



MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

*Celso de Barros Correia Neto**

*Liziane Angelotti Meira***

Resumo

O artigo discute a aplicação dos métodos de interpretação jurídica ao ramo do Direito Tributário. Os diferentes métodos são examinados como formas de argumentar. Não revelam um sentido preexistente, não conduzem a uma única solução correta e podem vir a oferecer alternativas de interpretação absolutamente contraditórias entre si. Aplicados a um caso concreto, oferecem premissas para justificar uma decisão em termos jurídicos. Permitem defender que determinado texto *deve ser* interpretado de certa maneira e, não raro, recorrem a elementos que se situam fora do sistema jurídico.

Palavras-chave

Interpretação. Métodos. Direito Tributário. Hermenêutica.

Abstract

This paper discusses the use of the legal interpretation methods on Tax Law. The different methods are techniques of reasoning. They do not reveal a preexisting meaning, do not lead to an exact solution and may offer contradictory interpretations in certain cases. When applied to a particular case, legal interpretation methods provide premises to justify a legal interpretation. In fact, they determine how the text should be interpreted, sometimes using elements found outside the legal system

Keywords

Interpretation. Methods. Tax Law. Hermeneutics.

1. INTRODUÇÃO

Neste estudo, analisa-se a aplicação dos chamados “métodos de interpretação jurídica” ao ramo do Direito Tributário. Discute-se o enfoque tradi-

* Doutor em Direito pela USP. Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público.

** Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

cional, que vê nos métodos técnicas para se descobrir o sentido da lei, apresentando-os como recursos retóricos empregados mais para *convencer* do que propriamente para *conhecer* o sentido normativo.

Como capítulo da hermenêutica jurídica, os métodos são utilizados com o objetivo de influenciar decisões e administrar sentidos. Não conduzem necessariamente a uma única interpretação, nem à interpretação correta e podem, muitas vezes, apresentar resultados contraditórios entre si. Ainda assim, esses critérios não deixam de desempenhar um papel fundamental na interpretação jurídica e têm inegável aplicação prática.

O texto examina a maneira como podem ser utilizados os métodos de interpretação – literal, histórico, teleológico e sistemático – nas relações tributárias e destaca as múltiplas possibilidades de solução que, na prática, podem oferecer ao aplicador do direito no debate jurídico.

2. INTERPRETAÇÃO E NORMA JURÍDICA

Interpretar é conferir sentido, e tudo que faz parte do mundo é interpretado. Objetos naturais e culturais, “tudo é interpretável, porque tudo clama pelo ato ou atividade de apreensão de sentido. Até os dados e objetos do mundo físico, assim como as leis e [os] princípios das ciências, que buscam o conhecimento desse mundo”, afirma Raimundo Bezerra Falcão.¹ O objeto não precede o sujeito, nem o discurso, surge com ele(s): “Os objetos nascem quando deles se fala: o discurso, a sua amplitude, lhes dá as condições de sentido mediante as quais os recebemos e os processamos”.²

A construção de sentido, no entanto, não se faz livremente, nem é neutra. Toda interpretação é uma tomada de posição. Não há termo ou sentido unívoco: “o sentido sempre poderia ser outro”, afirma Eni Orlandi.³

Ainda que o ato de interpretar seja necessário e inevitável, a construção de sentidos não é livre – é sempre regrada. As diversas instâncias da sociedade trabalham para estabilizar a produção de sentido social, e o Direito é uma delas. De um lado, a norma jurídica dá sentido aos fatos: “funciona como esquema de interpretação”⁴, ao valorar as condutas humanas, fazendo-as lícitas ou ilícitas. De outro, as normas jurídicas, elas próprias, também se sujeitam à interpretação, abrindo espaço para o trabalho do intérprete – e apli-

¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.85.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 13.

³ ORLANDI, Eni P. **Discurso e Texto: formulação e circulação dos sentidos**. 3. ed. Campinas: Pontes, 2008, p. 164.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 4.

cador – do direito, mediante o uso dos critérios que lhe fornece a hermenêutica jurídica.

3. HERMENÊUTICA JURÍDICA

O estudo da interpretação, no Direito, volta-se especialmente às normas jurídicas – ou, mais precisamente, aos textos que formam o direito positivo –, tendo em vista a solução de problemas concretos. Também se interpretam os fatos, é claro, mas este não é o foco principal da hermenêutica clássica. A preocupação com os fatos está na base da interpretação jurídica, mas opera em função da norma que sobre eles se cogita aplicar.

Chama-se “Hermenêutica Jurídica” a disciplina que se debruça sobre este processo de construção do sentido jurídico, do sentido das normas. Seu conceito usual aponta como objeto de estudo a definição do “conteúdo” e do “alcance” das normas jurídicas, como se vê na definição de Carlos Maximiliano: “A Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito.”⁵

O que o autor chama de “sentido” (ou “conteúdo”) da norma, na linguagem da lógica formal, chama-se conotação (sentido conotativo): conjunto de propriedades compartilhadas por todos os indivíduos ou objetos que compõem determinado conjunto. Já o “alcance” refere-se ao que se chama de denotação ou extensão: os indivíduos ou objetos que compõem um conjunto ou a que certo termo pode ser aplicado.

Pensando a norma jurídica, a conotação, o conteúdo ou o sentido pode ser tomado como a notas típicas de um fato de possível ocorrência no mundo que estariam descritas na hipótese de incidência da regra-matriz. A denotação ou alcance seriam os diferentes casos concretos, individualmente considerados, que, efetivamente, se enquadram na hipótese legal.

Tais afirmações põem em destaque uma das principais notas distintivas da hermenêutica jurídica: a interpretação, no Direito, é uma questão prática, surge em face de problemas concretos que demandam solução; realiza-se diante da aplicação da norma jurídica e da necessidade de solucionar problemas concretos.

O trabalho hermenêutico tem a ver com o oferecimento de meios para a estabilização de sentidos, isto é, para determinar como *deve ser* a interpreta-

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941, p.13.

ção jurídica. A hermenêutica é “que faz a lei falar”.⁶ A tarefa hermenêutica começa onde termina a legislativa. Sua função, como salienta Ferraz Jr., é criptonormativa, ou seja, é regrear a interpretação da norma posta. Raimundo Bezerra Falcão explica esse papel da hermenêutica, ao contrapor a inesgotabilidade do sentido à necessidade de impedir que a interpretação do direito afaste-se do interesse social. “Compete à Hermenêutica buscar modelos, isto é, estruturas para a interpretação. Estruturá-la para operacionalidade, fazê-la voltada a operar”. E isso, nas palavras do autor, levaria a uma “pedagogia da escolha de sentidos”, direcionando a escolha de um significado, “pinçando-o em meio aos inúmeros sentidos possíveis captados”.⁷

Seguindo o argumento do autor, a *inesgotabilidade do sentido* implicaria a necessidade de estabilizar algumas interpretações, aquelas que revelem “alcance social”, e de afastar outras tantas, a fim de evitar a anarquia das múltiplas interpretações individuais.⁸ A hermenêutica, diz Bezerra Falcão, “ocupa-se da estrutura e da operacionalidade da interpretação, com objetivo de outorgar estabilidade à última, em benefício dos efeitos sociais do sentido, em termos de aplicação à convivência”.⁹

Quem aponta a “melhor” interpretação também decide sobre o que é socialmente e juridicamente relevante. Eis o ponto central da questão: sob esse argumento da “estabilidade” se oculta uma relação de poder. Escolher um dentre outros significados é exercê-lo. O sentido nunca é livre, muito menos o sentido jurídico. A hermenêutica jurídica é uma forma de regrá-lo.

4. MÉTODOS PARA CONSTRUIR SENTIDOS

A maneira como se compreende a questão dos métodos de interpretação tem relação direta com aquela que seria a função da hermenêutica jurídica. Mais do que simplesmente descrever como opera o processo de interpretação no/do Direito, a tarefa da hermenêutica implica a própria construção do regramento da tarefa de interpretar. “É a hermenêutica que contém regras bem ordenadas que fixam os critérios e os princípios que deverão nortear a interpretação”,¹⁰ afirma Maria Helena Diniz.¹¹ Entre elas estariam os méto-

⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito**: técnica, decisão, dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 292.

