige dos intérpretes uma atividade direcionada a encontrar “a melhor” solução interpretativa - e não “uma” interpretação entre várias possíveis. Quando afirma que a interpretação jurídica deve se guiar pela procura da resposta “correta”, Dworkin naturalmente não quer dizer que essas interpretações “corretas” podem ser provadas ou encontradas “lá” na realidade.²⁷

“We use the language of objectivity, not to give our ordinary moral or interpretive claims a bizarre metaphysical base, but to repeat them, perhaps in a more precise way, to emphasize or qualify their content (...) to distinguish genuine moral (or interpretive or aesthetic) claims from mere reports of taste.”

Portanto, a tese da resposta correta não é necessariamente metafísica, nem tem pretensões de “provar” de maneira “inapelável” que determinada resposta é a “única correta”. O que ocorre é que autores como Dworkin defendem um conceito de Direito que é mais amplo que o conceito de Direito para autores como Kelsen, por exemplo. Kelsen afirma que o conhecimento sobre o Direito positivo só vai até o estabelecimento de uma moldura normativa e que, quando o intérprete opta por uma das possíveis interpretações contidas na moldura, “não se tratará de um conhecimento do Direito positivo, mas de outras normas (...) normas de Moral, normas de Justiça, juízos de valor sociais”.²⁸ Ora, a moralidade política e as concepções de Justiça social integram o Direito positivo tal como este é visto no Direito como integridade proposto por Dworkin;²⁹ por isso pode-se defender, nessa perspectiva, a viabilidade de uma busca rigorosamente jurídica da “única resposta correta”, mesmo se reconhecendo que ela não será imune a críticas e controvérsias, nem estará reluzindo em algum plano ontológico superior.

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

Sim. Ainda que de uma maneira geral a interpretação também esteja presente na integração, esta supõe a existência de alguma lacuna normativa que o intérprete se propõe a colmatar. Essa distinção tem relevo no âmbito tribu-

²⁵ Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*, São Paulo: Martins Fontes, 1994, pp. 387-397.

²⁶ *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press, 1986, pp. 114-150.

²⁷ *Ibidem*, p. 81.

²⁸ *Op. cit.*, p. 393.

²⁹ *Op. cit.*, pp. 96-98.

tário, pois há restrições - de cunho constitucional - à atividade de integração de determinadas normas tributárias, como será visto nos itens seguintes.

2. Interpretação da Lei Tributária no CTN

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

Não existe um método ou elemento peculiar para a interpretação do Direito Tributário. A partir do século XX, quando ficou claro que o tributo é a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e socioeconômicos dos cidadãos, o Direito Tributário perdeu a pecha de excepcional e passou a ser considerado como um Direito comum, ordinário, que não demanda métodos especiais para sua interpretação.

Sobre a superação do caráter restritivo e odioso do Direito Tributário são expressivas as palavras do pioneiro Rubens Gomes de Sousa, para quem “a tributação deixa de ser uma limitação da propriedade e dos direitos dela decorrentes, para ser apenas uma condição de seu exercício, imposta pelo interesse coletivo”. Sua conclusão é de que “o direito tributário não é excepcional, justamente porque corresponde à consciência coletiva: se esta considera necessária a existência do Estado, tem de admitir também a necessidade dos tributos, porque o Estado precisa de meios financeiros para realizar seus fins; logo, o direito tributário é direito comum.”³⁰

Há pluralidade e equivalência dos métodos de interpretação, aplicados de acordo com o caso concreto e com os valores ínsitos na Constituição. Ora se recorre ao método sistemático ora ao teleológico ora ao histórico, uma vez que tais métodos não são contraditórios e na verdade se complementam e se intercomunicam (pluralismo metodológico).

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?

Rubens Gomes de Sousa afirmava com convicção em seu *Compêndio de Legislação Tributária* que a teoria da interpretação literal ou estrita “conduz a resultados pouco satisfatórios”,³¹ por isso “a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei”.³²

³⁰ *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (1ª edição de 1952), pp. 55-6. Nesse mesmo sentido, observa Louis Trotabas, em texto publicado na França, em 1934, que, tendo em vista o advento do constitucionalismo e das fórmulas democráticas, o imposto continua sendo uma lei “individualmente incomodativa”, mas juridicamente não pode ser tido por *lei odiosa* ou restritiva de direitos (“A Interpretação das Leis Fiscais”. *Revista de Direito Administrativo* nº 1, p. 40).

³¹ *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 78.

³² *Ibidem*, p. 80.

