JOÃO DE SOUZA ALHO NETO

INTERPRETAÇÃO LITERAL E BENEFÍCIOS FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2020

JOÃO DE SOUZA ALHO NETO

INTERPRETAÇÃO LITERAL E BENEFÍCIOS FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo - 2020

ALHO NETO, João de Souza.

Interpretação literal e benefícios fiscais no Direito Tributário brasileiro. 160 p.

Orientador: Professor Titular Dr. Humberto Bergmann Ávila

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2020.

1. Benefício fiscal. 2. Interpretação literal. 3. Interpretação teleológica. 4. Princípio da igualdade. 5. Princípio da legalidade. 6. Princípio da segurança jurídica.

Nome: João de Souza Alho Neto

Título: Interpretação Literal e Benefícios Fiscais no Direito Tributário Brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Banca realizada em: ___/_____/___

Resultado: _____

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a):_____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Prof.(a) Dr.(a):_____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Prof.(a) Dr.(a):_____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Embora seja exigido do candidato muita dedicação e horas de estudo para elaboração de um trabalho acadêmico, as conquistas almejadas por ele transcendem a sua pessoa. Elas devem ser compartilhadas com todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para o sucesso do trabalho. Sendo assim, não poderia deixar de agradecer a todas as pessoas que, de alguma forma, me ajudaram a realizar o sonho de cursar o programa de pós-graduação da quase bicentenária Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Em primeiro lugar, agradeço ao Professor Humberto Ávila, exemplo de dedicação acadêmica, que me concedeu a oportunidade de ser um de seus orientandos. A orientação do Professor Humberto cuida, a um só tempo, do rigor acadêmico à altura da prestigiada Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, e da liberdade acadêmica, sendo uma de suas marcas a total independência do orientando para desenvolver suas próprias ideias. O Professor Humberto não se incomoda com a dissonância de pensamento, mas exige de seus orientandos argumentação robusta para sustentar suas conclusões.

Em segundo lugar, agradeço aos Professores que participaram de minha trajetória acadêmica até este momento, sem os quais a realização de um trabalho científico seria impossível. Agradeço, em especial, ao Professor Fernando Facury Scaff, que foi meu orientador de trabalho de conclusão de curso na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Pará, e que em nossos encontros me entusiasma a seguir com as investigações acadêmicas. E, também, ao Professor Eurico de Santi, com quem tive o privilégio de trabalhar no Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, período em que me foi ensinado que a análise do Direito deve ser empírica e conectada com a realidade, com o objetivo *sempre* de melhorar o Brasil.

Em terceiro lugar, agradeço à minha família, em especial aos meus pais, Ney e Maria Clara, e aos meus irmãos, Clara Beatriz e Mário Henrique. Sem o apoio incondicional deles eu não teria superado os vários obstáculos que a vida me impôs. Desde muito cedo precisei me afastar de casa para perseguir meus sonhos, mas em nenhum momento senti a ausência desses entes queridos, que se fizeram presentes das mais variadas formas, me dando o conforto e o suporte necessário para seguir em frente. Agradeço, também, aos meus avós paternos, Mário e Beatriz, e maternos, João e Déa, que durante a vida se tornaram fontes de inspiração para mim.

Em quarto lugar, agradeço aos meus queridos amigos, de todas as cidades que passei e de todas as instituições nas quais tive o prazer de estudar. Agradeço aos amigos da Universidade Federal do Pará, nas pessoas do André Pessôa, Andrei Maia, Beatriz Abtibol, Fernanda Barata, Giovanni Panatto, Laís Porto, Lucas Monte Santo, Luna Gorayeb, Mário Ribeiro e Talita Rossy; do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, nas pessoas do Arthur Pitman, Fernando Bernardes, Jaime Araújo, João Batista, Mariana Guedes, Michel Przepiorka, Paulo Kimak e Pedro Jacob; da FGV Direito SP, nas pessoas do Gabriel Cypriano, Isaías Coelho e Lina Santin; e da Universidade de São Paulo, nas pessoas do André Coelho, Daniela Dias, Eduardo Halperin, Francisco Mileo, Jules Queiroz, Larissa Rocha, Maysa Pittondo, Paulo Arthur Koury, Pedro Ribas, Rodolfo Gil, Tadeu Puretz, Thaís Chanes e Túlio Terceiro.

Em quinto lugar, agradeço aos meus amigos Bruno Fulginiti, Francisco Mileo e Martha Leão, que leram detidamente este trabalho e ofertaram valiosas considerações. E, também, aos amigos Daniela Dias e Eduardo Halperin, com quem compartilhei algumas das minhas inquietações na construção de meus argumentos. Os eventuais êxitos desse trabalho são frutos dessas considerações e dessas conversas, por isso os compartilho com esses atenciosos amigos.

Em sexto lugar, agradeço aos servidores de todas as instituições que estive vinculado, em especial aos bibliotecários, o que faço na pessoa da Eloíza Pereira, do IBDT. Esses cuidadosos funcionários me ajudaram a realizar as pesquisas acadêmicas e nunca pouparam esforços para melhorar o ambiente de estudos.

A todos vocês, meu muito obrigado.

RESUMO

ALHO NETO, João de Souza. **Interpretação literal e benefícios fiscais no Direito Tributário brasileiro**. 160 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

Este trabalho tem por objetivo responder a seguinte indagação: como devem ser interpretados os dispositivos relativos a benefícios fiscais no Direito Tributário brasileiro? Para tanto, será analisado, de um lado, o conteúdo prescritivo do artigo 111 do Código Tributário Nacional, que utiliza a expressão "interpreta-se literalmente", e de outro lado, as funções eficaciais exercidas pelos princípios da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica relativamente aos benefícios fiscais. Na primeira parte do trabalho, investigam-se as definições de "interpretação literal" e de "benefício fiscal", na medida em que contribuem tanto para a delimitação do conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN, quanto para a identificação dos dispositivos para os quais serão aplicados os critérios de interpretação que o trabalho sustenta serem os mais adequados. Em seguida, na segunda parte do trabalho, investigam-se quais são efetivamente esses critérios, o que é feito, primeiro, pela análise das diretivas interpretativas aplicáveis ao Direito Tributário em geral; segundo, pela delimitação do conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN e pela determinação dos parâmetros interpretativos aplicáveis aos dispositivos relativos a benefícios fiscais; e terceiro, pela aplicação desses parâmetros para casos difíceis, nos quais haverá entrechoque dos diferentes resultados interpretativos, sobretudo entre literalidade e teleologia da norma de desoneração. Por fim, o trabalho chegará à conclusão de que os dispositivos relativos a benefícios fiscais devem ser interpretados com base na finalidade constitucional que lhes é subjacente, por força do princípio da igualdade, devendo a teleologia da norma prevalecer sobre um eventual resultado literal que contemple um número menor de situações. O trabalho também concluirá que há vedação à integração analógica dessas normas por força do princípio da legalidade, e que, nos casos em que a literalidade for mais ampla que a teleologia, esta última cede prevalência à primeira por força do princípio da segurança jurídica.

Palavras-chave: interpretação literal; benefício fiscal; interpretação teleológica; igualdade; segurança jurídica.

ABSTRACT

ALHO NETO, João de Souza. **Literal interpretation and tax benefits in Brazilian Tax Law**. 160 p. Master's thesis – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

This work aims to answer the following question: How should the provisions regarding tax benefits in Brazilian Tax Law be interpreted? In order to accomplish this goal, the work analyzes, on one hand, the prescriptive content of Article 111 of the Brazilian Tax Code, which uses the expression "literally interpreted", and on the other hand, the effective functions exercised by the principles of equality, legality and certainty in law regarding tax benefits. The first part of the work investigates the definitions of "literal interpretation" and "tax benefit", as they contribute to the delimitation of the prescriptive content of article 111 of the Brazilian Tax Code, as well as to the identification of the statutes for which the interpretation criteria that the work claims are the most appropriate will apply. The second part of the work investigates what these criteria really are, by, first, analyzing the interpretative directives applicable to Tax Law in general; second, by delimiting the prescriptive content of article 111 of the Brazilian Tax Code and by determining the interpretative parameters applicable to the tax benefit provisions; and third, by applying these parameters to hard cases, in which there will be clashing of the different interpretative results, especially between literality and teleology of the exemption rule. Finally, the work concludes that the provisions on tax benefits must be interpreted on the basis of the underlying constitutional purpose, by virtue of the principle of equality, and the teleology of the rule should take precedence over any literal outcome that includes a smaller number of situations. The work will further conclude that there is a prohibition on the analogical integration of these norms by virtue of the principle of legality, and that, where the literal meaning is broader than teleology, the latter gives way to the former by virtue of the principle of certainty in law.

Keywords: literal interpretation; tax benefit; teleological interpretation; equality; certainty in law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO **17**

PRIMEIRA PARTE
INTERPRETAÇÃO LITERAL E BENEFÍCIOS FISCAIS DEFINIDOS

CONSIDERAÇÕES INICIAIS *23*

CAPÍTULO I: INTERPRETAÇÃO LITERAL (OU *O QUE É INTERPRETAÇÃO LITERAL?*) .. 29
1.1 Acepções do vocábulo "interpretação" *29*
1.1.1 Interpretação como atividade ou processo 30
1.1.2 Interpretação como produto ou resultado 38
1.2 Acepções do vocábulo "literal" *40*
1.2.1 Literalidade na filosofia da linguagem 41
1.2.2 Literalidade no Direito 43
1.3 Método interpretativo literal *46*
1.4 Interpretação literal e interpretações restritiva, extensiva e estrita *49*

CAPÍTULO II: BENEFÍCIOS FISCAIS (OU *O QUE SÃO BENEFÍCIOS FISCAIS?*) 55
2.1 Definição *55*
2.2 Espécies *61*
2.3 Regime jurídico *64*
2.4 Relação com a igualdade *68*

SEGUNDA PARTE
INTERPRETAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

CONSIDERAÇÕES INICIAIS *77*

CAPÍTULO III: INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO (OU *COMO SE INTERPRETA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?*) 81
3.1 Direito Tributário e interpretação *81*
3.2 Atividade interpretativa tributária *83*
3.3 Resultado interpretativo tributário *92*

CAPÍTULO IV: O ARTIGO 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (OU *QUAL O CONTEÚDO PRESCRITIVO DO ARTIGO 111 DO CTN?*) 95
4.1 Matéria regulada *95*
4.2 Interpretação do dispositivo *100*
4.2.1 Método literal 101
4.2.2 Método genético 106
4.2.3 Método sistemático 117

CAPÍTULO V: APLICAÇÃO DE NORMAS RELATIVAS A BENEFÍCIOS FISCAIS (OU *QUAIS OS CRITÉRIOS E LIMITES DO APLICADOR DE NORMAS RELATIVAS A BENEFÍCIOS FISCAIS?*) 125
5.1 Atuação do Poder Judiciário *125*
5.2 Casos difíceis *128*
5.2.1 Situação fática fora da literalidade e dentro da teleologia da norma 131
5.2.2 Situação fática dentro da literalidade e fora da teleologia da norma 136

CONCLUSÕES 145

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 151

INTRODUÇÃO

Como devem ser interpretados os dispositivos que tratam de benefícios fiscais? Embora pareça um questionamento trivial, sua resposta depende da análise de uma série de elementos do ordenamento jurídico. De um lado, o artigo 111 do Código Tributário Nacional, publicado em 1966, utiliza a expressão "interpreta-se literalmente" e tem seu conteúdo direcionado à fixação de critérios de interpretação para esses dispositivos; e de outro lado, a Constituição Federal de 1988, foi minuciosa no trato da matéria tributária, prevendo princípios que estabelecem direitos e garantias aos contribuintes e que também influem na interpretação desses dispositivos. A interpretação *prima facie* do artigo 111 e da Constituição leva a uma possível incongruência entre o conteúdo prescritivo do Código, que parece se limitar à interpretação literal, e o da Constituição, que parece oferecer uma perspectiva mais ampla, privilegiando ideais como igualdade, legalidade e segurança jurídica. Têm-se, portanto, normas distintas, reconstruídas a partir de diplomas normativos idealizados em épocas diferentes, mas que se aplicam à disciplina de uma mesma matéria. Assim, o objeto central do presente estudo é investigar a maneira pela qual estas normas se compatibilizam, de modo a determinar os parâmetros adequados de interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais.

As divergências interpretativas acerca desses dispositivos assentam bases na concepção que se tinha e na que se tem hoje sobre o que é um benefício fiscal. Até meados do século passado, era assente na doutrina a ideia de que ramos jurídicos que tratam diretamente da relação do indivíduo com seus direitos fundamentais, sobretudo disciplinando hipóteses de limitação desses direitos, seriam "legislações odiosas", cujo campo de aplicação deveria ser o menor possível (*odiosa sunt restringenda*).[1] Com base nessa premissa, a interpretação dos dispositivos relativos ao Direito Penal e ao Direito Tributário, por exemplo, seguiriam o adágio *exceptio est strictissimae interpretationis*,[2] cujo significado remete à concepção de que as exceções devem ser interpretadas estritamente, obrigando que o intérprete se atenha ao texto da lei, sem se estender além ou se restringir aquém do disposto pelo legislador.

---

[1] VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 184.
[2] LEBEAU, Martin. *De l'interprétation stricte des lois: essai de méthodologie*. Paris: Defrénois Lextenso, 2012, p. 54.

Desta compreensão geral que se tinha a respeito do Direito Tributário, decorria que os benefícios fiscais eram verdadeiros *favores* ou *privilégios* conferidos pelo Estado ao particular. Os benefícios fiscais eram entendidos como benesses a serem concedidas a determinados indivíduos ao alvedrio do detentor do poder, quase que em relação "soberano-vassalo".[3] A noção de que os benefícios fiscais são liberalidades do administrador é resquício da abordagem científica que o Direito Tributário recebia na primeira metade do século passado, como ferramenta de proteção do Estado frente ao contribuinte e em prol da arrecadação.[4] Ainda presente atualmente (mesmo que em menor medida), essa noção ignora a relevante vinculação jurídica material exigida pela Constituição para que sejam instituídas diferenciações entre os indivíduos. Com base nela, introduzem-se critérios eminentemente políticos na análise jurídica desses institutos, acabando por afastar a verificação da matéria pelo Poder Judiciário, supostamente vedado pelo princípio da separação dos poderes. Essa alegação desconhece que os benefícios fiscais devem se fundar em *pressupostos objetivos*, pois visam diretamente ao atingimento de interesses públicos e apenas indiretamente ao favorecimento de particulares.[5]

A despeito da concepção que se adota acerca dos benefícios fiscais, persiste o debate sobre o modo como os respectivos dispositivos devem ser interpretados, havendo posições dissonantes tanto na jurisprudência quanto na doutrina. Entretanto, o principal ponto de divergência reside no conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN. Via de regra, a expressão "interpreta-se literalmente" constante no referido dispositivo é tratada pela jurisprudência como sinônimo ou de interpretação estrita, ou restritiva, ou ainda como vedação de interpretação extensiva.

Essas diferentes acepções são encontradas em julgados de um mesmo tribunal. Tomando-se como exemplo posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça, a respeito do artigo 111, é possível encontrar decisões que se coadunam com diferentes significados para a expressão "interpreta-se literalmente". Em um primeiro caso, o Tribunal analisou a aplicação de dedução de imposto de renda pessoa física para gastos com pensão alimentícia

---

[3] ULHÔA CANTO, Gilberto. "Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração". In *Revista Forense*, n. 267, p. 30.

[4] SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988. De igual modo: GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Interpretação e aplicação da lei tributária". In MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Fortaleza: Dialética/ICET, 2010.

[5] BORGES, José Souto Maior. "Interpretação da isenção no código tributário nacional (CTN)". In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 326.

paga para filho maior de 24 anos por ordem judicial. Na oportunidade, decidiu que o recorrente não teria direito à dedução porque o artigo 111 do CTN "recomenda *interpretação restritiva* à legislação tributária".[6] Em um segundo caso, o Tribunal analisou a aplicação de isenção do imposto de renda pessoa física sobre os proventos de aposentadoria e de reforma de portador de moléstia grave não elencada no rol da Lei nº 7.713/88. No caso, decidiu ser "*incabível interpretação extensiva* do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN".[7] Em um terceiro caso, o mesmo Tribunal denegou o direito do contribuinte de ter benefício fiscal relativo ao ICMS com base em entendimento sumulado pelo próprio Tribunal de cláusula prevista no Acordo GATT. A Súmula determinava que "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS", e o contribuinte pretendia o gozo do benefício para o salmão. Na oportunidade, o órgão entendeu que o salmão "não goza de isenção, benefício esse, de *interpretação estrita*, não há como se conferir a alforria fiscal (...) Interpretação literal que se impõe na defesa da ordem tributária (art. 111, CTN)".[8]

De modo semelhante do que ocorre no âmbito dos tribunais judiciais, as decisões administrativas também se mostram cambiantes sobre o conteúdo do artigo 111. Tomando-se como exemplo julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verificam-se decisões que o tribunal aduz ser a literalidade o critério de interpretação intransponível dos dispositivos relativos à desoneração tributária, alegando que "impõe-se a interpretação restritiva na legislação que disponha sobre exclusão do crédito tributário".[9] Ao mesmo tempo em que também se verificam decisões nas quais o tribunal se vale de interpretação teleológica, com base nos objetivos perquiridos pela norma desonerativa, para estabelecer que "o fato da interpretação da outorga de isenção ter de ser literal (artigo 111 do CTN) não implica a desconsideração de seu verdadeiro sentido. Se uma norma isentiva visa a incentivar a concessão de um benefício de cunho social, o que se impede é a sua concessão de forma individualizada ou discriminatória".[10]

---

[6] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.665.481, Relator Ministro Herman Benjamin, *DJe* 09.10.2017.
[7] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Agravo Regimental no REsp 1.165.360, Relator Ministro Humberto Martins, *DJe* 22.08.2011.
[8] Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Agravo Regimental no AI 590.239, Relator Ministro Luiz Fux, *DJe* 28.05.2005.
[9] Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 16327.000137/2004-53, Acórdão publicado em 16.07.2018.
[10] Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 15504.725541/2012-92, Acórdão publicado em 02.05.2016.

Importante reconhecer que a controvérsia presente nesses casos práticos se reporta a dispositivo de lei presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1966 e que, até os dias atuais, suscita dúvidas quanto à sua aplicação. Assim como a jurisprudência não parece encontrar consenso, a doutrina jurídico-tributária nacional possui representantes de variadas correntes interpretativas relativamente ao artigo 111 do CTN. A título ilustrativo, Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta que, por conta do mencionado dispositivo, o intérprete "fica com a sua função delimitada pela letra da lei, sem poder ampliar nem restringir a norma jurídica, além de sua exata significação".[11] José Souto Maior Borges aduz que "o dispositivo não prescreve que as isenções somente devem ser interpretadas literalmente. É ponto de partida. Não ponto terminal da exegese".[12] Por sua vez, Renato Lopes Becho constata que o art. 111 "desorganiza a harmonia sistêmica do direito tributário" e, caso o Código Tributário Nacional venha a ser reformado, o melhor seria revogá-lo.[13] Ao passo que, Luís Eduardo Schoueri, ao analisar aspectos históricos da edição do enunciado, percebeu que não se visava conferir restrição ao alcance dos dispositivos relativos a benefícios fiscais, isto é, "literalmente' significaria 'sem qualquer restrição".[14]

Tendo em vista a aparente dissonância jurisprudencial – tanto judicial quanto administrativa – e, sobretudo, a falta de consenso doutrinário sobre a interpretação de dispositivos que veiculam hipóteses de desoneração da carga tributária, a relevância do tema e a justificativa para o seu estudo restam demonstradas.

Para tanto, o presente estudo seguirá o seguinte plano de abordagem: o trabalho encontra-se dividido em duas partes maiores, que, por sua vez, subdividem-se em capítulos. A primeira parte cuida da definição de interpretação literal e de benefício fiscal. Sem que se tenha uma definição precisa desses dois institutos jurídicos é impossível a consecução de uma conclusão plausível para a hipótese central desse trabalho, que é a delimitação dos critérios que devem servir de parâmetro quando da interpretação dos dispositivos relativos a benefícios fiscais. O primeiro capítulo trata da definição de interpretação literal para o Direito, ele justifica-se pelo fato de que existe dispositivo expresso no Código Tributário Nacional que faz referência à interpretação literal, cujo conteúdo prescritivo não é entendido

[11] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2º vol. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 230.
[12] BORGES, José Souto Maior. "Interpretação da isenção no código tributário nacional (CTN)". In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 325.
[13] BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 170.
[14] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 815.

de forma uníssona pelos tribunais nem pela doutrina. O segundo capítulo versa sobre a definição de benefício fiscal, ele justifica-se tanto porque a matéria a ser interpretada gera impactos no emprego dos argumentos interpretativos quanto porque é relevante para que se identifique quais são os dispositivos para os quais os parâmetros de interpretação traçados no trabalho serão válidos.

A segunda parte do presente estudo cuida da fixação dos critérios a serem verificados pelo intérprete e pelo aplicador quando da interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais. O terceiro capítulo trata da relação entre a interpretação e o Direito Tributário brasileiro, ele justifica-se para identificar as normas jurídico-tributárias que exercem função eficacial interpretativa sobre a legislação tributária, sendo relevante para a futura delimitação dos critérios de interpretação para os benefícios fiscais. O quarto capítulo versa sobre a interpretação do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ele justifica-se para definir tanto a matéria que o dispositivo visa a disciplinar quanto aos critérios de interpretação fixados por norma reconstruída a partir dele. O quinto capítulo trata da aplicação dos critérios de interpretação anteriormente identificados tendo em vista casos difíceis, ele justifica-se pelo fato de que nesses casos subsiste um entrechoque de resultados normativos que impactarão diretamente no âmbito de aplicação da norma desonerativa, levando-se em consideração, ainda, a atuação dos órgãos de julgamento.

PRIMEIRA PARTE
INTERPRETAÇÃO LITERAL E BENEFÍCIOS FISCAIS DEFINIDOS

> *"Law is something we do, not something we have as a consequence of something we do."* (BOBBIT, Philip. *Constitutional interpretation*. Oxford, Reino Unido; Cambridge, EUA: Blackwell, 1911, p. 24)

> *"O Direito é entendido como uma estrutura argumentativa por meio da qual são reconstruídas as alternativas semânticas possíveis de uma norma mediante critérios hermenêuticos. A norma jurídica, em geral, não contém um único sentido, mas alternativas semânticas e núcleos de significação, de maneira que a atividade do intérprete consiste em reconstruir alternativas decisórias por meio de uma atividade dinâmica e argumentativa. O Direito, nessa perspectiva, envolve, sobretudo, um problema argumentativo; e a interpretação uma atividade intermediária."* (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 170)

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A primeira parte do presente estudo objetiva responder a duas perguntas principais: o que é interpretação literal e o que são benefícios fiscais? O primeiro capítulo propõe-se, ainda que de forma concisa, a responder a primeira pergunta, de modo que trabalhará com categorias gerais de Direito referentes aos conceitos de "interpretação" e de "literal". O segundo capítulo propõe-se, igualmente de forma concisa, a responder a segunda pergunta, e para tanto abordará o tema sob a ótica do Direito Tributário brasileiro.

