

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

34



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

## Reflexões sobre a Interpretação das Isenções Tributárias e a Aplicação do Art. 111 do CTN

### *Reflections on the Interpretation of the Tax Exemptions and on the Application of the Article 111 of the National Tax Code*

Tiago Coster

*Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais (Ineje). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Advogado (Rio Grande do Sul).*

E-mail: [tiagocoster@gmail.com](mailto:tiagocoster@gmail.com)

#### *Resumo*

Este artigo busca entender o que vem a ser a interpretação literal (e estrita) ditada pelo CTN em seu art. 111 relativamente às isenções tributárias. Neste sentido, demonstra-se que a interpretação literal não é suficiente ao processo interpretativo, demandando, por este motivo, a interação com outros argumentos interpretativos para que se alcance um sentido normativo adequado. No que se relaciona à interpretação estrita das isenções tributárias, propõe-se a demonstrar, de um lado, a impossibilidade de preordenar o resultado normativo a ser obtido pelo intérprete e, de outro, a inaplicabilidade da interpretação estrita às isenções, já que não se classificam como normas excepcionais. A conclusão final do trabalho é a de que as isenções tributárias são interpretadas como quaisquer outras normas jurídicas, demandando a interação de diversos argumentos interpretativos num processo metodologicamente adequado, amparado por princípios constitucionais.

*Palavras-chave:* isenções tributárias, interpretação literal, interpretação estrita, art. 111 do CTN.

#### *Abstract*

This article seeks to understand what comes to be the literal (and strict) interpretation of the tax exemptions determined by the article 111 of the National Tax Code. It evinces that the literal interpretation is insufficient to the interpretative process and that, for this reason, it demands the interaction with other interpretative arguments in order to achieve an adequate normative meaning. In what it relates to the strict interpretation of the tax exemptions, it proposes to demonstrate, on the one hand, the impossibility of foreordaining the normative result to be obtained by the interpreter and, on the other hand, the inapplicability of the strict interpretation of the tax exemptions since they cannot be considered as exceptional law. The final conclusion is that the tax exemptions are to be

interpreted as any other legal rule, demanding the interaction of several interpretative arguments through a metodologically adequate process supported by constitutional principles.

*Keywords:* tax exemptions, literal interpretation, strict interpretation, article 111 of the national tax code.

## **Introdução**

Quem se depara com o art. 111 do CTN ali encontra uma disposição legislativa que pode ser considerada, no mínimo, incomum, já que não é de todo corriqueiro que o legislador determine como deve ser interpretado o Direito, tarefa esta da qual, normalmente, incumbe-se a jurisprudência e a Ciência do Direito. Estamos a falar da determinação feita pelo legislador de que certas normas no âmbito tributário, em razão de sua alegada excepcionalidade, sejam interpretadas literalmente. Dentre estas normas, consideradas como excepcionais, estão aquelas que outorgam isenções tributárias (CTN, 111, II), sendo este o tema do qual nos ocuparemos no presente artigo.

Não é de hoje que a referida determinação legislativa vem sofrendo severas críticas, especialmente por parte de reconhecidos autores da doutrina nacional, que veem na interpretação literal das isenções uma restrição indevida à atividade interpretativa. Ocorre que, mesmo diante dessas posições contrárias, o debate acerca deste importante tema é ainda pouco expressivo. Prova disto está no fato de que a maior parte dos livros de Direito Tributário, quando abordam esta questão, ou limitam-se a reproduzir a regra do art. 111 do CTN, no sentido de que as isenções devem ser interpretadas literal ou estritamente, ou, quando criticam esta disposição, apenas consignam a impossibilidade de se recorrer apenas à interpretação literal, sem, contudo, desenvolver em pormenores a discussão.<sup>1</sup> Ademais, no que toca à jurisprudência, salvo raríssimas - quase inexistentes - exceções, esta não faz senão ecoar, sem maiores aprofundamentos, o surrado cânone hermenêutico, praticamente promovido a axioma do Direito Tributário, de que as isenções se interpretam literalmente, de forma estrita, sem alargamentos de seu sentido.

É precisamente esta concepção, ainda hoje vigente, que se propõe abordar no presente trabalho, buscando-se, num primeiro momento, entender o que se pretende dizer e alcançar quando se predica a necessidade de interpretar as isenções de modo literal ou estrito, para, em seguida, tentar superar o velho e ultrapassado entendimento positivado no art. 111 do CTN e tão difundido no Direito pátrio. Assim, diante deste estágio do debate científico acerca da interpretação das isenções tributárias, pretende-se, com o presente trabalho, demonstrar, de um lado, que a determinação constante do art. 111 do CTN é praticamente inócua, nada dizendo acerca de como devem ser interpretadas as isenções tributárias, e, de outro, que elas são interpretadas como quaisquer outras normas, a partir de um processo argumentativo metodologicamente adequado e fundado nos princípios constitucionais.

<sup>1</sup> Exceção feita a algumas pouquíssimas obras, destinadas especificamente a abordar a temática da interpretação do Direito Tributário, como, por exemplo: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Para tanto, o trabalho foi dividido em três partes distintas. Na primeira, será realizada uma abordagem dos fundamentos que ao longo dos tempos influenciaram a interpretação do Direito Tributário, demonstrando-se como a sua interpretação sempre esteve permeada de soluções apriorísticas, ora postulando uma interpretação favorável ao contribuinte, ora favorável ao Fisco. Na segunda parte, investigar-se-á o que vem a ser a interpretação literal e a interpretação estrita dadas pelo art. 111 do CTN no tocante às isenções, buscando-se evidenciar que esses cânones interpretativos não fornecem qualquer orientação ou resultado útil ao processo interpretativo. Por fim, na terceira parte, será exposto o nosso entendimento acerca de como devem ser interpretadas as isenções, buscando-se superação do entendimento atualmente vigente acerca da matéria.

### **1. Fundamentos que influenciaram a Interpretação do Direito Tributário**

A interpretação é, certamente, um dos temas centrais para o Direito e para a Ciência do Direito e, conseqüentemente, não poderia deixar de sê-lo também para o Direito Tributário. Nesta seara jurídica, entretanto, a temática se desenvolveu com peculiaridades próprias, tendo ao longo da história surgido proposições hermenêuticas que buscavam distanciar, em parte, a interpretação do Direito Tributário da interpretação do Direito em geral.

Esta discussão, hoje praticamente não mais abordada, acerca das peculiaridades da interpretação das leis tributárias, ganhou espaço na literatura jurídica da primeira metade do século XX. Neste sentido, exemplar é a obra de Ezio Vanoni, abordando as diferentes concepções existentes desde a antiguidade, passando por Roma, pela Idade Média e pelo Estado Moderno, até a época em que escrita a referida obra, em 1932.<sup>2</sup> Do quanto exposto pelo autor italiano, observa-se que, historicamente, as leis fiscais foram interpretadas a partir de posições apriorísticas, ora em favor do Fisco, ora em favor do contribuinte, e, posteriormente, a partir do cânone da interpretação estrita.

Como bem aponta Vanoni, a solução interpretativa que favorecia o Fisco decorreu dos cuidados que as autoridades soberanas tiveram, em todos os tempos, no sentido de garantir uma posição privilegiada ao erário público, posição esta fundamentada por teses de estudiosos que pregavam a prevalência das necessidades públicas em face dos interesses individuais.<sup>3</sup> Em constante contraponto à exigência crescente de tributos e dos privilégios do soberano encontrava-se a resistência dos súditos, sendo que a forma encontrada para conter o poder tributário exercido arbitrariamente não era limitá-lo diretamente, mas, de modo diverso e indireto, dar às leis tributárias interpretação favorável ao contribuinte. Assim é que, em Roma, os jurisconsultos empreenderam no esforço de limitar a soberania do imperador por meio da interpretação das leis tributárias, tendo ganhado destaque o brocardo cunhado por Modestino que pregava a interpretação favorável ao contribuinte (ou contra o Fisco) no caso de dúvida: *in dubio contra fiscum*.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Pádua: Cedam, 1932, pp. 01-35.

<sup>3</sup> *Ibidem*, pp. 28-31.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 10.

Mais recentemente, ainda que abandonados os métodos apriorísticos a favor ou contra o Fisco, remanesceu, contudo, o preconceito consubstanciado na inaplicabilidade de cânones hermenêuticos gerais também em relação ao Direito Tributário. Segundo Vanoni, a doutrina e os tribunais passaram, então, a defender a interpretação rígida e estrita da lei tributária, que seria aplicável somente à hipótese claramente prevista no enunciado legal, não sendo suscetível de extensão aos casos não expressamente contemplados na norma, seja pela via da interpretação lógica ou da analogia. O fundamento para a aplicação rígida estaria, sobretudo, no fato de que a lei tributária seria restritiva e limitadora dos direitos dos cidadãos. Igualmente, sustentou-se que as regras tributárias seriam regras de exceção em face das regras gerais de Direito, ou, mesmo, que seriam regras especiais, daí decorrendo a necessidade de serem submetidas a cânones interpretativos próprios, aplicáveis à matéria tributária. Ainda, houve quem atribuisse a interpretação rígida e estrita ao caráter taxativo da lei tributária, o que reclamaria uma aplicação precisa e exata da expressão literal da norma.<sup>5</sup> No Brasil, exemplo do cânone hermenêutico de aplicação estrita das leis tributárias pode ser encontrado na clássica obra de Carlos Maximiliano, que, por colocar o Direito Tributário no rol dos ramos jurídicos que denominou de Direito Excepcional, asseverou que “as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, *estrito*”.<sup>6</sup>

Foi o próprio Vanoni que denunciou a ausência de fundamento para a adoção de métodos apriorísticos de interpretação, alegando que uma distinção em favor do Fisco ou do contribuinte importaria em restrição do processo lógico de interpretação. Da mesma forma, no tocante à interpretação estrita, asseverou que as leis tributárias não se constituiriam em preceitos excepcionais em face das regras gerais de Direito, donde também não se verificaria nenhum dos pressupostos para limitar a atividade interpretativa. Concluiu o autor, portanto, que, diante da inexistência de qualquer diferença das leis tributárias em relação às demais normas jurídicas, aplicar-se-iam a elas os mesmos métodos e regras de interpretação do Direito em geral.<sup>7</sup> Rubens Gomes de Sousa, seguindo os passos do autor italiano, também criticou os métodos apriorísticos de interpretação, porquanto levariam a uma solução predeterminada para todos os casos, ignorando aspectos individuais da situação concreta, assim como criticou, da mesma forma, a interpretação estrita ou literal, pelos resultados pouco satisfatórios produzidos, decorrentes da eliminação do processo de interpretação em favor de uma simples análise gramatical dos enunciados legais.<sup>8</sup>

Assim é que, especialmente a partir dos ensinamentos de Vanoni - no sentido da inexistência de qualquer particularidade que demandasse métodos de interpretação diversos para o Direito Tributário -, a doutrina passou a admitir, para a interpretação do Direito Tributário, todo e qualquer método aplicável à interpretação do Direito em geral. Rubens Gomes de Sousa, defendendo a interpreta-

<sup>5</sup> *Ibidem*, pp. 31-33.