Então como explicar que no Anteprojeto e no Projeto de Gomes de Sousa, bem como no texto final do CTN aprovado em 1966, se obrigue (art. 111) o aplicador da lei tributária a interpretar “literalmente” a legislação tributária que dispense o cumprimento de obrigações acessórias e disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário (incluindo-se os casos de isenção)? A resposta aponta para a concepção tradicional no Direito Tributário da primeira metade do século XX, segundo a qual o Direito Tributário protege o interesse arrecadatório do Fisco, e as normas que negam esse interesse (concedendo, por exemplo, uma isenção), por serem nesse sentido excepcionais, devem ser interpretadas de maneira estrita.³³

Por isso, o Relatório sobre o Projeto do CTN de 1954 afirma que o art. 77 (atual art. 111), derogando a regra geral do art. 73 (que definia que na interpretação do Direito Tributário se admitem “quaisquer métodos de interpretação jurídica”), “enumera hipóteses de interpretação literal, o que, por sua vez, se justifica em razão do caráter excepcional de tais hipóteses, em relação à regra geral do art. 65”.³⁴

No atual Estado Democrático de Direito, que não admite que reduzamos a missão constitucional do Direito Tributário a simplesmente “arrecadar dinheiro”, naturalmente se mostra equivocada a premissa teórica - que como se viu está na base do art. 111 do CTN - de que as normas de isenção são *excepcionais*. Mas é compreensível que à época do CTN se tivessem essas reservas com relação às normas de isenção, bastando lembrar a monstruosidade (pelo menos aos olhos do tempo atual) da isenção do imposto de renda sobre os proventos de magistrados e outras categorias, isenção que ganhou autorização constitucional com a EC 1/1969 e a redação que foi dada ao art. 21, IV, da Carta de 1967, somente tendo sido extirpada de nosso Direito com o art. 150, II, da Constituição de 1988. Era talvez por causa dessas e outras isenções odiosas que o art. 111 encampou a tese do caráter excepcional das isenções.

Poder-se-ia pensar que a expressão “interpretam-se literalmente” significa “interpretam-se restritivamente”, no sentido de que o intérprete deve procurar chegar a uma extensão mínima do alcance das isenções. Contudo, o Relatório do Projeto do CTN de 1954 rechaçou as sugestões de alteração do texto que propunham se dissesse “restritivamente” em vez de “literalmente”. O Relatório afirmou que tais sugestões não foram adotadas porque “o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas”.³⁵

³³ O espanhol Lozano Serrano critica essa “teoria do interesse tutelado” e sua influência deletéria sobre a compreensão das isenções tributárias e seu papel no Estado Democrático de Direito nas suas obras: *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Madrid: Tecnos, 1988; e *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, 1990.

³⁴ Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 183.

³⁵ Ministério da Fazenda, *op. cit.*, p. 184.

É interessante que as autoridades fiscais e, mesmo o Poder Judiciário, geralmente utilizam o art. 111 do CTN nesse sentido de interpretação restritiva,³⁶ o que é expressamente rechaçado por Gomes de Sousa. Por outro lado, a argumentação do autor é contraditória, pois quanto às normas excepcionais, já que não são regidas por qualquer princípio, valor ou ideia racional, o normal seria interpretá-las de maneira restritiva (*odiosa sunt restringenda*). O critério “literal” pregado por Gomes de Sousa pode levar a uma interpretação extensiva no sentido de abranger um conjunto de fatos mais amplo que o conjunto que seria abrangido se utilizássemos o critério contextual (a isenção sobre a venda de flores alcançaria, numa interpretação literal, as caras alcaçofras vendidas no setor alimentício. Por outro lado, a ideia de Gomes de Sousa, encartada no art. 111, é hermenêuticamente equivocada, pois não existe somente um sentido *literal* e para decidir-se por um deles é sempre necessário usar os outros critérios hermenêuticos.

Por tudo isso, Gilberto de Ulhôa Canto, artífice do texto final aprovado em 1966, confessa que o art. 111 foi “um dos pontos em que mais se errou na elaboração do CTN”, e admite a transformação valorativa por que passaram as normas de isenção:³⁷

“Trata-se de um resquício do tempo em que a isenção era dada para favorecer pessoas, simplesmente porque o soberano podia dispor da vida e do patrimônio dos seus vassalos. Hoje não é mais assim. A isenção só é dada em consideração a importantes, relevantes interesses coletivos, de sorte que ela deve ser interpretada da mesma maneira que qualquer lei, teleologicamente, sistematicamente, literalmente.”

A única maneira de *salvar* o art. 111 é interpretá-lo no sentido da vedação de integrações analógicas das normas de isenção. Da mesma forma que a norma que estabelece o fato gerador e o sujeito passivo de um tributo não pode sofrer aplicação por analogia (art. 108, parágrafo 1º, do CTN), tampouco pode ser estendida ou ampliada, por argumentos analógicos, a norma de isenção. Neste sentido são as ponderações de Monteiro de Barros-Geraldo Ataliba³⁸ e Hugo de Brito Machado Segundo,³⁹ bem como a tendência de alguns acórdãos sobre o tema (vide os bem fundamentados Acórdãos na Apelação 422.111, 1º TAC/SP, 1ª Câmara, Rel. Juiz Elliot Akel, j. 7 de maio de 1990 e no REsp 98.809, STJ, 2ª Turma, Rel. Ministro Ari Pargendler, DJ 10 de agosto de 1998).