⁷ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.95.

⁸ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.95.

⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004, p.95.

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 416.

¹¹ Decerto que, ao empregar os termos “regra” e “regramento”, não se pretende afirmar que a doutrina esteja exatamente no mesmo plano que a linguagem do direito positivo. Não estão; ainda que se possa cogitar de seu entrelaçamento no momento da produção do sentido deôntico. Ademais, o fato de se afirmar que se trata de uma normatização não significa que esteja-

dos: “A interpretação, como as artes em geral, possui a sua técnica, os meios para chegar aos fins colimados”¹² e, entre esses *meios* oferecidos pela hermenêutica, estariam os métodos de interpretação.

A noção de método, portanto, remete à ideia de uma forma ou um caminho¹³ seguro colocado à disposição do intérprete para encontrar – ou construir – o sentido dos textos jurídicos. “Os métodos aparecem definidos pelo imaginário jurídico, o ‘senso comum teórico dos juristas’, como técnicas rigorosas, que permitem alcançar o conhecimento científico do direito positivo”.¹⁴ Operariam, então, como normas técnicas do bem interpretar: para produzir uma interpretação legítima, o jurista *deve* aplicar os métodos. Haveria uma relação de meio e fim entre os métodos e o resultado do processo de interpretação.

O problema é que essa postura encobre a função argumentativa dos métodos e, de certo modo, inverte a ordem do processo interpretativo. Tal como descrito nos tratados de hermenêutica, o jurista partiria de um vazio semântico para, mediante a aplicação sucessiva dos métodos, descortinar o sentido “final” da norma para certo caso. E, na realidade, este caminho se percorre na direção contrária. Os métodos oferecem recursos argumentativos para fundamentar posições preestabelecidas. O jurista parte de um sentido para o texto legal e procura, com a ajuda dos métodos de interpretação, construir argumentos que permitam sustentá-lo. Por isso, na prática, os métodos de interpretação operam mais propriamente como métodos de argumentação do que de interpretação.

Cada um dos diferentes métodos recorre a um elemento que comporia o contexto no qual, em tese, insere-se o texto legal objeto de interpretação/argumentação, e direciona o sentido da interpretação para um resultado mais ou menos amplo, conforme o interesse de quem interpreta. Trata-se de tentar justificar a “escolha” de uma interpretação, dentre outras possíveis.

A interpretação é uma tomada de posição, que se faz muitas vezes sem se dar conta do porquê. Os métodos aplicam-se, num instante posterior, para justificar uma interpretação e convencer, ante a necessidade de fundamentar posições assumidas. “A realidade é que os métodos de interpretação não passam de artifícios de que lançamos mão para justificar a nossa escolha,

mos referindo, necessariamente, uma regra jurídica. Nem toda autoridade é órgão do sistema jurídico, nem toda norma é jurídica.

¹² MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941, p. 13.

¹³ Cf. GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANO, Alejandro; GUARINOMI, Ricardo. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1994, p. 154.

¹⁴ WARAT, Luis Alberto, **Introdução Geral ao Estudo do Direito I. Interpretação da lei: temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 65.

entre as possíveis, para a solução de um problema jurídico; por isso não podem ser regrados”, assevera Eros Grau.¹⁵

Neste ponto, podem-se destacar duas formas de se compreender o problema dos métodos. A primeira é situá-los no contexto amplo do discurso da hermenêutica jurídica, como forma de estabilização ou administração de sentidos. Nesse caso, detrás do uso certos “métodos” ou formas predefinidas de realizar o ato interpretativo, está limitação da liberdade do intérprete. “Somente as ‘regras’ (digamos assim) da Hermenêutica serão hábeis a conferir condições de seletividade entre os sentidos possíveis, do que surgirá algum rumo pra o intérprete poder optar”¹⁶, escreve Bezerra Falcão. A segunda forma de compreender os métodos é considerar sua utilização por parte do intérprete nos casos concretos. Aqui, o método é instrumento de argumentação, meio para justificar uma posição assumida e convencer de sua aceitabilidade.

Os dois sentidos para o uso dos métodos não são excludentes entre si, são antes complementares. Referem-se à *estabilização* ou administração de sentidos, no plano geral da doutrina, e à sua aplicação diante de um litígio, em que há duas teses contrapostas. Nos dois casos, tem-se uma forma de controle da produção de sentidos, no plano abstrato e no concreto, respectivamente.

5. INTERPRETAÇÃO E DOGMÁTICA JURÍDICA

Não há como entender o problema dos métodos de interpretação sem os situar como uma questão própria do campo da dogmática jurídica. Os métodos são técnicas dogmáticas de interpretação. Se, inicialmente, afirmamos que a produção de sentidos numa sociedade nunca é um processo inteiramente livre, a vinculação atinge um grau ainda mais elevado no Direito. Os métodos de interpretação, como parte do discurso da hermenêutica, apresentam-se como um desses instrumentos de administração (estabilização) de sentidos – no caso, os sentidos jurídicos.

É claro que interpretar não é um ato privativo de juristas, nem mesmo a interpretação da lei. É um procedimento necessário e inevitável para todos que se veem diante do conjunto de textos legais, seja para aplicá-los a terceiros, seja apenas para cumpri-los. Nesse sentido afirma Dimitri Dimoulis:

As decisões das autoridades estatais e, em particular, do Poder Judiciário são seguramente as mais importantes em razão de sua força vinculante. Mas atuam também como aplicadores de direi-

¹⁵ GRAU, Eros R. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

¹⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 100.

to todos os destinatários do direito que devem se conduzir de certo modo, obedecendo a imperativos legais, e que, para tanto, são obrigados a interpretar o direito em vista de sua aplicação, ainda que de forma sumária, incompleta ou equivocada.¹⁷

Há, entretanto, diferença crucial. O ato de interpretar o direito por quem o vê “de fora”, sem o dever de decidir, tem sentido diverso da interpretação firmada por quem atua como partícipe no sistema. Quem interpreta o direito da posição de observador pode, diante dos textos legais, simplesmente chegar à conclusão de que o ordenamento jurídico não oferece solução para determinado caso concreto ou que não há resposta clara e uniforme quanto a se saber se determinada conduta deve ser tida como lícita ou ilícita. Essa, contudo, não é uma interpretação própria do pensamento dogmático.

A interpretação, na dogmática jurídica, parte de duas premissas: (a) inegabilidade dos pontos de partida e (b) proibição do *non liquet*.¹⁸ A primeira premissa funciona como base para o fechamento operacional do sistema jurídico. Ao decidir o sentido de uma norma e sua aplicabilidade ao caso concreto, o intérprete parte do próprio conteúdo das demais normas do sistema, como determinantes primárias para a interpretação jurídica.¹⁹ O argumento encerra certa circularidade, na medida em que propõe interpretar o direito a partir de si mesmo, indo de norma a norma. Mas pode-se dizer que esta tautologia caracteriza o próprio direito como sistema – é o que lhe confere fechamento operacional. O segundo pressuposto – a proibição de não decidir – revela a vocação prática do pensamento dogmático, preocupado em “possibilitar a decisão e orientar a ação”.²⁰ Diante de um problema, a dúvida dá lugar à decisão.

A questão dos métodos interpretativos insere-se nesse contexto do pensamento dogmático. Os métodos também estão voltados à orientação da ação e à decisão dos conflitos. No caso, a ação de interpretar. Funcionam como estratégias argumentativas para conduzir a produção de sentido jurídico e para justificar a adoção de uma posição, dentre outras possíveis. Pretendem oferecer segurança ao intérprete diante da pluralidade de sentidos que se podem construir a partir de um texto de lei. Em rigor, não nos oferecem respostas, tampouco *caminhos* ou *fórmulas* para encontrá-las. Influem no modo de compreender e aplicar o direito, apresentando critérios para se saber o

¹⁷ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 224.

¹⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão e dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 39-41 et passim.

¹⁹ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 244.

²⁰ FERRAZ JR., Tércio S. **Introdução ao Estudo de Direito**: técnica, decisão, dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p.41.

que pode ou não ser dito, isto é, sobre as possíveis interpretações de um texto legal.

6. INTERPRETAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

Não existe, na norma do tributo, qualquer particularidade que faça da exegese no Direito Tributário algo diverso da interpretação dos demais setores do ordenamento jurídico. O ato de interpretar é exatamente o mesmo, independentemente do ramo jurídico a que pertença o dispositivo normativo em questão. As peculiaridades da interpretação jurídica são as que já referimos acima: a obrigatoriedade de decidir e a inegabilidade dos pontos de partida. Elas se aplicam indistintamente a quaisquer normas jurídicas, sejam de Direito Tributário, sejam de Direito Civil ou Comercial.

Há, contudo, um aspecto importante a considerar. O sentido de um texto forma-se a partir da posição dos sujeitos que o interpretam. Na relação jurídica tributária, as interpretações formam-se com base em duas posições antagônicas, a do Fisco e a do contribuinte. Num mesmo texto de lei, um e outro podem enxergar normas absolutamente distintas. E a razão é simples: a construção de sentido faz-se a partir dos interesses em disputa. De um lado, o Fisco, que se guia pelo interesse arrecadatário. De outro, o contribuinte, que vê o tributo como uma redução de seu patrimônio e, por isso, deseja evitá-lo. Os dois interesses são, imediatamente, inconciliáveis. Daí os conflitos surgem. Apresentando teses opostas, cada qual pretende oferecer a “melhor”, “mais justa” ou “mais lógica” maneira de se interpretar certo dispositivo de lei. A controvérsia existe ainda que o texto legal seja aparentemente claro. O equívoco e o dissenso são também consequências das diversas posições dos sujeitos, Fisco e contribuinte, não são apenas “defeitos” do texto da lei. Eis o primeiro ponto que se quer destacar neste tópico: as duas posições (ou sujeitos) contrapostas (os) na relação tributária.

Os métodos aplicáveis às normas tributárias não diferem daqueles que seriam de se aplicar aos demais ramos do direito. Não há métodos específicos para entender as leis fiscais. Noutros tempos, justificava-se a imposição de regras especiais de interpretação a partir da divisão entre Direito *Comum* e *Especial*. As leis penais e as leis tributárias seriam *Jus singulae*, porque aplicáveis apenas a determinada classe de pessoas, e mereceriam, por conseguinte, interpretação diferenciada.²¹ Leis tributárias seriam “leis odiosas”, daí interpretarem-se diferentemente.²² Hoje o argumento não encontra mais adeptos.

²¹ CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e Aplicação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 191.

²² CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e Aplicação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 191. Merece referência o argumento do autor que de que as leis tributárias não seriam, ainda hoje, odiosas, apenas “leis individualmente incomedativas”.

O Código Tributário Nacional dedica alguns artigos à regulação da interpretação tributária (arts. 107 a 112 e art. 118). Não se pode dizer que essas disposições façam opção por um dos métodos em detrimento dos demais. E, mesmo que fizessem, as normas de interpretação também precisariam ser interpretadas, e assim estaria aberto espaço para os métodos. Estes não são normas de direito tributário, como as leis interpretativas, nem sobrenormas, como as disposições que regulam a interpretação no CTN. São ferramentas doutrinárias, ainda que possam, em alguma medida, cumprir uma função normativa (fora do direito). “A interpretação no Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metódico*. Inexiste prevalência de um só método”, afirma Ricardo L. Torres.²³ Há pluralidade e equivalência, sem hierarquia, vale dizer.

Métodos específicos, fórmulas rígidas de interpretação e critérios apriorísticos fazem parte de uma fase superada do estudo da interpretação das normas tributárias. O que podemos apontar hoje são as peculiaridades que aplicação dos métodos revela no campo tributário. Delas cuidaremos nos tópicos seguintes.

7. OS DIFERENTES MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

Certamente, uma exposição que trate da problemática dos métodos de interpretação não pode deixar de mencionar os principais “métodos” de interpretação ordinariamente referidos pela doutrina. É comum que os juristas apontem Savigny como responsável pelas primeiras referências ao tema, mas esta afirmação não é de todo precisa.

Dimitri Dimoulis explica que as quatro regras clássicas de interpretação não foram propriamente criadas por este autor. “Podem ser encontradas, ainda que de forma menos elaborada, em autores que escrevem desde a segunda metade do século XVII.”²⁴ Dimoulis menciona também que, na doutrina de Savigny, a interpretação é tratada como um único processo que se compõe de quatro elementos, não de quatro métodos, que poderiam conduzir a resultados díspares, nem de quatro interpretações.²⁵ Haveria uma só interpretação, formada a partir desses quatro dados. A doutrina posterior a Savigny acrescentou o método teleológico objetivo, que não constava da classificação original, e eliminou o lógico, inserindo-o nos métodos gramatical e sistemático.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.83.

²⁴ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 241.

²⁵ DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 241.

É importante destacar, por outro lado, que o objetivo de sua aplicação não é o mesmo para todos os autores ou Escolas. Não é raro, aliás, que os diferentes métodos e Escolas ofereçam soluções distintas para um mesmo problema jurídico. Cada Escola apresenta seu método, sua maneira de interpretar o direito, representando, muitas vezes de forma contraditória, o objetivo do processo de interpretação. Além dos quatro elementos ou métodos que remontam a Savigny, é possível apontar uma variedade de outros, como o exegético, o comparativo, o da livre investigação científica (de Geny), o sociológico (de Duguit), a Escola do Direito Livre, a Escola do Positivismo Fático (realismo norte-americano e escandinavo), o método egológico (de Cossio), o método tópico-retórico (de Theodor Viehweg), entre uma infinidade de outros.²⁶

Em todo caso, a maneira como o processo interpretativo é apresentado neste estudo – como construção de sentido que se faz a partir da posição de um sujeito – nos conduz a entender os métodos como critérios de relevância argumentativa para determinar o que importa e o que não importa para a construção do sentido dos textos legais. O que deve e o que não deve ser dito. É esse o viés que daremos à breve exposição que se segue sobre os diferentes métodos e sobre a forma como se aplicam ao Direito Tributário. Tomaremos quatro “métodos” de interpretação – literal, histórico, teleológico e sistemático – para enfatizar o modo como são aplicados no campo tributário e algumas das principais questões que suscitam.

7.1. Método literal

Mais simples e, entre todos, o mais criticado, o método literal ou gramatical, em sua versão mais singela, baseia-se na ideia de que “as palavras da lei têm um sentido unívoco que o intérprete deve descobrir e sistematizar”.²⁷ Caberia ao jurista desvendar este sentido, e o caminho para fazê-lo começaria pelos próprios termos que compõem os textos legais e pelas relações que entres eles se estabelecem.

O método literal estaria, assim, no plano sintático, que diz respeito ao relacionamento que os símbolos mantém entre si.²⁸ O sentido vernacular do termo, a posição que ocupa na frase e a conexão que se estabelece com os

²⁶ Sobre o tema, Cf. ANDRADE, Christiano José de. **O Problema dos Métodos da Interpretação Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

²⁷ WARAT, Luiz Alberto, **Introdução Geral ao Estudo do Direito I. Interpretação da lei: temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 66.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008p. 194.

demais termos da frase seriam dados importantes quando se trata desse método.²⁹

Ainda nessa concepção inicial, o método parte de uma noção realista do sentido dos termos, segundo a qual “haveria significados verdadeiros na medida em que com palavras se pudessem expressar corretamente as qualidades essenciais das coisas que se pretendem definir.”³⁰ A interpretação literal buscaria, dessa forma, o sentido apropriado da lei e opera, muitas vezes, por sinonímia: substituindo os termos da lei por termos equivalentes com “reconhecida univocidade”.

No discurso jurídico atual, podemos apontar duas maneiras de se enxergar o recurso à literalidade textual: como (1) a primeira etapa do processo da interpretação e (2) como um apelo ao sentido óbvio de um termo ou frase. No primeiro caso, tem-se a literalidade como fase de interpretação, que, entretanto, nela não se esgota. No segundo, a interpretação literal seria, ela mesma, o ponto de chegada, dispensando maiores elucubrações para se construir o sentido da lei.