As considerações feitas neste breve introito da primeira parte do trabalho dedicam-se ao estabelecimento de algumas premissas fundadas na Filosofia do Direito e na Teoria Geral do Direito, que servem tanto à melhor delimitação do objeto deste trabalho, quanto ao próprio desenvolvimento do raciocínio que será sustentado ao longo dele. São quatro as premissas que lhe servirão de apoio.

A *primeira premissa* é de que o Direito exige objetividade para o controle da atividade do intérprete e do aplicador. A objetividade para o Direito pode ser representada por meio de pelo menos três elementos: em primeiro lugar, objetividade significa independência, tanto em relação do objeto para com o sujeito que o analisa, quanto em

relação do referido sujeito para com o mesmo objeto. Há, portanto, relação de interdependência entre esses dois elementos – objeto e sujeito. De um lado, o objeto de interpretação e aplicação deve existir independentemente do sujeito que irá exercer a atividade interpretativa e aplicativa; e, de outro lado, o referido sujeito deve adotar critérios imparciais, independentes do objeto e dos subjetivismos.[15]

Em segundo lugar, a objetividade para o Direito pode ser entendida no sentido de correção ou validade da tomada de decisão interpretativa e aplicativa. Conforme sustenta Gerald J. Postema, imputar uma decisão jurídica como correta ou válida implica reconhecer que ela *merece* ser aceita ou endossada com base em fundamentação jurídica robusta por um terceiro sujeito, independentemente daquele que a sustenta.[16] Nesse sentido, a decisão será objetiva quando o sujeito que a examina puder exercer análise crítica de forma articulada sobre suas conclusões, uma vez que o substrato jurídico que sustenta essas conclusões permite, não apenas confirmá-las, mas, inclusive, infirmá-las, por meio da construção de argumentos jurídicos igualmente articulados. Diferentemente, a decisão não será reconhecida como objetiva quando o sujeito que a analisa não puder, pela falta de substrato jurídico robusto, dela, verdadeiramente, concordar ou discordar. Esse sujeito poderá exercer, no máximo, aceitação ou oposição à decisão, mas sempre de forma desmotivada, o que, juridicamente, é o mesmo que não fazer.

Em terceiro lugar, o Direito, para ser objetivo, requer invariância, relativamente ao tratamento dispensado às matérias que são submetidas à sua análise. Para que este tratamento traga objetividade ao Direito ele deve ser igual às matérias que tratem de situações fáticas equivalentes, isto é, essas matérias devem receber não somente a mesma decisão interpretativa, mas também comungar da mesma estrutura argumentativa pela qual foi tomada a referida decisão. A objetividade para o Direito, nesse aspecto, decorre do controle intersubjetivo tanto das decisões que foram tomadas com base em fundamentação jurídica robusta e que devem ser aplicadas de forma isonômica, quanto da própria fundamentação e sua estrutura argumentativa, que também devem ser aplicadas para dar o mesmo tratamento aos diferentes indivíduos que compartilham da mesma situação fática.[17] Na lição de Matthias

[15] POSTEMA, Gerald J. "Objectivity fit for law". In LEITER, Brian (Ed.) *Objectivity in Law and Morals – Cambridge Studies in Philosophy and Law*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2001, p. 105-109.
[16] POSTEMA, Gerald J. "Objectivity fit for law". In LEITER, Brian (Ed.) *Objectivity in Law and Morals – Cambridge Studies in Philosophy and Law*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2001, p. 107-108.
[17] POSTEMA, Gerald J. "Objectivity fit for law". In LEITER, Brian (Ed.) *Objectivity in Law and Morals – Cambridge Studies in Philosophy and Law*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2001, p. 107-109.

Klatt, a intersubjetividade é uma referência de validade compartilhada, que difere o *estar* correto do mero *parecer estar* correto.[18]

A *segunda premissa* sobre a qual este trabalho se funda é a de que o Direito é duplamente indeterminado, pois, simultaneamente, de um lado, padece de equivocidade das suas fontes (textos normativos), que são ambíguas, complexas, implicativas e defectíveis; e, de outro lado, padece de indeterminação das suas normas, na medida em que o intérprete não tem como saber todas as normas que compõem o ordenamento jurídico, nem exatamente qual é o âmbito de aplicação de cada uma dessas normas.[19] Para Roberto J. Vernengo, os termos e expressões jurídicos são indiscutivelmente ambíguos e de difícil delimitação, porque em boa medida dispensam ou pouco utilizam termos de definição ostensiva primária.[20] Isto é, no Direito não é possível definir algo com base em mera indicação ostensiva. Não é possível, por exemplo, apontar para uma lei ou ver o princípio da igualdade com os olhos, pelo simples fato de que não existem fisicamente.

As causas da equivocidade dos textos, segundo Riccardo Guastini,[21] são os interesses de conflito entre as partes de um processo, os diferentes interesses de justiça dos intérpretes, os métodos interpretativos empregados e as divergências doutrinárias sobre a matéria, enquanto a causa da indeterminação das normas reside na vagueza dos predicados da linguagem natural. Ou seja, os termos que denotam classes são abertos (*open textured*) tanto porque não é possível determinar o conjunto de atributos que um objeto deve ter para que seja considerado de uma classe, quanto porque não é plenamente determinável a aplicação das consequências normativas de uma classe para casos difíceis ou duvidosos.[22]

A *terceira premissa* é de que, embora duplamente indeterminado, o Direito não é totalmente indeterminado. Como o Direito é formado por termos e expressões da linguagem ordinária replicadas em uma multiplicidade de documentos normativos, ele opera com significados mínimos que, de algum modo, densificam conteúdos que passam a ser aplicados por todos os usuários da linguagem jurídica.[23] Por exemplo, todos possuem uma definição

---

[18] KLATT, Matthias. *Making the law explicit: the normativity of legal argumentation*. Portland, EUA: Hart Publishing, 2008, p. 192.
[19] GUASTINI, Riccardo. "Interpretación y construcción jurídica". In *Isonomía*, n. 43, 2015, p. 11-48 (21-25).
[20] VERNENGO, Roberto J. *La interpretacion literal de la ley*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 19-26.
[21] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 62-67.
[22] LA TORRE, Massimo; PATTARO, Enrico; TARUFFO, Michele. "Statutory interpretation in Italy". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 213-256 (215).
[23] LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley: una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 179.

mínima do que seja tributo, salário, casamento etc. Com base nisso, Humberto Ávila constata que "o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso".[24]

A atividade de atribuição de significados a textos jurídicos encontra limites nos sentidos já consolidados por seus termos e expressões, seja no âmbito ordinário (significado comum-comum), seja no âmbito propriamente jurídico (significado comum-técnico). Há precisamente um marco de significado do texto jurídico ou uma moldura cognoscitiva, se valendo da ilustração utilizada por Hans Kelsen.[25] Nesse espectro delimitado de possibilidades, a partir do qual o intérprete reconstrói a norma, subsiste conhecido poder decisional por parte dele.[26] No entanto, o marco ou moldura de significados da norma se reportam ao próprio texto, que por sua vez possui termos e expressões que veiculam conceitos cujas definições, de alguma forma, estão incorporadas ao uso da linguagem, e estes conceitos servem de limite à interpretação.[27]

A *quarta premissa* é de que não há, no Direito, correspondência biunívoca entre disposição e norma.[28] A quantidade de dispositivos constantes dos documentos legais contrasta com o número de normas que serão reconstruídas a partir deles. É possível que exista a partir de uma mesma disposição uma pluralidade de normas, como é o caso da disposição constante do artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, a partir do qual são reconstruídas desde normas-principio (devido processo legal), quanto normas-regra (dever de ofertar ao postulante os meios adequados para sustentar sua posição perante o órgão julgador); ou, pelo contrário, é possível que uma norma seja reconstruída a partir de várias disposições, como por exemplo o princípio da segurança jurídica, que é reconstruído a partir, dentre outras, das disposições constantes nos Títulos I e II da Constituição Federal, que tratam dos princípios fundamentais do Estado brasileiro e dos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos. É possível, ainda, que haja norma produzida a partir de nenhuma disposição, mas diretamente da estrutura aplicativa do Direito, como é o caso dos postulados normativos da proporcionalidade e da razoabilidade; ou, finalmente, é possível

---

[24] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 53.
[25] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 387 e ss.
[26] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 393.
[27] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 76.
[28] GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990, p. 25 e ss.

que de uma disposição não se reconstrua norma alguma, como ocorre, por exemplo, com as expressões retóricas e textos repetitivos em documentos legais.

Estabelecidas as premissas, cuja pertinência será demonstrada ao longo do desenvolvimento do trabalho, passa-se à investigação das respostas às perguntas formuladas para esta primeira parte do trabalho.

CAPÍTULO I: INTERPRETAÇÃO LITERAL (ou *o que é interpretação literal?*)

> *"Toda interpretação de um texto há-de iniciar-se com o sentido literal. Por tal entendemos o significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral ou, no caso de que seja possível constatar um tal uso, no uso linguístico especial do falante concreto, aqui no da lei respectiva."* (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 450-451)

1.1 Acepções do vocábulo "interpretação"

As investigações que serão realizadas neste capítulo se justificam porque, de um lado, a interpretação literal é tida como sinônimo de interpretação estrita, restritiva ou de vedação à intepretação extensiva pela doutrina e pela jurisprudência brasileiras; e, de outro lado, porque o Código Tributário Nacional brasileiro, em seu artigo 111, utiliza a expressão "interpreta-se literalmente". Portanto, sem a definição de interpretação literal, seria impossível a reconstrução de um significado adequado para o referido dispositivo da legislação tributária e, por conseguinte, seria também impossível oferecer conclusões de como os dispositivos que tratam sobre benefícios fiscais devem ser interpretados.

O vocábulo "interpretação" é ambíguo,[29] pois – dentre outros sentidos possíveis – pode ser entendido tanto como a atividade de análise do texto para atribuição de significados, quanto como o produto desta referida atividade. Por este motivo, a doutrina costumou distinguir entre "interpretação-atividade" e "interpretação-produto",[30] sendo esta última o resultado do processo técnico-argumentativo promovido pela primeira.

---

[29] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 179; BARAK, Aharon. *Purposive interpretation in law*. Trad. Sari Bashi. Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 3.

[30] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 31-32.

É comum ouvir-se locuções do tipo: "é preciso que *se interprete* o dispositivo que trata das isenções tributárias" ou "o Superior Tribunal de Justiça *realizou interpretação* do artigo 43 do CTN". Nesses casos, o discurso refere-se à uma atividade a ser realizada ou que já fora realizada pelo intérprete. Em contrapartida, as locuções "o Supremo Tribunal Federal *adota interpretação extensiva* a respeito das imunidades tributárias" ou "o contribuinte *interpreta* renda como sendo o efetivo acréscimo patrimonial em um determinado espaço de tempo" reportam-se a resultados interpretativos, pois consolidam produtos de um processo interpretativo realizado pelo intérprete.

1.1.1 Interpretação como atividade ou processo

A interpretação como atividade ou processo será executada por algum indivíduo, mesmo que depois a argumentação empreendida se torne a interpretação comum de um tribunal, de um órgão administrativo ou até mesmo de uma associação doutrinária. Os indivíduos interpretantes de textos jurídicos podem ser divididos, principalmente, em quatro grupos: i) julgadores, sendo os membros do Poder Judiciário e dos órgãos administrativos de julgamento; ii) legisladores, sendo aqueles que elaboram as leis e os documentos jurídicos de forma geral; iii) doutrinadores, sendo aqueles que se debruçam sobre o texto jurídico sob a ótica da Ciência, notadamente os professores e pesquisadores; e iv) juristas (forense), sendo aqueles de formação jurídica que propõem soluções interpretativas para cada ocasião, geralmente em consonância com os interesses de seus representados, como é o casos dos advogados. As atividades exercidas por essas classes de intérpretes podem ser denominadas de, respectivamente: interpretação judicial, interpretação autêntica, interpretação doutrinal e interpretação forense.[31]

Todas essas interpretações podem (ou, em alguns casos, devem) exercer funções: i) cognitivas, pois ajudam no conhecimento do Direito; ii) decisórias, na medida em que estabelecem políticas de Direito e encaminham propostas de decisão aos órgãos de aplicação; e iii) criadoras, porque contribuem com a produção do Direito.[32] As interpretações doutrinal e forense são as mais amplas dentre as espécies, dado que podem atuar cognitiva,

[31] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 89-93; CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 58.
[32] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 179; GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 89-93.

decisória e criativamente, e ainda efetivar análises interpretativas em concreto e em abstrato, conquanto não produzam efeitos jurídicos imediatos.[33] Já a interpretação judicial, necessariamente, empreende função decisória com base em casos concretos e que acarretará efeitos jurídicos para as partes, para a generalidade (*erga omnes*) ou para administração pública em geral, a depender do órgão que processa a interpretação.[34] Enquanto a interpretação autêntica, em tese, é necessariamente decisória, em abstrato e promotora de efeitos jurídicos; não obstante seja possível tecer críticas às leis interpretativas que, de fato, criam Direito novo, em alguns casos retroagindo para situações consolidadas no tempo.

Tão relevante quanto saber quem realiza a atividade interpretativa, é saber em que consiste essa atividade. O jurista ao interpretar um dispositivo legal o faz no desiderato de obter o conteúdo e alcance (extensão) dos conceitos jurídicos presentes no texto. Karl Engisch ensina que o conteúdo é fornecido pela indicação das conotações conceituais – isto é, qualidades, características ou propriedades do conceito jurídico –, na medida em que o alcance ou extensão se dá com a subsunção de determinadas classes ou grupos de casos jurídicos a determinados conceitos jurídicos.[35] Por sua vez, Riccardo Guastini pontua que para o Direito interpretar é *decidir* o significado de um texto legal.[36] Logo, interpretar é produzir uma norma, isto é, atividade pela qual o intérprete assume a sinonímia entre os enunciados interpretante e interpretado.[37] A atividade interpretativa está dividida em três etapas de um mesmo processo, sucessivamente: i) análise textual; ii) decisão sobre o significado; e iii) argumentação.[38] Portanto, interpretar não é apenas uma dessas atividades, mas o conjunto delas. Mesmo que o intérprete não diga expressamente, ao reconstruir a norma a partir do texto legal, ele realiza as três etapas descritas, na medida em que a atividade

---

[33] ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo". In *Direito tributário atual*, vol. 29, 2013, p. 181-204 (202-203); RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008, p. 219.

[34] Para Aulis Aarnio. do ponto de vista organizacional, há diferença na atividade do juiz (dentro do sistema oficial) e do doutrinador (fora do sistema oficial). No entanto, no âmbito da atividade interpretativa, jurisprudência e doutrina possuem semelhanças. As funções da atividade doutrinária só são verificadas quando a argumentação sustentada possui praticabilidade jurídica. Assim, os doutrinadores precisam se comportar "como se" sofressem as mesmas limitações de fontes e princípios interpretativos que impactam os juízes. Nesta perspectiva, tanto juízes quanto doutrinadores possuem o dever de demonstrar o raciocínio jurídico fundamentado da argumentação e conclusão sustentadas, sob pena de descontrole jurídico e violação da segurança jurídica. (AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 19-24).

[35] ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8ª ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 126.

[36] GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990, p. 87.

[37] RATTI, Giovanni Battista. *Studi sulla logica del diritto e della scienza giuridica*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p. 62.

[38] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 32.

se refere a um texto (análise textual) para o qual é atribuído um significado (decisão) que, por sua vez, é suportado por proposições (argumentação).

Com efeito, a análise da atividade de interpretação jurídica confunde-se com a visão de Ciência do Direito tomada pelo intérprete. Não por acaso o desenvolvimento histórico da hermenêutica jurídica guarda relação com a acepção própria de Direito assumida pelos juristas.[39] As etapas sucessivas do processo interpretativo mencionadas, caso analisadas isoladamente, referem-se a essas diferentes concepções jurídicas.

A primeira acepção, denominada de teoria cognitivista, descritivista ou formalismo interpretativo,[40] identifica o desempenho gramatical sintático dos vocábulos empregados e suas relações de concordância, subordinação e ordem para extrair significados por meio de formas canônicas – centra-se, portanto, no texto interpretado. Nesta acepção, analisa-se a função gramatical dos vocábulos empregados no dispositivo legal e sua função lógica dentro do enunciado com o objetivo de identificar a estrutura sintática do texto, em atividade quase que mecânica. Com base nessa teoria, também conhecida como hermenêutica jurídica tradicional (filosofia da consciência),[41] a atividade de interpretar é precisamente *descobrir* o significado verdadeiro do enunciado, que na corrente mais radical seria unívoco e completamente determinado, como se o legislador tivesse concebido a norma e a envolvido com os termos e expressões do enunciado, tendo o intérprete o papel de *revelar* ou meramente *reproduzir* este significado original.[42]

No caso de se admitir essa primeira acepção como correta, estar-se-ia assumindo processo interpretativo no qual não existe nada além do texto para ser verificado, bastaria que se aplicassem as regras gramaticais da linguagem para que emergissem os significados possíveis da norma.[43] Esta acepção não deve subsistir, por violar algumas das premissas de Direito traçadas anteriormente. Primeiro, pois o Direito não se encerra no texto e na sua significação gramatical. Existem outros elementos, a exemplo de atos, fatos, costumes, finalidades etc. que seriam ignorados. Segundo, porque a teoria cognitivista em sua

---

[39] ALEXANDER, Larry. "All or nothing at all?". In *Legal Rules and Legal Reasoning*. Aldershot: Dartmouth, 2000, p. 329-376 (330).
[40] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 186; CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 161.
[41] FOLLONI, André Parmo. "Algumas anotações sobre a interpretação do Direito". In *Raízes Jurídicas*, vol. 4, 2008, p. 275-299 (277).
[42] RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008, p. 203.
[43] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 161.

modalidade radical sustenta a univocidade de sentido, renegando a equivocidade, ambiguidade e complexidade dos termos utilizados na elaboração dos enunciados. Terceiro, porque o objeto de estudo da Ciência do Direito não está prontamente e diretamente suscetível de conhecimento pelo intérprete, pelo contrário, na maior parte dos casos requer o manejo de métodos, argumentos e teorias para a circunscrição do objeto.[44]

A segunda acepção, denominada teoria não-cognitivista ou cética, pelo contrário, destaca a figura do intérprete e seu poder decisional, inclusive em detrimento das limitações textuais. Essa corrente entende a atividade interpretativa puramente como decisão sobre o significado: interpretar seria um processo eminentemente atributivo, e não descritivo, do sentido do texto normativo.[45] Isso se sucede, tanto do ponto de vista moderado, quando o intérprete realiza atividade descritiva para apurar os possíveis significados com base no texto, para então adscrever um dentre eles como sendo o mais correto, quanto do ponto de vista radical, no qual se admite total desapego do texto normativo para conferir ao intérprete o poder de escolha dentre qualquer significado que ele opte por ser o mais adequado, sem mesmo obedecer à prévia delimitação dos contornos gramaticais do texto.[46]

Essa segunda acepção não deve subsistir, pelas seguintes razões. Primeiro, porque assim como a interpretação não é só texto, também não é só contexto; é incabível, portanto, adscrever o significado ao completo arbítrio do intérprete, desrespeitando a premissa de objetividade no sentido de coerência e correção. Segundo, porque aqueles que sustentam a teoria cética acreditam na concepção totalmente valorativa do Direito, como se o ser humano fosse incapaz de fazer qualquer tipo de discernimento entre valorações pessoais e a atividade interpretativa, acabando por confundi-las,[47] o que leva, também, à violação da premissa de objetividade no sentido de invariância. Ainda que se reconheça dado poder decisório ao intérprete, o Direito não é totalmente indefinido, existem núcleos mínimos de significação que não podem ser desconsiderados ao alvedrio do intérprete.[48]

A terceira acepção, denominada de teoria eclética, mista ou cognitivista moderada, estrutura-se na prática discursiva do intérprete, que, com base no texto, racionaliza

---

[44] ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo". In *Direito tributário atual*, vol. 29, 2013, p. 181-204 (187).
[45] RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008, p. 205.
[46] ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo". In *Direito tributário atual*, vol. 29, 2013, p. 181-204 (185).
[47] GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 6ª ed. Trad. Flávio Paulo Meurer e Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2004, p. 426.
[48] ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 34; LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley: una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 182.

argumentos, técnicas e regras de prevalência para adscrever (escolher) um significado dentre os possíveis.[49] O texto e o intérprete deixam de ser os pontos de referência isolados para atuarem em conjunto. O intérprete promove a atividade interpretativa por meio de argumentos aplicados ao texto,[50] dele extraindo significados possíveis, aperfeiçoáveis pelas técnicas e regras de prevalência argumentativas que, ao final, ensejarão resultado interpretativo escolhido ou criado.

Essa concepção é a mais adequada porque resguarda as premissas de Direito anteriormente mencionadas, respeita a objetividade do Direito e reconhece sua dupla indeterminação, ao mesmo tempo que preserva sua mínima determinação. Com efeito, as normas jurídicas não são meramente descritas ou reveladas, mas reconstruídas a partir de núcleos de significados de dispositivos legais que, por sua vez, precisam ser conectados com elementos factuais no processo de aplicação. Reconstroem-se e aplicam-se sentidos normativos de acordo com regras de argumentação e postulados hermenêuticos (coerência substancial e formal) e aplicativos (proporcionalidade e razoabilidade).[51]

A hermenêutica jurídica e seus processos para determinar sentido e alcance das expressões do Direito revelam, em certa medida, relação de poder, uma vez que requerem do intérprete uma decisão interpretativa. Conforme constata Francisco J. Laporta, sobre a interpretação recai o peso de ser uma atividade argumentativa, que necessita dar razões para sustentar que os significados propostos pelo intérprete são os mais adequados.[52] Portanto, o estudo e delimitação de argumentos, técnicas e regras de prevalência interpretativos servem como controle da produção de sentidos normativos – não limitando o escopo de atuação do intérprete, mas sim a argumentação reconstruída para se chegar a um dado resultado interpretativo.

A interpretação jurídica trabalha, pois, por meio dos processos argumentativos que culminam com o convencimento de seus interlocutores.[53] A prática do Direito revela que a justificação das decisões interpretativas (sejam elas para descrever, adscrever ou criar sentidos) dependem de argumentos, na medida em que eles estabelecem elementos de justificação racional da interpretação jurídica e fundamentam premissas. Conforme aponta

---

[49] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (170 e ss.).
[50] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 192.
[51] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 156.
[52] LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley: una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 185.
[53] FOLLONI, André Parmo. "Algumas anotações sobre a interpretação do Direito". In *Raízes Jurídicas*, vol. 4, 2008, p. 275-299 (287).

Humberto Ávila, esse é o processo de justificação externa da norma, "mediante a qual são avaliados os argumentos empregados para decidir por uma interpretação em detrimento de outras".[54]

Com base nisso, pode-se afirmar que o processo interpretativo se estrutura em argumentos, técnicas e regras de prevalência, e que sem o controle intersubjetivo desses elementos estruturais, haveria violação ao requisito de objetividade do Direito. É preciso investigar o que esses elementos representam efetivamente, qual sua definição, para saber com mais precisão o que representa uma atividade interpretativa.