<sup>6</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 332.

<sup>7</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. *Op. cit.*, pp. 147-148.

<sup>8</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 75-78.

ção teleológica da lei, asseverou a possibilidade de adoção de “todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização integral das finalidades da lei”.<sup>9</sup> Alfredo Augusto Becker, com sua arguta crítica, fez notar que “para a tranquilidade de todos, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica *idênticas* às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias”.<sup>10</sup> E Amílcar de Araújo Falcão destacou ser “desnecessário recordar os diversos argumentos que demonstram ser o direito tributário direito comum e não, como querem alguns, direito singular, excepcional ou especial” e que “todos os métodos de interpretação são compatíveis com o direito tributário”,<sup>11</sup> inexistindo qualquer método que difira dos métodos e sistemas consagrados nos demais ramos do Direito.<sup>12</sup>

Interessante observar que, na linha defendida por Vanoni, havia no Anteprojeto (art. 128) e, posteriormente, no Projeto do Código Tributário Nacional (art. 73) um dispositivo que consignava a admissão de todo e qualquer método ou processo de interpretação da lei tributária, ressalvadas as exceções feitas no próprio Código. Sobre o referido dispositivo, Rubens Gomes de Sousa, em relatório apresentado à Comissão Especial do Código Tributário Nacional, destacou que a sua finalidade seria a de “afastar o cerceamento da atuação do intérprete pela imposição de conclusões apriorísticas (*pro* ou *contra fiscum*)” e que, superada a concepção do Direito Tributário como ramo jurídico excepcional, não subsistiria qualquer razão para “deixar de adotar, em relação àquele, a tendência geral da hermenêutica jurídica no sentido da interpretação teleológica ou finalista, visando a atuação da lei como um elemento integrativo do sistema do direito positivo nacional”.<sup>13</sup> O referido dispositivo, todavia, não foi reproduzido na versão final que deu origem ao Código Tributário Nacional.

Entretanto, ainda que concepção segundo a qual se fundou o Código Tributário Nacional fosse inspirada pelo abandono de métodos apriorísticos e preconceitos na interpretação das leis tributárias, isto somente se verificou em parte. Como visto, o dispositivo legal que pregava a admissão de quaisquer métodos e processos de interpretação ressaltava expressamente as situações em que o Código previa de forma diversa. Logo após consignar a inexistência de cerceamento da atuação do intérprete, inclusive com remissão direta à obra de Vanoni, o próprio Rubens Gomes de Sousa, no relatório apresentado à Comissão Especial do Código Tributário Nacional, acrescentou a seguinte ressalva: “A não ser como modalidades auxiliares do processo interpretativo, ou como regras peculiares a situações excepcionais, não há lugar, portanto, para o recurso a fórmulas prede-

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 79.

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 117.

<sup>11</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976, pp. 72-73.

<sup>12</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 32.

<sup>13</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, pp. 179-180.

terminadas, como a interpretação literal ou estrita, que impliquem em delimitações da liberdade intelectual do intérprete na pesquisa do conteúdo e do alcance da lei”.<sup>14</sup>

Os atuais arts. 108 a 112 do Código Tributário Nacional são, justamente, reflexos das exceções feitas já por ocasião do Anteprojeto e do Projeto do Código. Dispõem eles sobre técnicas e a respectiva ordem a ser seguida na integração da lei tributária; sobre a recepção e a interação do Direito Tributário com os princípios gerais e os conceitos provenientes do Direito Privado; sobre a forma como devem ser interpretadas as normas que excluem ou suspendem a exigibilidade do crédito tributário ou dispensam o cumprimento de deveres acessórios; e sobre como devem ser interpretadas as normas que cominam penalidades aos contribuintes.

O que se verifica, pois, é que, mesmo que a concepção dos idealizadores do CTN tenha se pautado pela impossibilidade de restrição da atividade do intérprete, ainda assim remanesceram resquícios de soluções apriorísticas e de limitações de interpretação. Na verdade, há de se reconhecer que o que efetivamente ingressou no Código Tributário Nacional foram unicamente os dispositivos que, de alguma forma, buscam controlar a atividade interpretativa. Aquele dispositivo, inspirado na obra de Vanoni e que declarava a libertação das amarras e preconceitos hermenêuticos não foi positivado no Código. Ou seja, eliminou-se do Código a ideia que servia de linha mestra para a interpretação do Direito Tributário, o que, paradoxalmente, acabou por privilegiar as regras que justamente contradiziam aquela ideia norteadora de liberdade do intérprete.

## **2. A Interpretação das Isenções Tributárias - O Art. 111 do CTN**

### *a) A interpretação literal das isenções*

Dentre os dispositivos anteriormente referidos, inseridos no capítulo denominado de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, encontra-se o art. 111 do CTN, que dispõe interpretar-se *literalmente* a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Uma primeira impropriedade a ser apontada diz respeito à desnecessária repetição feita pelo Código ao determinar que as normas de exclusão do crédito tributário e as normas que outorgam isenções sejam interpretadas literalmente. Dentre as hipóteses que excluem o crédito tributário estão justamente as isenções, conforme dispõe o art. 175, I, do CTN. Sobre esta questão, Luciano Amaro tece crítica perspicaz, assinalando que “É curioso que o artigo que manda interpretar literalmente a isenção não se apresente como modelo de redação, pecando pela ociosidade”.<sup>15</sup>

Deixando de lado estas questões marginais, que não alteram a compreensão do dispositivo, impõe-se que seja analisada a verdadeira impropriedade cometida pelo legislador pátrio e que configura o ponto de partida de nossa análise a res-

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 180.

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 247.



peito da interpretação das isenções tributárias: a interpretação literal ditada pelo art. 111 do CTN. Neste ponto, questiona-se: o que vem a ser a interpretação literal, também chamada de gramatical?

Na medida em que a interpretação busca compreender o significado (conteúdo) e alcance das normas, e considerando que o legislador se dirige aos cidadãos e almeja ser compreendido por meio de linguagem escrita,<sup>16</sup> a interpretação literal busca compreender o significado normativo a partir dos termos utilizados no enunciado legal. Segundo Tércio Ferraz Jr., “Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter o correto significado da norma”.<sup>17</sup> Assim, ao determinar que as isenções sejam interpretadas literalmente, o que estaria fazendo o legislador seria determinar que o intérprete obtivesse o significado normativo a partir da mera análise do enunciado legal, isto é, dos termos utilizados e das conexões de sentido ali verificadas.

Nesta senda, considerando que o enunciado do qual parte a interpretação é vertido em linguagem escrita, nada mais natural do que se proceder à interpretação literal, isto é, da interpretação semântica e sintática dos termos constantes do enunciado. Colocando a questão desta forma, então onde estaria o problema da interpretação ditada pelo art. 111 do CTN? Todas as normas, por estarem de algum modo amparadas em enunciados escritos, não deveriam ser compreendidas a partir da interpretação literal?

A doutrina tributária tece críticas severas ao art. 111 do CTN, tomando a limitação à interpretação literal como restrição infundada e de pouca utilidade. Paulo de Barros Carvalho destaca que o intérprete, ao se tornar prisioneiro dos significados básicos dos termos constantes da formulação literal da lei, dificilmente alcançará a plenitude da significação normativa, asseverando, ainda, a necessidade de se buscar o significado contextual da norma.<sup>18</sup> Luciano Amaro destaca a impossibilidade de o intérprete abandonar a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais sob análise.<sup>19</sup> Ricardo Lobo Torres consigna a dispensabilidade do art. 111 do CTN, na medida em que o conceito de interpretação literal trazido pelo Código seria ambíguo, impreciso e redundante.<sup>20</sup> Souto Maior Borges considera o referido dispositivo como um retrocesso e um injustificado preconceito legislativo com as leis de isenção, no estilo daquilo que ocorria com a interpretação do Direito Tributário no passado, observando, ainda, que determinar a interpretação literal significa mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, já que se restringe a extensão total do preceito legal.<sup>21</sup> Luís

<sup>16</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 439 e 450-451.

<sup>17</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 287.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 107.

<sup>19</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. *Op. cit.*, pp. 247-248.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 195.

<sup>21</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 127-131.



Eduardo Schoueri refere-se acerca da infelicidade do legislador ao determinar a interpretação literal, parecendo impor restrições à atuação do intérprete com a utilização de método condenado pela hermenêutica em razão da pobreza dos resultados obtidos, destacando, também, a necessidade de consideração do contexto normativo.<sup>22</sup>

Como se vê, as críticas ao art. 111 do CTN têm lugar em razão de ali ser vista uma restrição à atividade interpretativa, que deveria, segundo o dispositivo legal, limitar-se ao sentido literal e imediato do enunciado legal da norma isentiva. Contudo, é uníssona a doutrina ao asseverar a imprescindibilidade dos demais critérios ou argumentos interpretativos, não podendo se valer apenas da interpretação literal.