Tomados os métodos como fases do processo ou percurso gerativo de sentido, o literal seria o primeiro contato do intérprete com a lei, o ponto de partida. Paulo de Barros Carvalho afirma que “o aparecimento do texto, com essa estreiteza semântica, é o primeiro contacto do intérprete com a mensagem legislada e percebê-lo, como tal, marca o início da aventura exegética.”³¹ A decodificação do sentido normativo partiria do plano da literalidade textual (S1), passando por mais três etapas ou subsistemas: o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2); o domínio articulado de significações normativas (S3); e por último, o vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas (S4).³² Passa-se das formulações literais às significações, destas às normas e das normas às relações de hierarquia que caracterizam o ordenamento como sistema.

O resultado final seria a construção das normas jurídicas por parte do intérprete, definidas como mínimo irredutível do deôntico e posicionadas num determinado nível no interior de um sistema jurídico. O processo, entretanto, sempre começaria com o texto, tomado como “suporte físico do

²⁹ Não ignoramos que os métodos “literal” e “gramatical” podem ser representados como mecanismos bem diferentes para alguns autores, mas, para os fins didáticos deste texto, serão aqui tratados como um só método.

³⁰ WARAT, Luiz Alberto, **Introdução Geral ao Estudo do Direito I. Interpretação da lei**: temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 67.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos da incidência. 3 ed. São Paulo: 2004, p. 65.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 183.

enunciado prescritivo”.³³ No plano da literalidade do texto começaria o sentido, que nele todavia não se esgota:

Ora, como todo texto tem um plano de expressão de natureza material, e um plano de conteúdo, [...] é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a *literalidade textual*, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação [...]³⁴

A ideia de que a interpretação começa com o método literal parece óbvia quando se supõe que o objeto da interpretação é o texto e, portanto, este processo não poderia começar sem ele. A partir da literalidade é que a interpretação do texto teria início. Cabe aqui uma ressalva.

Na realidade, quando afirmamos que a interpretação começa no texto, efetuamos um recorte: escolhemos não tratar do que vem antes. Mas há, sim, algo que é anterior. A construção do sentido começa bem antes de o intérprete encontrar-se com os textos legais. O sentido se constrói no horizonte da tradição³⁵: todo dito baseia-se num já-dito para que faça sentido. Mesmo antes de *ver* o texto da lei, o jurista traz consigo uma série de significações, valores e pré-conceitos que irão guiar sua compreensão jurídica. A construção do significado inicia-se antes mesmo de o texto legal chegar ao conhecimento de quem o interpreta. E é por este motivo que o sentido nos parece tantas vezes óbvio.

A outra maneira de se apresentar o recurso à “interpretação literal” é tratá-la como um apelo ao óbvio, à letra da lei.³⁶ Nessa acepção, é comum que os autores critiquem essa maneira de interpretar, taxando-a de “pobre” ou mesmo “desinteligente”. Nesse caso, haveria uma considerável aproximação entre o “método” literal e o “resultado” de interpretação a que ele conduziria.

A propósito, o artigo 111 do Código Tributário Nacional determina que se interprete literalmente a legislação tributária, nos casos de suspensão ou exclusão do crédito, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obri-

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 182.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 183.

³⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.21.

³⁶ “[...] as relações de poder estão simbolizadas em relações de força presentes no jogo de sentidos. Entre em cena o desejo de clareza (certeza): faz parte da encenação retórica do poder, advogar a clareza, a transparência, praticando assim o apagamento, o silenciamento dos outros sentidos possíveis. Não há unicidade de sentidos por causa da história, do político, dos sujeitos. Sendo assim, o sentido claro é aquele que se estabiliza, o sentido dominante.” ORLANDI, Eni P. **Discurso e Texto: formulação e circulação dos sentidos**. 3. ed. Campinas: Pontes, 2008, p. 144.

gações acessórias. O enunciado permite-nos chamar atenção para uma situação que já mencionamos acima: a proximidade entre o método de interpretação literal e o tipo ou resultado estrito de interpretação. Ao prescrever que se “interprete literalmente”, o enunciado não se refere ao método literal de interpretação, mas ao resultado a que se pode gerar no processo de interpretação. Trata-se de impedir o alargamento do sentido deontico para abranger situações que não estariam, em tese, originalmente previstas na lei.

Ricardo Lobo Torres afirma que o art. 111 “admite a interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia”.³⁷ Ao mencionar “sentido possível” de um termo, parte-se da ideia de que o próprio texto aceitaria alguns sentidos e excluiria outros. O que estivesse além deste sentido “possível” não poderia ser aceito como interpretação.

No “apelo ao óbvio” e na crítica à literalidade, esconde-se uma disputa pelo sentido, que é também uma disputa pelo poder. E, nesse ponto, ambos os argumentos têm igual peso. Taxar certa interpretação literal de “desinteligente” é, muitas vezes, uma forma de fugir da aplicação estrita de determinada norma ou pretender ampliar-lhe o sentido ou o alcance. Diante de teses conflitantes, o jurista afirma que a interpretação de determinado dispositivo não pode ser “literal” e aponta, em seguida, o outro método que deveria ser utilizado para solução do caso, oferecendo um resultado interpretativo diverso. É comum que esta oposição dê-se entre o método literal e os métodos sistemático ou teleológico, mas pode ocorrer entre quaisquer métodos (argumentos). Aliás, o entrechoque de métodos não é incomum, como veremos adiante.

Na maior parte das situações, é com o sentido dito “óbvio” que se solucionam a maior parte das questões. Dizemos “óbvio” não porque esteja evidente *no* texto, nem porque seja inquestionável, mas por estar assentado num determinado contexto social. A literalidade do sentido concretiza a prevalência de uma “visão de mundo”, pela estabilização de um significado em detrimento de outros possíveis.

7.2. Método Histórico

Este método considera o recurso às condições históricas em que se insere uma norma como elemento para determinar-lhe o sentido. Parte-se da premissa de que o momento social da produção ou da aplicação de um diploma legislativo é relevante para se compreender o significado das palavras

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributária**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.136.

da lei, o que conduz a duas possibilidades: situar a lei nova no tempo³⁸, ou traçar o rumo contrário e situar uma lei antiga no contexto atual. Nos dois casos, pode-se dizer que há aplicação do método histórico: um recurso às condições históricas da lei, no que se refere ao momento de sua edição ou ao momento de sua aplicação.

Hugo de Brito Machado afirma que “neste método o sentido da norma é buscado com exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regramento do assunto.”³⁹ Haveria no método “um leve indício anti-dogmático”⁴⁰, na medida em que se utilizam dados fáticos para determinar o sentido do direito. Um indício que, muitas vezes, se desfaz ao se verificar que aquilo que se supõe ser um esforço de contextualização não representa, de fato, o devir histórico em seu processo dialético. A história é retratada de forma mítica, afastado “seu ingrediente social e libertador”⁴¹, como se não houvesse controvérsias acerca do sentido.

No tocante aos argumentos que suscita, é comum encontrar referências ao método histórico em, pelo menos, três situações: (1) para afirmar que não cabe interpretação literal, porque a sociedade e, portanto, o sentido evoluíram; (2) para argumentar que a determinação do sentido de um termo da lei deve levar em conta o momento de sua criação; ou (3) para utilizar dados referentes ao direito revogado a fim de interpretar o direito vigente. Na primeira hipótese, o argumento histórico é utilizado como forma de alterar significado atual do dispositivo legal, negando-se a acepção que se conferia aos termos legais no momento de sua edição. Ou seja, afirma-se que o sentido não é exatamente aquele que “a letra de lei” sugere, porque o contexto social em que foi produzida era outro. Já na segunda hipótese, o argumento vem exatamente no sentido contrário. Afirma-se que o sentido dos termos da lei deve estar conforme a “intenção” ou finalidade que deu ensejo a sua edição. A terceira hipótese socorre-se, especificamente, do direito precedente para determinar como deve ser a aplicação do direito em vigor.

Nos três casos, percebe-se que método histórico faz com que concorram, no ato de interpretar, elementos, que, rigorosamente, não se inserem no sistema do direito positivo. Citemos dois exemplos: os precedentes normativos, entendidos como “normas que vigoraram no passado e que antecede-

³⁸ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 140.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 105.

⁴⁰ WARAT, Luis Alberto. **Introdução Geral ao Direito I**. Interpretação da lei: temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 70.