Em primeiro lugar, os argumentos são discursos com os quais se justifica, ou se dá razão para sustentar, uma conclusão ou uma decisão. Em outras palavras, são premissas de um raciocínio – que pode ser jurídico caso as razões ou justificativas a que fizerem referência digam respeito ao ordenamento jurídico.[55] Existem várias espécies de argumentos jurídicos, como por exemplo: linguísticos, que analisam o texto e sua estrutura sintática;[56] sistemáticos, que analisam o enunciado legal interpretado a partir da sua relação com outros enunciados legais a que tenha alguma correspondência;[57] históricos, que verificam o contexto no qual o enunciado legal foi introduzido no ordenamento;[58] genéticos, que investigam a *ratio legis* pela análise dos trabalhos preparatórios;[59] teleológicos, que buscam a finalidade objetiva subjacente ao enunciado legal (*mens legis*);[60] e consequencialistas, que analisam as consequências advindas da aplicação de determinado sentido do enunciado legal.[61]

E existem, também, várias formas de classificar esses argumentos interpretativos no Direito. É possível distinguir os argumentos jurídicos interpretativos em duas grandes classes: i) os argumentos institucionais, que são construídos com base em atos oficiais,

---

[54] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (158).
[55] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 225.
[56] PECZENIK, Aleksander; BERGHOLZ, Gunnar. "Statutory interpretation in Sweden". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 311-358 (314).
[57] PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 314.
[58] BANKOWSKI, Zenon; MACCORMICK, D. Neil. "Statutory interpretation in United Kingdom". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 359-406 (367).
[59] TROPER, Michel; GRZEGORCZYK, Christophe; GARDIES, Jean-Louis. "Statutory interpretation in France". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 171-212 (179).
[60] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 205-206.
[61] MACCORMICK, Neil. "On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin". In *New York University Law Review*, vol. 58, nº 2, 1983, p. 246.

como, por exemplo, as leis, os decretos e as sentenças; e ii) os argumentos não-institucionais, que são aqueles que advêm de apelos não-oficiais, que são concebidos pelo próprio clamor de justiça. Os argumentos institucionais, por sua vez, podem sofrer subclassificações em argumentos imanentes, quando resultarem do ordenamento jurídico atual, e argumentos transcendentes, quando não mantiverem relação com o ordenamento vigente, mas a disposições passadas ou documentos que serviram de base para confecção das fontes do Direito.[62] Diz-se, portanto, que os argumentos linguísticos e sistemáticos, por exemplo, são tipos de argumentos imanentes, porque estão ligados ao texto normativo vigente. Enquanto os argumentos históricos e genéticos fazem parte da subclasse de argumentos transcendentes, porque se reportam ao contexto de criação da época do ato oficial ou aos documentos preparatórios que lhe deram suporte.

Em segundo lugar, as técnicas são conjuntos de procedimentos pelos quais os argumentos são construídos. No processo de interpretação jurídica, as técnicas são responsáveis pela "montagem" dos argumentos que sustentarão uma decisão interpretativa. As técnicas utilizadas na interpretação jurídica podem ser as mais variadas, como, por exemplo: técnica *a contrario*, também conhecida como argumento *a contrario*, que rechaça extensões do sentido literal do dispositivo por meio da exclusão de sentidos reconstruídos por elementos não expressos pelo legislador;[63] técnica de pressuposição, que parte de elementos dados pelo intérprete à margem do texto legal para determinação de seu sentido normativo; e técnica de dissociação, que é responsável pela restrição do significado da norma pelo emprego de uma distinção não prevista no texto do dispositivo para criação, por exemplo, de critérios para aplicação da norma abstraídos de uma pretensa "vontade do legislador".[64]

Em terceiro lugar, as regras de prevalência são enunciados prescritivos que classificam ou estratificam os argumentos interpretativos com base na sua importância axiológica relativamente ao ordenamento jurídico.[65] O alinhamento dos argumentos deve ser

---

[62] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (161-162).
[63] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 202.
[64] RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008, p. 304.
[65] PECZENIK, Aleksander; BERGHOLZ, Gunnar. "Statutory interpretation in Sweden". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 311-358 (332-333).

feito com base:[66] i) nas concepções gerais de Direito, isto é, justiça, segurança jurídica e adequação; ii) nas concepções lógico-formais de Direito, ou seja, unidade, consistência e coerência; e iii) nas próprias normas oriundas do ordenamento jurídico, sobretudo as normas constitucionais principiológicas, como os princípios da separação dos poderes, democrático, Estado de Direito, igualdade e segurança jurídica.[67]

Essa disposição axiológica que as regras de prevalência exercem nos argumentos interpretativos acaba por classificá-los,[68] tendo uns maior relevância que outros, devendo, portanto, prevalecer como resultado interpretativo em consonância com os critérios de seleção acima referidos.[69] O princípio do Estado de Direito e o princípio democrático, por exemplo, atribuem relevância aos argumentos linguísticos e sistemáticos em detrimento de argumentos históricos e genéticos, pois aqueles reconduzem a atividade interpretativa de forma mais eficiente ao ordenamento vigente, privilegiando o texto legal aprovado pelos representantes eleitos pelo povo dentro da sistemática formal de elaboração de leis. Este raciocínio permite inferir que os argumentos institucionais prevalecem em relação aos argumentos não-institucionais, ao passo que os argumentos institucionais imanentes prevalecem em detrimento dos argumentos institucionais transcendentes.

Dito isto, pode-se concluir, ainda que preliminarmente, que a atividade interpretativa ou o processo interpretativo consiste na prática discursiva estruturada, que, com base no texto, racionaliza argumentos, técnicas e regras de prevalência para em alguns casos descrever o significado, e, em outros casos, adscrever (escolher) um significado dentre os possíveis. O intérprete tem papel proeminente, conquanto adstrito às possibilidades textuais e ao grau de fundamentação dos argumentos suscitados perante o ordenamento jurídico.

Ademais, a atividade interpretativa não se confunde com a atividade de *criação* de norma jurídica. Segundo ensina Riccardo Guastini, a doutrina costuma denominar a atividade de "construção jurídica", que corresponde à criação de normas jurídicas, também como uma atividade interpretativa (interpretação criadora).[70] No entanto, esta afirmação

---

[66] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (174).
[67] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 355.
[68] AARNIO, Aulis. "Statutory interpretation in Finland". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 123-170 (149).
[69] PECZENIK, Aleksander; BERGHOLZ, Gunnar. "Statutory interpretation in Sweden". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 311-358 (332).
[70] GUASTINI, Riccardo. "El realismo jurídico definido". Trad. Álvarez Núñes Vaquero. In NÚÑEZ, Álvaro (Coord.). *Modelando la ciencia jurídica*. Lima: Palestra Editores, 2014, p. 87-114 (94).

considera a atividade interpretativa em seu sentido amplo, que se difere da atividade interpretativa em sentido estrito, cujos limites remontam à atribuição de significados aos textos (descrever e adscrever). Embora para ambas o emprego de argumentos represente etapa imprescindível, a atividade de construção jurídica é responsável pela introdução de sentidos novos e não usuais no ordenamento jurídico,[71] enquanto a atividade interpretativa atém-se à atribuição de significado a um texto.

Essa distinção é relevante para este trabalho, porque a utilização de determinados argumentos para a realização, por exemplo, de integrações analógicas – operação que envolve a criação de norma jurídica – será considerado vedado por mandamento reconstruído a partir do Código Tributário Nacional, na parte em que disciplina a interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais. Não se pode dizer, portanto, que a definição alcançada, neste tópico, de atividade interpretativa é incongruente com a conclusão que se chegará adiante acerca das limitações à interpretação de dispositivos que dispõem sobre os benefícios fiscais.

Uma vez realizadas essas breves considerações, pode-se passar ao tópico seguinte, que investiga a interpretação como produto ou resultado.

1.1.2 Interpretação como produto ou resultado

Foi dito que a interpretação como atividade não é um mero processo mental, eminentemente subjetivo, mas uma prática discursiva estruturada, que permite o controle intersubjetivo e que é compatível com a premissa traçada de objetividade do Direito. Este controle opera tanto sobre as etapas de estruturação da argumentação pelas técnicas e regras de prevalência – até porque dificilmente o intérprete as separa de forma clara ou mesmo as expressa –, quanto, ou sobretudo, sobre o produto ou o resultado interpretativo advindo da atividade levada a cabo pelo intérprete. A interpretação nesta acepção tem como elemento estrutural os enunciados interpretativos, que se diferem quanto à função que exercem (enunciados interpretativos *stricto sensu*) e quanto à significação que representam (significados atribuídos aos textos).[72]

---

[71] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 49.
[72] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 51.

O enunciado interpretativo é o próprio discurso do intérprete mediante o qual se atribui significado a um texto legal, reconstruindo-se uma norma jurídica. Os enunciados interpretativos podem exercer as seguintes funções:[73] i) enunciados de subsunção, que fazem a relação entre uma entidade individual (fato, evento, sujeito) e uma classe (grupo), ou de uma classe menor perante a uma classe maior, como no exemplo "circular mercadoria (evento) é fato gerador do ICMS (classe)"; ii) enunciados cognitivos, que reconhecem um significado prevalente na linguagem jurídica, a exemplo de quando o Supremo Tribunal Federal decidiu que "renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial";[74] iii) enunciados decisórios, que escolhem um significado dentre outros possíveis com base em regras de prevalência, como quando o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que "a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*)",[75] o que representa uma decisão em relação aos sentidos possíveis do vocábulo "livro" empregado pelo dispositivo constitucional; e iv) enunciados criativos ou formulações criativas (caso se adote visão ampla de atividade interpretativa), que criam significados com base em sentidos não usuais da linguagem corrente e técnica, como por exemplo, ao fixar a mesma tese de repercussão geral que conferiu imunidade ao livro eletrônico, o Tribunal definiu sua aplicação também para os aparelhos leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), sob o argumento de que "vocábulo 'papel' não é essencial ao conceito desses bens finais",[76] criando um significado novo ao vocábulo constitucional.

Os significados atribuídos aos textos são as definições que os textos passam a representar após a delimitação dos enunciados interpretativos. Os significados podem ser, dentre outros, dos seguintes tipos: i) restritivo, que se dá, geralmente, pelo uso da técnica de dissociação, para se chegar ao resultado incontroverso do sentido literal do texto, como quando, retomando o exemplo citado acima, caso o Supremo Tribunal Federal tivesse definido que o vocábulo "livro" significa somente as obras encadernadas e ordenadas em folhas de papel, retiraria do âmbito de aplicação da norma situações controversas, como o livro eletrônico; ii) extensivo, que se dá, geralmente, pelo emprego de técnicas como do argumento *a fortiori* para se chegar a resultado maior do que aquele aferido pelo sentido

[73] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 51-53.
[74] Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE 89.791, Relator Ministro Cunha Peixoto, *DJ* 20.10.1978.
[75] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, julgamento conjunto RE 330.817 e RE 596.676, Relator Ministro Dias Toffoli, *DJe* 18.12.2017.
[76] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, julgamento conjunto RE 330.817 e RE 596.676, Relator Ministro Dias Toffoli, *DJe* 18.12.2017.

literal do texto, a exemplo do resultado que o Supremo sustentou no precedente citado, no qual, por meio de extensão teleológica, incluiu o livro eletrônico no âmbito de aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição; e iii) estrito, que se dá, geralmente, pelo uso da técnica *a contrario* para se chegar à conclusão de que o texto tem a mesma abrangência do sentido literal, como seria o caso de o Supremo não considerar imune o *e-reader* pelo fato de que "aparelho leitor de livro eletrônico" não compõe o âmbito de significados usuais do vocábulo "papel".

Segundo Pierluigi Chiassoni, o estabelecimento do resultado interpretativo tanto cumpre uma exigência teórica quanto resolve uma exigência prática.[77] De um lado, o resultado interpretativo cumpre a exigência teórica ao substituir disposições categóricas por normas explícitas em forma de enunciados condicionais; de outro lado, resolve-se a exigência prática ao apresentar a solução para uma determinada *quaestio iuris*, por meio de adições, substituições, eliminações ou reconstruções teórico-dogmáticas em relação ao significado *prima facie* da disposição.

Dito isto, pode-se concluir, ainda que preliminarmente, que o produto interpretativo ou resultado interpretativo consiste no discurso externado pelo intérprete, cujo conteúdo equivale à norma reconstruída a partir das disposições. Os enunciados interpretativos podem ser classificados quanto à função e quanto aos significados que atribuem aos textos.

1.2 Acepções do vocábulo "literal"

Exposto de forma concisa os sentidos do vocábulo "interpretação", passa-se à análise, também concisa, da acepção do vocábulo "literal". Após esta investigação, poder-se-á chegar à conclusão, nos capítulos seguintes, do que significa interpretação literal ou método interpretativo literal.

Tecla Mazzarese demonstra que, historicamente, os juristas recorrem à literalidade do texto para negar (ou ignorar) a discricionariedade característica do Direito. De acordo com Mazzarese, os defensores desta tese sustentam que o apego gramatical ao texto legal seria capaz de dirimir as interpretações dúbias, desaguando na concepção de "total segurança jurídica".[78] O significado literal dos textos é tema estudado tanto pela Filosofia da

[77] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 141.
[78] MAZZARESE, Tecla. "Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (611).

Linguagem, quanto pela Filosofia e Teoria Geral do Direito, uma vez que a ciência jurídica utiliza a linguagem para construção de suas fontes (lei, jurisprudência e doutrina).[79] O raciocínio do trabalho, portanto, parte de apontamentos filosófico-linguistas para então passar às abordagens jurídicas do tema, o que é natural dado que o Direito se valeu das investigações filosóficas no âmbito da linguagem para traçar suas definições de "literal" e "significado literal".

1.2.1 Literalidade na filosofia da linguagem

Literalidade é o traço característico que torna o significado de um texto como "literal", independentemente da forma como esse texto é expressado (escrita, fala etc.). Literalismo, por sua vez, é a corrente filosófico-linguista que defende ser possível reconstruir a partir do texto um significado literal, isto é, a corrente daqueles que suportam a noção de que a análise da literalidade é capaz de reconstruir um significado plausível ao texto, mesmo que esse significado seja apriorístico ou seja descartado no futuro. Há, por outro lado, uma outra corrente filosófico-linguista (antiliteralismo) que rechaça a existência de qualquer significado literal, pois, segundo ela, a reconstrução de um significado sempre dependeria de uma investigação contextual. Estas primeiras definições ajudam a demarcar duas conclusões relevantes: em primeiro lugar, a de que o debate filosófico-linguista traçado entre o literalismo e o antiliteralismo gira em torno da influência dos contextos na definição de significados do texto, o que leva, em segundo lugar, à conclusão de que a definição de significado literal em disputa é a de um significado livre de contexto ou *acontextual*.

Tanto o literalismo quanto o antiliteralismo possuem subdivisões que distinguem correntes mais radicais e outras mais moderadas. O literalismo radical é baseado na noção de *princípio composicional* defendida por Gottlob Frege, conforme explica Marcelo Dascal,[80] de que o significado do texto pode ser completamente determinado pelo significado das palavras que o compõem e pelas regras sintáticas de composição. A tradição iniciada pelo referido autor levou uma corrente de filósofos da linguagem a investigar os critérios necessários e suficientes para a caracterização desse significado literal imanente dos termos e expressões empregados nos textos. De outro lado, o antiliteralismo radical é baseado na

[79] BARAK, Aharon. *Purposive interpretation in law*. Trad. Sari Bashi. Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 7.
[80] DASCAL, Marcelo. "Defending literal meaning". In *Cognitive Science*, n. 11, 1987, p. 259-281 (260).

noção do *princípio da relatividade do significado literal* defendida por John Searle[81] de que o significado literal é relativo e depende das suposições de fundo (*background assumptions*), mesmo em construções textuais simples. A depender das suposições levadas em conta pelo intérprete há alteração do significado literal, daí John Searle afirmar que o significado literal é relativo, porque essas suposições, que também estão conectadas aos pré-conceitos de cada intérprete, alteram a própria definição de significado literal, sendo impossível dizer que existe um único significado literal *acontextual*.

Assim, o literalismo e o antiliteralismo radicais discordam quanto à própria existência de um significado literal que possa ser abstraído de forma acontextual dos textos. Já suas correntes moderadas não divergem sobre essa existência, mas sobre o que realmente representa este significado literal e sua utilidade. De um lado, o antiliteralismo moderado trabalha com o isolamento do significado literal em relação a outros tipos de significado, defendendo a investigação orientada pelo contexto, tanto no nível sintático com o exame dos dêiticos, que possuem significados contingentes pela presença de expressões auto-referenciais (como eu, aqui, hoje, isto, aquilo etc.), quanto no nível semântico com o exame de ambiguidades e vagueza textual, e no nível pragmático com o exame de teorias como do ato de fala e significado pelo uso. Assim, o antiliteralismo moderado (também chamado de contextualismo moderado) relativiza a utilidade de um significado acontextual que não se mostra apto à determinação completa dos textos. De outro lado, o literalismo moderado, defendido por Marcelo Dascal, ao invés de restringir a definição de significado literal a uma única condição necessária e suficiente (a exemplo do princípio composicional defendido por Gottlob Frege), assume que todos esses critérios contribuem para a formulação de um significado literal mais abrangente que, inclusive, abarca considerações de co-texto e de contexto.[82]

A análise contextual verifica os elementos extratextuais que influenciam na tomada de decisão sobre os sentidos dos textos, quais sejam fatores históricos, situacionais, políticos, dentre outros. Ao passo que, a investigação do co-texto analisa elementos textuais que antecedem e sucedem determinado texto em análise, é o que se denomina de "contexto verbal".[83] Nas fontes normativas este tipo de análise é comum, pois os dispositivos de uma mesma fonte (lei, por exemplo) estão interligados. O sentido literal envolveria, portanto, a

[81] MAZZARESE, Tecla. "Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (604-607).
[82] DASCAL, Marcelo. "Defending literal meaning". In *Cognitive Science*, n. 11, 1987, p. 259-281.
[83] POGGI, Francesca. "The myth of literal meaning in legal interpretation". In *Analisi e Diritto*, v. 2013, p. 313-335 (314-315).

sintaxe do texto avaliado e o estudo do seu co-texto, que são os demais elementos verbais da mesma fonte (outros enunciados ou orações contidos no mesmo documento).

Embora a composicionalidade não seja suficiente para fornecer uma determinação completa do significado literal, ainda é uma fonte de informação usada na construção do significado literal do texto. Essa descrição menos formal do significado literal permite que se incluam, como parte dos significados literais dos textos, aspectos do significado, como sugestões e significados emotivos.[84] Cada um desses aspectos do significado converge com a composicionalidade para produzir o literal, o que, nos dizeres de Marcelo Dascal, seria o *significado convencional* do texto, isto é, o significado *convencionalmente* associado ao texto em virtude das regras de linguagem, que é cristalizado no seu uso. Esse nível de representação semântica desempenha um papel obrigatório no processo de levar os intérpretes a identificar os significados contextualmente apropriados dos enunciados. Desta forma, o autor ensina que, no literalismo moderado, o significado literal admitiria outras etapas subsequentes dentro do processo interpretativo, atuando como base para o desenvolvimento da atividade ao identificar os itens relevantes para a busca da informação contextual.[85]

As correntes filosófico-linguistas a respeito da investigação da literalidade dos textos são amplamente empregadas na análise de textos jurídicos. Os avanços da filosofia da linguagem, de alguma forma, repercutiram no Direito, em especial relativamente à definição de interpretação literal, que é tradicionalmente conectada com o ideal de segurança jurídica perseguido pelo Direito.

1.2.2 Literalidade no Direito

Conforme ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr., com o advento da dogmática hermenêutica, a *validade* deixa de ser o ponto fulcral de investigação dos juristas. A sistematização do conhecimento hermenêutico, sobretudo com o desenvolvimento da filosofia da linguagem, faz com que o Direito passe a se ater à *decisão do sentido jurídico*.[86] A partir de então, surge um crescente movimento de estudo da argumentação jurídica com

---

[84] GIBBS JR., Raymond W. "Marcelo Dascal and the literal meaning debates". In WRIGLEY, Michael B. (Ed.). *Manuscrito Revista Internacional de Filosofia – Dialogue, Language, Rationality: Festschrift for Marcelo Dascal*. Vol. XXV(2). Campinas: CLE/Unicamp, 2002, p. 199-224 (205).
[85] DASCAL, Marcelo. "Defending literal meaning". In *Cognitive Science*, n. 11, 1987, p. 259-281 (262).
[86] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 285.

objetivo de sistematizar os métodos e técnicas para obtenção da decisão dita "prevalecente". As teorias da validade da norma não investigavam a fundo o processo interpretativo. O Direito era visto a partir de uma concepção *cognitiva-declaratória*, cabendo ao intérprete oficial a mera exteriorização dos significados próprios e manifestos dos termos e expressões empregados no texto da lei.

Esta concepção jurídica, rechaçada pelas premissas traçadas na primeira parte deste trabalho, é ressonância das teorias da linguagem mais tradicionais, que defendiam a literalidade de forma radical: o significado unívoco extraído do texto pelo emprego de regras de linguagem. Nesse caso, a interpretação é praticamente a construção de um silogismo formal (premissa maior, premissa menor e conclusão). Em um primeiro momento, o Direito se vale dessa concepção para defender seus próprios ideais, em especial a segurança jurídica. O significado literal para o Direito é a fronteira da qual o intérprete não pode ultrapassar, é o limite preciso da arbitrariedade. São três os principais motivos dessa quase *crença* jurídica em favor do significado literal dos textos legais: a) importância do legislador ao fixar as diretivas que devem ser seguidas na interpretação e na aplicação do Direito; b) a concepção dos juízes e demais operadores do Direito que pautam suas atividades nessas diretivas legislativas, seguindo-as "na literalidade"; e c) a importância que os jusfilósofos atribuem ao significado literal e à interpretação literal mesmo reconhecendo seus problemas, como quando sustentam a função descritiva da dogmática jurídica.[87]

No entanto, em um segundo momento, a evolução das teorias linguísticas no âmbito da filosofia da linguagem também encontra forte ressonância no campo do Direito. Surge uma nova concepção a partir da qual os juristas interpretam o Direito, conhecida como *decisória-constitutiva*. Esta concepção funda suas balizas na ideia de que a interpretação jurídica se consubstancia, nos limites traçados pelo próprio Direito, em um ato de escolha fundamentada do intérprete. Isto é, o silogismo formal alegado pelos descritivistas não está no processo interpretativo, mas no processo aplicativo. Ocorre que, a definição dessas premissas (o que Jerzy Wróblewski chama de *justificação externa* da norma) requer a atividade interpretativa, pois a premissa maior do raciocínio silogístico é mesmo a norma reconstruída do texto jurídico. Assim, a literalidade em sua concepção tradicional perde força, em busca da investigação incessante dos contextos, feita pelos próprios juristas. A

[87] MAZZARESE, Tecla. "Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (598).

importância da procura pelos fatos, meios de prova e suas valorações,[88] da qual o Direito se ocupa, nada mais é do que a identificação do significado por meio de um campo amplo de investigação: a norma é reconstruída pelo emprego de uma série de argumentos, inclusive os de natureza linguística (sintáticos e semânticos).