De fato, a interpretação literal - como ensina Karl Larenz - é apenas um dentre outros métodos de interpretação, como o contexto significativo da lei, a intenção reguladora, os fins e as ideias normativas do legislador e os critérios teleológicos-objetivos. Na verdade, não se trataria de métodos de interpretação, mas de critérios ou pontos de vista diretivos que, em conjunto, comporiam o processo único de interpretação.<sup>23</sup> Robert Alexy, ao tratar da justificação externa no discurso jurídico, fala em argumentos de interpretação, elencando o argumento semântico junto aos demais (genético, histórico, comparativo e sistemático), destacando que seriam eles esquemas de argumentação que garantiriam que determinadas afirmações feitas no discurso jurídico pudessem ser logicamente justificadas por referência a uma regra de argumentação pressuposta.<sup>24</sup> Neil MacCormick também se refere a argumentos interpretativos que serviriam à justificação do processo de interpretação, destacando como categorias desses argumentos, em primeiro lugar, os argumentos linguísticos, seguidos dos argumentos sistemáticos e teleológico-evolutivos.<sup>25</sup>

Segundo Larenz, no que toca ao sentido literal da lei, seria este tanto o ponto de partida da interpretação como o seu limite. O ponto de partida, porquanto, como já referido, na medida em que as leis são vertidas em linguagem escrita, é tarefa do intérprete compreender o significado normativo a partir do enunciado escrito. Entretanto, uma vez que por meio da linguagem não se logra obter um sentido único e exato para os termos utilizados, diversos sentidos tornam-se possíveis, variando em maior ou menor número a depender das circunstâncias concretas. Diante da pluralidade de significados possíveis, afigura-se imprescindível recorrer aos demais critérios, sendo que o resultado final obtido por meio da interpretação deve poder ser reconduzido a um dos sentidos literais possíveis. Daí que o sentido literal também é o limite da interpretação. Aquilo que está para além do sentido literal não é com ele compatível.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 741.

<sup>23</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. *Op. cit.*, pp. 449-450 e 484-485.

<sup>24</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, pp. 228-238.

<sup>25</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of Law*. Nova York: Oxford University Press, 2005, p. 124.

<sup>26</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. *Op. Cit.*, pp. 450-452 e 485.

Sobre como a interpretação literal é insatisfatória para o processo de interpretação como um todo, nela não podendo se bastar, também afirma Karl Engisch. A partir de um exemplo do Direito Penal alemão, discorre sobre como a interpretação gramatical não conduz a um resultado absolutamente unívoco, podendo levar, inclusive, a sentidos normativos considerados antagônicos entre si. Assim, o jurista não se conteria apenas no sentido literal da lei, antes devendo continuar o processo interpretativo a partir de outros meios, mas sempre dentro do limite da ambiguidade dos sentidos literais previamente encontrados.<sup>27</sup>

O problema da ambiguidade do significado textual está no que Hart chamou de “textura aberta” da lei (*open texture*), em razão da linguagem generalizante utilizada. Segundo o autor, a lei, ao utilizar termos generalizantes para referir-se a padrões de conduta e, neste sentido, abarcar diversos atos, coisas ou circunstâncias particulares, por mais que dê conta de forma satisfatória da grande maioria dos casos, acabará sempre, em algum momento de sua aplicação, apresentando um sentido normativo indeterminado. Haverá, decerto, casos em que a lei será claramente aplicável, não havendo dúvida quanto à operação lógica de subsunção das circunstâncias fáticas à previsão normativa; mas haverá, também, outros casos não expressamente previstos, em que essa indeterminação da lei colocará em dúvida a satisfação dos requisitos necessários à sua aplicação a uma determinada situação fática.<sup>28</sup>

Relativamente ao ordenamento brasileiro, um exemplo nos permite demonstrar como o recurso exclusivo ao argumento linguístico pode levar a resultados insatisfatórios em razão da indeterminação normativa. Decidiu o Superior Tribunal de Justiça acerca de um caso em que o contribuinte pleiteava isenção relativa ao Imposto de Renda incidente sobre os proventos de aposentadoria, sob o fundamento de que seria portador de cegueira, uma das doenças que, segundo o art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/1988 ampararia o seu pleito. A peculiaridade do caso, entretanto, estava no fato de que o contribuinte era cego apenas do olho esquerdo, pelo que recorria a Fazenda Pública alegando que a cegueira que autorizaria a isenção deveria ser total, conforme interpretação literal da norma. O STJ consignou que a lei, em sua literalidade, não diferenciava entre cegueira parcial e cegueira total, de modo que deveria prevalecer o sentido técnico do termo, o qual, segundo as ciências médicas, abrangeria também a cegueira de um olho só.<sup>29</sup> Este singelo caso demonstra como ambas as posições sustentadas apelavam ao sentido literal: de um lado, a Fazenda Pública, alegando que o sentido literal remeteria ao uso comum da palavra, isto é, à cegueira total, afinal, cego é quem não enxerga; de outro, a posição que restou acolhida, segundo a qual, a partir da linguagem técnica, o sentido literal abrangeria também a cegueira parcial.

Há de se admitir, na verdade, que o recurso a um critério ou argumento literal no processo de interpretação pode, ao menos em tese, levar a uma conclusão

<sup>27</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 5ª ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979, p. 106.

<sup>28</sup> HART, H. L. A. *The concept of Law*. 2ª ed. Nova York: Oxford University Press, 1997, pp. 124-136.

<sup>29</sup> REsp 1.196.500/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 2.12.2010, *Dje* de 4.2.2011.

satisfatória. É o que assevera Humberto Ávila, ao afirmar que tal ocorre na medida em que a norma seja compreendida no contexto da linguagem ordinária, isto é, que se possa atribuir à norma um sentido imediato a partir da sua compreensão por um cidadão-médio. Entretanto, reconhece o autor que o problema se encontra no fato de que a linguagem ordinária apresenta características - vagueza, ambiguidade, variedade de uso, falta de especificidade aplicativa, falta de atualidade - que se contrapõem à possibilidade de se compreender este significado imediato. Daí ser imprescindível o recurso a outros argumentos interpretativos.<sup>30</sup>

A questão da restrição imposta pelo art. 111 do CTN, no sentido que vedaria o recurso a outros argumentos interpretativos, tem de ser enfrentada a partir das seguintes premissas: a linguagem utilizada pelo legislador - quer em sentido comum, quer em sentido técnico - conduzirá, invariavelmente, a uma pluralidade de sentidos possíveis; nenhum desses sentidos são, por si sós, suficientes e autônomos para prevalecer sobre os demais, de modo que a interpretação literal, sozinha, não dá conta do processo interpretativo, ao menos não de forma adequada; isto faz com que, para que se chegue a um resultado satisfatório, seja necessário recorrer a outros critérios interpretativos, de modo a se verificar qual dos sentidos literais é o sentido normativo adequado. A conclusão a que se chega, portanto, é a de que a interpretação literal não basta para que se determine o sentido normativo da lei, sendo imprescindível a interação com os demais critérios interpretativos. Pode, quando muito, conferir um sentido normativo provisório ou aparente, mas suscetível de modificação pelo emprego de outros argumentos interpretativos.

Acreditar que a imposição da interpretação literal é capaz de restringir o processo de interpretação é cair no mal-entendido, apontado por Engisch, consistente em supor a possibilidade de existência de uma interpretação verbal ou literal distinta de uma interpretação do sentido normativo como um todo. Somente haveria essa distinção se se concebesse um sentido puramente verbal em contraposição a um sentido normativo obtido através do recurso a outros argumentos de interpretação.<sup>31</sup> Entretanto, como já demonstrado, não há como acolher a possibilidade de uma interpretação literal isolada, na medida em que é o próprio sentido literal que reclama complementação dos demais critérios interpretativos.

Neste contexto, Ricardo Lobo Torres, a partir da doutrina de Larenz, critica o art. 111 do CTN em razão da sua confusão e ambiguidade, porquanto, sobre determinar a utilização da interpretação literal para as matérias ali arroladas, apenas indicaria o início do processo, sem explicitar como se faria a adequação com os demais critérios interpretativos, ou, nas palavras do autor, não esclareceria como se alcançaria “a adequação entre a letra o espírito da lei”.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Revista eletrônica de Direito do Estado (Rede)* n° 21. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, janeiro/fevereiro/março de 2010, p. 04. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 28.6.2015.

<sup>31</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. *Op. cit.*, pp. 112-113.

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. *Op. cit.*, pp. 200-201.

Assim, quando analisamos o significado da interpretação literal ditada pelo art. 111 do CTN, podemos verificar o quão incipiente é a determinação normativa para assim proceder. Em primeiro lugar, porque a interpretação literal é o ponto de partida de qualquer processo de interpretação normativa, não diferindo, pois, da interpretação das demais normas não arroladas naquele dispositivo. Em segundo lugar, se o objetivo era limitar a tarefa interpretativa à obtenção de um sentido normativo considerado unívoco, mostra-se falho, pois dificilmente se chegará a um sentido literal imediato; ao contrário, a realidade demonstra que, normalmente, diversos podem ser os sentidos literais. Em terceiro lugar, se o objetivo era limitar a interpretação, no sentido de vedar o recurso a outros critérios interpretativos, igualmente não serve a seu propósito, na medida em que os outros critérios são necessários para o desenvolvimento de uma interpretação adequada, especialmente diante da pluralidade de sentidos literais possíveis. Por fim, o próprio sentido literal é, ele mesmo, uma restrição da interpretação quando entendido como a necessidade de reconduzir o significado normativo a um dos sentidos literais possíveis, o que, entretanto, não exclui - antes pressupõe - a atuação de outros critérios interpretativos.