⁴¹ WARAT, Luis A. **Introdução Geral ao Direito I**. Interpretação da lei: temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 72.

ram à nova disciplina”,⁴² e os trabalhos preparatórios, tais como discussões parlamentares, emendas preteridas, bem como qualquer documento que possa ser útil para desvendar os motivos condicionantes da edição da lei. Em ambos os casos, tomam-se textos que não fazem parte do direito positivo vigente e que remetem o intérprete ao momento da criação da norma jurídica, a fim de buscar informações para se compreender como *era* interpretada naquele instante e as razões de sua edição. Esta forma de pensar o método histórico não diz respeito apenas às leis antigas, cujo sentido se pretenda atualizar, mas também às novas, cuja significação se constrói no contexto de uma determinada tradição legislativa, que, em princípio, não se nega.

A pesquisa de elementos externos ao direito vigente para determinar o significado das normas suscita uma questão interessante. Até que ponto textos externos ao direito vigente podem determinar-lhe o sentido?

Precedentes normativos e trabalhos preparatórios são textos situados fora do direito, e, portanto, não-direito. Os primeiros deixaram de sê-lo no momento da revogação; os segundos nunca ingressaram no mundo jurídico, ainda que tenham feito parte do processo de enunciação. Poderiam esses textos, situados fora do ordenamento jurídico, ser utilizados para determinar o significado das palavras da lei? A pergunta diz respeito aos próprios limites de uma teoria positivista da interpretação jurídica. Em princípio, as respostas para os problemas jurídicos e os dados relevantes para se determinar o sentido das normas situam-se dentro do próprio sistema jurídico. Não se poderiam tomar critérios externos ao direito para solucionar problemas jurídicos. Há, entretanto, uma inevitável abertura: o direito não pode determinar o significado de todos os termos de que se constitui. As palavras da lei já têm sentido antes de serem tomadas pelo legislador. E aqui chegamos à seguinte questão: é legítimo recorrer a textos e elementos não jurídicos para determinar o significado de numa norma jurídica?

Paulo de Barros Carvalho coloca a intertextualidade, “o intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecida entre eles”⁴³, como um dos axiomas da interpretação. No direito, a intertextualidade estaria apresentada em dois níveis. Um é estritamente jurídico, ou interno, e diz respeito ao diálogo entres os variados ramos do direito. Outro é jurídico em sentido amplo e abrange também abordagens do fenômeno jurídico do pon-

⁴² FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 286.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 193.

to de vista externo, como a História e a Sociologia do Direito.⁴⁴ Tem-se intertextualidade interna no primeiro caso, e externa, no segundo. O autor deixa claro que, embora o conhecimento oriundo dessas ciências possa servir para esclarecer o fenômeno jurídico, não servirá “jamais para fundamentar o modo de ser peculiar do pensamento jurídico.”⁴⁵

Uma coisa é certa: não é apenas no método histórico que se utilizam elementos externos ao direito para interpretá-lo. Em geral, os métodos – exceto talvez o sistemático – representam um apelo a algo que não faz parte propriamente do direito positivo. Um recurso a algum elemento que, embora não esteja propriamente inserido no sistema jurídico, tem importância para interpretá-lo: regras gramaticais, vontade do legislador, circunstâncias históricas. São dados estranhos ao sistema, até que sejam absorvidos pelas próprias instâncias, juízes, legisladores e demais aplicadores. No ato de decidir, são ainda fatos exteriores (ambiente). Talvez por isso Kelsen afirma, a propósito dos métodos de interpretação, que, “de um ponto de vista orientado para o Direito positivo, não há qualquer critério com base no qual uma das possibilidades inscritas na moldura do Direito a aplicar possa ser preferida à outra.”⁴⁶

7.3. Método teleológico

As normas não são postas à toa, sem qualquer propósito ou função. Todo dever-ser é precedido de uma decisão, um ato de vontade, que se constrói a norma como um instrumento que se volta a determinado objetivo, permitindo, proibindo ou obrigando determinadas condutas. O direito, como objeto cultural, tem a finalidade como elemento intrínseco. O método teleológico lança mão deste dado – a finalidade – como critério para determinar o sentido que se deve dar à norma jurídica. “Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o *fim* para o qual foi ela elaborada.”⁴⁷

Esse recurso ao escopo da norma pode ser entendido de duas maneiras: (1) como busca pelo objetivo que estaria “contido” na norma ou (2) como investigação da finalidade pressuposta pelo legislador no ato de sua edição. A dicotomia remete à discussão, em muitos aspectos superada, sobre a vontade da lei e a vontade do legislador como sede do sentido das normas. No primeiro caso, a finalidade apresenta-se como um aspecto do próprio direito

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.195.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.158.

⁴⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6 ed.. Trad. João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 391.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 106.

positivo; no segundo, a pesquisa teleológica aproxima-se do método histórico.

Em qualquer caso, há sempre uma dificuldade quanto a se saber *como* determinar qual seria o objeto de determinada norma. Quando se pensa em condutas humanas individualmente consideradas, a finalidade seria um aspecto da vontade de quem age. Não teríamos dificuldade de empregá-la como sinônimo de “intenção”, mas, em se tratando do processo legislativo, faltaria um sujeito a quem se poderia imputar essa “finalidade” ou “intenção”. À falta de um sujeito de carne e osso, os juristas recorrem à ficção do legislador racional, que traduz, no direito, a noção de autor,⁴⁸ isto é, a origem de um discurso, o discurso legislativo.

À primeira vista, parece plausível afirmar-se que o escopo de uma prescrição incorpora-se ao modal deôntico que veicula. No caso de uma proibição, ter-se-ia o indicativo de que o legislador deseja que certa conduta seja omitida. Nas obrigações, o inverso. Nas faculdades, a situação torna-se um pouco mais complexa. Duas condutas igualmente permitidas não necessariamente são valoradas no mesmo patamar pelo ordenamento jurídico. Por exemplo, fabricar cigarros é permitido, assim como fabricar remédios, mas não se pode desconsiderar a diversidade de tratamentos a que são submetidas as duas condutas no ordenamento vigente. O modal acolhido seria, portanto, um indício do modo pelo qual certa conduta é valorada pelo sistema jurídico em vigor, mas não oferece uma resposta completa a esse respeito. Uma resposta mais segura para este problema depende de uma análise que leve em conta outras normas do sistema que se refiram, direta ou indiretamente, à situação de fato em análise.

Neste ponto, merece destaque o conceito de norma tributária indutora. Esta noção abarca a modalidade de normas que, operando na esfera do permitido, estimulam ou desestimulam certas condutas dos contribuintes. Nesse caso, mesmo sem haver uma proibição, fica clara a finalidade de impedir ou desestimular certos comportamentos.⁴⁹ O tema será abordado com mais vagar no tópico seguinte.

Há ainda outro complicador, quando se trata de analisar a finalidade de uma prescrição legal. Nem sempre existe coerência entre os presumíveis objetivos de uma norma e suas diretrizes reais. Algumas leis são feitas para não serem cumpridas ou, pelo menos, para não surtirem os efeitos jurídico-normativos que delas presumivelmente se espera. Muitas vezes, os efeitos e

⁴⁸ ORLANDI, Eni P. **Discurso e Texto**: formulação e circulação dos sentidos. 3. ed. Campinas: Pontes, 2008, p.81.

⁴⁹ SCHOULER, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

interesses perseguidos não são (apenas) aqueles que a lei declara: proibições, faculdades e deveres.

Em certos casos, as finalidades político-ideológicas de uma lei prevalecem sobre sua destinação jurídico-normativa propriamente dita. É o que se chama de “legislação simbólica”, definida por Marcelo Neves como a “produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficadamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico.”⁵⁰ Prevalece, nessas situações, a função político-simbólica de uma lei, em detrimento da sua concretização normativa. Nesse caso, qual a finalidade da norma a se considerar, a real ou a simbólica?

A questão não é simples, e sua resposta está muitíssimo além das estreitas pretensões deste trabalho. Quanto à aplicação do método teleológico no Direito Tributário, o principal problema a se enfrentar diz respeito à chamada “consideração ou interpretação econômica” da norma tributária, tema para o qual reservamos o tópico seguinte.