Esta evolução da concepção que se tem sobre o Direito não quer dizer, contudo, que agora a segurança jurídica não é mais um ideal fundante do Direito ou que ela perdeu sua relevância para os juristas, nem quer dizer que o Direito rechaça um significado literal dos textos. Pelo contrário, a segurança jurídica continua sendo um imperativo do Direito, valor a que se propõe tanto os ordenamentos jurídicos modernos quanto a doutrina que os analisa; e, de igual modo, o significado literal continua sendo aceito pelos juristas e defendido pela doutrina na interpretação de determinados textos jurídicos.[89] O que se alterou, de fato, foi a visão mais radical da abordagem desses temas: da mesma forma que outros ideais do Direito foram ombreados à segurança jurídica, também outros métodos de interpretação dos textos foram trabalhados além do método literal. Tanto o Direito passou a englobar novos temas, regulando novas situações, quanto a interpretação passou a englobar novos métodos interpretativos, compatíveis com a atualização que os textos jurídicos ganharam com o passar do tempo.

Nesse sentido, a compreensão de significado literal não está mais ligada nem à tradicional visão literalista radical, nem é totalmente relativizada pelos contextos conforme sustenta o antiliteralismo radical. A corrente mais moderada no literalismo é a que melhor se adequa, em primeiro lugar, às premissas de Direito traçadas neste trabalho e, em segundo lugar, à teoria eclética, mista ou cognitivista moderada defendida anteriormente. Isto porque o literalismo moderado, de um lado, acredita que os termos e expressões empregados no texto objeto de interpretação podem possuir significado literal, assim entendido o significado *convencional* pelo uso da linguagem[90] reconstruído por meio tanto da análise linguística quanto das considerações mínimas de co-texto e contexto; e, de outro lado, é ciente de que este significado *convencional* nem sempre é o mais adequado, podendo o processo interpretativo enveredar por outras searas a partir de uma variedade de contextos: teleologia, história, política, social etc. Tem-se, portanto, que o literalismo moderado é a corrente filosófico-linguista que melhor contribui para a análise do Direito hoje, na medida em que é

---

[88] ÁVILA, Humberto. "Interpretación de las leyes". In MATUS, Jean Pierre (Coord.). *Beccaria 250 años después dei delitti e delle pene*. Montevidéu; Buenos Aires: Editorial B de F, 2011, p. 61-70 (63).
[89] ZULETA-PUCEIRO, Enrique. "Statutory interpretation in Argentina". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 29-71 (46).
[90] LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley: una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 180.

reconhecido na filosofia da linguagem como uma evolução das teorias da linguagem até então existentes, e que contempla a operação interpretativa da forma como ela se dá no âmbito jurídico.

O acoplamento entre a filosofia da linguagem e o Direito não é completo sem o exame detido do que os juristas chamam de *método interpretativo literal*. Somente a par desta perspectiva é possível, verdadeiramente, definir o que se entende como significado literal no Direito. Esta investigação é o propósito do tópico seguinte.

1.3 Método interpretativo literal

Os *métodos de interpretação* são instrumentos argumentativos que reconstroem as bases das premissas nas quais se fundam os diferentes tipos de significados.[91] Por exemplo, o significado literal de um texto jurídico é reconstruído com base no *método interpretativo literal*, que pode ser definido como o conjunto de argumentos e técnicas que levarão o intérprete àquele resultado. Nesse sentido, para que seja possível identificar e considerar válido um resultado interpretativo literal, é necessário que o intérprete – ou seja, aquele que reconstruiu aquele significado – esteja apto a comprovar o método que foi utilizado para se chegar àquele fim, quais argumentos foram empregados e qual o grau de pertinência entre esses argumentos e o resultado final do processo interpretativo. Sem a demonstração do método não há como o resultado ter validade. Por isso a crítica, sempre pertinente, de que a falta de transparência argumentativa na construção do raciocínio jurídico equivale à falta de justificação, da qual decorre a arbitrariedade e o descontrole intersubjetivo.[92]

O *método interpretativo literal* terá como resultado o *significado literal*. A doutrina costuma denominar os dois, atividade e resultado, de *interpretação literal*,[93] expressão, diga-se de passagem, utilizada pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 111 – o que será estudado com mais detalhes à frente. A compreensão de um ou de outro, isto é, do método literal ou do significado literal, é o mesmo, pois a partir da definição do significado é possível também se chegar ao método empregado. Portanto, para o que interessa a este tópico, a

[91] SAVIGNY, Friedrich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2001, p. 10.
[92] AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 19-24; PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 166-167.
[93] PRESA, María Concepción Gimeno. "La interpretación literal de la ley". In *Anuario de filosofía del derecho*, n. 20, 2003, p. 131-150 (139).

definição do *método interpretativo literal* pode ser alcançada pelo estudo tanto do que a doutrina chama de *método literal* quanto do que é denominado por ela de *significado literal*.

Numa identificação prévia das posições doutrinárias, é possível se chegar a um sem-número de acepções possíveis de interpretação literal. Na literatura jurídica, interpretação literal pode significar, dentre outras: interpretação irreflexiva, abstrata, formal, linguística, gramatical, imediata, óbvia, ordinária, patente, textual, própria, semântica, semiótica, expressa, não-corretiva, acontextual, aparente e estrita.[94] Esta constatação *prima facie* indica uma conclusão forte de que não há, no Direito, um sentido unívoco de interpretação literal, tanto porque o vocábulo "literal" é plurissignificativo, quanto porque os juristas adotam posições distintas a respeito da atividade de interpretação, conforme demonstrado anteriormente.

Contudo, superadas essas dificuldades apriorísticas – que se impõem e que são problemas reais de determinação da definição de interpretação literal – ainda assim é possível identificar alguns pontos de encontro dessas diferentes correntes doutrinárias. Com efeito, o que as diversas concepções de interpretação literal sustentam é uma forma de relacionar o resultado interpretativo com o texto, seja nos reflexos da mera leitura textual (óbvia, patente, própria, irreflexiva, expressa, imediata), seja no método de análise de um determinado texto (linguística, gramatical, textual, semiótica).

A despeito das variadas denominações empregadas pela doutrina, subsiste, entretanto, uma certa concordância de que, em primeiro lugar, a interpretação literal no Direito é determinada pelo significado obtido por meio de regras gramaticais do texto e, em segundo lugar, pelos elementos do co-texto; ambos analisados sob o ponto de vista de premissas jurídicas triviais, tais como segurança jurídica, igualdade e justiça. Esta é a forma jurídica do *literalismo moderado*, denominada por Francesca Poggi de *legal textual meaning*.[95] Nesse sentido, a primeira etapa de busca pelo significado linguístico contempla a ligação próxima da interpretação literal com os significados próprios de cada um dos termos e expressões que compõem o enunciado. Em seguida, numa segunda etapa, há análise

---

[94] Dentre outros: GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 109-111; MAZZARESE, Tecla. "Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (614); POGGI, Francesca. "Significado literal: una noción problemática". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 30, 2007, p. 617-634 (620-624); SESMA, Victoria Iturralde. *Interpretación literal y significado convencional: uma reflexión sobre los limites de la interpretación jurídica*. Madrid: Marcial Pons, 2014, p. 53-66; VERNENGO, Roberto J. *La interpretacion literal de la ley*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

[95] POGGI, Francesca. "The myth of literal meaning in legal interpretation". In *Analisi e Diritto*, v. 2013, p. 313-335 (320).

do co-texto, isto é, do microssistema jurídico relevante para uma dada interpretação, formado por todas as proposições e textos legais tomados como referência.

A referida análise do co-texto não é única e horizontal, mas complexa e vertical. Existem vários níveis de abordagem co-textual, na seguinte ordem: i) análise de outros enunciados da mesma seção do diploma normativo no qual o enunciado que está sendo interpretado está contido; ii) análise de outras seções desse mesmo diploma normativo; iii) análise de enunciados de outros diplomas normativos; e iv) análise de princípios jurídicos, sobretudo constitucionais. Esses diferentes níveis não são passos necessários de toda interpretação literal. Para que o intérprete passe de um nível para outro deve haver a constatação de algum problema de equivocidade ou de indeterminação. Via de regra, os primeiro e segundo níveis são utilizados para determinação de elementos linguísticos que indicam lugar, tempo e sujeitos (dêiticos) ou para resolver questões relacionadas à má-construção textual do enunciado. Enquanto os terceiro e quarto níveis são sintomáticos de problemas mais graves, ou seja, de formas mais acentuadas de equivocidade e indeterminação dos termos e expressões do enunciado. Esses últimos níveis nunca são operados automaticamente pelo intérprete, requerem, contudo, uma extensão de sua discricionariedade, especialmente no que se refere ao emprego de princípios jurídicos.[96]

Assim como o literalismo moderado, no âmbito da filosofia da linguagem, trabalha com a concepção de interpretação literal como método de reconstrução de significado a partir das regras de linguagem e do co-texto que leva a um significado usual (*convencional*), a interpretação literal para o Direito também usa os mesmos métodos de reconstrução dos significados dos termos e expressões utilizados nos diplomas normativos pelo uso incorporado (regras da linguagem e co-texto), que se torna *convencional*. De igual modo, no campo do Direito este é sempre o primeiro passo para atribuição de significado a um texto.[97]

Nesse sentido, Aleksander Peczenik destaca que a interpretação literal é uma "descrição clarificadora" do dispositivo em concordância com os sentidos usuais da

[96] POGGI, Francesca. "The myth of literal meaning in legal interpretation". In *Analisi e Diritto*, v. 2013, p. 313-335 (320-321).

[97] Nesse sentido, dentre outros: AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: um tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1991, p. 118; BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 200; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 200; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 450; SCHAUER, Frederick. "The interpretation of statutes". In *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge, EUA; Londres: Harvard University Press, 2009, p. 166; VERNENGO, Roberto J. *La interpretacion literal de la ley*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 111.

linguagem ordinária geral ou legal.[98] Por sua vez, Pierluigi Chiassoni aponta que a interpretação literal reúne tanto os elementos advindos das regras gramaticais (sintática e semântica) quanto os elementos provenientes dos sentidos usuais comuns e jurídicos dos enunciados.[99] Isto é, a interpretação literal, na verdade, faz referência tanto ao uso "comum-comum" (significado corriqueiramente empregado pelos falantes daquela língua) quanto ao uso "comum-técnico" (significado empregado pelos especialistas) das palavras, combinados às regras gramaticais da língua natural na qual estão formulados os enunciados. As duas abordagens da usualidade devem ser válidas para a interpretação literal porque, conforme sustenta Karl Larenz, de um lado, "o legislador serve-se da linguagem corrente porque (sic) e na medida em que se dirige ao cidadão e deseja ser entendido por ele" e, de outro lado, o mesmo formulador do texto legal "serve-se em grande escala de uma linguagem técnico-jurídica especial, na qual ele pode expressar com mais precisão, e cujo uso o dispensa de muitos esclarecimentos circunstanciais".[100]

Em que pese o esforço de delimitação do significado de interpretação literal, o que acaba também por revelar os seus métodos e resultados interpretativos, não quer dizer que essa definição seja perfeita e acabada. Não é possível se olvidar que ainda subsistem problemas tanto de ordem temporal, que podem relacionar o sentido usual ao momento em que o enunciado foi editado (histórico) ou ao momento em que o enunciado é interpretado (evolutivo); quanto de ordem pessoal, que podem relacionar o sentido usual ao ponto de vista do legislador (original) ou ao ponto de vista do intérprete (atualizado).[101]

Conclui-se que, interpretação literal é tanto a atividade quanto o resultado interpretativo que consiste no emprego do sentido usual (comum ou técnico) dos termos e das expressões utilizadas no texto jurídico, analisados sob a perspectiva de seu co-texto.

1.4 Interpretação literal e interpretações restritiva, extensiva e estrita

Definido o que é a interpretação literal, é importante que se diga o que ela não é. Comumente a doutrina e a jurisprudência tratam da interpretação literal como sinônimo de

---

[98] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 312.
[99] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 90 e ss.
[100] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 451.
[101] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 182.

interpretação restritiva ou estrita, ou mesmo aduzem que a interpretação literal equivaleria à vedação da interpretação extensiva. Nem a atividade interpretativa literal, tampouco o resultado interpretativo literal, se confundem com essas acepções. Conforme salienta José Souto Maior Borges: "a rigor as expressões 'interpretação extensiva' ou 'restritiva' configuram autênticos idiotismos da linguagem jurídica".[102] A doutrina e a jurisprudência erroneamente tratam desses institutos como métodos de interpretação que de algum modo se confundem com a interpretação literal, enquanto na verdade dizem respeito apenas a resultados interpretativos sobre a extensão da área de aplicação da norma reconstruída.[103] Com efeito, essas interpretações são resultados interpretativos frutos da comparação, via de regra, entre a *mens legis* e o sentido literal do texto.[104]

A classificação como interpretação estrita, restritiva ou extensiva dependerá da existência de incongruência ou manifesta falta de referência entre o produto da interpretação sintática e semântico-pragmática do enunciado e a finalidade normativa (*mens legis*). As interpretações restritiva e extensiva advêm de imperfeições na elaboração técnica da lei ou da ambiguidade inerente dos enunciados verbais,[105] de modo que, Riccardo Guastini as classifica como "interpretações corretivas".[106] Se for constatado que o defeito do texto legal é desproporcional a *mens legis* porque disse mais do que a finalidade da lei ensejaria, então se tem hipótese de interpretação restritiva (*minus dixit quam voluit*). No entanto, se o resultado interpretativo do texto legal for comprovadamente menor que a *mens legis*, logo se concretiza caso de interpretação extensiva (*plus dixit quam voluit*).[107] Percebe-se que a referência se dá entre a *mens legis* e os resultados interpretativos obtidos com o método literal em sua acepção gramatical, porquanto subsiste má formação textual. Nesta lógica, a interpretação estrita seria aquela que retrataria fidedignamente tanto a *mens legis* quanto o conteúdo literal do texto legal. Em tese, numa norma estrita revelam-se todos os exatos elementos do *espírito da lei* e não se fala em inclusão ou exclusão de sentido relativamente ao texto. A delimitação dos casos para os quais a norma é aplicável seria satisfeita em sua inteireza.[108] As seguintes formulações poderiam representar esta sequência de ideias:

---

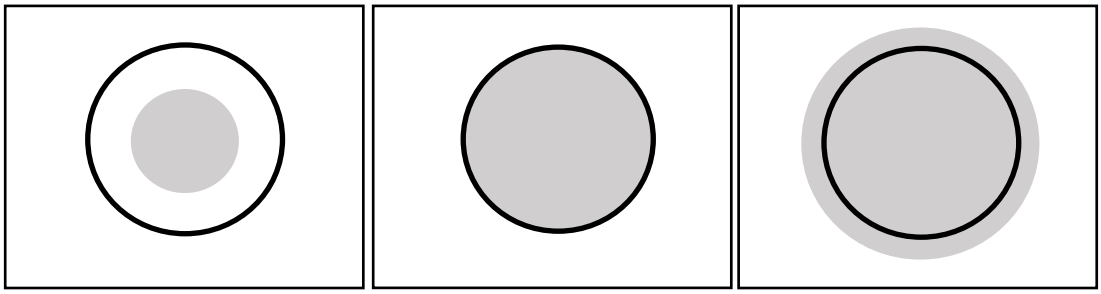
[102] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 118.
[103] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 318.
[104] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 149.
[105] BRANDÃO, Antônio José. "A interpretação das leis fiscais". In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, 1953, p. 67-83 (78).
[106] GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993, p. 365 e ss.
[107] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971, p. 48.
[108] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 202-203.

- *mens legis* < interpretação literal → Interpretação restritiva
- *mens legis* > interpretação literal → Interpretação extensiva
- *mens legis* = interpretação literal → Interpretação estrita

Assim, quando se diz que algo é restritivo, extensivo ou estrito, pressupõe-se que dito objeto em análise o é em relação a alguma outra coisa. No estudo da hermenêutica, diz-se que a interpretação – independentemente do método utilizado para obtenção da *mens legis* – é restritiva, extensiva ou estrita em relação à interpretação literal do texto. Via de regra, quando a doutrina fala em interpretação restritiva, extensiva e estrita se reporta à relação entre a interpretação teleológica e a interpretação literal. No entanto, em tese, é possível afirmar que todos os tipos de resultados interpretativos possam ser comparados, levando à constatação de que um é restrito, extenso ou estrito em relação ao outro. Em outras palavras, as interpretações restritiva, extensiva e estrita não são propriamente argumentos ou métodos interpretativos, mas decorrências de comparações entre dois ou mais resultados interpretativos obtidos pelo emprego de argumentos ou métodos interpretativos.

Pode-se ilustrar separadamente os diversos resultados interpretativos, cada qual estabelecendo sua particular relação entre *mens legis* e interpretação literal:

Interpretação Restritiva **Interpretação Estrita** **Interpretação Extensiva**



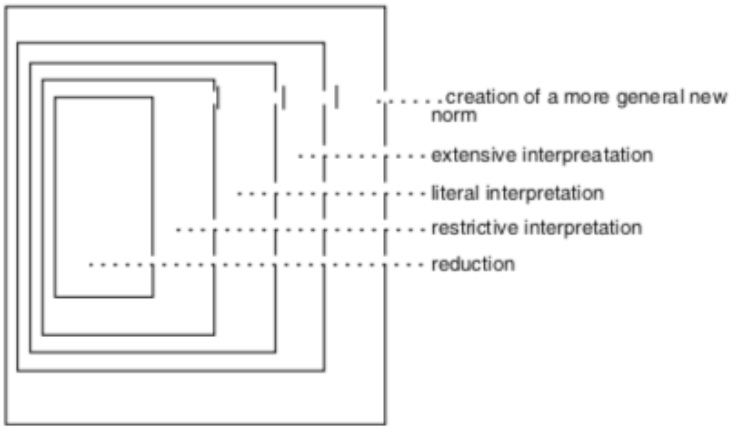
Cinza: *mens legis*. Preto: interpretação literal.

Outra forma de ilustrar a relação entre intepretação literal e as interpretações restritiva, extensiva e estrita é por meio do exemplo utilizado por Aleksander Peczenik.[109] Imagina-se determinado enunciado que estipula o seguinte: "todos os jogadores de xadrez estão qualificados para se tornarem membros do clube". Primeiro, a interpretação literal do dispositivo poderia ensejar um resultado estrito cuja norma incluiria todos aqueles que jogassem xadrez, ainda que não habitualmente, como passíveis de entrar no clube. Segundo,

[109] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 317-318.

um resultado restritivo da interpretação do dispositivo estreitaria a área de aplicação da norma para seu núcleo linguístico incontroverso, o que, no caso, poderia equivaler às pessoas jogadoras oficiais do esporte, registradas em uma hipotética associação de atletas de xadrez. Terceiro, o resultado extensivo da interpretação do dispositivo incluiria os casos localizados na área "periférica", como poderia ser o caso daquelas pessoas que conhecem amplamente as regras de xadrez, mesmo sem poder afirmar se participaram de um único jogo sequer.

A visão do tema é demonstrada em ilustração trazida pelo autor, que simboliza molduras envolvendo um núcleo significativo:[110]



A depender do resultado interpretativo, a forma geométrica se distancia ou se aproxima do núcleo. Interpretação extensiva, portanto, caminharia ao largo do núcleo literal de sentidos englobando casos duvidosos; enquanto a restritiva faria o trajeto inverso, objetivando, dentro dos sentidos literais, aqueles incontroversos. E a interpretação estrita seria a que, na ilustração, está simbolizada por "literal interpretation".

Portanto, as interpretações estrita, restritiva e extensiva recebem estes adjetivos porque pressupõem uma área de delimitação do sentido literal da norma, mas jamais podem se confundir com o próprio significado de interpretação literal. É um erro tratar a interpretação literal como sinônimo de interpretação restritiva ou estrita, ou mesmo sustentar que a interpretação literal equivaleria à vedação da interpretação extensiva. Conforme fora visto em tópicos precedentes, o método interpretativo literal é uma forma de argumentação própria que reconstrói normas jurídicas a partir do ordenamento. O referido método utiliza argumentação própria que tem a dizer sobre o sentido comum dos termos e expressões empregados pelo legislador. É logicamente impossível pré-determinar que o resultado da

[110] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 318.

interpretação literal será restritivo, extensivo ou estrito em relação a algum outro método interpretativo. Portanto, insustentável qualquer forma de preconcepção acerca da interpretação literal, imputando-a *prima facie* um resultado restritivo, extensivo ou estrito.

***

Com base no que foi exposto neste capítulo, a intepretação literal pode significar, de um lado, a atividade interpretativa que emprega argumentos fundados nos sentidos usuais (comum e técnico) dos termos e expressões constantes no texto, levando em consideração o seu co-texto; e, de outro lado, o resultado interpretativo proveniente daquela atividade. Entretanto, interpretação literal não se confunde com as interpretações estrita e restritiva e, tampouco, pode representar sinônimo de vedação à interpretação extensiva, uma vez que esses institutos dizem respeito a resultados interpretativos derivados do emprego de diferentes argumentações (geralmente, comparação entre interpretação literal e interpretação teleológica). Essas conclusões serão retomadas adiante neste trabalho, na medida em que contribuirão para a delimitação do conteúdo prescritivo do artigo 111 do Código Tributário Nacional, diretamente aplicável à interpretação dos dispositivos relativos a benefícios fiscais, e que contém a expressão "interpreta-se literalmente" em sua redação.

Definido o que é interpretação literal, importa, agora, prosseguir a investigação pela definição do conceito de benefício fiscal, de modo a permitir que se delimite os dispositivos jurídicos para os quais as conclusões desse trabalho serão úteis. Com efeito, se o objetivo deste estudo é traçar os critérios de interpretação dos dispositivos relativos a benefícios fiscais, então a definição do que é benefício fiscal compõe o núcleo da investigação. É o que se passa a fazer.

CAPÍTULO II: BENEFÍCIOS FISCAIS (ou *o que são benefícios fiscais?*)

"No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o reverso de uma medalha." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30)

2.1 Definição

Em 1963, Alfredo Augusto Becker, em seu clássico *Teoria Geral do Direito Tributário*, constatou que o Direito Tributário funcionaria como instrumental do Estado para realizar intervenções na Economia,[111] uma vez que os estudos da época em Economia Política e Finanças Públicas demonstravam que os ideais estatais poderiam ser perseguidos por meio do impacto dos tributos nas atividades dos particulares. O autor apostava em uma rápida proliferação de finalidades extrafiscais nos tributos com vistas ao "equilíbrio econômico do orçamento cíclico".[112]

A visão projetada de Alfredo Augusto Becker demonstrou-se acertada: o transcurso do tempo evidenciou que as administrações utilizaram os tributos como instrumentos de ajustes na Economia, incentivando e desincentivando atitudes dos particulares. Atualmente, as características fiscais e extrafiscais dos tributos tornaram-se cada vez mais imbricadas, sendo, por vezes, impossível identificar com clareza qual delas prevalece em uma determinada exação.[113]

Dessas lições, importa destacar que os tributos são utilizados como instrumentos de intervenção do Estado na Economia. Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina que o Estado pode instituir leis, mediante as quais é possível obter norma(s) que induz(em) o comportamento dos administrados. O próprio termo "indução" – diferentemente da "direção", que é cogente – remete à subjetividade do contribuinte exercer ou não faculdade

[111] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 541.
[112] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 545.
[113] LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 48.

outorgada pelo Estado. Por isso, afirma-se que a intervenção por indução "se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado".[114] Assim, fala-se em incentivos fiscais, que possuem o condão de influenciar comportamentos a serem adotados pelos contribuintes, sendo o Estado responsável, por meio dos tributos, por indicar o rumo desses comportamentos.[115]

Os benefícios, contudo, são mais que incentivos. Benefício fiscal é um gênero do qual o incentivo fiscal é uma das espécies. A expressão "benefício fiscal" reúne uma série de situações que comungam de uma característica marcante: desoneração da carga tributária. Há situações em que se constata a desoneração tributária sem que ela esteja fundada numa política de incentivo comportamental idealizada pelo Estado. É o caso, por exemplo, da isenção de imposto de renda concedida sobre os proventos de aposentadoria ou reforma dos portadores de moléstia grave, com base no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88. Nesses casos, certamente não se está incentivando que os particulares sejam diagnosticados com as moléstias referidas na lei. Não se trata, portanto, propriamente de um incentivo fiscal. No entanto, é inegável que o particular está recebendo uma desoneração em sua carga tributária, o que pode caracterizar tal isenção como um benefício fiscal.[116] Não há, assim, sinonímia entre incentivo e benefício fiscal, conforme sustentam alguns,[117] porém relação de gênero e espécie.