2.3. Quando deve ser considerada como presente a dúvida para efeito de aplicação do disposto no art. 112 do CTN?

Em primeiro lugar é bom deixar claro que o art. 112 do CTN não se aplica à interpretação e à aplicação das normas que tratam dos elementos da obriga-

³⁶ Vide REsp 464.419, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ 2.6.2003.

³⁷ “Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração”. *Revista Forense* nº 267, p. 30.

³⁸ “Interpretação Econômica em Direito Tributário”. In: ATALIBA, Geraldo *et alii*. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, p. 187.

³⁹ *Código Tributário Nacional*, São Paulo: Atlas, 2007, pp. 209-210.

ção tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo), e, sim, à interpretação e à aplicação das normas que tratam de infrações e sanções tributárias. Ou seja, não se trata do superado *in dubio pro contribuinte*, e, sim, da projeção do princípio *in dubio pro reo* no campo do Direito Tributário sancionador.⁴⁰

Como consta dos incisos do dispositivo, aplica-se o art. 112 em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I), quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou à extensão dos seus efeitos (inciso II), quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade (inciso III) e quanto à natureza da penalidade aplicável ou sua graduação (inciso IV).

No inciso I, a dúvida surge no momento de subsumir o fato concreto nas previsões legais. Se, por exemplo, o aplicador/intérprete tem dúvidas se o que o acusado praticou se subsume ou não nos casos de infração previstos na legislação, deve-se decidir no sentido da não subsunção.

No caso dos incisos II e III, não se trata de uma dúvida propriamente interpretativa, relacionada ao conteúdo da norma, e, sim, de uma dúvida fática sobre o que realmente ocorreu na prática, sobre o que o acusado realmente praticou ou então de uma dúvida sobre o momento em que o fato teria ocorrido etc.

No caso do inciso IV, os fatos estão bem esclarecidos e não se tem dúvida de que ocorreu uma infração. A dúvida refere-se à interpretação das normas que definem as penalidades a serem aplicadas a cada hipótese de infração. Caso, por exemplo, o aplicador/intérprete esteja em dúvida se aquela infração é, segundo a lei, punida com uma multa de 50% ou 100% do valor do imposto, deve-se aplicar a multa de 50%.

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

O fundamento em ambos os casos é a legalidade tributária, segundo a qual cabe ao legislador - e não à Administração, aos juízes e aos tribunais - definir as consequências tributárias de atos e fatos ocorridos na realidade.

O parágrafo 1º do art. 108 do CTN determina que a integração do ordenamento via aplicação analógica não pode interferir na amplitude das hipóteses de incidência tributária previstas em lei.

Pode haver dúvida, contudo, se a decisão de considerar que determinado tributo é devido decorre de uma verdadeira integração analógica ou de uma simples interpretação correta dos conceitos utilizados pelo legislador tributário. A doutrina tem tentado solucionar essa questão mediante a diferenciação entre analogia (que seria vedada porque implica a extensão do dispositivo a

⁴⁰ Ives Gandra da Silva Martins parece refutar essa distinção quando afirma que o legislador brasileiro “faz opções claras sobre dever ser o direito fiscal interpretado da forma mais favorável ao sujeito mais fraco da relação tributária”. Tal afirmação só faria sentido se ainda vivêssemos sob o paradigma protoliberal que pregava o caráter odioso do tributo (*Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 208).

hipótese não prevista) e interpretação extensiva (que seria permitida porque nada acrescenta ao tipo legal, apenas explicitando o seu alcance). Mas não é tarefa fácil identificar, no caso concreto, quando se está diante da analogia e quando se está diante da interpretação extensiva.

Comentando o sentido da integração por analogia, Luciano Amaro afirma que para distingui-la da interpretação extensiva seria necessária “uma incursão pela mente do legislador (...) perquirir se o legislador ‘pensou’ ou não na hipótese, para, no primeiro caso, aplicar-se a interpretação extensiva, e, no segundo, a integração analógica”.⁴¹ Essa psicologização da interpretação é não só desnecessária como contribui para desvirtuar o sentido da atividade de interpretação jurídica, que é por natureza um ato criativo que se dirige a um objeto ou a uma manifestação objetiva⁴² e não se confunde com a interpretação conversacional.⁴³

Ainda que a diferença entre interpretação extensiva e analogia não seja tanto de natureza, e, sim, de grau, a interpretação extensiva chega a um dos resultados possíveis da interpretação de uma norma respeitando-se os limites do mínimo e do máximo sentido literal possível de seus termos em seu contexto próprio. Na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que há norma para o caso concreto, ao passo que a analogia *legis* supõe que não há norma para o caso concreto (daí ser necessária a integração), ainda que tal ausência normativa seja contrária ao plano regulador ou à *ratio legis* da legislação existente.⁴⁴ Portanto, não cabe concluir a partir do parágrafo 1º do art. 108 que também a interpretação extensiva esteja vedada no que diz respeito à “definição das hipóteses de incidência do tributo”. A ideia de que deve prevalecer a “interpretação estrita” dessas normas faz lembrar as concepções ultrapassadas do tributo como algo odioso e excepcional.