Ou seja, quando se investiga o que vem a ser a interpretação literal ditada pelo art. 111 do CTN no tocante às normas de isenção, a nenhum resultado satisfatório se chega. Ao contrário, reforça-se o entendimento de que as normas de isenção se interpretam do mesmo modo que as normas em geral, que necessitam e pressupõem a própria interpretação literal, sendo que esta, por sua vez, reclama o recurso aos demais argumentos interpretativos.

#### *b) A interpretação estrita das isenções*

Que a interpretação literal, quando tomada em sua individualidade, é insuficiente ao processo interpretativo demonstra a interpretação do próprio art. 111 do CTN. Isto porque, na medida em que seu sentido literal pouco explicita acerca do conteúdo da norma a ser dali compreendida, necessário se faz o recurso a outros argumentos interpretativos. Em especial, far-se-á aqui recurso à interpretação genética, tentando-se compreender, a partir dos trabalhos legislativos preparatórios, o que buscou o legislador ao ditar a interpretação literal das isenções tributárias.

Para tanto, encontramos à nossa disposição o Projeto do CTN e o respectivo relatório apresentado à Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Do que se depreende do art. 77 do Projeto, que originou o atual art. 111 do CTN, este possuía redação praticamente idêntica à atual, mas determinava a interpretação literal da legislação tributária *excepcional* em relação ao Direito Tributário dito “comum”, assim considerada - excepcional - a legislação que dispusesse acerca de suspensão ou exclusão do crédito tributário, de concessões de reduções ou franquias tributárias ou de dispensas de obrigações acessórias. Compulsando o referido relatório, verifica-se que, segundo Rubens Gomes de Sousa, a finalidade do dispositivo seria delimitar *à letra da lei* a interpretação das matérias de caráter excepcional.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. *Op. cit.*, pp. 183-184.

Ainda que permaneça a referência à interpretação literal, decisivo é notar que, a partir de uma interpretação genética do art. 111 do CTN, conclui-se que a motivação para a restrição da interpretação das isenções estaria no fato de serem consideradas como Direito excepcional. Daí que, na visão do legislador, a interpretação das isenções deveria ser estrita, isto é, rígida. E a interpretação estrita foi referida como interpretação literal, posto que limitada “à letra da lei”. Analisando o Compêndio de Legislação Tributária, verifica-se que Rubens Gomes de Sousa refere-se à interpretação literal como sinônimo de estrita,<sup>34</sup> sendo talvez este um dos motivos por que o Código adotou a terminologia “interpretação literal”.

Esta é a conclusão a que chega a doutrina quando enfrenta a discussão acerca do conteúdo do art. 111 do CTN, no sentido de que o que buscou determinar o legislador não foi propriamente uma interpretação literal, mas estrita. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a respeito do dispositivo em comento, “Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva (...) As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez”.<sup>35</sup> Regina Helena Costa afirma que, ao determinar que a interpretação fosse literal, “o legislador provavelmente quis significar ‘não extensiva’, vale dizer, sem alargamento dos seus comandos”.<sup>36</sup>

Também esta é a visão predominante dos Tribunais brasileiros, em especial do Superior Tribunal de Justiça. Em diversos julgados já restou consignado o entendimento de que a regra do art. 111 do CTN determina que as isenções, por se tratarem de exceções, sejam interpretadas literalmente, ou seja, sem qualquer tipo de extensão não prevista legalmente, mais especificamente, no sentido de ser incabível a interpretação extensiva das isenções às situações que não se enquadrem no texto expresso da lei.<sup>37</sup>

O enfrentamento desta questão demanda a análise de dois pontos diversos. O primeiro, atinente ao que vem a ser a interpretação estrita ditada pela análise genética do art. 111 do CTN. O segundo, no tocante a se as isenções tributárias podem ser consideradas como normas excepcionais de Direito Tributário, merecendo, portanto, que se lhes dê interpretação estrita, o que será feito no item seguinte.

Quanto à interpretação estrita, situa-se ela no meio-termo da graduação entre uma interpretação restritiva e uma interpretação extensiva. Segundo Larenz, o teor literal seria o significado normativo estrito obtido a partir da linguagem corrente, o que o autor chama de “âmbito nuclear”. Este âmbito nuclear seria circundado por uma franja marginal de outros significados decorrentes dos diversos usos linguísticos. Assim, uma interpretação estrita seria a interpretação condizente com o próprio âmbito nuclear, enquanto que as interpretações exten-

<sup>34</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Op. cit., p. 77.

<sup>35</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 585.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164.

<sup>37</sup> Por todos, cf.: REsp 1.116.620/BA, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 9.8.2010, *DJe* de 25.8.2010; REsp 1.237.751/GO, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 16.8.2012, *DJe* de 24.8.2012; REsp 1.114.909/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 23.3.2010, *DJe* de 6.4.2010.

siva e restritiva abarcariam significados compreendidos no âmbito da franja marginal.<sup>38</sup>

Assim, falar em interpretação estrita (ou extensiva ou restritiva) implica tratar de uma questão relacional, porquanto somente se pode aferir a amplitude da interpretação quando se a compara ao sentido textual obtido por meio da interpretação literal. Como dito anteriormente, a interpretação literal é o termo inicial do processo interpretativo, conferindo um sentido normativo provisório ou aparente ao enunciado interpretado. Estrita é a interpretação que se ajusta àquele sentido textual provisório, não modificando o âmbito de aplicação da norma, porquanto condizente com o significado *prima facie* encontrado; extensiva e restritiva são as interpretações que, não se ajustando com estreiteza ao significado textual, resultam em uma ampliação ou limitação do âmbito de aplicação da norma quando comparado com o âmbito de aplicação decorrente daquele significado provisoriamente encontrado.

Entretanto, aqui há de se fazer uma observação de extrema importância, que visa a aclarar o entendimento acerca da interpretação estrita, restritiva e extensiva: o vocábulo “interpretação” sofre da ambiguidade existente entre processo e produto. Como afirma Riccardo Guastini, tanto é interpretação a atividade consistente em determinar o significado de um vocábulo ou enunciado (interpretação-atividade), quanto é interpretação o resultado ou o produto dessa atividade (interpretação-produto).<sup>39</sup> Isto leva ao entendimento de que tanto pode haver uma atividade interpretativa considerada extensiva, restritiva ou estrita, isto é, que visa a estender, restringir ou manter intacto o significado normativo *prima facie* obtido por meio da interpretação literal, como pode haver um resultado interpretativo que seja considerado restritivo, extensivo ou estrito em relação ao significado provisório decorrente da interpretação literal.

Ocorre que nos parece inexistir uma interpretação extensiva, restritiva ou estrita tomada no sentido de um critério ou argumento de interpretação, como seria, por exemplo, o argumento sistemático. O intérprete não busca sem qualquer motivo estender, restringir ou manter intacto o significado normativo literal. O que ocorre - e isto é outra coisa - é que pode o intérprete, por meio do recurso a argumentos interpretativos diversos, deparar-se com a necessidade de se afastar do sentido literal, utilizando-se, para este fim, de técnicas interpretativas que, estas sim, servem à restrição ou extensão do significado dos enunciados interpretados. A técnica da analogia, por exemplo, é tipicamente característica de uma interpretação extensiva, mas isto não significa que o intérprete se utiliza indistintamente da analogia sempre que busca estender o significado normativo. Somente se recorre à analogia quando, por exemplo, a partir de uma abordagem sistemática, verifica-se que, em decorrência da aplicação do princípio da igualdade, deva ser estendida a aplicação de uma regra prevista para uma determinada hipótese a uma outra situação que carece de regramento específico, porquanto ambas as situações são consideradas semelhantes. É a própria interpretação siste-

<sup>38</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Op. cit., pp. 500-501.

<sup>39</sup> GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milão: Giuffrè, 1998, p. 06.

mática que, sob influência do princípio da igualdade, demanda uma interpretação extensiva, o que, por sua vez, se faz utilizando, dentre outras, a técnica da analogia. O mesmo vale para a interpretação restritiva. Não é ela um critério de interpretação nem uma técnica interpretativa. Pode ocorrer que, através de uma interpretação sistemático-teleológica, chegue-se à conclusão de que o sentido literal do dispositivo abrange situações que são contrárias à própria finalidade da regulação normativa, demandando que o intérprete se empenhe em realizar uma restrição desse significado. E, para isso, deverá ele recorrer a uma técnica tipicamente restritiva, como é, por exemplo, a dissociação (ou redução teleológica).

O que se quer evidenciar com isto é que não existe uma solução que possa ser dada *a priori* no sentido de estender, de restringir ou de manter intacto o sentido literal de um enunciado normativo. Não se restringe, amplia ou mantém o sentido literal só por fazê-lo. Tal somente ocorre por exigência do processo de interpretação, segundo a abordagem do intérprete. E, a partir da abordagem adotada, deverá então ser utilizada uma técnica interpretativa que possa atingir esse desígnio. Chegando-se a um resultado adequado, poderá ser o sentido obtido mais extenso, mais restrito ou mesmo idêntico ao significado textual que fora obtido provisoriamente por meio da interpretação literal.

Portanto, quando a doutrina fala que o art. 111 do CTN determina não propriamente uma interpretação literal, mas estrita, isto é, que não seja extensiva, acaba por cometer também uma impropriedade. Isto porque não há como fazer este tipo de controle sobre o processo interpretativo, determinando que os critérios de interpretação nunca possam demandar uma interpretação extensiva e que o sentido normativo resultante da interpretação nunca seja mais extenso que o sentido literal.