Nessa linha de ideias, os benefícios fiscais indicam um estado de sujeição do particular a uma determinada desoneração tributária, resultado da incidência de uma norma jurídica. Tal desoneração pode ser tanto relativa ao tributo (obrigação principal), quanto aos custos de conformidade a ele relacionados (obrigação acessória). A definição adotada neste trabalho é ampla, porque não condiciona a caracterização de uma desoneração tributária como benefício fiscal à sua fundamentação, basta que exista um regime geral em relação ao qual seja conferida alguma redução de carga tributária para que esta redução seja

---

[114] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

[115] GODOI, Marciano Seabra de; GIANETTI, Leonardo Varella. "Regime jurídico dos incentivos fiscais". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 361-403 (363).

[116] É possível entender tal desoneração como uma imunidade, uma vez que os referidos proventos não seriam juridicamente qualificáveis como renda, pois estariam dentro do chamado "mínimo existencial", resguardado de tributação por determinação constitucional (CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 49).

[117] Dentre outros: MACHADO, Hugo de Brito. "O regime jurídico dos incentivos fiscais". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 169-199 (174).

caracterizada como benefício fiscal, independentemente da existência de uma política de incentivo estatal subjacente. Vale esclarecer que a expressão "regime geral" utilizada não se confunde com os regimes de opção fiscal, que a legislação oferta ao particular, da qual é exemplo o lucro real e o lucro presumido para a tributação do imposto de renda. Essas opções fiscais não necessariamente representam uma desoneração da carga tributária, sobretudo quando se verifica as obrigações principais.

Em que pese a definição ser ampla, os benefícios fiscais não podem ser confundidos com outras categorias com as quais estes, à primeira vista, parecem guardar alguma afinidade. É o caso da imunidade e da não-competência, porque são geralmente trabalhadas no plano legal com a alcunha genérica de "não-incidência". As imunidades são delimitações da competência tributária previstas pela própria Constituição.[118] Isto é, o constituinte, ciente da amplitude das materialidades sobre as quais outorgou competência aos entes federados para instituírem tributos, achou por bem, desde logo, resguardar determinadas situações do exercício dessas competências.[119] Mais do que não conferir poder de tributar, o constituinte expressamente vedou o exercício da competência tributária sobre as imunidades, daí serem chamadas também de "hipóteses de incompetência".[120] Se, por um lado, é totalmente incabível falar em benefício fiscal no âmbito constitucional das imunidades, por outro lado, mais incabível ainda é falar em benefício fiscal quando as leis ordinárias meramente replicam o texto constitucional, de modo a reforçá-lo. Por exemplo, é o que ocorre quando a Lei Estadual do Pará nº 5.530/89, que disciplina o ICMS no âmbito daquele Estado, estabelece em seu artigo 3º, inciso I, que o imposto "não incide" sobre "operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão", repetindo a dicção constitucional que prevê a referida imunidade. Não se trata de benefício fiscal concedido por aquele ente federado, mas mera disposição expletiva do que já fora determinado pela Constituição, com o intuito de que o intérprete delimite mais facilmente o fato gerador do imposto.

A não-competência traduz-se no campo fenomênico que não fora contemplado pela regra de competência tributária. Delimitando-se a competência, selecionam-se as situações que dela fazem parte e as que dela não fazem parte. Daí se tem o ponto inicial da não-

---

[118] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 205.
[119] SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. "Incentivos fiscais na federação brasileira". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 19-53 (34).
[120] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 238.

competência, precisamente onde termina uma, começa a outra, mas não se sabe até onde a não-competência pode chegar, pois suas variáveis são infinitas. Assim como as imunidades, algumas hipóteses de não-competência são estabelecidas de modo expresso pela lei tributária como forma de facilitar a delimitação do fato gerador do tributo pelo intérprete. Afinal, a definição pela lei de situações possivelmente duvidosas é uma das técnicas utilizadas pelo legislador para delimitar o campo de incidência do tributo.[121] Por exemplo, a Lei Estadual de São Paulo nº 6.374/89, que disciplina o ICMS no âmbito daquele Estado, estabelece em seu artigo 4º, inciso I, que o ICMS "não incide" sobre "a saída de mercadoria com destino a armazém geral situado neste Estado, para depósito em nome do remetente". Com efeito, a competência tributária para instituição do ICMS, prevista no artigo 155, inciso II, da Constituição, conforme posicionamento assente da doutrina,[122] abrange somente as operações de transferência jurídica de um bem móvel sujeito à mercancia. Na hipótese relatada, o que se tem é uma mera transferência física da mercadoria, carecendo-lhe, por conseguinte, da referida materialidade tributária. Novamente, não se trata de benefício fiscal concedido por aquele ente federado, mas mera disposição expletiva do que já não foi considerado pela Constituição na regra de competência do ICMS.

Há, ainda, situações híbridas, que mesclam não-competência e benefícios fiscais. Por exemplo, o artigo 8º, inciso II, alínea *a*, da Lei nº 9.250/95, estabelece que as despesas com "médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias" não compõem a base de cálculo do imposto de renda da pessoa física. Nesse caso, de um lado, resguarda-se da tributação parcela de não-competência do tributo, eis inexistir materialidade prevista na regra de competência constitucional (auferir renda) e nem capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário, sendo a saúde um direito fundamental ligado ao mínimo existencial do indivíduo;[123] a um só tempo em que, de outro lado, a mesma norma reconstruída a partir do dispositivo em referência cria hipótese de benefício fiscal,[124] uma vez que não há limites para dedução dos gastos com saúde, ficando isenta a parcela que vai além da proteção do

[121] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 246.
[122] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.
[123] FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no imposto de renda: fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 89.
[124] HABER NETO, Michel. "Normas tributárias indutoras e iniquidades no financiamento da saúde pública: análise da redução da base de cálculo do imposto sobre a renda para gastos com saúde privada". In *Revista Fórum de Direito Econômico e Financeiro*, vol. 3, n. 4, 2013/2014, p. 31-42 (36).

mínimo existencial. Muito embora não seja tarefa fácil (e que não faz parte do escopo desse trabalho) determinar exatamente em qual momento deixa-se de preservar a não-competência para atribuir uma desoneração tributária, o fato é que essa distinção de institutos numa mesma norma é verificada por meio da análise das disposições constitucionais concernentes ao imposto de renda e a outras normas da Constituição que privilegiam a saúde como garantia fundamental do indivíduo.

Esse dispositivo, que trata das deduções com gastos de saúde da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, demonstra as situações em que Luís Eduardo Schoueri denomina, didaticamente, de "isenções técnicas" e "isenções próprias".[125] As primeiras relacionam-se com as hipóteses em que o legislador descreve situações em que não há capacidade contributiva (âmbito de não-competência) como forma de facilitar a interpretação do fato gerador pelo intérprete, e as segundas dizem respeito às situações em que o legislador, de fato, estabeleceu um regime de tributação diferenciado da regra geral, obviamente que dentro de sua margem de competência tributária. Assim, o exemplo trazido para ilustrar essas situações recorrentes na legislação tributária demonstra a um só tempo hipótese de isenção técnica e de isenção própria, sendo que, em uma o legislador apenas explicita uma não-competência, enquanto na outra o legislador estabelece um benefício fiscal.

Nesse sentido, a definição de benefício fiscal pressupõe a existência de competência tributária. Mais ainda: pressupõe o exercício da competência por parte do legislador complementar ou ordinário. Em outras palavras, só há benefício fiscal no campo da competência tributária exercida.[126] A norma que estabelece o benefício fiscal é, portanto, precisamente aquela que conforma o âmbito de incidência anteriormente estipulado. Isto porque, caso não haja incidência tributária, não há o que se desonerar. A desoneração requer uma prévia oneração. Do contrário, estar-se-ia falando em mera imunidade, não-competência ou não-exercício de competência (não-incidência *stricto sensu*).

É importante que se faça, contudo, uma diferenciação com figuras afins ao benefício fiscal, principalmente a anistia e a remissão, concedidas de forma individualizada, ou por meio de um programa de parcelamento. No País, são comuns a concessão de programas especiais de parcelamento de créditos tributários não pagos, acompanhados de anistias sobre as respectivas multas e remissões sobre parte desses valores devidos.

[125] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 250-251.
[126] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 369.

Comumente são denominados de "benefícios fiscais" sob a alegação genérica de que desoneram a carga tributária. Entretanto, há distinção marcante entre os benefícios fiscais propriamente ditos e essas hipóteses de desoneração, localizadas no plano da qualificação jurídica dos fatos. Em um caso, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, o legislador restringiu a incidência da norma tributária, neutralizando o surgimento de uma obrigação tributária (ou parte dela) e, por consequência, de um crédito tributário (ou parte dele). No outro caso, houve o transcurso natural do fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário, porém o legislador, por razões diversas, desobriga o contribuinte do adimplemento de parte do crédito pré-constituído, perdoa multas e difere o seu pagamento, sem prejuízo da norma tributante que deu azo aquele crédito, que continua plenamente válida. Logo, a desoneração *a posteriori* não se confunde com o benefício fiscal.

Outra importante diferenciação deve ser feita entre os benefícios fiscais e o instituto do diferimento. Com efeito, o diferimento traz um benefício financeiro que não se confunde com um benefício fiscal. O diferimento apenas posterga o pagamento do tributo (em sua integralidade) para um momento posterior àquele em que a generalidade dos contribuintes o faz, conferindo ao titular do direito um benefício financeiro relativo ao fluxo de caixa, mas não o desonera propriamente do pagamento do tributo, que segue sendo devido, em momento futuro fixado pela lei.

Portanto, a definição de benefício fiscal adotada neste trabalho é aquela ampla, no sentido de desoneração *prévia* da carga tributária (assim entendida a soma das obrigações principais e das obrigações acessórias).[127] Essa definição ampla de carga tributária é reconhecida pela doutrina, que enxerga nas obrigações acessórias componentes da "formulação de políticas tributárias" atualmente,[128] mesmo que esse acréscimo seja "invisível" do ponto de vista monetário,[129] pois "a carga tributária efetiva inclui não apenas o montante arrecadado pela Administração Tributária, mas também as despesas acessórias incorridas pelos contribuintes para satisfazerem suas obrigações principais".[130] Identificam-

[127] Sacha Calmon Navarro Coêlho classifica essa desoneração como *interna*, porque previstas na hipótese ou consequência da norma, diferentemente das remissões e das devoluções de tributos pagos, que são *externas* (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201).

[128] DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. "Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais". In SOUZA, Priscila de (Org); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses/IBET, 2017, p. 955.

[129] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 506.

[130] PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR., Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. "O custo social das obrigações tributárias acessórias". In *Economic analysis of law review*, vol. 3, nº 2, 2012, p. 338-353 (341). De igual modo: MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. "Os custos de conformidade em contraposição à

se, preliminarmente, várias espécies que se enquadram nesse gênero: isenção, redução de base de cálculo, alíquota zero, crédito presumido, faculdade de emissão de nota fiscal, simplificação do acompanhamento contábil, entre outras, que serão abordadas no tópico seguinte.

2.2 Espécies

Dentre as espécies de benefício fiscal ressalta-se a figura da isenção, seja porque é um benefício fiscal por excelência, seja porque o termo é comumente confundido como sinônimo de benefício fiscal. A doutrina costuma classificar as isenções em totais e parciais.[131] As primeiras seriam as isenções *stricto sensu* e as segundas seriam reduções tributárias pela diminuição (não anulação) do espectro de incidência da norma obrigacional tributária. Segundo essa concepção, portanto, tanto a não-incidência total quanto a não-incidência parcial da regra de tributação podem ser caracterizadas como isenção, sendo, como o próprio nome diz, uma total e outra parcial.

A isenção foi definida pela doutrina clássica do Direito Tributário como "dispensa legal do pagamento de tributo devido".[132] Muito embora essa definição encontrasse fortes críticas desde há muito tempo,[133] representava o posicionamento dominante e que acabou sendo positivado no Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, inciso I, como hipótese de "exclusão do crédito tributário". Conforme sustentavam os entusiastas dessa corrente, ela pressupunha dois marcos temporais distintos: em um primeiro momento, tinha-se a incidência da norma que estabelecia a obrigação tributária fundada na ocorrência do fato gerador, determinando que o contribuinte recolhesse o respectivo crédito tributário; e, em um segundo momento, tinha-se a incidência da norma que estabelecia a isenção tributária, desonerando o contribuinte daquele pagamento.[134]

Alfredo Augusto Becker bem notou que essa concepção é logicamente insustentável, porque o que se verifica é que a situação descrita no primeiro momento (incidência da regra que estabelece a obrigação tributária), na verdade, nunca aconteceu, na

função e à importância das obrigações acessórias". In *Revista de Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, ano 08, nº 15, 2019, p. 41-65 (43).

[131] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 279.

[132] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 167.

[133] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 274-277.

[134] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

medida em que "faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza".[135] É a mesma conclusão que Paulo de Barros Carvalho alcança pelo emprego da metáfora "mutilação parcial" da regra-matriz de incidência tributária,[136] referindo que a norma isentiva conforma o âmbito de aplicação da norma tributante, fazendo com que esta última incida somente sobre os fatos anteriormente previstos, excluídos os fatos isentos.

Com efeito, a isenção está no plano normativo (*dever ser*) e não no plano dos fatos (*ser*). Assim, quando o artigo 114 do Código Tributário Nacional estabelece que o "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", tem-se que norma isentiva opera no sentido de impedir a existência do próprio fato jurídico-tributário que dará ensejo à tributação. Logo, se não há fato, inexiste obrigação, sendo decorrência lógica a inocorrência de crédito tributário cujo pagamento será desonerado.[137]

Essas constatações são relevantes para explicar como a isenção opera em relação ao fenômeno da incidência,[138] do que não se discorda, mas não definem precisamente o que seria a isenção. Essa resposta pode ser encontrada nas lições de José Souto Maior Borges, para quem a isenção é a "hipótese de não-incidência legalmente qualificada".[139] O autor faz um claro paralelo com a concepção clássica de não-incidência como domínio de competência tributária no qual o legislador complementar ou ordinário resolveu não exercer a faculdade que lhe fora outorgada pela Constituição (não-incidência *stricto sensu*), definindo também as imunidades como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas. A hipótese de não-incidência que José Souto Maior Borges faz menção é da norma tributária "no campo das condutas *contingentes*, que podem ou não ser cumpridas, i. é, da não-incidência *juridicamente qualificada*".[140] Deste modo, tem-se que a norma isentiva exclui previamente os fatos isentos do âmbito das normas obrigacionais tributárias, deixando esta última de incidir porque a lei qualificou aqueles fatos como isentos, cuja consequência jurídica é a não-obrigação.

---

[135] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 277.
[136] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 456.
[137] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 709.
[138] RÉGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 42.
[139] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 199 e ss.
[140] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 200.

Foi dito que a isenção pode ser definida como a hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Isso não quer dizer, no entanto, e como já se demonstrou anteriormente, que há isenção apenas quando há *total* não-incidência (isenção *stricto sensu*). A propósito de resguardar uma parte da norma tributante em relação a um determinado fato, pode o legislador instituir uma isenção *parcial*, isto é, uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada apenas sobre uma parte da norma tributante. Ao invés de bloquear a incidência de toda a norma de tributação, o legislador pode escolher apenas algum de seus aspectos, levando ao igual efeito de desoneração da carga tributária (benefício fiscal).

As ditas isenções parciais, são, por conseguinte, normas que diminuem o âmbito de incidência da norma geral de tributação, mas não a afastam completamente. São exemplos de isenções parciais as seguintes figuras: alíquota zero, redução de base de cálculo, crédito presumido, minoração de alíquota etc. Via de regra, as isenções totais se reportam ao aspecto subjetivo ou ao aspecto material (por vezes aliados aos aspectos espacial e temporal) da norma de incidência tributária, retirando-lhe, por conta disso, um de seus pilares essenciais, pois lhe carece o sujeito ou a materialidade, que estão albergados pela norma de isenção. Enquanto as isenções parciais se reportam aos aspectos quantitativos da norma de tributação: alíquota e base de cálculo. O manejo de alíquotas e bases de cálculo pode gerar tanto a desoneração total quanto parcial do tributo, sendo possível, como no caso da alíquota zero, equivaler a uma isenção total, do ponto de vista matemático.[141]

Tanto a isenção total quanto a isenção parcial são normas que estabelecem efeitos liberatórios ao contribuinte em relação às obrigações tributárias principais. Reduzem, por conseguinte, o montante pecuniário a ser recolhido pelo contribuinte, podendo até mesmo zerar esse valor. No entanto, embora não possam ser identificadas como "isenção", são benefícios fiscais, de igual modo as desonerações de carga tributária em relação às obrigações acessórias, definidas pelo artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional, como as prestações positivas ou negativas instituídas "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". Uma das espécies de benefício fiscal que gera efeito liberatório em relação às obrigações acessórias são aquelas estabelecidos nos artigos 25 a 27 da Lei Complementar nº 123/06: por exemplo, as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional deverão entregar "declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais", sendo ainda facultado a elas "adotar contabilidade

[141] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 254.

simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor".

Sem qualquer pretensão de exaustividade, os exemplos trazidos aqui servem para ilustrar como os benefícios fiscais podem ser realizados por meio de uma série de formas distintas. O importante é que todas essas espécies se identificam ao gênero benefício fiscal pela característica marcante, possuída por todas, de norma jurídica que estabelece desoneração *prévia* da carga tributária.

2.3 Regime jurídico

A partir do ordenamento jurídico, reconstroem-se normas (princípios e regras) que influem diretamente sobre a regulação dos benefícios fiscais. O objetivo deste tópico é identificar essas normas, de modo a explicitar o regime jurídico aplicado aos benefícios fiscais.

Em primeiro lugar, os benefícios fiscais, especialmente aqueles que desoneram o contribuinte de obrigação principal, devem respeito ao princípio da legalidade. Conforme o excerto da obra de José Souto Maior Borges, que serve de epígrafe a este capítulo, o poder de eximir é o reverso do poder de tributar. Se a Constituição estabelece que a tributação é relação obrigacional *ex lege* (artigo 150, inciso I), então o exercício do poder de eximir também deve se dar sob a égide da lei. Nos dizeres do autor: "Formulada constitucionalmente a reserva de lei para o estabelecimento do tributo, essa reserva estende-se inevitavelmente – salvo se outra coisa diga o próprio texto constitucional – às isenções".[142]

Portanto, via de regra, os benefícios fiscais devem respeito ao princípio da legalidade tributária, tanto por força da norma reconstruída a partir do artigo 150, inciso I, da Constituição, quanto em decorrência da norma reconstruída a partir do artigo 150, §6º, também da Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93. Este último dispositivo estabelece que os benefícios fiscais só poderão ser concedidos mediante lei específica, editada pelo ente federado competente. Segundo o Supremo Tribunal Federal, a exigência de lei específica "tem por finalidade evitar as chamadas 'caudas legais' ou 'contrabandos legislativos', consistentes na inserção de benefícios fiscais em diplomas sobre matérias completamente distintas, como forma de chantagem e diminuição da transparência

[142] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39.

no debate público".[143] Ademais, o Tribunal fixou entendimento de que a exigência de lei específica se aplica tão somente às espécies de benefício fiscal especificadas no texto do referido dispositivo constitucional: "A exigência de lei específica prevista no art. 150, § 6º, da Constituição restringe-se à concessão dos benefícios nele mencionados".[144] O dispositivo constitucional elenca expressamente as seguintes espécies de benefício fiscal: isenção, redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido.

As referidas duas normas constitucionais são complementares. De um lado, há um dever geral de que a instituição de benefício fiscal obedeça ao requisito de lei em sentido formal, e de outro lado, nos casos especificados pela Constituição, o diploma legal deverá ser específico. Em outras palavras, no segundo caso não basta que haja lei dando suporte à instituição do benefício fiscal, esta lei tem que ser específica a esta finalidade, sob pena de inconstitucionalidade. Sobre esta matéria, o Supremo Tribunal Federal decidiu em caso que versava sobre a validade de isenção de ICMS concedida pelo Estado do Paraná – a despeito de não haver autorização do CONFAZ – que "Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição".[145] Tanto é assim que o artigo 176 do Código Tributário Nacional determina que a isenção "é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração".

Ainda no que tange aos benefícios fiscais de desoneração das obrigações principais, a Constituição determina exceções à observância da legalidade, quando concedidos para alguns tributos específicos. É o caso dos impostos incidentes sobre o comércio exterior (Imposto de Importação e Imposto de Exportação), do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, nos quais o Poder Executivo, mediante decreto – portanto, sem lei –, poderá manejar suas alíquotas, inclusive a zero (artigo 153, §1º, da Constituição).

Já no que se refere aos benefícios fiscais de desoneração das obrigações acessórias, em que pese a Constituição não ter feito qualquer diferenciação quanto ao seu modo de

[143] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 5.794, Relator Ministro Edson Fachin, *DJe* 23.04.2019.
[144] Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no RE 550.652, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJe* 12.02.2014.
[145] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2.688, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 26.08.2011.

instituição, é assente nos tribunais o posicionamento de que não há necessidade de veiculação por meio de lei formal.[146] O raciocínio decorre de uma interpretação conjunta do artigo 150, inciso I, da Constituição, cuja dicção diz somente sobre o requisito de lei para exigência ou aumento *de tributo*, com os artigos 113, §2º, e 96, do Código Tributário Nacional, que estabelecem que as obrigações acessórias *decorrem* da legislação tributária em sentido amplo. Assim, do mesmo modo que não é necessário que a obrigação acessória seja instituída por lei, a liberação dessa obrigação pode também ser veiculada por diploma infralegal. Contudo, esses atos devem decorrer de competência outorgada pela lei e não podem ser desproporcionais, sendo vedada sua fundamentação em mero juízo de conveniência por parte da Administração.[147]

Em segundo lugar, os benefícios fiscais devem respeito ao princípio da igualdade (artigos 5º e 150, inciso II, da Constituição) uma vez que, inevitavelmente, estabelecem diferenciações entre os contribuintes, pois os sujeitam a regimes jurídico-tributários distintos.[148] Dá-se, com base nos benefícios, desonerações da carga tributária para uns e não para outros. O que não quer dizer, contudo, que as isenções fundam discriminações, mas tão somente que excepcionam apontados contribuintes da regra geral de tributação em detrimento dos demais. Portanto, de um lado, os benefícios fiscais promovem a igualdade, porque encontram fundamento nos objetivos positivados pelo Estado, em especial aqueles que traduzem o verdadeiro caráter econômico da Constituição Federal de 1988,[149] tais como soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre-concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução de desigualdades regionais e setoriais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido às empresas de pequeno porte. De outro lado, os benefícios fiscais se sujeitam à igualdade, sendo vedada a instituição de tratamentos discriminatórios com base em particularismos ou em benefício exclusivo daqueles que estão ligados ao poder político. Se o benefício carece de vinculação jurídica material com um fundamento constitucional, então é norma discriminatória, que deverá ser

---

[146] A título exemplificativo: "Embora ao Fisco seja dado impor ao sujeito passivo certas obrigações acessórias por meio da legislação tributária – expressão que compreende não só as leis, mas, também, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes –, o mesmo não ocorre no âmbito das taxas, que devem obediência à regra da estrita legalidade tributária, nos termos do art. 97, IV do CTN" (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, REsp 1.405.244, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 13.11.2018).