É importante aduzir que os princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público, mencionados nos incisos II e III do art. 108, naturalmente não se prestam somente a iluminar o momento da *integração* da legislação tributária, agindo também no momento da interpretação da própria legislação tributária.

Luciano Amaro explica muito bem que a equidade vedada pelo parágrafo 2º do art. 108 não se refere exatamente a uma ausência de norma (*lacuna*), e, sim, a uma situação em que o aplicador da lei - diante de uma norma de incidência tributária que considera injusta ou por demais rigorosa para o caso concreto - cria uma norma de exceção que exclui do âmbito de incidência da norma aquele caso concreto. *A contrario sensu* do que determina o parágrafo

⁴¹ *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 212.

⁴² Cf. BETTI, Emilio. *Introdução da Lei e dos Atos Jurídicos*, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. XXXIII.

⁴³ Cf. DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, 9ª ed. Cambridge: Harvard University Press, 1995, p. 52.

⁴⁴ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 1994, pp. 360 e seguintes.

2º do art. 108, esse procedimento por equidade é permitido no que toca à matéria punitiva (infrações e sanções tributárias).⁴⁵

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

Se bem entendemos essa pergunta, o que se indaga é se uma norma geral antielusão operaria mediante analogia e, por conseguinte, se seria contrária ao disposto no art. 108, parágrafo 1º, do CTN.

Há um tipo de conduta tomada pelos contribuintes que o Direito positivo da maioria dos países considera não estar contido no campo da elisão tributária. Trata-se da conduta em que o contribuinte distorce artificialmente as formas jurídicas de sua atuação com o objetivo de se colocar fora do alcance de uma norma tributária ou com o objetivo de se colocar dentro do alcance de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações. Para distinguir e combater esse tipo de conduta, nos países da família romano-germânica, o legislador tributário lança mão de institutos seculares como a fraude à lei (Alemanha, Holanda, Espanha) ou o abuso do direito (França). Já nos países anglo-saxões, são geralmente os tribunais que desenvolvem técnicas para conter aquelas práticas. Esse fenômeno, que não se confunde com a evasão, é conhecido como *tax avoidance* nos Estados Unidos e Grã-Bretanha, *elusione fiscale* na Itália, *elusión tributaria* na Espanha.

Há que impor limites a essa liberdade de eleição e configuração das formas jurídicas menos onerosas do ponto de vista fiscal. Se não se impõem limites a essa liberdade, a consequência é a completa frustração do princípio da igualdade entre os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva. O jurista alemão Klaus Vogel afirma com total clareza que “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça”.⁴⁶

A maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga dessa consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão, já não se mostram mais capazes de atingir seus objetivos. Por isso esses países dividem os comportamentos dos contribuintes que resistem aos tributos em três campos: elisão/economia de tributos (lícita, eficaz), evasão tributária (ilícita e sujeita a multas e sanções penais) e elusão tributária (ineficaz ou incapaz de atingir sua finalidade de economia fiscal).⁴⁷ As condutas consideradas elusivas são identi-

⁴⁵ *Op. cit.*, pp. 216-217.

⁴⁶ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3ª ed. Haia-Londres-Boston: Kluwer Law International, 1997, Art. 1 n° 77.

⁴⁷ Vide ZIMMER, Frederik. “General Report”. IFA. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXXVIIa, *Form and Substance in Tax Law*. Haia: Kluwer, 2002, pp. 21-67.

ficadas e combatidas por diversos países do mundo mediante doutrinas criadas na prática dos tribunais (nos países anglo-saxões) ou mediante a aplicação de institutos seculares do Direito Civil (abuso do direito, fraude à lei) que passam a ser incorporados por normas gerais antiabuso ou antielusão promulgadas pelo Poder Legislativo.

No Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária. Por isso mesmo é que, ao contrário dos demais países, não existe um termo ou uma expressão consagrada na doutrina brasileira para designar os fenômenos que vimos chamando neste estudo de elusão tributária.⁴⁸

A maioria dos autores brasileiros só reconhece e nomeia dois campos de atuação do contribuinte: o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita).⁴⁹ Se o contribuinte não pratica simulação (no sentido de uma declaração de vontade total ou parcialmente falsa), falsificação documental ou outras fraudes do gênero (que caracterizam *evasão*), sua conduta é considerada inatacável, mesmo que o contribuinte tenha adotado formas jurídicas manifestamente artificiosas para atingir resultados práticos completamente distanciados daqueles para os quais as tais formas jurídicas foram criadas pelo Direito positivo.

Para essa posição ainda majoritária da doutrina brasileira, os princípios da “reserva absoluta de lei em sentido formal”, “tipicidade fechada” e da proibição de tributar mediante analogia tornariam inconstitucional qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei.⁵⁰ Nem mesmo por força de uma emenda constitucional essa forma de combater determinados planejamentos tributários poderia ser adotada no Direito brasileiro.⁵¹ Ou seja, uma prática que há décadas se desenvolve na grande maioria dos países de democracia liberal-capitalista⁵² somente poderia ser introduzida no Brasil mediante uma ruptura institucional ou um golpe de Estado que instituísse uma nova ordem constitucional em substituição ao atual Estado Democrático de Direito.