7.3.1. Método Teleológico e Interpretação Econômica

A interpretação econômica do Direito Tributário constitui um tópico à parte no percurso evolutivo dos estudos deste ramo jurídico. As críticas ao emprego da interpretação econômica são variadas e não vamos aqui reproduzi-las. O tema interessa-nos, neste tópico, pela relação existente entre interpretação econômica e método teleológico no Direito Tributário.

Afora as complexidades que o tema da finalidade legal agrega ao estudo da interpretação, seria possível afirmar, sem grande dificuldade, que, no campo tributário, o escopo das normas é a geração de recursos para o Estado, ainda que este objetivo não seja exclusivo. Diante disso, muitos autores afirmam que o método teleológico, no Direito Tributário, conduziria a uma interpretação econômica das normas fiscais⁵¹.

Na base da consideração econômica, está a noção de que a norma tributária teria sempre “natureza econômica”, tendo em vista seu objeto, um índice de riqueza ou capacidade contributiva.⁵² Intrínseca à norma fiscal, a “natureza econômica” seria dado imprescindível à técnica de interpretação. Ruy Barbosa Nogueira explica que a consideração econômica consistiria “em verificar se o resultado da interpretação da disposição ou o ponto em questão guarda devida adequação entre incidência e a capacidade econômica do

⁵⁰ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007, p. 30.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 77.

⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p.43.

obrigado”.⁵³ Em todo caso, o autor ressalva que, no Brasil, o princípio da estrita legalidade não permitiria essa forma de interpretação, senão de modo subsidiário, “jamais podendo dela resultar exigência de tributo não autorizado por lei.”⁵⁴

Gerd Willi Rothmann afirma que “a chamada ‘consideração econômica’ nada mais representa que um método sistemático e teleológico”.⁵⁵ É admissível nos casos que envolvam tributação de negócios simulados, ilegais, nulos, anuláveis ou produzidos com abuso das formas de direito privado, mas nunca “para impor uma situação e fato inexistente”.⁵⁶ Não há uma teoria unitária da interpretação econômica, imputável a uma única escola ou a um único autor. Rothmann explica três formas (ou correntes) de conceber a interpretação econômica, destacando, em especial, a visão de Tipke, para quem “a consideração econômica nada mais é que uma interpretação teleológica”, voltada a “coibir estruturas de direito civil que tenham por finalidade a economia de tributos”.⁵⁷ Levando em conta a finalidade e as consequências econômicas dos fatos atingidos pela tributação, a interpretação econômica permitiria atingir eventos com conteúdo econômicos, a despeito da forma jurídica de que se revistam.

Não pretendemos aqui defender ou criticar a interpretação econômica da norma fiscal. A questão que enfrentamos é outra; está saber se a finalidade arrecadatória serve de premissa para a interpretação teleológica. Ora, que o objeto principal do sistema tributário é arrecadar, disso não se duvida. Mas será que daí decorre que o método teleológico, no campo dos tributos, necessariamente conduz a uma forma de interpretação econômica do direito?

Há duas ressalvas que se podem apor. A primeira delas é que a finalidade arrecadatória não é o único objetivo da norma tributária. Luís Eduardo Schoueri explica, com base nos estudos de Klaus Vogel, que as imposições tributárias, ao lado de seu típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: 1) distribuir a carga tributária; 2) induzir comportamen-

⁵³ NOGUEIRA, Ruy B., *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 45.

⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy B., *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 71.

⁵⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado: estudo de casos e problemas*. Vol. 5, São Paulo: José Bushat-sky, 1973, p. 178.

⁵⁶ ROTHMANN, Gerd Willi, O Princípio da Legalidade Tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado: estudo de casos e problemas*. Vol. 5, São Paulo: José Bushat-sky, 1973, p.174.

⁵⁷ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e Evasão Fiscal. *Cadernos Pesquisas Tributárias*, Vol. 13, São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 404.

tos; e 3) simplificar o sistema tributário.⁵⁸ Haveria, segundo Schoueri, finalidades primárias e secundárias na norma fiscal, de modo que, em certos casos, a finalidade de arrecadar cederia espaço a outros objetivos mais caros que a própria arrecadação. Seriam estas as chamadas “normas tributárias indutoras”, regras veiculadas a título de estimular ou desestimular comportamentos por meio da tributação.

A segunda ressalva é que a mera consideração genérica de que as normas tributárias sejam feitas para arrecadar não oferece critério algum para se determinar o sentido de uma norma. O problema de se pensar o método teleológico em matéria tributária é que apenas as normas de tributação indutora têm finalidade específica diferenciável e, portanto, útil para firmar uma interpretação teleológica, como salienta Moris Lehner. Para o autor, a finalidade de geração de receitas públicas não serve como premissa para a interpretação teleológica. Se assim fosse, seria “correta a interpretação que levasse a mais alta arrecadação tributária”, o que não se admite.⁵⁹

Parece-nos que o recurso ao argumento da finalidade e ao método teleológico só ganhariam, de fato, maior importância no campo tributário, quando em jogo outras funções eficaciais da norma tributária, além da mera arrecadação. É esta variedade de objetivos que pode presidir a edição da norma tributária nos permite tirar duas conclusões. Primeiro, nem sempre o recurso ao método teleológico, em matéria tributária, significa uma opção pela consideração econômica do fato gerador. Segundo, nem sempre a consideração da finalidade na tributação leva a uma interpretação que promova o aumento da arrecadação. Em certos casos, a análise da finalidade normativa pode levar justamente ao resultado oposto.

A partir dos variados objetivos, pode-se constatar que a finalidade predominante da norma em questão não é propriamente arrecadatória, mas indutora. Nesse caso, a interpretação teleológica não conduziria à consideração econômica do fato gerador, tampouco ensejaria, necessariamente, agravamento da carga fiscal do contribuinte.

7.4. Método sistemático

Deixamos por último o método sistemático propositalmente. Para muitos, este seria o método mais apropriado para definir o sentido das normas

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

⁵⁹ LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva: sobre a possibilidade de uma interpretação de normas com finalidades arrecadatórias. Trad. Luís Eduardo Schoueri, In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

jurídicas ou o único justificável em sede de uma teoria positivista da interpretação jurídica. Seria, enfim, o método definitivo.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a interpretação sistemática seria o método por excelência. O único com condições de prevalecer, porque pressupõe o emprego dos demais.⁶⁰ Para o autor, o sentido normativo só seria legitimamente construído pelo intérprete quando os conteúdos significativos das várias frases ou dos vários enunciados prescritivos fossem ordenados e articulados com as demais entidades que compõem o domínio do Direito.⁶¹

Em defesa da interpretação sistemática, Eros Grau afirma que “o direito não se interpreta em tiras, aos pedaços”, máxima que se desdobra em duas implicações. De um lado, a percepção de que qualquer norma só é jurídica porque faz parte de um sistema jurídico. De outro, a obrigação de considerar a sequência de níveis hierárquicos, isto é, as normas superiores, no momento de aplicar uma norma do sistema. Nas palavras do autor:

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.⁶²

Não se interpretam textos do direito isoladamente. Interpreta-se e aplica-se o direito como um todo, na medida em que cada norma obtém seu significado deontico a partir do contexto jurídico em que se insere.⁶³ A interpretação de uma norma nunca se esgota no seu próprio texto. É sempre preciso considerar sua posição no sistema: os outros textos que se encontram acima e ao lado dessa norma.

Noutros ramos do Direito, às vezes, encontra-se o método sistemático disfarçado de outros nomes. A doutrina do chamado “neoconstitucionalismo”, no Brasil, por exemplo, refere-se ao “Princípio da Unidade da Constituição”, que aponta para a busca pela harmonização das normas constitucionais, sem o estabelecimento de hierarquia entre elas.⁶⁴ De certo modo, trata-

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, , p. 201.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, , p. 183.

⁶² GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

⁶³ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2003, p.121-122.

⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paulo de. O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 301.

se de releitura do velho método sistemático: “uma reafirmação de um dos cânones clássicos de interpretação e a *confirmação* de que ele também vale no âmbito constitucional”, explica Virgílio Afonso da Silva.⁶⁵

Comparando a interpretação sistemática aos métodos literal, histórico e teleológico, percebemos que ela revela uma particularidade que falta aos demais: não configura, como as outras, um apelo a algo que não está inserido no direito positivo. Recorre a outras normas do próprio sistema para definir o sentido do enunciado prescritivo em análise. De certo modo, todos os demais tipos de métodos – ou argumentos, como preferimos – operam como recurso a um dado que não está propriamente no interior do sistema jurídico: as regras gramaticais, o contexto histórico, a vontade do legislador. No caso do argumento sistemático, o elemento utilizado são outras normas do mesmo sistema jurídico. É dizer, para determinar o sentido de uma norma N1, o jurista recorre às normas N2, N3 e N4, todas integrantes do mesmo conjunto. Com isso, poderiam ser evitadas interpretações contraditórias ou interpretações em desacordo com os valores positivados em determinado ordenamento jurídico. Daí o elogio à interpretação sistemática, tão comum no pensamento jurídico atual.

Em algumas situações, a interpretação sistemática funciona como um contra-argumento à literalidade. Apresenta-se a interpretação literal como forma de isolamento do sentido, como compreensão “descontextualizada”, para, em seguida, apontar outros enunciados prescritivos que deveriam ser considerados conjuntamente, a fim de se produzir interpretação sistemática e, portanto, aceitável. Há aí um elogio à interpretação sistemática, em detrimento da literal, apontada como “desinteligente”.

No campo tributário, podem-se citar, especificamente, duas considerações frequentemente associadas ao estudo do método sistemático: (1) a autonomia do Direito Tributário e (2) a relação entre tributação e os conceitos de direito privado. Em alguma medida, os dois itens se aproximam e têm relação com o tema da elisão tributária. Ricardo Lobo Torres afirma que “a consequência da tese da sujeição dos conceitos de Direito Tributário aos de Direito Civil e de sua separação dos econômicos é a *licitude da elisão*.”⁶⁶ Para Torres, a interpretação sistemática do Direito Tributário excluiria a apreciação teleológica, levando a um inevitável primado do Direito Privado.⁶⁷ Vale dizer, ou não há autonomia, ou a forma do negócio não poderia ser desfeita ou desconsiderada pelo Direito Tributário.

⁶⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. **Interpretação Constitucional e Sincretismo Metodológico**. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 127.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.75.

Ricardo Lobo Torres sustenta haver uma oposição entre os métodos teleológico e sistemático no artigo 109 do Código Tributário Nacional. A disposição, segundo o autor, estabelece uma relação de hierarquia entre os métodos de interpretação. Mas a ambiguidade de sua redação permite duas leituras contrastantes. Pode-se ler o art. 109 juntamente com o art. 110, e entender que o legislador privilegiou o método sistemático, quando em questão conceitos utilizados pela Constituição; ou analisar o art. 109 em separado, dando prioridade ao método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador – expressões que o autor toma por equivalentes nesse contexto –, desde que não estejam em jogo conceitos constitucionalizados.

O problema, parece-nos, está na forma como Lobo Torres concebe o método teleológico, aproximando-o da consideração econômica. Daí o autor enredar-se na seguinte hipótese: ou prevalece o método sistemático, e com ele as formas de direito privado, ou prevalece a finalidade, em detrimento da forma, legitimando-se a pretensão arrecadatória do fisco. Outra solução não haveria, quando se utiliza a finalidade de arrecadar como premissa da interpretação teleológica. A questão já foi enfrentada acima, não retornaremos a ela aqui.

Em todo caso, o ponto que pretendemos enfatizar é que o argumento ou método sistemático propõe uma intertextualidade do tipo interno, isto é, um diálogo entre os diversos textos do ordenamento vigente como forma de oferecer uma interpretação legítima para a norma a aplicar.

8. HIERARQUIA E PLURALISMO METODOLÓGICO

Qual o “melhor” método? Que fazer no caso de conflito de métodos? Há hierarquia? Alguns métodos são mais importantes do que outros? Essas são questões que surgem quando se trata de pensar a aplicação prática dos métodos para oferecer soluções a casos concretos.

Em princípio, uma proposta de hierarquia de métodos representaria uma hierarquia dos valores inseridos em cada deles. E com um agravante: não seriam os valores do legislador eleito democraticamente (já que os métodos não fazem parte do direito positivo), mas os de quem trata dos métodos, notadamente, a doutrina. Por outro lado, se pensamos os métodos como fases ou etapas do processo de interpretação, poderia parecer um erro questionar qual método aplicar ou qual o melhor método. Todos poderiam ser empregados para que se chegasse a um resultado final aceitável. Essa parece ser, aliás, a opinião majoritária no direito brasileiro, especialmente no tributário.

A propósito, veja-se o seguinte trecho retirado da obra de Luciano Amaro, na qual o autor se refere ao processo de interpretação e à aplicação dos métodos:

Assim, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o **sentido das palavras utilizadas pelo legislador** (na chamada interpretação *literal* ou *gramatical*), cumpre-lhe, todavia, buscar uma interpretação do texto que **não descambe para o absurdo**, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um **sentido lógico** (interpretação lógica), que **harmonize** como o sistema normativo em que ela se insere (interpretação *sistemática*), socorrendo-se da análise das **circunstâncias históricas que cercaram a edição** da lei (interpretação *histórica*), sem descurar das **finalidades a que a lei visa** (interpretação *finalística* ou *teleológica*).⁶⁸

O texto pretende oferecer uma síntese da aplicação dos métodos. A interpretação legal seria representada como processo que se desenvolve sucessivamente, sendo cada etapa vinculada a um método. Inicia-se com a interpretação literal e chega-se até a teleológica para alcançar-se o sentido da norma. Todos os métodos seriam utilizados nesse percurso da geração ou construção do sentido. Haveria algo como um ecletismo metodológico, que evitaria a hierarquia e a contradição entre os métodos, pressupondo que possam ser aplicados conjuntamente.

A questão, no entanto, não é tão simples assim. Quando se menciona “o sentido das palavras usadas pelo legislador”, devemos procurar o “sentido da lei” ou o “sentido do legislador”? Que é uma interpretação que “descamba para o absurdo”? A decisão sobre o que seria absurdo já pode, em grande medida, definir quais os sentidos aceitáveis do texto legal. Ademais, que seria “um sentido lógico”? De certo modo, a lógica figura como a própria condição do sentido. Sentido ilógico, nessa linha, poderia ser entendido como uma contradição nos próprios termos. Igualmente vazia é a ideia de “harmonia com o sistema normativo”. Ao decidir o que é ou não harmônico, já se está fixando o próprio sentido do texto. Afinal, todas as interpretações se dizem sistemáticas!

Ao mencionar as “circunstâncias históricas que cercaram a edição”, pressupõe-se a utilização de textos que, na verdade, não compõem o direito positivo, para definir o sentido jurídico. Isto é, utilizar-se o “não-direito” para explicar o direito. É possível compor o sentido jurídico com elementos de fora do sistema? Já quando se trata de utilizar as “finalidades a que a lei visa”, a questão é saber: como se descobre a finalidade de uma norma? A pergunta remete à infrutífera discussão sobre a vontade da lei e a vontade do legislador. E não oferece uma resposta.

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 208-209.

Longe de conduzir sempre a um resultado harmônico, a realidade mostra que a aplicação dos diferentes métodos não conduz necessariamente a um único resultado correto e, não raro, pode levar a resultados absolutamente contraditórios entre si.

No tópico seguinte, apresentamos duas decisões do Supremo Tribunal Federal, nas quais se pode verificar, na prática, como os métodos são empregados e como podem se prestar a justificar posições completamente diferentes.

9. A TEORIA NA PRÁTICA: UM EXEMPLO DA APLICAÇÃO DOS MÉTODOS

Escolhemos dois casos relativamente simples. O **RE 255111/SP**⁶⁹ e o **RE 134509/AM**,⁷⁰ que versam sobre a interpretação do artigo 155, III, da Constituição Federal, disposição que trata da competência dos Estados-membros para instituir impostos sobre a “propriedade de veículos automotores”. Em ambos os recursos, o problema a ser resolvido dizia respeito a determinar se seria lícito instituir IPVA sobre aeronaves e embarcações. A resposta a essa questão estaria diretamente relacionada com o sentido que se dá à expressão “veículo automotor”, contida no inciso II do art. 155 da Constituição. Aeronaves e embarcações devem ser consideradas formas de veículo automotor para efeito de incidência de IPVA?