Ademais, tomar o sentido literal como sendo o sentido estrito é, por vezes, problemático, porquanto poderá haver mais de um sentido literal possível, alguns, inclusive, mais amplos ou restritos que os demais. Veja-se, a respeito, a discussão acerca da isenção sob o fundamento da cegueira total ou parcial. Qual dos sentidos - cegueira total ou parcial - seria o estrito? Assim é que Ricardo Lobo Torres afirma que a identificação entre interpretação literal e interpretação estrita somente poderia subsistir nos casos de absoluta clareza verbal, o que, diga-se, é bastante raro.<sup>40</sup>

Ou seja, acatar a conclusão jurisprudencial e doutrinária que defende que a interpretação literal significa, na verdade, interpretação estrita - mais especificamente, não extensiva - somente pode ocorrer no caso de se chegar a um significado textual claro e imediato. Como isto não sói acontecer com frequência, fica prejudicado este entendimento.

Vale observar que, por vezes, toma-se o sentido estrito também como sentido mais restrito. Assim, valeria para a interpretação das isenções, segundo o art. 111 do CTN, uma interpretação dita restritiva ou um resultado restritivo. É o que entende Schoueri ao consignar que seria mais adequado entender que a interpre-

<sup>40</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Op. cit., pp. 202-203.



tação literal referida pelo legislador teria o caráter de restritiva, isto é, “que dentre todos os resultados encontrados pelo intérprete/aplicador se busque aquele que tenha menor abrangência”.<sup>41-42</sup> Aqui vale o mesmo que já foi dito anteriormente: não cabe um controle prévio da atividade interpretativa, como se de antemão já se pudesse determinar que no processo interpretativo somente poderia ter lugar exigências de interpretação restritiva e que o próprio resultado obtido fosse o mais restrito dentre os possíveis. Além disso, constou do próprio relatório apresentado à Comissão Especial do Código Tributário Nacional, ao enfrentar as sugestões de alteração da redação do dispositivo para que constasse que as matérias ali arroladas fossem interpretadas “restritivamente”, que se trataria, na verdade, de “delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela prevista”.<sup>43</sup> Esta última constatação também foi percebida por Luciana Aguiar ao realizar uma investigação histórica acerca do processo de elaboração do art. 111 do CTN, asseverando que “é possível inferir que a rejeição ao termo ‘restritivamente’ se deveu à preocupação de evitar que a expressão pudesse ser compreendida como uma autorização para que o intérprete estreitasse a aplicação de concessões legais de isenção em prejuízo dos contribuintes”.<sup>44</sup>

Ainda sobre a interpretação estrita, há quem entenda, como Hugo de Brito Machado, que a determinação do art. 111 do CTN significa que “sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar com o sentido literal”.<sup>45</sup> Em outras palavras, o que teria feito o legislador, segundo o autor, seria ter escolhido qual dos argumentos de interpretação teria prevalência sobre os demais quando deles resultasse mais de um sentido possível, todos razoáveis. E teria dado prevalência justamente ao argumento literal, ainda que isso não fosse uma vedação ao recurso aos demais critérios interpretativos.

Não nos parece haver aqui como acatar esta posição. Em primeiro lugar, porque, na hipótese de haver mais de um sentido literal possível, qual deles seria “o sentido literal” a ser considerado para tal finalidade? O menos abrangente? Aquele que mais se adequasse à intenção do legislador? Ou aquele que estivesse em maior consonância com os princípios constitucionais? Veja-se que, neste caso, escolher um dentre diversos sentidos literais é, na verdade, pautar a escolha por outros critérios argumentativos, como a interpretação genética, teleológica ou sistemática. Logo, o sentido literal não seria decisivo para o resultado da interpretação das isenções, mas sim os demais argumentos utilizados.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.*, p. 741.

<sup>42</sup> Em edição mais recente da obra, Schoueri acrescenta que a interpretação restritiva seria um possível sentido para a interpretação literal, e que “uma análise histórica do processo legislativo, que levou ao dispositivo inserido no art. 111, evidencia que seus autores não viam na expressão ‘literalmente’ uma restrição.” (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. cit.*, p. 789)

<sup>43</sup> Brasil. Ministério da Fazenda. *Op. cit.*, p. 184.

<sup>44</sup> AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. “Reflexões históricas sobre o artigo 111 do CTN: a escolha pela expressão ‘literalmente’ em oposição à expressão ‘restritivamente’.” *Revista Direito Tributário atual* v. 32. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014, p. 250.

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 80.

Em segundo lugar, se o sentido literal é, como visto, um limite à interpretação - no sentido de que o resultado da interpretação, por mais que se tenha distanciado do âmbito nuclear do enunciado, deva poder a ele ser reconduzido -, todo e qualquer processo interpretativo estará alicerçado num sentido textual. Assim, não haverá como dar prevalência ao sentido que mais se aproximar do sentido literal, pois todos os resultados, para serem admitidos, deverão assim se apresentar. Logo, novamente, a interpretação literal não se apresenta como fator decisivo para aferir qual dos sentidos normativos é o adequado.

Em terceiro lugar, caso se admita a existência de um único sentido literal, mas que em interação com outros argumentos interpretativos adquira maior alcance, demandando a aplicação do art. 111 do CTN, nesta hipótese, que o intérprete dê prevalência ao argumento literal ou ao argumento que mais se aproxime do sentido literal, também aqui há um problema. Isto porque não cabe ao legislador ditar como deverá se dar o processo de interpretação, sob pena de violação ao princípio da separação de poderes. Como bem anota Souto Maior Borges, “o legislador, no âmbito de sua competência, pode regular, como lhe aprouver, a conduta humana. O que não lhe é permitido, num regime de tripartição de poder, é ditar, para os órgãos aplicadores do Judiciário e mesmo do Executivo, o modo de interpretação dos preceitos que ele emite”.<sup>46</sup>

Mas, mesmo que se admitisse que o legislador pudesse ditar o modo de interpretação das leis, a distinção por ele feita no art. 111 do CTN, dando prevalência ao argumento literal sobre qualquer outro, levaria a um problema de rigidez classificatória, de modo que o argumento literal sempre prevaleceria em relação aos demais, independentemente do resultado produzido ou das vicissitudes do caso concreto. O problema disto está em que essa rigidez classificatória acabaria por ignorar a multiplicidade de relações existentes entre os diversos argumentos e por não atender ao caráter prático-institucional do Direito, seja porque não se poderia verificar de antemão o argumento mais seguro ou pertinente ao caso, seja porque os argumentos interagiriam reciprocamente entre si para a construção do sentido normativo, sendo justamente esta interação que demonstraria a insuficiência de um ou outro argumento em isolado para o processo interpretativo como um todo.<sup>47</sup> Se se admitisse o comando do art. 111 do CTN entendido como uma classificação rígida feita pelo legislador, o argumento literal, prevalecente e preordenado no processo de interpretação das isenções, poderia decidir um caso mesmo não sendo ele o critério mais adequado nem isoladamente suficiente para tanto.

Isto, contudo, não significa que o processo interpretativo prescindia de valorações de prevalência para os diferentes argumentos interpretativos. Ao contrário, uma classificação é necessária, mas não pode ser rígida, como seria se o intérprete estivesse adstrito ao comando do legislador e, segundo o art. 111 do CTN, devesse dar prevalência irrestrita ao argumento literal no processo de interpretação das isenções tributárias.

<sup>46</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. *Op. cit.*, p. 132.

<sup>47</sup> ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Op. cit.*, pp. 04, 18-19.

Neste sentido, Maccormick, consignando a necessidade de uma etapa do processo argumentativo que sintetize a força (relativa) de persuasão de cada argumento e que possa dar conta da adequação da conclusão a ser obtida, menciona a existência de uma regra de ouro da interpretação (*Golden Rule*), no sentido de que o recurso ao argumento linguístico seria satisfatório quando favorecido por um significado literal obtido à luz da linguagem comum, e desde que esse significado fosse confirmado pelos argumentos sistemáticos. Nesse caso, inexistiria necessidade de recorrer-se aos argumentos teleológico-evolutivos. Entretanto, se mesmo após o emprego dos argumentos sistemáticos remanescesse uma incerteza quanto ao significado normativo, então deveria ter lugar o recurso aos argumentos teleológico-evolutivos. Ocorre que o próprio autor reconhece que a aplicação dessa regra pode levar a resultados inaceitáveis, de modo que não seria correto recorrer aos argumentos teleológico-evolutivos apenas quando não se obtivesse um resultado inequívoco a partir da interpretação linguística e sistemática, porquanto o emprego daqueles argumentos poderia demonstrar o absurdo de uma interpretação baseada apenas nestes últimos.<sup>48</sup>

De modo semelhante, Humberto Ávila destaca a prevalência dos argumentos imanentes ao sistema (linguísticos e sistemáticos) em relação aos argumentos transcendentais (genéticos e históricos), pois os primeiros estariam em referência direta ao ordenamento jurídico, enquanto que os segundos apenas lhes fariam referência do modo oblíquo. Somente quando os argumentos imanentes não bastassem à interpretação, teriam lugar, então, os argumentos transcendentais, mas proceder a este segundo estágio dependeria da comprovação da insuficiência da primeira para o processo de interpretação, isto é, da insuficiência dos argumentos linguístico e sistemático.<sup>49</sup> Entretanto, também o autor reconhece a ausência de rigidez dessa regra de prevalência, uma vez que pode haver casos em que, apesar de o argumento linguístico oferecer um sentido aparentemente satisfatório ao processo interpretativo, este sentido pode ser superado pela interação posterior com outros argumentos. Assim, não se trata de um modelo em que os argumentos atuam de forma autônoma e exclusiva, mas, diversamente, de um modelo que demanda e pressupõe a interação entre os diferentes argumentos interpretativos.<sup>50</sup>

Portanto, mesmo quando se adentra na discussão acerca das regras de prevalência entre diferentes argumentos interpretativos, verifica-se que os argumentos linguísticos nunca são empregados de forma isolada, mas em conjunto com os argumentos sistemáticos. Ainda, verifica-se que as regras de prevalência não são rígidas, deixando espaço aberto para que a interação entre diferentes argumentos demonstre a insatisfatoriedade dos resultados aparentemente satisfatórios obtidos por meio dos argumentos linguísticos e sistemáticos. Assim, não há como acatar o entendimento de que o art. 111 do CTN estaria a estabelecer uma regra de prevalência entre os diferentes critérios interpretativos, conferindo primazia

<sup>48</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of Law*. *Op. cit.*, pp. 138-139.