De nossa parte, consideramos um formalismo exacerbado e uma visão ultraliberal essa postura que não aceita nem mesmo discutir as bases ou os

⁴⁸ Na tradução de um texto de um autor suíço (Raoul Lenz) sobre o controle dos limites da elisão no sistema suíço, Brandão Machado propôs a utilização no Brasil da expressão “elusão fiscal” (VVAA, *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*, Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 586).

⁴⁹ Nesse sentido, BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Lejus, 1998, p. 130.

⁵⁰ O autor que expõe com maior clareza e rigor técnico essa corrente doutrinária é Alberto Xavier (Vide *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001).

⁵¹ Essa foi a conclusão da maioria dos doutrinadores que participaram de um Congresso de Direito Tributário em São Paulo no ano de 2000, cujas conclusões estão refletidas na seguinte publicação: MARTINS, Ives Gandra da Silva (dir.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2000.

⁵² Para comprovar isso, vide Zimmer, *op. cit.*, *passim*.

termos mediante os quais figuras como a fraude à lei e o abuso do direito podem incorporar-se ao Direito Tributário brasileiro com o objetivo de impor limites a determinadas operações de planejamento tributário.

É muito importante lembrar que os autores que podemos chamar *clássicos*, que iniciaram a construção científica do Direito Tributário no Brasil, encaravam com muito mais naturalidade a aplicação de técnicas, como a fraude à lei tributária. E muitos desses autores defenderam especificamente a contenção da elusão tributária mediante a técnica da fraude à lei tributária ou do abuso de formas. Autores, como, Rubens Gomes de Sousa,⁵³ Amílcar de Araújo Falcão,⁵⁴ Ruy Barbosa Nogueira⁵⁵ e Geraldo Ataliba⁵⁶ sustentaram pontos de vista muito mais equilibrados sobre os limites do planejamento tributário.

Respondendo concretamente à pergunta 2.5, consideramos que mesmo que se considere que o funcionamento de uma norma geral antielusão guarda certa semelhança com o mecanismo de integração analógica, há um fato muito significativo que não pode passar despercebido. A proibição de exigência de tributo por analogia contida no art. 108, parágrafo 1º, proíbe que o intérprete/aplicador corrija ou complemente a formulação legislativa omissa ou defeituosa e faça a lei chegar aonde efetivamente essa não chegou. No caso da elusão, o quadro é bem outro: não há na lei tributária qualquer omissão ou defeito; é o contribuinte que tenta distorcer as formas jurídicas (esvaziando-as de substância jurídica) para se acomodar artificialmente numa regra de benefício fiscal ou driblar artificialmente uma regra de incidência tributária. Mesmo para os autores que afirmam que a norma antielusão preencheria lacunas, tratar-se-iam de lacunas indiretas criadas artificialmente pelos contribuintes e, portanto, não os acudiria o princípio da segurança jurídica ou da legalidade subentendidos no art. 108, parágrafo 1º do CTN.⁵⁷

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?

O conteúdo das normas constitucionais condiciona fortemente a interpretação das demais normas do ordenamento. Principalmente no caso dos princípios constitucionais, é notável o seu poder de irradiação quanto à interpre-

⁵³ *Compêndio de Legislação Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 75-82.

⁵⁴ *Introdução ao Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993 (1ª edição de 1959), pp. 61 e ss.; e *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995 (1ª edição de 1964), pp. 32 e ss.

⁵⁵ *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed. São Paulo: RT, 1965, pp. 65-66; e *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed. 1994, p. 93.

⁵⁶ *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo: RT, 1969, p. 295; (Dir.) *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva - Educ, 1975, p. 193.

⁵⁷ Cf. GODOI, Marciano S. *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 216-220.

tação de outras normas e quanto à solução de conflitos normativos envolvendo a legislação infraconstitucional.

Como a Constituição de 1988 contém, ao mesmo tempo, disposições de nítido caráter protetivo e disposições transformadoras da realidade social, o desafio é fazer com que ambos os conjuntos de dispositivos tenham voz na interpretação e na aplicação do Direito Tributário em cada caso concreto. A maioria da doutrina brasileira do Direito Tributário tem a tendência de dar muito mais valor às normas constitucionais protetivas e ligadas à manutenção do *status quo* do que às normas constitucionais transformadoras da realidade social.

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?

O legislador tributário é livre para, na conformação das normas tributárias, alterar o sentido de institutos do Direito Privado, desde que esses institutos não tenham sido utilizados pela Constituição para definir competências tributárias. É o caso do instituto do domicílio ou da residência, que não tem porque ter o mesmo sentido no Direito Civil e na legislação do imposto de renda.