[147] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 507.

[148] FOLLONI, André Parmo; BONAT, Alan Luiz. "Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade". In *Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS*, vol. X, nº 2, 2015, p. 341-362 (347).

[149] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 69 e ss.

banida do ordenamento.[150] A este ponto se voltará em tópico seguinte, quando da análise da função eficacial interpretativa do princípio da igualdade em relação aos enunciados legais que versam sobre concessões de benefícios fiscais.

Em terceiro lugar, no que se refere à sua revogação, os benefícios fiscais devem respeito ao princípio da anterioridade tributária (artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição). Essa constatação se coaduna com a concepção, anteriormente defendida, de que a norma que concede o benefício fiscal conforma o âmbito de incidência da norma tributante. Logo, a revogação do benefício reestabelece o âmbito de incidência da tributação, levando à consequência de cobrança de tributo, o que atrai a aplicação dos princípios da anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal[151] – conforme for o caso e resguardadas as exceções constitucionais. Sobre este ponto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a revogação de benefício fiscal de ICMS pelo Estado do Rio Grande do Sul demandaria obediência ao princípio da anterioridade: "por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150, da Carta".[152]

Diferentemente seria se prevalecesse a leitura rasa do Código Tributário Nacional, cuja redação qualifica os benefícios fiscais como normas que "dispensa[m] do pagamento do tributo devido", restando incólume o âmbito de incidência da norma de tributação. Assim, caso a norma liberatória do pagamento fosse revogada, automaticamente o contribuinte voltaria a ser incumbido da obrigação de pagar o tributo. No entanto, conforme já foi sustentado em tópico anterior, essa concepção acerca dos efeitos que a norma relativa aos benefícios fiscais exerce sobre a norma de tributação não prevalece em uma interpretação mais detida do próprio Código Tributário Nacional: uma interpretação sistemática demonstra que é tecnicamente impróprio falar em "exclusão" do crédito. Dessa constatação decorre que a eventual revogação do benefício fiscal não gera o dever imediato de "pagamento do tributo devido", pois a constituição do crédito tributário sobre fato reintroduzido no âmbito de tributação depende do respeito ao princípio da anterioridade.[153]

Ainda sobre a relação entre a revogação de benefício e a anterioridade, a norma reconstruída a partir do artigo 104, inciso III, do Código Tributário Nacional, é meramente

---

[150] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 63.
[151] GODOI, Marciano Seabra de; GIANETTI, Leonardo Varella. "Regime jurídico dos incentivos fiscais". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015, p. 361-403 (367).
[152] Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE 564.225, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJe* 18.11.2014.
[153] LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

expletiva do princípio da anterioridade estabelecido na Constituição, tendo sido recepcionada dessa forma e sendo incorreto dizer que somente os benefícios referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda são protegidos pela anterioridade, quando o mandamento constitucional é mais abrangente.

Respeitadas as disposições quanto à anterioridade, o benefício fiscal poderá ser revogado a qualquer tempo, uma vez verificada a similaridade entre o diploma instituidor e o diploma revogatório – ou seja, se o benefício foi instituído por lei, somente lei poderá revogá-lo. No entanto, em relação aos benefícios fiscais ditos *condicionais*, que dependem de contraprestação do particular para fruição do benefício, não cabe ao alvedrio do legislador ou da Administração a sua revogação a qualquer tempo (artigo 178 do Código Tributário Nacional).[154] Esta é uma imposição decorrente do princípio da segurança jurídica, que protege a confiança depositada pelo particular na consecução dos requisitos de fruição do benefício.[155] Isto porque, uma vez conquistado o direito ao benefício, este se incorpora ao universo patrimonial do particular, ficando resguardado do juízo de oportunidade e conveniência do legislador ou do administrador. Caso seja aplicada a norma de tributação para esses casos, então haverá, de um lado, violação ao princípio da irretroatividade tributária (artigo 150, inciso III, alínea "a", da Constituição) pela aplicação da norma revogatória para fato que está incluído no prazo de concessão do benefício e, de outro lado, violação ao direito adquirido do particular (artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição).[156]

2.4 Relação com a igualdade

Dado que os benefícios fiscais restam fundamentados na Constituição Federal, mais precisamente em objetivos traçados pela Carta, é imprescindível que todos esses enunciados sejam interpretados *conforme* ditos objetivos, sob pena de inviabilizar a constatação de seu cumprimento, logo a validade da norma. Ocorre que, os benefícios fiscais necessariamente instauram ambientes de diferenciações entre contribuintes.[157] De um lado, tem-se o

---

[154] Neste sentido: Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal dispõe que "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".
[155] ÁVILA, Humberto. "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes". In *Revista Internacional de Direito Tributário*, nº 5, 2006, p. 93-109 (98-99).
[156] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 798.
[157] FOLLONI, André Parmo; BONAT, Alan Luiz. "Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade". In *Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS*, vol. X, nº 2, 2015, p. 341-362 (349).

indivíduo que gozará do benefício e, consequentemente, pagará menos tributos ou terá seus custos de conformidade diminuídos. Enquanto, de outro lado, tem-se o contribuinte que continuará sujeito à rega geral de tributação, não recebendo nenhum tipo de alívio em sua carga tributária. Este estado de coisas remete à necessária análise de implementação do princípio da igualdade. Caso contrário, corre-se o risco de a situação declinar para um quadro de discriminação danoso entre os administrados.

O princípio da igualdade possui tanto uma concepção clássica, privilegiada pelos primeiros Estados constitucionais, de que todos são iguais *perante a lei*, quanto uma concepção moderna, privilegiada pelas Constituições contemporâneas, de que deve haver igualdade *de fato*. Isto é, o ordenamento jurídico constrange o Estado à persecução da igualdade de condições entre os diversos indivíduos que compõem a sociedade, para tanto permitindo, inclusive, medidas desiguais em busca da igualdade de fato.[158] A Constituição brasileira de 1988 adotou as duas perspectivas. Ao mesmo tempo em que no *caput* do artigo 5º estabelece um mandamento geral de igualdade perante a lei, também observa situações fáticas que devem ser buscadas em nome da igualdade, como a mitigação das desigualdades regionais (artigo 3º, inciso III) e a igualdade entre homens e mulheres (artigo 5º, inciso I).

É inegável o fato de que a Constituição brasileira de 1988 contempla e privilegia a igualdade como um dos principais fundamentos do ordenamento jurídico. E justamente por estar presente em diversas passagens da Constituição, prescrevendo diferentes mandamentos, que variam desde a instituição de obrigações aos Poderes constituídos até o estabelecimento dos marcos axiológicos da sociedade brasileira, é que se afirma que a igualdade pode ser classificada em diversas espécies normativas, exercendo funções multifacetadas na Ordem Constitucional vigente. A igualdade, na Constituição, não estabelece apenas um estado ideal de coisas a ser perseguido (princípio), mas se desdobra em regras espalhadas pelo texto constitucional, e também em um postulado que verte parâmetros para a aplicação de outras normas do ordenamento.[159]

No âmbito do Sistema Tributário Nacional, é possível traçar essa abrangência marcante da influência da igualdade tributária em todas as suas espécies normativas. A igualdade aparece como um princípio do Direito Tributário no artigo 150, inciso II, da Constituição, quando estabelece um mandamento geral aos entes federados em observância

---

[158] VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "O princípio da igualdade". In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 251-277 (261).

[159] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 138-139.

de seus contribuinte, sendo aqueles vedados de "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos". Nesse caso, a Constituição estabelece um estado ideal de coisas que deve ser perseguido por todos os entes federados, independentemente do nível, no exercício do seu poder de tributar. É também um mandamento disciplinado pela Constituição, calcado na igualdade, o respeito à capacidade econômica dos contribuintes quando da instituição de impostos pelos entes federados (artigo 145, §1º).

Em outras passagens, a Constituição prescreve regras, fundamentadas imediatamente na igualdade, como quando proíbe que Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleçam "diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino" (artigo 152), ou quando veda a União de "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro (...)" (artigo 151, inciso I). A igualdade é observada, ainda, exercendo a função eficacial de postulado normativo (metanorma) ao condicionar a aplicação de outras normas. Nesse sentido, a igualdade, que requer a observância de medidas de comparação fundadas em finalidades constitucionalmente válidas, determina que outras normas só podem realizar diferenciações quando baseadas num "vínculo fundado e conjugado com a finalidade que legitima o seu uso".[160] Este é o caso da aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária, principalmente quando exerce função interpretativa das regras de competência tributária, cujos critérios, preestabelecidos na Constituição, devem zelar pela isonomia da tributação.

A igualdade, sob suas diversas espécies e funções normativas, se funda em uma máxima essencial, conforme aponta Peter Westen: a presunção de que todos devem ser tratados igualmente, até que sejam demonstradas razões suficientes para um tratamento desigual.[161] O esforço argumentativo para instituir, no Direito, uma medida de comparação que implemente diferenciações entre sujeitos deve ser tanto maior quanto maior for a diferenciação imposta pela medida. O Direito, portanto, que ostenta valores fundados na igualdade e que persegue incessantemente a diminuição de iniquidades, opera num ambiente de presunção de tratamento isonômico com o emprego de normas gerais, salvo se houver

[160] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 140.
[161] WESTEN, Peter. *Speaking of equality: an analysis of the rethorical force of 'equality' in moral and legal discourse*. Princeton, EUA: Princeton University Press, 1990, p. 230.

argumentação jurídica suficientemente robusta para superar o tratamento geral e instituir, para determinadas situações, um tratamento diferenciado e específico tendo em vista uma finalidade constitucionalmente assegurada.

Nesse sentido, a implementação da igualdade exige que tanto o intérprete quanto o aplicador examinem a situação por meio de uma comparação. Assim, a estrutura normativa da igualdade possui elementos estruturais essenciais para que seja levado a cabo o referido exame. Humberto Ávila propõe os seguintes elementos:[162]

Em primeiro lugar, para que seja feita uma comparação é preciso que se tenham objetos que sirvam para a análise. Esses objetos poderão ser tanto sujeitos, quanto fatos, situações ou atividades. Genericamente, para fins deste trabalho, pode-se afirmar que "sujeitos", sempre mais de um, serão comparados (S1, S2 etc.).

Em segundo lugar, a comparação deve se dar com base em uma medida (MC) relacionada *pertinentemente* com uma finalidade (F).[163] A determinação da medida de comparação deve ser relevante para a finalidade que se busca promover, o que se constatará com a existência de elementos que contribuam para a realização da finalidade.

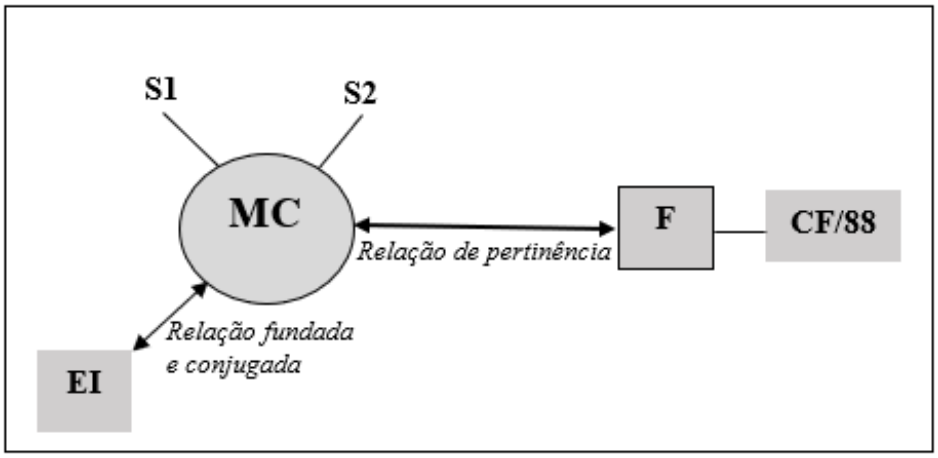
Em terceiro lugar, a medida de comparação deverá estar calcada em relação *fundada* e *conjugada* com elemento indicativo (EI) de sua ocorrência. A medida de comparação é considerada fundada em elemento indicativo quando ficar constatada a existência de um vínculo estatisticamente verificável entre a medida e o elemento indicativo eleito por meio de suporte empírico considerável. E a medida de comparação é considerada conjugada com seu elemento indicativo quando ficar constado que o referido elemento exterioriza em maior medida, considerados outros elementos também possíveis, a propriedade conotada pela medida de comparação.

E em quarto lugar, a finalidade (F), cuja medida de comparação visa a promover, deve cumprir certos requisitos. Com efeito, o legislador ou administrador não pode traçar finalidade ao seu alvedrio,[164] estas devem ser claras, coerentes e expressas em relação ao texto constitucional (CF/88).

O seguinte esquema pode retratar os elementos estruturais da igualdade:

---

[162] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45 e ss.
[163] CARRAZZA, Roque Antonio. "O princípio da igualdade". In *Justitia*, vol. 90, p. 337-341 (341).
[164] CHEVALLIER, Jacques. "Postface". In GUGLIELMI, Gilles J. (Ed.). *La faveur et le droit*. Paris: PUF, 2009, p. 401-412 (408).



Dois singelos exemplos em matéria tributária podem esclarecer como funciona a aplicação da igualdade. O primeiro caso diz respeito à criação da Zona Franca de Manaus, que surgiu como um benefício fiscal e, após a Constituição de 1988 e as disposições relativas no ADCT, o Supremo Tribunal Federal entende tratar-se de uma imunidade tributária.[165] Em que pese o posicionamento do Tribunal, o caso é ilustrativo da relação que os benefícios fiscais possuem com os elementos da igualdade. O Decreto-Lei nº 288, de 1967, foi responsável pela criação da Zona Franca de Manaus, ou seja, pela delimitação de uma área geográfica na região amazônica na qual passaria a valer um regime de tributação diferenciado em relação ao restante do País. A finalidade pela qual o benefício fiscal foi instituído ficou consignado no artigo 1º do próprio diploma legal, assim expresso: "A Zona Franca de Manaus é (...) estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres (sic) locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos". Portanto, o Estado Brasileiro passou a diferenciar sujeitos que exerciam suas atividades econômicas localizados dentro da Zona Franca de Manaus e os agentes econômicos sediados fora da Zona Franca de Manaus. A medida de comparação estabelecida foi, por conseguinte, a localização geográfica do sujeito, de modo que, com base estritamente no local onde estivesse sediada a sua atividade econômica, ele pagaria mais ou menos tributo em relação a um outro sujeito situado em local diverso.

Sobre o caso, para que se verifique sua compatibilidade com a igualdade, é necessário que se analise se a finalidade cumpre os requisitos de fundamentação na Constituição, bem como se a finalidade e a medida de comparação eleita guardam relação

[165] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 310, Relatora Ministra Cármen Lúcia, *DJe* 09.09.2014.

de pertinência. A finalidade com a instituição dos benefícios fiscais previstos para a Zona Franca de Manaus é tanto o estímulo ao desenvolvimento regional com a mitigação de desigualdades regionais quanto a preservação do meio ambiente do ecossistema amazônico, ao passo que a medida de comparação é a localização geográfica. De um lado, sob a égide da Constituição vigente, as finalidades são expressamente mencionadas, seja no artigo 3º, inciso III, que elenca a diminuição de desigualdades regionais como um dos objetivos da República Federativa do Brasil; seja no artigo 151, inciso I, que autoriza a União a estabelecer benefícios fiscais para "promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico (sic) entre as diferentes regiões do País". E de outro lado, a localização geográfica é medida de comparação pertinente com a finalidade que se busca, porque somente a delimitação de uma área que possui as características que se quer mitigar (subdesenvolvimento econômico) pode levar ao atingimento da referida finalidade. Nesse caso, como a finalidade é diminuir as desigualdades entre as regiões do País, a demarcação geográfica das localidades que se quer incentivar o desenvolvimento revela-se de todo relevante para o fim almejado.

Não obstante, além de estabelecer uma medida de comparação pertinente com a finalidade constitucional, é necessário que a medida de comparação possua relação fundada e conjugada com o elemento indicativo determinado pelo legislador. No caso, o artigo 2º do Decreto-Lei nº 288/67 elegeu a localização no quadrante geográfico da cidade de Manaus e adjacências, Estado do Amazonas, como característica indicativa da medida de comparação (localização geográfica em que se busca desenvolvimento socioeconômico). A relação é fundada porque a cidade de Manaus encontra-se inserida no contexto amazônico, Região Norte do País, cujo nível de desenvolvimento socioeconômico é reconhecidamente inferior ao de outras localidades, inclusive por meio de dados empíricos atestados pelos órgãos governamentais. A relação é conjugada porque a cidade de Manaus significa em maior medida a exteriorização da propriedade conotada pela medida de comparação do que outras localidades, uma vez que, além de estar inserida na Região Norte, é capital de um Estado de grande extensão territorial e que concentra parte considerável do bioma amazônico.

Analisados os elementos estruturais da igualdade aplicados ao caso da Zona Franca de Manaus, verifica-se que houve o cumprimento dos critérios reconstruídos a partir da Constituição para que fosse implementado um regime de diferenciação entre contribuintes. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, atestou que os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus encontram-se respaldos na Constituição e não

maculam a igualdade. Por exemplo, recentemente, o Tribunal Pleno definiu a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção".[166] A referida tese se baseou na dispositivos constitucionais que fundamentam a Zona Franca de Manaus.

O segundo caso, trata-se do artigo 240, da Lei Complementar nº 165, de 1999, do Estado do Rio Grande do Norte, que institui isenção das taxas judiciárias para os membros e servidores do Poder Judiciário estadual. As primeiras questões a serem averiguadas dizem respeito a saber qual seria a finalidade em que se fundaria a referida diferenciação, bem como se tal finalidade encontraria amparo na Constituição. O diploma legal não dá margem ao conhecimento exato da finalidade a que se propõe, sendo possível depreender, contudo, que o intuito do dispositivo seria conferir pleno acesso dos membros e servidores do Poder Judiciário estadual aos serviços judiciários remunerados pelas taxas. Retirou-se, portanto, o empecilho econômico que dificultaria o acesso desses indivíduos aos serviços judiciais e extrajudiciais realizados pelo Tribunal de Justiça do Estado e pelos cartórios.

No entanto, a finalidade eleita pela legislação do Estado do Rio Grande do Norte não é compatível com a Constituição. Pelo contrário, ela viola dispositivo expresso constitucional. Não é objeto de nenhum princípio constitucional a busca pela promoção de estado de coisas que beneficie o acesso de membros e servidores do Poder Judiciário aos serviços judiciários. De um lado, a Constituição assegura o acesso amplo, independentemente da função ou cargo exercido pelo indivíduo, à postulação de seus direitos no âmbito do Poder Judiciário (artigo 5º, inciso XXXV); e de outro lado, a Constituição veda expressamente a utilização de cargo ou função como medida de comparação válida para o estabelecimento de diferenciação entre contribuintes (artigo 150, inciso II). No caso, objetivava-se a isenção de taxas judiciárias, que possuem natureza tributária, dos membros e servidores do Poder Judiciário em detrimento de outros indivíduos que não ocupam tais cargos e funções.

Não há, portanto, no caso em análise, nem finalidade e nem medida de comparação válidas perante o texto constitucional. Se a própria finalidade subjacente à regra de isenção carece de pressuposto constitucional, então resta totalmente prejudicada a verificação das relações de pertinência entre finalidade e medida de comparação, além da análise de

[166] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, julgamento conjunto RE 592.891 e RE 596.614, Relatores Ministra Rosa Weber e Ministro Marco Aurélio, respectivamente, *DJe* 20.09.2019.

fundamentação e conjugação entre medida de comparação e elemento indicativo. Ao se debruçar sobre essa matéria, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o artigo 240 da lei complementar do Rio Grande do Norte, consignando que "a Constituição consagra o tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem na mesma situação, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II, CF)".[167] Tem-se, por conseguinte, que diferentemente da Zona Franca de Manaus, nesse caso houve violação aos elementos estruturais da igualdade.

De posse desses singelos exemplos, é possível depreender a relevância dos argumentos teleológicos na consecução da igualdade tributária. Sem que se possa investigar as razões justificativas pelas quais benefícios fiscais são introduzidos no ordenamento, não é possível constatar sua compatibilidade com a Constituição.[168] Ademais, também não é possível afirmar que as condutas que estão induzindo no plano fenomênico guardam consonância com o texto constitucional, em especial o princípio da igualdade. Com base nisto, diz-se que as regras que outorgam desonerações tributárias, para terem comprovada sua afinidade com o texto constitucional, necessitam da verificação de sua *mens legis*.[169] De outro giro, o princípio da igualdade em matéria tributária exerce função eficacial interpretativa em relação aos dispositivos que versam sobre desonerações tributárias: os benefícios fiscais necessitam ser interpretados com base em argumentos finalísticos/teleológicos e sistêmicos, sob pena do risco de se conviver com normas discriminatórias no ordenamento jurídico.

A função eficacial interpretativa dos princípios qualifica-os como "decisões valorativas objetivas com função explicativa".[170] Isto é, os princípios orientam a interpretação de dispositivos constitucionais e legais, requerendo, por vezes, uma "releitura" ou uma "reinterpretação" do resultado que já se tem. Quando se trata de normas que versam sobre benefícios fiscais, reconstruídas com base em argumentação meramente literal, por exemplo, o princípio da igualdade obriga a reinterpretação do dispositivo de modo a ou chancelar a adequação do benefício com o princípio da igualdade ou reconstruí-lo com fundamento na finalidade constitucional da diferenciação. Embora seja cedo ainda para dizer

---

[167] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3.334, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJe* 25.03.2011.
[168] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 25ª tir. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 42.
[169] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 815.
[170] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 126.

se a interpretação teleológica deve sempre prevalecer na interpretação de dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária, certo é que o intérprete deve sempre buscar por este tipo de argumentação – tão somente de posse do resultado advindo da interpretação teleológica é que o intérprete poderá determinar o significado mais adequado e a norma aplicável ao caso concreto. Nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello: "o respeito ao princípio da igualdade reclama do exegeta uma vigilante cautela".[171]

***

Do que foi exposto neste capítulo, percebe-se que os benefícios fiscais impõem estados de sujeição aos particulares decorrentes da incidência de normas jurídico-tributárias. Essas normas que disciplinam a instituição dos benefícios fiscais devem respeito a um regime jurídico com bases constitucionais. Com efeito, é a natureza da matéria tratada nessas normas que as coloca sob o âmbito de incidência de princípios e regras constantes na Constituição e no Código Tributário Nacional.