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". *Op. cit.*, pp. 06, 20.

<sup>50</sup> *Ibidem*, pp. 20-21.

apenas ao argumento literal, porquanto esta visão não condiz inteiramente com a regra anteriormente exposta, sem contar que daria lugar a uma rigidez classificatória em detrimento de um necessário processo interativo.

Por ora, o que se pretende destacar é que, tal como se disse no ponto anterior acerca da interpretação literal, tomar a determinação do art. 111 do CTN como um dever de o intérprete proceder a uma interpretação estrita das isenções tributárias é algo vazio de sentido. Isto porque, como visto, não há como limitar a atividade do intérprete, no sentido de que o resultado da interpretação seja, dentre os possíveis, o sentido estrito, ligado à letra da lei, seja pela dificuldade de se descobrir qual seja esse significado, seja pela impossibilidade de se determinar de antemão que esse seja o resultado adequado. Como dito, interpretar extensiva, restritiva ou estritamente é uma exigência que se apresenta ao intérprete a partir das diferentes abordagens interpretativas operadas no processo, não se podendo determinar *a priori* que assim se proceda. Ademais, não se pode tomar de forma rígida a prevalência do argumento linguístico, pois este está sempre ligado ao argumento sistemático, e, além disso, o processo de interpretação demanda a interatividade entre os diferentes argumentos, o que pode vir a desfazer a impressão de que o recurso ao argumento linguístico seja, em alguns casos, satisfatório para a determinação do sentido normativo.

Ou seja, quando se investiga o que vem a ser a interpretação estrita ditada pelo art. 111 do CTN no tocante às normas de isenção, também a nenhum resultado satisfatório se chega. E, novamente, de forma contrária, reforça-se o entendimento de que as normas de isenção se interpretam do mesmo modo que as normas em geral, o que pressupõe a interação de diversos critérios ou argumentos interpretativos.

### *c) As isenções como regras excepcionais*

Ainda que se já tenha visto a improcedência do entendimento que consigna a interpretação estrita das isenções tributárias, cumpre demonstrar, por outra via, que mesmo que se admitisse tal interpretação - estrita - em relação a determinadas matérias no âmbito tributário, as isenções não se inseririam neste quadro.

Como visto no capítulo anterior, a justificativa para dar tratamento diverso às isenções, a fim de que fossem interpretadas em sentido estrito, fundar-se-ia no fato de que eram consideradas, à época da edição do Código Tributário Nacional, como regras de exceção, muitas vezes vistas como um favor fiscal. No dizer de Rubens Gomes de Sousa, “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”, sendo “uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo”.<sup>51</sup>

Esta visão, da excepcionalidade das isenções, deve-se em grande parte à teoria que defende a natureza jurídica das isenções como regras que excluíam o tributo devido após a incidência tributária. Haveria, pois, dois momentos distintos: o primeiro, da incidência, que tornaria o tributo devido; o segundo, da isenção, que excluiria o crédito ou dispensaria a sua apuração e pagamento. Daí que

<sup>51</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária. Op. cit.*, p. 97.

a isenção seria uma exceção à regra de tributação, ou melhor, à regra de incidência. Essa teoria, entretanto, já foi bastante criticada e outros modelos foram propostos para superá-la, ora assemelhando a isenção à não incidência, ora adicionando a ela o qualificativo de não incidência legalmente qualificada, ou mesmo tomando a isenção como um dos elementos formadores da norma de incidência, em conjunto com os outros tantos que a compõem.

Não é esta a oportunidade para trazer à tona a discussão acerca da natureza jurídica das isenções tributárias. Importa apenas explicitar que a visão da excepcionalidade da norma de isenção decorre da adoção da premissa errada de que o fenômeno da tributação ocorre de forma diacrônica, isto é, de que, num primeiro momento, há a incidência da norma de tributação, e, num segundo momento, há a incidência da norma isentiva. Isto justificaria a visão de que a norma de tributação, porque incidente num primeiro momento, seria a regra, enquanto a norma de isenção, porque incidente num segundo momento e porque desfazendo os efeitos anteriormente produzidos, seria a exceção àquela primeira.

O entendimento correto acerca desta questão passa pelo reconhecimento de que o fenômeno da incidência tributária é, na verdade, sincrônico, sendo que várias normas operam conjuntamente na sua formação, sem que a aplicação da norma que prevê os fatos tributáveis preceda a aplicação da norma que prevê as hipóteses de isenção. Neste sentido, destaca Sacha Calmon Navarro Coelho que “é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é ‘desjuridicizante’ ou ‘destruibante’). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico”.<sup>52</sup> Ou, como bem afirma Roque Carrazza, “não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a *norma jurídica tributária* com a conformação que estas lhe imprimiram”.<sup>53</sup>

Portanto, na medida em que se reconhece que as normas isentivas não estão preordenadas a excluir posteriormente o tributo exigível por meio da incidência da norma de tributação, mas, de modo diverso, que desempenham um papel na conformação da hipótese de incidência tributária tanto quanto as normas que preveem os fatos tributáveis, num processo sincrônico, não há como reconhecê-lhes qualquer caráter excepcional. Não há exceção feita à regra de tributação; nem mesmo a tributação é a regra. A norma que prevê os fatos tributáveis e a norma que prevê as hipóteses de isenção são aplicadas de forma concomitante, sem hierarquia ou preordenação. Apenas que, logicamente, se concebe a dependência da isenção em face da regra de tributação, pois não há como isentar algo que não possa, a princípio, ser tributado, isto é, não se pode isentar algum fato que não esteja abrangido pela competência tributária do ente competente. Mas, diga-se novamente, isto não significa uma visão diacrônica do fenômeno da incidência, pois não há sucessividade na incidência de uma e outra norma.

<sup>52</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Op. cit., p. 144.

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1047.

Logo, retirado o caráter excepcional das normas de isenção, cai por terra a necessidade de se lhes conferir interpretação estrita, como buscou fazer o legislador do Código Tributário Nacional e como repetiu a doutrina e a jurisprudência.

Compreender as isenções como Direito excepcional é voltar àquele velho preconceito que dominou a interpretação do Direito Tributário e que foi criticado por Vanoni. Propõe-se um apego excessivo à letra da lei, a fim de que o intérprete não possa alargar o comando legislativo para além do que consta do enunciado legal. Com isso se estaria a preservar a vontade do legislador, de modo que as hipóteses por ele não previstas não pudessem ser incluídas no campo de abrangência da aplicação da lei. Esta visão seria, em princípio, reforçada pelo fato de o art. 176 do CTN demandar que somente uma lei específica disponha sobre isenções, devendo esta lei tratar da matéria de forma pormenorizada, de maneira que caberia apenas ao legislador, no momento da edição do diploma legal, decidir acerca de todos os aspectos atinentes à isenção, nada restando ao intérprete por ocasião da sua aplicação.

Não fosse a superação da visão das normas isentivas como excepcionais suficiente para afastar o tratamento diferenciado que lhes é dispensado pelo CTN, veja-se que esta suposta ligação entre interpretação estrita e vontade do legislador é problemática para o processo interpretativo, pois confere excessiva ênfase à interpretação subjetivista em detrimento da interpretação objetivista. Ricardo Lobo Torres identifica este problema, afirmando que “A interpretação literal poderia significar proibição de interpretação *objetiva*”.<sup>54</sup> Ocorre que, ao ser editada a lei, esta desvincula-se do legislador, ganhando autonomia, objetividade. Deixa de ser exatamente aquilo que o seu autor pretendeu, podendo, inclusive, adquirir significados mais amplos que aqueles pensados quando da sua elaboração.<sup>55</sup>

Não se predica, entretanto, que a vontade do legislador é dispensável ao processo interpretativo, mas há de se reconhecer que o apelo exclusivo ao ponto de vista subjetivista não é adequado ao processo interpretativo. Larenz, ao defender uma posição intermediária entre as teorias subjetivistas e objetivistas, assevera que subjaz à lei uma intenção reguladora e valorações do legislador que nela (na lei) encontram expressão mais ou menos clara, ao mesmo tempo em que a lei, ao ser aplicada, transcende aquilo que o próprio legislador havia tentado.<sup>56</sup>

Inclusive, no item anterior, ao tratar da prevalência entre diversos argumentos interpretativos, mencionou-se a primazia dos argumentos imanentes ao ordenamento (linguístico e sistemático) em relação aos argumentos transcendentais (genético e histórico). Observe-se, neste ponto, que os primeiros - argumentos imanentes - alinham-se à interpretação objetivista, enquanto que os segundos - argumentos transcendentais - à interpretação subjetivista. Assim, da própria regra de prevalência se extrai que os argumentos alinhados à interpretação objetivista prevalecem, ainda que relativamente, em relação aos argumentos ligados à interpretação subjetivista, pelo que não se pode admitir o cânone da interpreta-

<sup>54</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. *Op. cit.*, p. 207.

<sup>55</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. *Op. cit.*, pp. 142-143.

<sup>56</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. *Op. cit.*, pp. 446-448.

ção estrita das isenções sob este ponto de vista, já que excessivamente ligado à vontade do legislador.

Ademais, nem sempre o sentido literal que decorreria da interpretação estrita (ligada à letra da lei) pode ser reconduzido à vontade do legislador, o que decorre do já referido problema da existência de mais de um sentido textual possível. Nestes casos, haveria de se reconhecer a falta de clareza e univocidade acerca de qual seria essa vontade do legislador, o que, por sua vez, inviabilizaria que, ao menos a partir da letra da lei, como postula a interpretação estrita, se pudesse descobri-la. Aqui, novamente, o caso da isenção reconhecida em razão de cegueira parcial nos é útil, porquanto não está claro se o legislador quis se referir apenas à cegueira total ou se visualizou a aplicação da regra também à cegueira parcial. Entretanto, trata-se de um dos sentidos possíveis decorrentes da própria literalidade do enunciado, o que demonstra que o teor literal não vai necessariamente revelar a vontade do legislador.