Nos casos em que a legislação tributária menciona conceitos, institutos e formas de Direito Privado não utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, e não cria - de maneira expressa ou implícita - uma conceituação própria desses institutos para fins de aplicação da norma tributária, o intérprete deverá buscar o sentido desses conceitos, institutos e formas no próprio Direito Privado, utilizando inclusive os princípios gerais do Direito Privado, na forma do art. 109 do CTN.

A segunda parte do art. 109 do CTN, por sua vez, determina que o intérprete não pode usar os princípios gerais de Direito Privado para interpretar a própria legislação que regula os efeitos ou as consequências tributárias da prática daqueles institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Em outras palavras, os princípios gerais de Direito Privado são vetados pelo CTN tanto como métodos de integração da legislação tributária (art. 108, II e III, *a contrario sensu*) quanto como métodos de interpretação das normas que tratam dos efeitos tributários dos atos praticados pelos contribuintes (art. 109, segunda parte).

Se a legislação tributária não se refere a institutos e conceitos do Direito Privado ou a eles se refere transformando seu sentido para fins de aplicação da legislação tributária, o intérprete não deverá guiar seus trabalhos pelos princípios gerais do Direito Privado.

É a aplicação dos critérios normais da hermenêutica em cada caso concreto (fixando-se o mais restritivo e o mais extensivo sentido literal possível e decidindo-se entre eles - ou entre as diversas gradações entre eles - mediante a aplicação dos critérios lógico-sistemático, histórico e teleológico) que poderá verificar, no contexto específico de uma norma tributária concreta, se a

menção a formas e institutos do Direito Privado tem uma função exemplificativa - auxiliar - ou uma função exaustiva. O acatamento da lei tributária ao sentido originário dos termos de outros ramos jurídicos (notadamente do Direito Privado) deve ser não a premissa, e, sim, a conclusão de um processo normal de interpretação.

O art. 110 do CTN pode ser considerado uma verdadeira decorrência lógica da rigidez constitucional que vigora em nosso ordenamento. Daí o Ministro Pertence ter afirmado que o art. 110 do CTN está implícito na discriminação constitucional de competências tributárias e, por isso, tem valor meramente “expletivo ou didático” (RE 116.121, Pleno, *DJ* 25 de maio de 2001, Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio), e daí o STJ inclusive considerar que “a violação ao art. 110 do CTN não pode ser analisada em sede de recurso especial, uma vez que tal dispositivo, sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional” (STJ, 2ª Turma, Recurso Especial 550.099, Relator Ministro Castro Meira, *DJ* 1º de fevereiro de 2006). Aliás, há mais de 35 anos, o Ministro Luiz Gallotti afirmava (RE 71.758, Relator o Ministro Thompson Flores, *DJ* 29 de agosto de 1973) que “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.⁵⁸

Ricardo Lobo Torres critica o art. 110, afirmando que o dispositivo induz a uma interpretação da Constituição que privilegia o método literal-sistemático em detrimento do método teleológico, inclusive em questões em que não está em risco a rigidez da discriminação constitucional de rendas entre os entes da federação.⁵⁹

A crítica de Lobo Torres, pouco lembrada e discutida na doutrina, merece ser levada em conta. A referência do texto constitucional a uma expressão *próxima* da utilizada no Direito Privado (“serviço de qualquer natureza” é o mesmo que “obrigação de fazer”?) não basta para que o intérprete conclua *necessariamente* que a norma constitucional definiu a competência tributária tomando por base um instituto do Direito Privado. O caso da expressão “folha de salários”, contida na redação original do art. 195 da Constituição, é emblemático. No julgamento ocorrido no STF (RE 166.772, *DJ* 16 de dezembro de 1994, Relator Ministro Marco Aurélio), o art. 110 do CTN potencializou a argumentação literal-restritiva do art. 195 da Constituição (no sentido de que a Constituição se referia ao conceito de “salários” tal como vigora no Direito do Trabalho) e reprimiu a argumentação histórico-teleológica presente nos votos vencidos dos Ministros Velloso, Rezek e Galvão.

⁵⁸ Sobre as ressalvas com que deve ser entendida essa afirmação, conferir Marciano Seabra de Godoi e João Dácio Rolim. “Imposto sobre a Renda, Inflação e Correção Monetária de Balanço: os Expurgos de 1989 e de 1990 e a Jurisprudência do STF”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 56-71.

⁵⁹ *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 171-194.

Uma maneira de evitar que o art. 110 leve a essa tendência - criticada por Lobo Torres - à *privatização ou à literalidade da interpretação constitucional-tributária* é conceber o dispositivo não como um artigo sobre a interpretação do Direito Tributário, e, sim, como um artigo voltado ao legislador ordinário (e não ao intérprete), definindo (ou confirmando) regras de competência tributária.⁶⁰

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 questão é das mais interessantes e já foi discutida em fóruns tributários internacionais.⁶¹

Analisemos em primeiro lugar a hipótese em que um conceito de Direito Privado utilizado pela Constituição para definir competências tributárias - como o conceito de doação, art. 155, I, da CF - sofre alterações por força, por exemplo, da promulgação de um novo Código Civil. Caso o novo conceito de Direito Privado seja mais amplo do que o anterior (passa-se a considerar doação algo que antes da modificação não se considerava como tal), a lei tributária poderá ser modificada - naturalmente sem efeitos retroativos - para passar a gravar as novas realidades que antes não poderiam ser tributadas. Caso o novo conceito de Direito Privado seja mais restritivo do que o anterior (algo que o Direito Privado considerava como doação deixa de o ser), a lei tributária passará a ser inválida - a partir da entrada em vigor do novo conceito de doação - no que disser respeito à tributação daquelas realidades que, segundo o Direito Privado em vigor, já não se encaixam no conceito de doação.