De todas as normas que disciplinam a instituição de benefícios fiscais cumpre destacar o princípio da igualdade que requer a fundamentação das finalidades pelas quais esses benefícios são criados em objetivos constitucionais. Essa constatação é crucial para o trabalho e terá desdobramentos nos capítulos seguintes, uma vez que a verificação dessas finalidades e, por conseguinte, sua compatibilidade com a Constituição, exige o emprego de métodos interpretativos próprios para esses dispositivos que versam sobre benefícios fiscais. Todavia, ao mesmo tempo, o Código Tributário Nacional diz expressamente que esses dispositivos devem ser "interpretados literalmente".

Assim, a segunda parte deste trabalho investigará como se dá a interpretação de dispositivos que versam sobre benefícios fiscais tendo em vista o ordenamento jurídico brasileiro, os critérios impostos pela legislação e como se compatibilizam com os ditames constitucionais.

[171] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 25ª tir. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 45.

SEGUNDA PARTE
INTERPRETAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

> *"A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo* (sic) *para ir à caça do 'fato gerador'. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sôbre* (sic) *as demais leis do sistema jurídico onde foi promulgada, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial."* (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 104)

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Assim como se fez em relação à primeira parte do trabalho, nessa etapa serão traçadas, por força do corte metodológico proposto, algumas premissas básicas. Desta vez, as premissas dizem respeito ao Sistema Tributário Nacional brasileiro, que se funda em três principais características, que acabam por representar diferenciais do sistema brasileiro em relação a sistemas de outros países.

A *primeira premissa* ou primeiro diferencial do sistema tributário brasileiro diz respeito à extensão do tratamento da matéria tributária no âmbito constitucional, inclusive da discriminação das competências tributárias atinentes a cada um dos entes federados. O Sistema Tributário Nacional tem suas diretrizes fundadas no âmbito constitucional (artigos 145 a 162, da Constituição). Diferentemente de outros ordenamentos jurídicos ao redor do mundo, o constituinte brasileiro optou pela constitucionalização de regras e princípios relativos ao Direito Tributário. Uma das principais decorrências dessa premissa é o fato de que a Constituição Federal de 1988 representa, nos dizeres de Roque Antonio Carrazza, verdadeira "lei fundamental tributária",[172] o que a torna, automaticamente, fonte normativa de primeira relevância para o Direito Tributário. Outra decorrência dessa primeira premissa

[172] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 592.

é que o Sistema Tributário Nacional brasileiro é revestido de rigidez formal e material. Isto implica dificuldade na alteração de normas tributárias, que exigem, de um lado, o requisito formal de tramitação legislativa por meio de Projeto de Emenda Constitucional, cujo quórum de aprovação é elevado, e de outro lado, a exigência de respeito às cláusulas pétreas previstas no artigo 60, §4º, da Constituição.[173]

A *segunda premissa* ou segundo diferencial do sistema tributário brasileiro se refere às limitações ao poder de tributar encampadas também pela Constituição nos artigos destinados ao Sistema Tributário Nacional, mas que não se esgotam ali. Por isso, afirma-se que o Sistema Tributário Nacional brasileiro é aberto, na medida em que ele próprio remete expressamente a outros dispositivos protetivos de direitos e garantias fundamentais presentes na Constituição que não estão contidos inicialmente em seu escopo.[174] É o que dispõe o *caput* do artigo 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios". Desta premissa, decorre que o Sistema Tributário Nacional brasileiro é especialmente protetivo em relação ao particular e limitador do poder estatal de tributar.[175]

A *terceira premissa* ou terceiro diferencial do sistema tributário brasileiro diz respeito à relação do Sistema Tributário Nacional com fontes jurídicas estrangeiras, o que, de algum modo, acaba sendo uma decorrência das outras duas premissas apresentadas. Pelo fato de o sistema tributário brasileiro ser constitucionalizado, rígido e aberto em relação às garantias e direitos fundamentais, há uma forte limitação para utilização de fontes estrangeiras, tais como leis, acordos internacionais e doutrinas. Transplantações jurídicas oriundas de outros países, quando internalizadas acriticamente, estão associadas a "trágicas consequências",[176] portanto não podem ser incorporadas de forma açodada, como se o Sistema Tributário Nacional fosse totalmente flexível.

---

[173] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 43-44.
[174] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 161.
[175] ÁVILA, Humberto. "Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance". In *Anais da XX Jornadas do ILADT – Tema 1: Derechos humanos y tributación*, Salvador, 2000, p. 575-605 (578). Sobre este ponto, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento de que "a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados" (Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no RE 1.145.279, Relator Ministro Celso de Mello, *DJe* 28.03.2019).
[176] ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 36-37.

Essas premissas, conquanto possam parecer singelas, são de capital relevância tanto para o Direito Tributário, quanto para este estudo especificamente. A partir delas, é possível chegar à resposta de uma das perguntas centrais dessa segunda parte do trabalho, qual seja: como se interpreta o Direito Tributário brasileiro? Por conseguinte, a resposta a essa primeira pergunta, enfrentada logo no capítulo consecutivo, possibilitará a construção das respostas às perguntas dos capítulos posteriores, que são as seguintes: qual o conteúdo prescritivo do artigo 111 do Código Tributário Nacional e qual o papel dos aplicadores, em especial o Poder Judiciário, de normas relativas a benefícios fiscais?

CAPÍTULO III: INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO (ou *como se interpreta a legislação tributária brasileira?*)

> *"As normas tributárias, como quaisquer outras, devem ser interpretadas com o fito de atribuir ao preceito jurídico o valor real que lhe compete na regulamentação das relações da vida que constituem o seu objetivo: qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação ao processo lógico representado pela interpretação da lei."* (VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 181)

3.1 Direito Tributário e interpretação

Durante muito tempo, subsistiu na doutrina do Direito Tributário a concepção de que ele seria um ramo excepcional, não comum, o que, por conta disso, ensejaria a utilização de métodos excepcionais de interpretação.[177] Eram os chamados "cânones hermenêuticos", responsáveis por trazer preconcepções na tentativa de conformar a interpretação dos textos ou, até mesmo, em alguns casos, "eliminá-la".

Fala-se, neste sentido, tanto em interpretação *in dubio pro fiscum* (*ut fiscum favoreat*), em razão da concepção de favorecimento dos interesses estatais, quanto em interpretação *in dubio contra fiscum*, inspirada na ideia de que o tributo tem caráter odioso, que restringe direitos, de modo que a lei deveria favorecer o contribuinte. Com base nesses cânones hermenêuticos, o processo interpretativo se pautaria na visão do fisco ou do contribuinte para delimitar o resultado "correto".

Fala-se, também, em métodos interpretativos necessários, dos quais a atividade interpretativa no Direito Tributário não poderia se desviar. É o caso da interpretação literal, na sua versão de interpretação estrita, que veda extensões e analogias: o limite da

[177] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica a aplicação do Direito*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 270-271.

interpretação tributária seria sempre a dicção legal.[178] A interpretação literal se assenta no entendimento de que somente a literalidade do texto traz segurança jurídica, um mito de certeza perseguido pelos juristas.[179]

Outro método interpretativo tido como necessário ao Direito Tributário é o da interpretação econômica. A referida concepção, pensada inicialmente por Enno Becker, na Alemanha, rapidamente encontrou adeptos na Itália (Ezio Vanoni), na França (Louis Trotabas), na Argentina (Dino Jarach) e no Brasil (Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão).[180] A corrente defende que as remissões feitas pelo Direito Tributário aos outros ramos do Direito, sobretudo o Direito Civil, servem para indicar não o conceito jurídico por detrás do vocábulo, mas o fato econômico a ele subjacente. A função do Direito Tributário seria arrecadar e, portanto, teria que estar conectado com a realidade econômica dos fatos.

Nesse ambiente doutrinário surge o Código Tributário Nacional brasileiro, de 1966. Conforme apontou André Parmo Folloni, o Código nasceu de um esforço coletivo da doutrina tributária brasileira, que desenvolveu conceitos e institutos fundamentais (fato gerador, obrigação tributária, base de cálculo, sujeito passivo, lançamento, crédito tributário, prescrição, decadência etc.), e também elaborou normas específicas relacionadas à interpretação e integração da legislação tributária.[181] Essas definições e institutos, entretanto, pautavam-se em teorias clássicas de Direito Positivo, cuja apreensão pela doutrina brasileira da época demonstrava a viabilidade de que a atividade interpretativa pudesse, de alguma forma, ser limitada ou conformada pela lei. Não de forma casuística, o Código Tributário

---

[178] GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di diritto tribuario*. Milano: Giuffrè, 1948, p. 24. Críticas a esta concepção, ver em: BRANDÃO, Antônio José. "A interpretação das leis fiscais". In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, 1953, p. 67-83 (79); TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 196; TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. Trad. Fernando Aurelio Zivelti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017, p. 56.

[179] MAZZARESE, Tecla. "Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (611).

[180] VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 190-191; TROTABAS, Louis. "A interpretação das leis fiscais". In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1, n. 1, 1945, p. 38-47; JARACH, Dino. "Hermenêutica no Direito Tributário". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102 (101); SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 361-382 (374); FALCÃO, Amílcar de Araújo. "Interpretação e integração da lei tributária". In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, 1955, p. 24-37 (35).

[181] FOLLONI, André Parmo. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49-50.

Nacional trouxe um capítulo específico destinado à "interpretação e integração da legislação tributária" (artigos 107 a 112).[182]

Entende-se, hoje, contudo, que a existência dos referidos artigos 107 a 112 tinha o intuito claro de enviesar a atividade interpretativa e aplicativa da legislação tributária.[183] O que foi feito, diga-se de passagem, empregando-se redação confusa e repetitiva, e em alguns casos estabelecendo dispositivos dos quais reconstroem-se normas completamente desnecessárias, que poderiam ser suprimidas do ordenamento jurídico.[184-185] Aliomar Baleeiro sustenta que a finalidade buscada por essas disposições legais interpretativas era assegurar a resolução dos casos duvidosos em favor do fisco, pois essa teria sido a linha escolhida pelo Código Tributário Nacional e, quanto a isso, inexistiria óbice.[186]

Assim, este capítulo tem por objetivo investigar como se interpreta o Direito Tributário, para responder à seguinte indagação: "há uma interpretação *tributária*?". Para responder à pergunta proposta, investigar-se-á a existência de elementos exclusivos – tanto da atividade interpretativa, quanto do produto interpretativo – que possam advir do Direito Tributário e que, por conseguinte, levariam à resposta afirmativa da pergunta. Ou, na falta dos ditos elementos interpretativos exclusivos do Direito Tributário, analisar-se-á a possibilidade de o Direito Tributário fornecer conformações próprias à interpretação ao ponto de, ao menos, diferenciá-la de outros ramos do Direito.

3.2 Atividade interpretativa tributária

O emprego de cânones hermenêuticos e métodos interpretativos exclusivos do Direito Tributário há muito foi rechaçado pela doutrina. Não há que se falar em interpretação *pro* ou *contra fiscum*, interpretação literal ou interpretação econômica do Direito Tributário. Não há, portanto, argumentos interpretativos exclusivamente tributários. Segundo Ruy

---

[182] Interessante episódio histórico foi o de que Rubens Gomes de Sousa, idealizador do Código Tributário Nacional, cinco anos após a sua promulgação, admitiu em conferência proferida na PUC-SP que, nessa parte (interpretação e integração da legislação tributária), a lei já merecia uma "revisão" (SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 361-382 (362)).

[183] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 25.

[184] AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 234.

[185] Como é o caso do art. 110, que com base em redação confusa, não prescreve outro mandamento senão o de que a legislação tributária não tem autorização para modificar lei hierarquicamente superior, no caso a Constituição Federal.

[186] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1081.

Barbosa Nogueira, sustentar um tipo de interpretação específica no Direito Tributário é "arqueologia fiscal", pois assim como todos os demais ramos do Direito, o Direito Tributário pode ser interpretado por meio dos mais variados argumentos, sendo relevante apenas que esta interpretação seja baseada no ordenamento, isto é, seja *pro lege*.[187]

Esse posicionamento advém das premissas anteriormente traçadas de que o Sistema Tributário brasileiro ao mesmo tempo em que é rígido e formal, é também aberto aos mais variados aspectos da proteção de direitos e garantias fundamentais abrangidos pela Constituição. Não seria concebível nesse emaranhado de normas que influem sobre o Direito Tributário afirmar a existência de uma interpretação a favor ou contra o fisco, ou mesmo que a interpretação tributária é necessariamente literal. Estabelecer *a priori* um argumento interpretativo poderia, em alguns casos, violar a rigidez sistêmica, flexibilizando-a em favor de uma garantia do particular, caso se escolhesse essa última como sempre prevalente; ou ao contrário, a rigidez excessiva poderia impactar um direito do particular, caso o sistema tivesse feito opção por tratar como prevalente uma interpretação favorável ao fisco.

O Direito, por se ancorar na objetividade, traçou princípios gerais que influem diretamente na atividade interpretativa. O ordenamento jurídico-tributário, como qualquer outro subsistema do Direito, deve respeitar as diretrizes gerais, como a segurança jurídica, o Estado de Direito, a democracia etc. Por conta dessa constatação, não é possível sustentar a concepção de que o Direito Tributário opera com apenas um argumento interpretativo ou mesmo com um conjunto limitado de argumentos interpretativos. Justamente por receber influências variadas e por obrigação de respeito às máximas do Direito, que o Direito Tributário pode e *deve* trabalhar com argumentos ilimitados. Com efeito, não cabe ao intérprete tributário – ou mesmo ao legislador – delimitar o escopo de argumentação interpretativa, mas apenas obedecer às diretivas gerais do sistema jurídico no qual está inserido, com base em uma ordem axiológica dada pelo próprio ordenamento.

A premissa apresentada de que o Direito Tributário brasileiro é, sobretudo, um Direito *Constitucional* Tributário leva à conclusão, entretanto, de que há uma etapa necessária no processo de construção da argumentação interpretativa nesse ramo jurídico. Não é etapa exclusiva, porém especialmente relevante para o Direito Tributário, sem a qual a atividade de interpretação restaria incompleta e poderia acarretar resultado conflitante com o Sistema Tributário Nacional. Trata-se da argumentação conforme a Constituição em sua

[187] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Interpretação e integração da legislação tributária*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975, p. 23. No mesmo sentido: FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 88.

eficácia negativa.[188] No Direito Tributário brasileiro, por conta da extensão do trato da matéria tributária em âmbito constitucional, a argumentação interpretativa deverá, necessariamente, perpassar pela Constituição, afastando possíveis significados com ela incompatíveis.

A título ilustrativo, dado que as imunidades tributárias servem para promoção de finalidades constitucionalmente requeridas (liberdade religiosa, acesso à informação, educação etc.), então uma argumentação que sustente um resultado de restrição exacerbada desses direitos é incompatível com a Constituição. Seria o caso, por exemplo, de o intérprete sustentar que o artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição, não contempla livros de um determinado gênero literário, enquanto a Constituição claramente não faz esse tipo de distinção. Nesse sentido, no voto do Ministro Dias Toffoli, no julgamento conjunto do RE 330.817 e do RE 596.676, que versava sobre a abrangência da interpretação do referido artigo constitucional, restou rechaçado o emprego da interpretação literal para os enunciados constitucionais que versam sobre imunidades tributárias justamente por entender que esta traria resultado incompatível com a Constituição: "Apontei que interpretação literal da parte final do preceito, a revelar exaustiva a redação, 'redundaria no esvaziamento da regra constitucional', principalmente se considerado que a 'impressão de livros, jornais e periódicos faz-se não apenas mediante o uso de papel em que grafadas as matérias, mas a partir de uma gama de outros produtos'".[189]

O caso do artigo 111 do Código Tributário Nacional, que será devidamente retomado mais à frente, é emblemático por demonstrar que o legislador, quando se imiscui na regulação da atividade interpretativa costuma não andar bem. A liberdade do intérprete e seu poder de decisão não encontram limite nem controle em preconcepções legalistas, mas somente nas categorias lógico-formais de Direito e nos princípios que estabelecem os axiomas jurídicos. Assim, como acontece com a interpretação de dispositivos legais que veiculam benefícios fiscais, existem outros exemplos nos quais a utilização de determinados argumentos se mostrará necessária no Direito Tributário. Contudo, via de regra, o Direito Tributário brasileiro se pauta – por força dos princípios de Estado de Direito e segurança jurídica, e dos direitos e garantias de liberdade e propriedade – em interpretação que reconstrói normas a partir de argumentos institucionais imanentes, sobretudo linguísticos e

---

[188] KLATT, Matthias (University of Graz). "Constitutional-Conform Interpretation". Conferência. In *International dialogues in constitutional law*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019.

[189] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, julgamento conjunto RE 330.817 e RE 596.676, Relator Ministro Dias Toffoli, *DJe* 18.12.2017.

sistemáticos.[190] Essa constatação geral *positiva* do Direito Tributário brasileiro leva a pelo menos outras duas constatações gerais *negativas*, quais sejam: a vedação de argumentos consequencialistas e a vedação de argumentos econômicos no Direito Tributário brasileiro.

A argumentação consequencialista é vedada pelo Sistema Tributário Nacional na medida em que se baseia em inferências externas ao ordenamento jurídico, na maioria das vezes argumentos não-institucionais práticos. As normas que compõem o Direito Tributário proíbem a consideração das consequências externas às regras atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas, isto é, a argumentação consequencialista é vedada não apenas porque altera a consequência prevista em lei relativamente àquele antecedente normativo, mas porque acaba por definir o próprio antecedente normativo com base na consequência externa trazida pelo intérprete. O consequencialismo corrói a estrutura da norma, subverte antecedente e consequente, e modifica completamente o texto legal. É como se o intérprete reconstruísse uma norma a partir de um texto completamente diferente daquele efetivamente expresso na lei. O que não é só incabível no Direito Tributário, mas contrário à ideia de Direito.[191]

A argumentação econômica é vedada pelo Sistema Tributário Nacional porque, conforme sustenta categoricamente Alfredo Augusto Becker, seria o mesmo que negar ao Direito Tributário a sua juridicidade, obrigando o intérprete a sempre buscar a realidade econômica dos fatos, o que violaria sobretudo o princípio da legalidade.[192] No ponto de vista dos defensores dessa corrente interpretativa, que vem encontrando ressonância em julgados do Supremo Tribunal Federal,[193] a argumentação econômica seria uma espécie de interpretação corretiva "complementar" para sempre alinhar significado da norma com a finalidade do Direito Tributário, que seria eminentemente econômica, de arrecadação para o Estado.[194] Segundo explica Brandão Machado, o objetivo da interpretação econômica no Direito Tributário é assegurar a sua autonomia em relação ao Direito Privado, possibilitando ao intérprete liberdade interpretativa da lei tributária "juntamente com os negócios jurídicos envolvidos, não em função dos aspectos formais destes, mas tendo em vista tão-só o seu

---

[190] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (177).
[191] DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro*. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 131.
[192] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 117.
[193] De forma exemplificativa: Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, *DJe* 06.10.2016.
[194] SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 361-382 (373).

resultado econômico".[195] Ainda, a interpretação econômica pode ser explicada como a consideração de elementos econômicos no âmbito de uma interpretação teleológica da legislação tributária, o que novamente parte da premissa de que a finalidade dessas normas é a arrecadação na maior medida possível.[196]

No entanto, da mesma forma como a argumentação consequencialista infirma as categorias do Direito, a argumentação econômica viola a legalidade, que é uma das bases de sustentação do Estado de Direito e da segurança jurídica. Ao invés de exercer a atividade interpretativa a partir do texto legal, o intérprete seria obrigado a investigar o substrato econômico dos fatos,[197] podendo alterar o antecedente normativo de uma regra de competência tributária, por exemplo, para incluir novos fatos não previstos em lei.

Nesse sentido, não há que se falar em argumento interpretativo exclusivo ou próprio do Direito Tributário,[198] mas somente em argumentos necessários à atividade interpretativa tributária, em especial a argumentação conforme a Constituição. Sendo vedada a utilização de argumentos consequencialistas e de ordem econômica.

Não há também técnica interpretativa exclusiva ou própria do Direito Tributário, nem existe técnica necessária ou vedada a esse ramo jurídico. Se as técnicas interpretativas são ferramentas para construção dos argumentos que sustentarão um enunciado interpretativo, e se os argumentos no Direito Tributário são tão vastos e possíveis quanto em outros ramos do Direito, não faria sentido limitar o emprego de técnicas interpretativas com vistas a controlar a atividade do intérprete. Nesse ponto, as discussões mais significativas no âmbito do Direito Tributário são sobre a vedação de algumas técnicas no sentido de limitar os resultados interpretativos que elas poderiam ensejar, dentre as quais a técnica extensiva e a técnica analógica.

A vedação a essas técnicas estaria fundada na necessidade de argumentação literal, como se esta última significasse o exato limite dos termos e expressões legais: interpretação tributária seria sempre a dicção legal.[199] A técnica extensiva diminui o campo de indeterminação da norma, incluindo casos duvidosos no âmbito de aplicação do enunciado

---

[195] MACHADO, Brandão. "Prefácio". In HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Trad. Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 10-11.
[196] SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros". In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371-437 (384-385).
[197] RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária*. 147f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 97.
[198] AMAYA, Adolfo A. *La interpretación de las leys tributarias*. Buenos Aires: Arayú, 1954, p. 77.
[199] GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di diritto tribuario*. Milano: Giuffrè, 1948, p. 24.

normativo; e a técnica analógica é uma técnica de integração cria uma norma jurídica para casos não regulados, com base em semelhanças relevantes com outro caso regulado por norma existente no ordenamento. A verificação das semelhanças relevantes é feita com base na *ratio legis* da norma jurídica existente e fundamentada na razoabilidade do legislador.[200]

Conforme dito anteriormente, não há argumentação *própria* ao Direito Tributário, logo não há como sustentar técnicas advindas dessa argumentação, em tese, imprescindíveis ao Direito Tributário. Até porque, mesmo que se chegasse à conclusão de que o Direito Tributário deve ser interpretado literalmente, isto não significa que há vedação à técnica extensiva. Conforme analisado, interpretar literalmente significa dar prevalência aos significados usais (comuns e técnicos) dos termos e expressões constantes no texto, o que de nenhuma forma implica resultado obrigatoriamente diverso daquele obtido por meio de técnica extensiva.

O Direito Tributário, pelo contrário, mesmo dando preferência a argumentos linguísticos pode se valer, ao mesmo tempo, da técnica extensiva. Não existe uma exclusão mútua entre argumentação linguística e técnica extensiva. E com relação à técnica analógica, embora seja costumeiramente empregada por meio de uma argumentação sistêmica, e apelando para uma totalidade do ordenamento, também não encontra vedação no Direito Tributário, pois ele opera fundamentado no princípio da igualdade, que exige o tratamento isonômico de contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 108, inciso I, elenca a analogia como técnica de preenchimento de lacunas normativas, embora haja vedações nos casos em que o ordenamento impõe reserva de lei.[201]

Nesse sentido, não há que se falar em técnica interpretativa *exclusiva* ou *própria* do Direito Tributário, nem há necessariedade de determinada técnica na interpretação tributária.