De ser notado, também, que identificar a literalidade da norma à vontade do legislador é ignorar o fato de que o argumento literal não reproduz a vontade do legislador. À esta vontade se chega por meio de um argumento genético, como aponta Alexy.<sup>57</sup> A expressão literal da norma, no mais das vezes, desprende-se daquilo que foi intentado pelo legislador, adquirindo objetividade. Logo, fazer essa ligação entre sentido literal e vontade do legislador é, na verdade, recorrer à técnica do argumento *a contrario*, no sentido de que aquilo que o legislador não positivou no enunciado não foi por ele querido, tomando-se o silêncio da lei como vontade expressa.

Por fim, convém observar que na interpretação de toda e qualquer norma deverá o intérprete respeitar a liberdade de configuração que o legislador possui no seu mister de elaborar leis. Isto vale também para as normas que preveem os fatos que serão submetidos à tributação, mas, curiosamente, ninguém defende a necessidade de serem elas também interpretadas estritamente. Ou seja, o respeito às decisões tomadas pelo legislador no processo legislativo deverá sempre estar presente no processo de interpretação, seja no tocante às normas que outorgam isenções, seja em relação às normas que preveem os fatos submetidos à tributação, ou mesmo no que diz respeito a qualquer outra norma do ordenamento, o que evidencia a ausência de uma justificativa para que às isenções seja conferido tratamento diferenciado a fim de resguardar a dita “vontade do legislador”.

Deste modo, quando se analisa a interpretação estrita sob a ótica da suposta excepcionalidade das normas isentivas, também aqui não há como sustentar o tratamento diferenciado que lhes é dispensado. Nem as normas de isenção são excepcionais, nem o fundamento para interpretar as normas excepcionais de modo estrito - o respeito à vontade do legislador - é suficiente para justificar um atividade interpretativa diferenciada. E, mais uma vez, reforça-se a ideia de que a interpretação que lhes deve ser dispensada é exatamente a mesma aplicável às demais normas do ordenamento.

<sup>57</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Op. cit., p. 229.



*d) Uma breve observação sobre as normas de interpretação*

Chegando neste ponto do trabalho, vislumbra-se o quão problemática pode ser a compreensão das normas que dispõem sobre a interpretação de outras normas, como faz o art. 111 do CTN. Neste ponto, agiu o legislador do Código Tributário de Nacional de modo, no mínimo, atípico, haja vista que são poucos os diplomas legais que determinam a forma como deve o intérprete se portar na interpretação e aplicação da matéria regradada.

O problema destas normas - e isto não está restrito apenas ao art. 111 do CTN, mas a todas as normas extraídas dos dispositivos compreendidos entre os arts. 108 a 112 do CTN - está no fato apontado por Engisch de que carecem elas mesmas de interpretação, inclusive levando a paradoxos interpretativos.<sup>58</sup> O mesmo foi apontado por Souto Maior Borges quando afirma que a doutrina do Direito Tributário parece ignorar o fato de que o próprio art. 111 do CTN precisa também ser interpretado.<sup>59</sup>

Veja-se que o que se fez até aqui foi justamente interpretar o art. 111 do CTN, isto é, buscar um sentido normativo adequado, sendo que, ao se tentar compreender o que seria a interpretação literal ou a interpretação estrita, a conclusão (paradoxal) a que se chegou foi justamente no sentido da impossibilidade de o intérprete cingir-se a uma tal forma de interpretação, reforçando a ideia de que as isenções devem ser interpretadas do mesmo modo que as demais normas.

Além de problemáticas por necessitarem também elas de interpretação, as normas que dispõem sobre a interpretação de outros preceitos normativos, como já referido oportunamente, acabam por violar o princípio da separação de poderes, na medida em que cabe ao legislador apenas editar as normas de sua competência, mas não se imiscuir na atividade interpretativa do Judiciário ou do Executivo,<sup>60</sup> editando normas com a finalidade de orientar e, nesta senda, restringir o papel do intérprete.

### **3. Afinal, como devem ser Interpretadas as Isenções?**

O que se fez até aqui foi tentar demonstrar a impossibilidade de o processo interpretativo das normas isentivas cingir-se à interpretação literal ou estrita, conforme determinado pelo art. 111 do CTN. No entanto, se impossível que assim se proceda, cumpre trazer à tona a discussão acerca de como devem ser interpretadas as isenções tributárias, o que nos levará, como já evidenciado, ao processo de interpretação comum a todas as normas jurídicas.

Anteriormente, quando foram feitas críticas ao modo de interpretação ditado pelo Código, referiu-se que a interpretação literal é apenas uma das abordagens interpretativas, mais especificamente, a abordagem inicial e o limite da interpretação. E, justamente porque a abordagem linguística fornece, em muitos casos, mais de um sentido possível - o que decorre da textura aberta da normas -, é ela insuficiente à determinação do sentido normativo adequado, o que leva à

<sup>58</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Op. cit., p. 147.

<sup>59</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. cit., p. 132.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 132.

necessidade de se recorrer a outros pontos de vista interpretativos para que o processo possa ter continuidade. Posteriormente, quando do enfrentamento do sentido do art. 111 do CTN como sendo uma determinação para que se interpretasse estritamente as isenções, viu-se que inexistia uma interpretação propriamente estrita (nem restritiva ou extensiva), mas abordagens interpretativas diversas que demandam do intérprete que proceda a um maior ou menor distanciamento do significado textual provisoriamente encontrado. O produto desta interpretação, a interpretação-resultado, também pode ser considerado extensivo, restritivo ou estrito em comparação com o sentido literal (quando este seja único e evidente), mas isto não pressupõe o recurso exclusivo à interpretação literal. Ainda, sobre a possibilidade de o legislador estabelecer um critério de prevalência fixo e absoluto em relação aos argumentos utilizados na interpretação, como teria supostamente feito por meio do art. 111 do CTN, chegou-se à conclusão de que, apesar de haver certa hierarquia entre diferentes argumentos, o argumento linguístico estará sempre acompanhado do argumento sistemático. Além disso, mesmo que se considere o argumento linguístico como suficiente ao processo interpretativo, isto pode ser apenas uma impressão do intérprete, a qual pode ser desfeita mediante o recurso a outros argumentos, como o histórico e o genético.

O que todas essas constatações anteriormente feitas têm em comum? O fato de que não há como conceber um processo interpretativo em que tenha aplicação somente uma interpretação literal, apartada dos demais critérios, e de que não há como dar prevalência absoluta ao argumento linguístico em detrimento dos demais. A interpretação é um processo complexo, demandando a interação de diversos pontos de vista. Não se trata de uma atividade desregrada, mas também não está submetida a amarras intransponíveis. A interpretação reclama para si métodos hermenêuticos que possam guiar o intérprete e conferir objetividade ao processo, e não regras jurídicas que privilegiem um ou outro ponto de vista a critério do legislador.

A partir da interação de diversos argumentos atuando em conjunto, poderão eles - como aponta Larenz - apoiar-se reciprocamente ou entrar em contradição, sendo que os problemas surgidos no processo podem ser resolvidos de modo metodologicamente adequado.<sup>61</sup> No mesmo sentido, aponta Humberto Ávila que, na interação entre diferentes argumentos interpretativos, duas situações distintas podem surgir: pode ocorrer que diferentes argumentos apontem para soluções interpretativas diversas, numa interação multidirecional, hipótese em que podem os argumentos entrar em conflito ou entrecruzarem-se, sendo que a solução para tanto estará, como já dito, na atribuição da prevalência de um argumento sobre o outro; ou pode ocorrer, entretanto, que diferentes argumentos apontem para uma mesma direção, numa interação unidirecional, caso em que a interpretação adquire força justificativa acumulada. De toda sorte, decidir a qual argumento dar prevalência ou definir o alcance do sentido normativo quando a interação apontar numa só direção depende da atribuição de pesos aos diversos argumen-

<sup>61</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito. Op. cit.*, pp. 488-489.

tos, o que se faz tendo em vista a relação que estes possuem com os valores constitucionalmente instituídos, especialmente à luz dos princípios constitucionais.<sup>62</sup>

Portanto, o processo metodologicamente adequado para solucionar problemas interpretativos consiste na formulação de regras que deem conta da interação entre os diversos argumentos, o que, no final das contas, está ligado à possibilidade de recondução desses argumentos aos princípios constitucionais estruturadores do sistema jurídico.

Veja-se que os argumentos imanentes ao ordenamento jurídico - linguístico e sistemático - possuem maior peso no processo interpretativo, uma vez que retiram sua força justificativa dos princípios da separação de poderes e do Estado de Direito, demandando respeito às decisões parlamentares, já que é o Poder Legislativo que detém a prerrogativa da representatividade democrática.<sup>63</sup> O argumento linguístico expressa, em certa medida, o respeito à autoridade do legislador, enquanto que o argumento sistemático expressa a ideia de coerência e de inteligibilidade do sistema.<sup>64</sup> E sobre o conceito de sistema, decorre ele - segundo Canaris - da própria ideia de Direito, especialmente dos princípios de justiça, como o princípio da igualdade, exigindo adequação valorativa e unidade interior da ordem jurídica.<sup>65</sup>

De forma diversa, os argumentos transcendentais - histórico e genético -, porque fazem referência apenas indireta ao sistema, não estando sustentados tão fortemente por princípios constitucionais, perdem em força justificativa, de modo que possuem menor peso no processo argumentativo. Daí que, como já dito anteriormente, os argumentos imanentes, porque mais fortemente sustentados pelos princípios constitucionais, possuem prevalência sobre os argumentos transcendentais, o que não significa, contudo, que estes últimos sejam prescindíveis ao processo interpretativo. Mesmo nos casos em que não sejam decisivos para o processo interpretativo, ainda assim servem de contraponto para verificar a correção e suficiência dos argumentos prevaletentes.