No julgamento dos mencionados recursos, **os ministros ofereceram duas respostas diferentes para a questão, cada uma delas apoiada num método ou num argumento diferente.** Não nos cabe aqui reavaliar a questão ou mesmo criticar o julgamento do Supremo Tribunal Federal. Atuamos noutro plano de análise. O propósito é apenas explorar alguns argumentos, a título de explicar como cada um deles remete a um dado e a um método diferente e conduz também a uma consequência diversa. Os dois casos são analisados conjuntamente, porque os argumentos reproduzidos na demanda são exatamente os mesmos, o que muda é apenas que, no caso do Amazonas, o IPVA fora instituído sobre embarcações; no do São Paulo, sobre aeronaves. Nos julgamentos, a oposição se deu entre os votos dos Ministros Marco Aurélio de Mello e Sepúlveda Pertence, tendo o segundo exarado o voto vencedor, acompanhado pelos demais julgadores.

Relator originário do recurso, o Ministro Marco Aurélio de Mello entendia, no tocante ao art. 155, III, que “a incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 255111/SP.** Relator para o Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, jun. 2002.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 134509/AM.** Relator para o Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, jun. 2002.

transporte de pessoas e coisas”. A expressão “veículo automotor” compreenderia não só os terrestres, mas todo e qualquer veículo de transporte com capacidade de mover-se por si mesmo, isto é, com propulsão própria. Barcos, aviões e helicópteros também poderiam ser tributados por meio desse imposto. Não há restrição alguma no texto da Constituição vigente em relação à cobrança de tributo sobre propriedade desses veículos.

Sepúlveda Pertence, por sua vez, sustentava, no julgamento, posição contrária. Afirmava o ministro a impossibilidade de cobrança de IPVA sobre aeronaves e embarcações. No voto, defendia que os trabalhos preparatórios da criação do IPVA mostravam que este tributo fora pensado para substituir a antiga “Taxa Rodoviária Única” e, portanto, deveria levar em conta o tributo extinto na sua interpretação. A expressão “veículo automotor”, desde sua inclusão no ordenamento, por meio da EC n.º 27, de 1985, sempre fora tomada em “sentido técnico”, que, segundo o ministro, restringiria seu alcance aos veículos de via terrestre. Pelo que consta no voto, a definição técnica de veículo automotor poderia ser encontrada na legislação de trânsito, na extinta Taxa Rodoviária Única e nas próprias decisões do STF. Os veículos aéreos, quando mencionados na legislação, sempre seriam designados como “aeronaves”, nunca simplesmente como “veículos automotores”. Além do mais, a interpretação em sentido contrário levaria à sobreposição de registros, haja vista que o registro de automóveis fica a cargo dos Estados, ao passo que o de aeronaves é atribuição da União.

O voto do Ministro Sepúlveda Pertence utiliza-se de duas formas de argumentação. Um argumento eminentemente histórico, quando recorre ao direito revogado (Taxa Única Rodoviária) e aos trabalhos legislativos preparatórios. E um argumento sistemático, quando se refere à legislação infraconstitucional em vigor e às atribuições de registro.

Na fundamentação do Ministro Marco Aurélio de Mello, por outro lado, há um recurso ao argumento literal, ao sustentar que a expressão “veículo automotor” tem um sentido mais amplo e pode abarcar outras formas de transporte além do terrestre. Marco Aurélio de Mello atem-se ao texto da Constituição em vigor e destaca que não há mais nela a restrição semântica que havia na Carta pretérita.

Ao que nos parece, haveria, no caso, uma oposição entre os métodos literal e histórico, tendo o último prevalecido por votação majoritária. De um lado, afirma-se a tradição de um sentido, de outro, a literalidade do texto. É interessante observar que os argumentos históricos de que o Ministro Sepúlveda Pertence lança mão recorrem a informações que, na verdade, não constam do ordenamento vigente: o direito revogado e os trabalhos que deram ensejo à produção do novo direito. Essa argumentação, aliás, é típica do método histórico. Por que não se deve entender a expressão “veículo automotor” numa acepção mais ampla, abrangendo inclusive aeronaves e embarca-

ções? Segundo o voto de Sepúlveda Pertence, porque nos textos legais passados ela não tinha esse sentido.

Além do fundamento, é preciso também chamar atenção para as consequências de cada uma dessas teses. Elas conduzem a resultados opostos. Uma permite a ampliação da competência tributária dos Estados para toda e qualquer forma de veículo automotor. Outra limita-a apenas aos veículos terrestres, de carga ou de passeio. A segunda acabou por prevalecer, de tal sorte que hoje, ao comprar um carro de modelo popular, o cidadão sujeita-se a imposto com o qual não teria de arcar se pudesse se locomover em seu próprio helicóptero.

10. AFINAL, PARA QUE SERVEM OS MÉTODOS?

Os diferentes métodos são formas de argumentar, essa é a primeira conclusão que podemos construir a partir deste texto. Não revelam um sentido preexistente, não conduzem a uma única solução correta e podem vir a oferecer alternativas de interpretação absolutamente contraditórias entre si.

No discurso da doutrina, o recurso aos chamados “métodos de interpretação” faz-se a título de apontar-se o que é relevante para se determinar o significado da lei e para construir soluções legítimas: o sentido lexical dos termos, sua posição nas frases, o contexto histórico, a vontade do legislador, a finalidade positivada na lei e os demais textos do ordenamento. Aplicados a um caso concreto, os métodos oferecem premissas para justificar uma decisão. Permitem defender que determinado texto *deve ser* interpretado de certa maneira, mas não oferecem soluções apriorísticas para todo e qualquer caso.

Na prática, o resultado da aplicação de métodos diversos pode ser o oferecimento de soluções ou interpretações absolutamente contraditórias. Concebê-los como etapas de um único processo não altera em nada essa dificuldade, apenas a torna mais evidente, ao expor a necessidade de cotejo e harmonização de possibilidades interpretativas. O entrechoque de métodos é antes um recurso de argumentação. Opõe-se, por exemplo, a finalidade da norma à interpretação literal, a fim de abranger hipóteses que não seriam abarcadas por uma interpretação estrita. Mesmo as críticas contra determinado método também não passam da defesa de determinadas posições ou formas de conceber as normas jurídicas.

Propor o abandono dos chamados “métodos de interpretação” equivale a eliminar certos argumentos para, em seguida, substituí-los por outros. Em qualquer hipótese, não se foge da inevitável disputa pelo sentido e pelo poder.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFTALION, Enrique; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. **Introducción al Derecho**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-perot, 2004.
- ANDRADE, Christiano José de. **O Problema dos Métodos da Interpretação Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paulo de. O Começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 134509/AM**. Relator para o Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, jun. 2002.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 255111/SP**. Relator para o Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, jun. 2002.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e Aplicação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.
- GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría e metateoría del derecho**. Trad. Jordi Ferrer Beltran. Barcelona: Gedisa, 1999.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANO, Alejandro; GUARINOMI, Ricardo. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1994.
- GRAU, Eros R. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Estudos de Direito Tributário em**

Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito,** São Paulo: Malheiros, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** 6. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva: sobre a possibilidade de uma interpretação de normas com finalidades arrecadatórias. Trad. Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica.** São Paulo: WMFMartins Fontes, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

ORLANDI, Eni P. **Discurso e Texto: formulação e circulação dos sentidos.** 3. ed., Campinas: Pontes Editores, 2008.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PÊCHEUX, Michel. **Semântica e Discurso: uma crítica à afirmação do óbvio.** Trad. Eni P. Orlandi et al., Campinas: Unicamp, 1988.

ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. **Elisão e Evasão Fiscal. Cadernos Pesquisas Tributárias, Vol. 13.** São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

_____. O Princípio da Legalidade Tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário Aplicado: estudo de casos e problemas.** Vol. 5, São Paulo: José Bushatsky, 1973.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Interpretação Constitucional e Sincretismo Metodológico.**In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação Constitucional.** São Paulo: Malheiros, 2005.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

WARAT, Luiz Alberto. **Introdução Geral ao Estudo do Direito I. Interpretação da lei**: temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994.