Do que dissemos no parágrafo anterior, conclui-se que julgamos dever ser empregada uma atitude *dinâmica* - e não *estática* - em relação à adequação das leis tributárias ao conteúdo dos institutos de Direito Privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias.

Analisemos em segundo lugar as situações em que se trata da mudança de conceitos e institutos de Direito Privado não utilizados pela Constituição para definir competências tributárias. Nestes casos, deve-se verificar se a legislação tributária limitou-se a fazer uma simples *remissão* ou um simples *reenvio* ao Direito Privado. Se a legislação tributária limita-se a dispor que “nos casos de fusão, cisão ou incorporação”, a consequência tributária será “x”, a mudança do Direito Privado que implicar uma reformulação dos conceitos de fusão, cisão ou incorporação terá efeitos diretos sobre a legislação tributária. Entrando em vigor a alteração no seio do Direito Privado, a aplicação da consequência tributária “x” somente passará a ocorrer nos casos que se encaixarem no novo conceito de fusão, cisão ou incorporação.

⁶⁰ Luciano Amaro afirma que o preceito está “mal posicionado no art. 110, inserido entre as regras de interpretação do direito tributário (...) trata-se de comando dirigido ao *legislador*” (*Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 220).

⁶¹ IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXVIIa, Form and Substance in Tax Law*, Haia: Kluwer, 2002, pp. 56-59.

Mas há casos em que a lei tributária não faz um simples reenvio ao Direito Privado, e, sim, se apropria de um instituto do Direito Privado. É o caso da norma do art. 35 da Lei 9.250/1995 que considera como “dependente”, para fins de deduções no IRPF, “o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de 5 (cinco) anos, ou por período menor se da união resultou filho”. A situação prevista na norma tributária era a situação que, na data da criação dessa norma tributária (1995), correspondia à figura civilista dos membros de uma união estável (art. 1º da Lei 8.971/1994). Mas não houve por parte da norma tributária qualquer espécie de reenvio ou remissão, houve simplesmente a previsão normativa de uma situação que à época correspondia também à definição que a lei civil dava aos membros de uma união estável. Pois bem. Posteriormente à promulgação da norma tributária, outras normas do Direito Civil vieram a definir a união estável de forma a não se exigir o cômputo do prazo de cinco anos (art. 1º da Lei 9.278/1996, art. 1.723 do Código Civil, de 2002). Diante desse quadro, como não houve reenvio ou remissão do Direito Tributário ao Direito Civil, e, sim, uma regulamentação tributária que coincidia com o disposto à época pelo Direito Civil, julgamos que a alteração do direito civil em nada altera a norma tributária.

Finalmente, nas situações em que a legislação tributária faz menção a nomes de institutos de Direito Privado, mas dá aos institutos uma regulamentação distinta da que prevalece no Direito Privado (conceito de *estabelecimento* para fins de ISSQN, IPI, ICMS em relação ao conceito de *estabelecimento* para fins de Direito Comercial), modificações posteriores nos ramos de Direito Privado em nada alteram a normatividade tributária.

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?

Como afirmamos antes, a norma do art. 110 do CTN é expletiva e mera decorrência lógica da rigidez constitucional da repartição de competências tributárias e, por isso, a sua violação supõe que determinada norma da Constituição foi contrariada por legislação infraconstitucional, o que enseja interposição de Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal. Está correto o entendimento do STJ de que “a violação ao art. 110 do CTN não pode ser analisada em sede de recurso especial, uma vez que tal dispositivo, sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional” (Recurso Especial 550.099, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ 1º de fevereiro de 2006).

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?

Não há um corpo doutrinário unificado e homogêneo que se possa dizer portador da versão “oficial” da chamada análise econômica do Direito (*law*

and economics).⁶² Mas o núcleo aglutinador dos autores que professam tal movimento - quase todos de origem estadunidense - é formado pela dimensão fundamental que dão às ideias de eficiência e maximização da riqueza social e pela postura segundo a qual as decisões judiciais devem se guiar pela *rationale* ínsita a tais ideias no processo de interpretação e aplicação do Direito.

Contra o movimento da análise econômica do Direito levantam-se autores de peso, como Dworkin, que na década de 1980 escreveu dois artigos criticando asperamente as diversas posturas que podem ser utilizadas para justificar e apoiar a análise econômica do Direito.⁶³

De nossa parte, consideramos que os pressupostos ideológicos (individualismo possessivo-maximizador) e metodológicos (personificação da sociedade, pragmatismo jurídico) da análise econômica do Direito não se coadunam com o paradigma atual do Estado Democrático de Direito.