Ainda, especial atenção deve ser concedida à interpretação teleológica (ou finalística) quando se fala em isenções tributárias. Isto porque as isenções não são apenas meras formas de desoneração fiscal. De forma diversa, são expedientes legais dos quais dispõe o legislador para, mediante a desoneração fiscal, atingir determinados fins ou valores prestigiados pelo ordenamento. Exemplos podem demonstrar essa afirmação: a isenção relativa ao Imposto de Renda incidente sobre proventos de aposentadoria ou reforma para portadores de determinadas doenças consideradas graves tem como fundamento a menor capacidade contributiva das pessoas acometidas por estas enfermidades; a isenção concedida às empresas instaladas em determinadas regiões do País tem por finalidade promover o desenvolvimento local; assim como isenções relativas aos tributos incidentes

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". *Op. cit.*, pp. 21-23.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 24

<sup>64</sup> MACCORMICK, Neil. *Op. Cit.* pp. 126-132.

<sup>65</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 5. ed. Tradução de: António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 09-23.

sobre o serviço de transporte público buscam evitar obstáculos ao exercício de atividades essenciais aos cidadãos.

O que deve ser destacado, quanto à interpretação teleológica, é a questão relativa a saber quais são os fins e valores que devem pautar o processo interpretativo. Isto porque há tanto a possibilidade de se recorrer aos fins almejados pelo autor da lei (fins subjetivos), quanto aos fins almejados pelo ordenamento jurídico, racionalmente orientados pela ideia de justiça e bem comum (fins objetivos).<sup>66</sup> Não por outro motivo que, a partir da classificação anteriormente proposta, Humberto Ávila elenca os argumentos teleológicos tanto em conexão com os argumentos sistemáticos (argumento teleológico-sistemático), ou seja, fins prestigiados pelo ordenamento, quanto em conexão com os argumentos genéticos, isto é, fins ligados à intenção do autor da lei (argumento genético teleológico-subjetivo).<sup>67</sup> Sobre essa questão, há de se reconhecer que, tendo os argumentos sistemáticos prevalência sobre os genéticos, devem prevalecer os fins e valores objetivos decorrentes da aplicação sistemática do Direito, já que são fins e valores constantes do próprio ordenamento. Neste sentido, Maccormick afirma que a “intenção do parlamento” (e não do autor da lei) possui um papel mais adequado na interpretação das leis, não porque há um estado mental individual que possa explicar o sentido pretendido, mas porque a atividade legislativa está em relação e em coerência com o resto do sistema legal.<sup>68</sup>

Deste modo, reconhecendo que as isenções devem ser interpretadas dando prevalência aos fins objetivos constantes do ordenamento (e não à intenção do autor da lei), não há como postular que sejam interpretadas literalmente ou de forma estrita. Para atingir os fins prestigiados, deve o sentido normativo ser adequado ao atingimento dos fins e valores em questão. Isenções que estejam mais fortemente amparadas pelos fins e valores prestigiados pelo ordenamento postulam uma interpretação tão extensa quanto necessário ao atingimento destes fins; isenções pontuais e casuísticas, pela ausência deste amparo e por muitas vezes representarem uma potencial violação ao princípio da igualdade tributária, demandam uma interpretação restritiva.

Há de se reconhecer que, mais do que simplesmente um processo em que há a interação de diversos pontos de vista, a interpretação envolve uma atividade dinâmica do intérprete, cabendo-lhe - como acentua Humberto Ávila - adscrever e criar significados normativos através de um processo discursivo. Inexistem significados normativos que emanem do Direito como se estivessem prontos, suscetíveis de serem apreendidos ou conhecidos. Cabe ao intérprete, diante da pluralidade de abordagens possíveis, construir e decidir sobre esses significados, o que faz a partir da escolha de métodos, argumentos e teorias.<sup>69</sup> Assim, como diz o

<sup>66</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of Law. Op. cit.*, p. 135.

<sup>67</sup> ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Op. cit.*, pp. 9-11, 16-17.

<sup>68</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of Law. Op. cit.*, p. 137.

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. “Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Revista Direito Tributário atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, pp. 194-195.

autor, “interpretação do Direito não é conhecimento de significados; é decisão de significados *estruturada* por métodos, argumentos e doutrinas”.<sup>70</sup>

Esta última constatação é essencial à compreensão das críticas que anteriormente foram feitas à interpretação das normas de isenções tributárias. Isto porque postular uma interpretação literal ou estrita para as normas isentivas é, em grande medida, o mesmo que limitar a atividade interpretativa, como se o dever do intérprete fosse simplesmente de conhecer e de revelar, a partir de um suposto sentido literal unívoco, o sentido normativo que o legislador teria conferido à lei.

Teoricamente, relegar ao intérprete uma atividade meramente descritiva, reveladora do Direito, é conferir supremacia ao princípio da separação de poderes, uma vez que apenas ao legislador caberia dispor acerca do conteúdo e da abrangência das normas. Todavia, o respeito ao princípio da separação de poderes não se dá por meio de restrições ou proibições de interpretar, mas por meio do estabelecimento de um processo interpretativo que seja metodologicamente adequado e fundado no sistema. E isto se apresenta, por exemplo, quando aos argumentos imanentes é dada prevalência, ainda que relativa, sobre os demais, porquanto diretamente ligados ao ordenamento edificado pelo próprio legislador e aos princípios constitucionais por ele positivados. Logo, é por meio do próprio processo interpretativo, em toda sua extensão, que se presta respeito à autoridade do legislador e ao ordenamento, e não quando o legislador utiliza sua autoridade para restringir a atividade do intérprete.

### **Conclusão**

Ao fim da presente exposição, conclui-se que a determinação do art. 111 do CTN é problemática sob diversos pontos de vista.

Ao determinar a interpretação literal das normas que outorgam isenções tributárias, é um vazio de sentido, pois, de um lado, todas as normas são, em alguma medida, interpretadas literalmente e, de outro, o sentido literal é raramente suficiente ao processo interpretativo, salvo nos casos de extrema clareza. É a própria insuficiência dos argumentos linguísticos que reclama o recurso a outros argumentos, a fim de se obter um sentido normativo adequado.

Ao determinar a interpretação estrita das normas isentivas, como entende a doutrina e a jurisprudência, ignora-se o fato de que não cabe uma restrição *a priori* do processo interpretativo, como se o legislador pudesse restringir de antemão os possíveis sentidos que o intérprete obteria, limitando o resultado final àquele que mais se aproximasse do sentido literal da norma, acaso este fosse claro e unívoco. Também se ignora o fato de que as normas que outorgam isenções não são excepcionais, isto é, não excepcionam a regra de incidência tributária, de modo que falece a justificativa para dispensar-lhes tratamento diverso e mais restritivo.

Ainda, problemática é a própria compreensão da norma amparada no art. 111 do CTN, porquanto ela própria necessita ser interpretada. E, ao interpretá

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 195.

-la, chega-se à conclusão paradoxal no sentido de que o processo de interpretação das isenções tributárias não difere em nada da interpretação das demais normas jurídicas, tributárias ou não. Assim, o cerne do problema deixa de ser a compreensão do que vem a ser interpretação literal ou estrita ditada pelo CTN, e passa a ser a compreensão de como são interpretadas as normas jurídicas em geral.

E, neste ponto, conclui-se que o processo interpretativo, ao invés de exigir o recurso exclusivo a determinados critérios ou argumentos interpretativos ditados pelo legislador, reclama uma interação recíproca entre eles. Por certo que não se dispensam regras de prevalência entre os diversos argumentos, tendo sido consignado que os argumentos linguísticos e sistemáticos, por fazerem referência direta do ordenamento, possuem prevalência, ainda que relativa, sobre os argumentos históricos e genéticos. Entretanto, isto não dispensa a referida interação, já que o recurso a estes últimos pode desfazer um sentido normativo aparentemente suficiente obtido pela interpretação linguística e sistemática.

Por isso que se fala em um processo interpretativo metodologicamente adequado. Diante da interação entre os diversos argumentos interpretativos e dos diversos sentidos possíveis que se podem obter, inclusive contraditórios entre si, há a necessidade do estabelecimento de como ocorrerá esta interação. O essencial, aqui, é compreender que o peso de cada argumento no processo interpretativo será dado conforme esteja amparado nos princípios constitucionais que norteiam o nosso ordenamento e nas respectivas finalidades a serem alcançadas.

Portanto, ao invés de se predicar uma interpretação a partir de critérios apriorísticos, como busca fazer o art. 111 do CTN, o processo interpretativo das isenções tributárias reclama uma interação entre diversos argumentos interpretativos amparados por princípios constitucionais, de modo que o sentido normativo adequado não será o literal ou estrito, mas aquele mais fortemente amparado pela Constituição Federal e que favoreça o alcance das finalidades para as quais foram outorgadas as isenções.

## Referências

- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. “Reflexões históricas sobre o Artigo 111 do CTN: a escolha pela expressão ‘literalmente’ em oposição à expressão ‘restritivamente’”. *Revista Direito Tributário atual* v. 32. São Paulo: IBDT/Dialética, 2014, pp. 245-250.
- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ÁVILA, Humberto. “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”. *Revista eletrônica de Direito do Estado (Rede)* nº 21. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, janeiro/fevereiro/março de 2010. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 28..7.2015.
- . “Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. *Revista Direito Tributário atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, pp. 181-204.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 5ª ed. Tradução de António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 5ª ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976.
- . *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milão: Giuffrè, 1998.
- HART, H. L. A. *The concept of Law*. 2ª ed. Nova York: Oxford University Press, 1997.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of Law*. Nova York: Oxford University Press, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Pádua: Cedam, 1932.