Mas isso não significa defender que qualquer argumento econômico (que, por exemplo, leve em conta as consequências econômicas de determinada interpretação jurídica) deva ser proscrito do debate jurídico. Tampouco significa que o mundo do Direito deva ser um mundo de formalidades e abstrações distantes dos problemas concretos e materiais da vida. Principalmente no âmbito do Direito Tributário, é fundamental que o intérprete/aplicador conheça em profundidade as relações econômicas relevantes para determinada regulação jurídica (já demos o exemplo de como a complexa legislação do ICMS sobre combustíveis só se mostra compreensível a alguém que conheça minimamente a estrutura empresarial, logística e mercadológica do setor produtor e distribuidor de combustíveis).

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

Caso afirmativo, qual?

Haverá a distinção contida na pergunta se se considerar que a expressão “interpretação econômica da norma tributária” refere-se à versão original dessa teoria (Enno Becker) e que a expressão “interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária” refere-se à versão atual desse critério interpretativo.

Segundo a formulação original da teoria da interpretação econômica, o fato gerador dos tributos é sempre uma “relação econômica privada” cuja existência “é por si mesma suficiente para determinar o nascimento da obrigação impositiva, qualquer que seja a disciplina jurídica do direito civil”.⁶⁴

⁶² Cf. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito - uma Visão Crítica*, Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pp. 13-14.

⁶³ Artigos: “Is Wealth a Value?” e “Why Efficiency?”. *A Matter of Principle*, Cambridge: Harvard University Press, 1985, pp. 237-289.

⁶⁴ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 145 (a 1ª edição da obra é de 1943).

Após a etapa inicial da “interpretação funcional” (Griziotti, Jarach) e da “consideração econômica” (Enno Becker), a interpretação econômica evoluiu para posições bem mais equilibradas (Blumenstein, Hensel), que propiciam um grau muito maior de segurança jurídica. A partir da segunda metade do século XX, abandonou-se o radicalismo inicial da interpretação econômica. Autores como o italiano Antonio Berliri⁶⁵ demonstraram que eram equivocados tanto o fetichismo formalista, que impunha que o intérprete sempre desse maior peso aos conceitos formais do que à intenção prática dos contribuintes, quanto o radicalismo da interpretação econômica, segundo o qual o legislador concederia ao intérprete o amplo poder geral de investigar as relações econômicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária com abstração das formas jurídicas previstas na lei.

Sem negar a autonomia do Direito Tributário para criar seus próprios conceitos com independência dos institutos e formas de Direito Privado, e sem negar a necessidade de uma interpretação teleológica das leis tributárias (as quais já não eram vistas como leis odiosas ou restritivas de direitos, tal como ocorria no século XIX e na primeira década do século XX), autores como Albert Hensel rechaçaram com total razão a presunção desarrazoada de que o legislador tributário sempre que se refere a institutos do Direito Privado, em verdade, quer se referir à substância econômica subjacente à formalização jurídica.⁶⁶

A partir da segunda metade do século XX, generalizou-se a postura de que não se pode dar uma resposta apriorística ao problema da prevalência ou não dos conceitos civilísticos na interpretação da norma tributária. Prevalece atualmente o entendimento de que é a interpretação de cada lei tributária, segundo seu espírito e finalidade, balizada pelo mínimo e pelo máximo sentido literal possível da formulação linguística adotada pelo legislador, que indicará - em cada caso concreto - se os comandos foram ou não configurados com submissão a formas jurídicas e institutos privados. Em caso positivo, (formulação da norma em função de formas jurídicas ou institutos oriundos do Direito Privado), o intérprete deve qualificar os fatos e atos segundo as formas jurídicas utilizadas pelos contribuintes, a não ser que os contribuintes tenham distorcido ou violentado tais formas jurídicas (abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo Direito) para praticar uma fraude à lei tributária.

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?

⁶⁵ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario* - Volumen I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, *passim*.

⁶⁶ *Derecho Tributario*, tradução da 3ª edição alemã (1933) de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2005, pp. 145-152.

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

A pergunta na verdade desmistifica a chamada *análise econômica do Direito* e revela como esse movimento, na verdade, é incapaz de guiar o intérprete na tarefa de aplicar o Direito na perspectiva de um Estado Democrático, pois seria risível identificar, nesta perspectiva, a eficiência e a maximização da riqueza como os mais proeminentes valores jurídicos. Não serão os ideais teóricos da visão neoclássica e individualista da *análise econômica do Direito* que haverão de guiar o legislador, o administrador público ou os juízes na tarefa de aplicar o Direito em sua interação dialética com a realidade econômica. Será a interpretação adequada da Constituição - notadamente das normas de seu Título VII - que determinará os casos em que o Direito deve modificar determinada realidade econômica *de facto*, e os casos em que as características de um dado arranjo econômico em concreto devem ser respeitadas e preservadas pela lei e pela Administração Pública.