O Direito Tributário é um ramo do Direito, mais precisamente do Direito Público. Logo, deve respeitar os princípios gerais de Direito e os princípios gerais de Direito Público. Essas normas, além de constituírem tanto núcleos de proteção dos direitos de particulares quanto deveres dos entes estatais, exercem função eficacial interpretativa relativamente ao ordenamento jurídico tributário. Os valores positivados nessas normas dão prevalência a determinados sentidos em detrimento de outros quando da atividade interpretativa.[202] Ou

---

[200] BOBBIO, Norberto. "Analogia". In *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 47-62.
[201] DIAS, Daniela Gueiros. "Analogia no Direito Tributário brasileiro". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 42, 2019, p. 214-240 (236).
[202] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 679-680.

seja, os princípios gerais que influem sobre o Direito Tributário classificam argumentos interpretativos e estabelecem regras de prevalência entre eles.

Este é um ponto fulcral da atividade interpretativa tributária, pois com base nessas regras, extraídas de princípios gerais de Direito e de Direito Público, o intérprete irá optar por um significado, reconstruindo a norma que em maior medida se compatibiliza com esses princípios. Sendo assim, é possível afirmar que a atividade interpretativa no Direto Tributário é necessariamente informada pelos princípios gerais de Direito, como Estado de Direito, segurança jurídica e separação dos poderes, e também por princípios gerais de Direito Público, como legalidade, moralidade e impessoalidade.[203]

O Direito Tributário também possui princípios jurídicos próprios ou até mesmo aplicação diferenciada daqueles princípios gerais. O princípio da segurança jurídica, por exemplo, possui função eficacial diferente do que em outros ramos do Direito, da mesma forma o princípio da legalidade, muito mais forte no Direito Tributário, possuindo dispositivo expresso em sede constitucional (artigo 150, inciso I, da Constituição). Nas palavras de Roque Antonio Carrazza: "insistimos em que, no campo tributário, o *princípio da legalidade*, veiculado, em termos genéricos, no art. 5º, II, da CF, teve seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma Magno".[204] Essas constatações são relevantes para o estabelecimento de regras de prevalência interpretativas. Na interpretação tributária, portanto, devem prevalecer argumentos que mais promovem a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do Direito que em outros ramos jurídicos.

Nesse ponto, chama a atenção posicionamento que sustenta existir no âmbito do Direito Tributário uma "norma geral inclusiva", supostamente fundada nos princípios da solidariedade social e da capacidade contributiva, que funcionaria como espécie de regra de prevalência para dar preferência ao emprego de argumentos sistemáticos em detrimento de argumentos linguísticos. Neste sentido, posicionamento de Marco Aurélio Greco: "o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva para o fim de deflagrar uma norma geral inclusiva, mesmo que exista lei tributária prevendo apenas alguns casos de inoponibilidade (...)".[205] Esta corrente defende que o princípio da capacidade contributiva, expresso no artigo 145, §1º, da Constituição, seria um desdobramento direto do mandamento

---

[203] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "Interpretação e integração da legislação tributária". In NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Estudos de Direito Tributário 1: interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1989, p. 7-24 (19).
[204] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 205.
[205] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 349.

geral de solidariedade pertinente à matéria tributária. E, como serviria a um valor supremo da Constituição (solidariedade), o princípio da capacidade contributiva funcionaria como valor supremo da tributação.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, dada sua importância sistêmica, se sobreporia a outros princípios constitucionais de Direito Tributário e também a regras constitucionais tributárias, como, por exemplo, as regras de competência tributária.[206] Essa eficácia positiva geral em relação à legislação tributária feita pelo princípio da capacidade contributiva se daria tanto no plano do legislador, que deveria estruturar os tributos de modo a captar a máxima capacidade, quanto no plano do intérprete/aplicador, que deveria interpretar a lei tributária sempre de modo a verificar também a máxima capacidade, inclusive preenchendo lacunas da norma para oneração do contribuinte: "para atender ao princípio do artigo 145, § 1º, o intérprete deve buscar concretamente a plena eficácia da lei tributária, com isto significando atingir todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica devem ser atingidas".[207]

Este posicionamento, contudo, não pode prosperar pelas seguintes razões. Em primeiro lugar, o princípio da solidariedade social não serve de critério para tributação porque as materialidades tributárias são estabelecidas pela Constituição por meio de regras de competência,[208] sendo a capacidade contributiva apenas uma determinação de graduação do poder de tributar.[209] As regras excluem considerações valorativas ao mesmo tempo em que servem elas próprias como fundamento para decisão. As regras de competência tributária estabelecem conceitos que servirão de base para tributação. Derrotá-las em nome de um princípio, mesmo que fundamental, é o mesmo que retirar-lhes eficácia, tornando inócuas as palavras da Constituição.

Em segundo lugar, o fato de a linguagem constitucional ser indeterminada não quer dizer que seja totalmente indeterminada. Em que pese posicionamento em sentido contrário,[210] parcela significativa da doutrina tributária brasileira partilha da ideia de que os conceitos vinculados nas regras de competência tributária possuem núcleos mínimos de

---

[206] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 338. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. "Solidariedade Fiscal, Cidadania e Direito Fiscal". In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140 (127).
[207] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 350.
[208] ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.
[209] FOLLONI, André Parmo. "Capacidade contributiva e dever fundamental". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 42, 2019, p. 484-508 (488).
[210] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 270-272.

significação que conformam a atividade do intérprete e do aplicador.[211] Isso quer dizer que o princípio da solidariedade social não possui eficácia de ampliação dos conceitos constitucionais definidores da materialidade tributária por via de legislação infraconstitucional. Seria o mesmo que permitir que o legislador fizesse as vezes de constituinte.[212] O Supremo Tribunal Federal, embora tenha decidido recentemente em modo diverso,[213] possui posicionamentos reiterados que estabelecem que os tributos possuem materialidades pré-determinadas em conceitos constitucionais.[214]

Em terceiro lugar, o princípio da solidariedade social não possui a mesma eficácia e abrangência que exerce em outros ordenamentos jurídicos.[215] Embora pareça uma afirmação simplória, o ordenamento jurídico brasileiro possui particularidades que não são encontradas no direito comparado. A utilização de estudos e definições feitas por doutrina e jurisprudência estrangeiras para determinar a aplicação do princípio da solidariedade social no Brasil leva, inevitavelmente, a erros, pois as disposições constitucionais possuem divergências entre si.

Em quarto lugar, a argumentação jurídica também encontra limitações no âmbito do ordenamento jurídico do qual é reconstruída. O emprego do princípio da solidariedade social na busca da reconstrução sistemática e finalística das regras de competência tributária não pode suplantar – ou melhor, não pode preterir dentro da lógica de regras de prevalência argumentativas – os argumentos linguísticos (sintáticos e semânticos). Isso se dá por conta da importância que os termos e expressões utilizados pelo Direito posto têm em relação aquilo que não fora dito ou aquilo que poderia ter sido dito pelo legislador.[216] A elocução legal prevalece sobre a ilocução dos dispositivos. No caso da competência tributária há uma série de conceitos com núcleo de significação designados direta e indiretamente pela Constituição, que devem prevalecer em relação a outras espécies normativas, inclusive princípios constitucionais.

---

[211] Dentre outros: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 425-429; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 274; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 253.

[212] ÁVILA, Humberto. "Limites à tributação com base na solidariedade social". In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88 (79).

[213] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE n. 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, *DJe* 06.10.2016.

[214] A título exemplificativo: Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 150.755, Relator Ministro Carlos Velloso, Relator para acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* 20.08.1933; Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 166.772, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* 18.12.1994.

[215] LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 164 e ss.

[216] MELIS, Giuseppe. *L'interpretazione nel Diritto Tributario*. Milano: CEDAM, 2003, p. 110.

Com base nessas considerações, é possível afirmar que não existe uma regra de prevalência própria do Direito Tributário pautada pelos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social. O que há, com efeito, são regras de prevalência que influem sobre a interpretação tributária a partir de outros princípios, em especial o Estado de Direito, a segurança jurídica e a separação dos poderes. As regras de prevalência ditas *necessárias* ao Direito Tributário são aquelas que, via de regra, dão maior peso aos argumentos linguísticos, porque estes se reportam de forma mais direta ao texto da lei. Isso não quer dizer, contudo, que sejam as únicas regras de prevalência que influem sobre a interpretação tributária. Pelo contrário, conforme fora dito, o Direito Tributário está sujeito às mais variadas formas de argumentação interpretativa e, em alguns casos, podem prevalecer outros tipos de argumentos. Não por outro motivo, Humberto Ávila classifica essas regras como *regras prima facie de interpretação*, porque podem ser afastadas em alguns casos, desde que presente justificativa fundamentada.[217] Por exemplo, em variados casos de interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais devem prevalecer argumentos teleológicos, por força do princípio da igualdade, conforme se verá de forma mais detalhada a frente. Certo é que o Direito Tributário opera com regras de prevalência interpretativas que necessariamente influem para a concretização de princípios gerais de Direito e princípios tributários, tais como o Estado de Direito, a separação dos poderes, a segurança jurídica, a legalidade e a igualdade.

3.3 Resultado interpretativo tributário

No que se refere à interpretação como produto ou resultado, tem-se que, relativamente aos enunciados interpretativos, não há que se falar em limitação ou emprego próprio nem necessário de determinado enunciado interpretativo no Direito Tributário. Assim como todos os demais ramos do Direito, o Direito Tributário opera com subsunções, cognições, decisões e criações. Essas funções são inerentes à própria concepção de atividade interpretativa estabelecida anteriormente.

Relativamente aos significados atribuídos aos textos, não há que se falar em significados próprios da matéria tributária. No entanto, por decorrência de argumentação conforme a Constituição, é possível afirmar que o Direito Tributário requer,

[217] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (175).

necessariamente, significados compatíveis com o texto constitucional, especialmente os princípios gerais de Direito e os princípios tributários estabelecidos na Constituição. Contudo, não é possível definir ser essa uma exigência exclusiva do Direito Tributário, mas apenas necessária a ele.

***

Este capítulo se propôs a analisar os parâmetros que guiam o intérprete da legislação tributária. O Direito Tributário, embora não opere com base em preconcepções hermenêuticas que deem preferência ao fisco ou ao contribuinte, possui peculiaridades que devem ser observadas por aqueles que se propõem a interpretá-lo. Essas peculiaridades surgem das normas constitucionais que influem sobre o Direito Tributário e variam conforme a matéria que está sendo disciplinada pelo dispositivo a ser interpretado.

Assim, quando se interpreta dispositivo concernente ao exercício de competência tributária – isto é, dispositivos que tratam sobre o exercício do poder de tributação – então o intérprete deve levar em conta que determinados direitos fundamentais do contribuinte (em especial, liberdade e propriedade) estão sendo, de alguma forma, limitados. Daí, surge uma preponderância dos argumentos linguísticos, que conferem maior segurança jurídica ao particular. Por outro lado, quando se interpretam dispositivos relativos a benefícios fiscais, que aliviam as limitações impostas pela tributação – e, portanto, promovem direitos dos particulares – então o intérprete deve levar em consideração que a delimitação do âmbito de aplicação dessas normas pode gerar iniquidades. Daí, surge uma preponderância dos argumentos sistêmicos, em especial aqueles que cuidam das finalidades eleitas pela legislação para incidência daquela norma.

Este trabalho centra-se nas hipóteses relativas a esse segundo caso, isto é, às situações em que o intérprete estará diante de dispositivos relativos a benefícios fiscais. No entanto, imediatamente surge uma disputa. Em que pese a determinação decorrente do Sistema Tributário Nacional a respeito da busca da finalidade dos benefícios fiscais, o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que disciplina a interpretação dos dispositivos atinentes a essa matéria, utiliza a expressão “interpreta-se literalmente”. O próximo capítulo se ocupa da definição do conteúdo prescritivo do referido artigo 111 e sua compatibilização com a Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO IV: O ARTIGO 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ou *qual o conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN?*)

> *"Não há tampouco nenhum princípio de que, por exemplo, as exceções ou normas de benefício devam ser interpretadas restritivamente. Tais exceções usualmente tornam sobretudo apenas aceitável a norma legal geral. (...) Atrás de tais métodos de interpretação oculta-se, muitas vezes, um fiscalismo mesquinho que contraria frontalmente a vontade do legislador."* (HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Trad. Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 58)

> *"Esse dispositivo representa um retrocesso e um injustificado preconceito no tratamento legislativo das leis de isenção. A respeito dele afirmar-se-ia, talvez, numa primeira análise – como fez Vanoni frente a um dispositivo semelhante do direito italiano – que a doutrina poderia demonstrar o ilogismo do preceito e pretender a sua revogação, mas de jure condito, não poderia deixar de submeter-se à vontade expressa da lei."* (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128)

4.1 Matéria regulada

O artigo 111 do Código Tributário Nacional encontra-se assim redigido:

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II - outorga de isenção;
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Da simples leitura do dispositivo surgem um sem-número de dúvidas sobre o seu conteúdo e a matéria que ele efetivamente pretende regular. Em primeiro lugar, surgem dúvidas a respeito do *caput* do dispositivo que utiliza a expressão "interpreta-se literalmente": seria uma prescrição do legislador, portanto com caráter cogente, ou mera recomendação do legislador aos intérpretes e aplicadores da legislação tributária? O vocábulo "interpreta-se" refere-se a uma atividade interpretativa ou a um resultado interpretativo? O vocábulo "literalmente" foi empregado no sentido de método literal?

Em segundo lugar, surgem dúvidas a respeito dos incisos do dispositivo, que trazem três diferentes situações tratadas pela legislação tributária a serem "interpretadas literalmente": a "suspensão" e "exclusão" do crédito tributário são aquelas hipóteses mencionadas nos artigos 151 e 175 do CTN, respectivamente? Então por qual motivo o inciso II repete a "isenção" já contemplada como hipótese de exclusão do crédito tributário no referido artigo 175? "Outorga de isenção" é diferente de "isenção" somente? Não teria o legislador no inciso II utilizado a expressão "isenção" em sentido mais amplo de benefício fiscal?

Essas e outras indagações são costumeiramente aventadas a partir do artigo 111 do CTN, cuja redação é reconhecidamente obscura, o que gera posicionamentos completamente dissonantes. De um lado, a doutrina jurídico-tributária varia entre a necessidade de interpretação conforme a Constituição[218] até a completa falta de normatividade do enunciado, que, pela confusão e ambiguidade, deveria ser extirpado do ordenamento.[219] De outro lado, a jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa,[220] discute acerca do conteúdo do artigo 111, principalmente em relação ao significado da expressão "interpreta-se literalmente".

---

[218] Neste sentido, dentre outros: AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 247; BUSTAMANTE, Thomas; ALVES, Henrique Napoleão. "A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN". In ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 694; CAMPOS, Antonio J. Franco de. "Interpretação e integração da legislação tributária". In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 141-142; DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1083; MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 247 e ss.; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 91; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Direito Tributário IV: interpretação, obrigação e crédito tributário*. Ilhéus: Editus, 2016, p. 37; RIBEIRO, Maria de Fátima. "Legislação tributária - arts. 109 a 111". In NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. *Comentários ao Código Tributário Nacional - lei nº 5.172, de 25.10.1966*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 248; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lamen Juris, 2003, p. 130; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 814-815.

[219] Neste sentido, dentre outros: BECHO, Renato Lopes. "Considerações sobre a interpretação literal e o art. 111 do CTN". In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 175, p. 161-178; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 131; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 118-120; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 195-210.

[220] A título exemplificativo: Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.665.481, Relator Ministro Herman Benjamin, *DJe* 09.10.2017; Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Agravo Regimental no REsp 1.165.360, Relator Ministro Humberto Martins, *DJe* 22.08.2011; Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Agravo Regimental no AI 590.239, Relator Ministro Luiz Fux, *DJe* 28.05.2005; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 13898.000285/2010-53, Acórdão publicado em 21.08.2019; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 16327.000137/2004-53, Acórdão publicado em 16.07.2018; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 15504.725541/2012-92, Acórdão publicado em 02.05.2016.

A primeira questão que se coloca é propriamente sobre a matéria regulada pelo referido artigo 111, isto é, para quais tipos de situações constatadas no plano fenomênico ele se dedica? Para tanto, é necessário que se analise, em primeiro lugar, os incisos do artigo 111, pois eles expressamente direcionam a aplicação do *caput*, que será tratado mais adiante.

Em suma, o artigo 111 diz respeito à interpretação de enunciados legais que veiculam benefícios fiscais. Diz-se *em suma* porque o dispositivo fala também da hipótese de "suspensão do crédito tributário", o que não se pode dizer ser benefício fiscal no sentido de desoneração da carga tributária, conforme sustentado anteriormente – classe que as demais hipóteses do artigo 111 são espécies. No entanto, a suspensão do crédito tributário é garantia do contribuinte nos casos de sua discussão pela via administrativa e judicial, na moratória e no parcelamento; e neste sentido de benefício como garantia, não se vê impeditivo de se utilizar a expressão "benefício fiscal".

Embora pareça ser possível a extensão das conclusões deste trabalho para as hipóteses de suspensão do crédito tributário, faz-se corte metodológico para tratar do artigo 111 somente na parte que toca *diretamente* os benefícios fiscais na acepção defendida anteriormente de desoneração *prévia* da carga tributária. Ainda, a expressão "exclusão do crédito tributário", segundo o artigo 175 do CTN, diz respeito tanto à isenção quanto à anistia. No entanto, conforme também já demonstrado anteriormente, a anistia não se enquadra na definição de benéfico fiscal defendida neste trabalho. Portanto, para fins do presente estudo, importa o que está disposto somente nos incisos II e III do artigo 111.

Relevante ressaltar, também, que de nenhum modo o artigo 111 condiciona a interpretação de enunciados constitucionais, notadamente as imunidades, sob pena de se permitir o absurdo de o legislador infraconstitucional influenciar na interpretação da Constituição. A mesma lógica aplica-se para as hipóteses de não-competência, comumente referidas em leis ordinárias como forma de explicitar o texto constitucional. Se o legislador infraconstitucional não pode condicionar o texto constitucional, muito menos poderá influenciar a interpretação do silêncio da Constituição.

Feitas essas considerações, é preciso identificar quais são as situações previstas nos incisos II e III do artigo 111 do CTN. Conforme tratado anteriormente, as isenções são hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas, isto é, são normas que bloqueiam a incidência da norma de tributação, inibindo a existência da obrigação tributária e do crédito correspondente. O inciso II do artigo 111 trata da "outorga de isenção", ou seja, do ato de concessão da isenção, por meio da lei prolatada por aquele que detém competência para

tanto. A questão, no entanto, é saber se o inciso II, mesmo tendo a dicção expressa de "isenção", se refere tão somente à isenção *stricto sensu* ou se também é aplicável a outras espécies de benefício fiscal concernentes à obrigação tributária principal, como alíquota zero e redução de base de cálculo.

Conforme ensina Rubens Gomes de Sousa, a tentativa de conformação da interpretação pelo artigo 111 do CTN está fundamentada no fato de que "as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário".[221] Se a norma reconstruída a partir do dispositivo se destina à regulação de exceções, dentre as quais, principalmente, aquelas referentes à desoneração da carga tributária (expressamente "isenções"), então não há motivo que justifique a sua não aplicação para outras espécies de benefícios fiscais. Por qual razão "interpreta-se literalmente" isenções e não alíquotas zero ou reduções de base de cálculo ou créditos presumidos?

A reconstrução genética do dispositivo, que será analisada em maior detalhe a seguir, demonstra que os elaboradores da proposta do Código Tributário Nacional comungavam da ideia de que a concessão de benefícios fiscais eram exceções à regra geral de tributação. O Projeto de Lei nº 4.834, de 1954, que posteriormente deu origem ao Código, dispunha em seu artigo 77 (equivalente ao atual artigo 111) o seguinte:[222]

> Art. 77 Interpreta-se literalmente a legislação tributária excepcional em relação ao direito tributário comum, assim considerada a que disponha, ainda que em caráter temporário ou condicional, sobre:
> I. Suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II. Concessão de reduções ou franquias tributárias, ou dispensa de obrigações tributárias acessórias.
> Parágrafo único. Não se considera excepcional, para efeitos deste artigo, a legislação tributária que disponha sobre:
> I. Instituição de tributos extraordinários, quaisquer que sejam a sua natureza e finalidade;
> II. Imposições de sanções ou penalidades de qualquer natureza observado o disposto no artigo seguinte.

Da leitura do dispositivo, é possível extrair que a redação do inciso II era mais ampla que a atual, falando em hipóteses de "concessão de reduções ou franquias tributárias, ou dispensa de obrigações tributárias acessórias". Nos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, do Ministério da Fazenda, houve sugestões para inclusão de um

[221] SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 379.
[222] BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 4.834, de 1954, que institui o Código Tributário Nacional*.

inciso específico para tratar das isenções, que fora rechaçado "por falta de objeto, visto que aquelas se incluem (...) entre as causas de exclusão do crédito".[223]

Não obstante, isso não implica que o projeto final do Código restringiu a aplicação do artigo 111 somente às isenções. Pelo contrário, a inclusão de um inciso específico destinado à "outorga de isenção" demonstra o zelo do legislador em diferenciá-la das situações elencadas no inciso em que trata das exclusões do crédito tributário de forma geral. A utilização do termo "isenção" pode até carecer de tecnicidade ou precisão, mas ao mesmo tempo leva a crer que se destina a situações diferentes daquelas já contempladas no inciso anterior. No que não contraria regramento específico, o regime jurídico das isenções deve ser aplicado às demais espécies de benefício fiscal, tanto por decorrência lógica, eis que ambos institutos configuram exceções à regra geral, quanto por prescrição da norma reconstruída a partir do artigo 108, inciso I, do CTN, que determina o emprego da analogia para integração da legislação tributária.

Esse entendimento é ratificado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que possui posicionamento de que se aplica às reduções de base de cálculo, que não se confundem com as isenções, a disciplina legal das isenções, conferindo-lhes as mesmas garantias previstas no artigo 178 do CTN.[224] Em caso sobre a aplicação do próprio artigo 111, inciso II, do CTN, à hipótese de redução de base de cálculo, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o referido dispositivo se aplicava à "legislação tributária que concede benefício fiscal",[225] indistintamente. De igual modo decidiu o Tribunal em caso que tratava sobre alíquota zero, deixando consignado que o artigo 111 se aplica às "disposições tributárias que concedem benefícios fiscais".[226]

Portanto, somados o inciso II, que trata exclusivamente das hipóteses de desoneração de obrigação tributária principal, e o inciso III, que trata de desoneração relacionada à obrigação tributária acessória, tem-se que o artigo 111 do CTN regula as hipóteses de benefício fiscal, compreendidas em todas as suas espécies.

---

[223] SOUSA, Rubens Gomes de. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 184.

[224] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2320, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* 16.03.2007. No mesmo sentido: Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 762.754, Relatora Ministra Eliana Calmon, *DJ* 02.10.2007.

[225] Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp 963.268, Relator Ministro Luiz Fux, *DJe* 02.10.2008.

[226] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.410.259, Relator Ministro Humberto Martins, *DJe* 09.10.2015.

4.2 Interpretação do dispositivo

O fato de o artigo 111 do CTN ser um dispositivo legal que fixa critérios de interpretação para a legislação tributária – em especial os dispositivos relativos a benefícios fiscais – não impede que ele próprio seja objeto de interpretação. Isto é, para que se estabeleça concretamente o conteúdo normativo do artigo 111 é necessário que se interprete o texto previsto no Código Tributário Nacional, principalmente o *caput* do dispositivo. Afinal, o que significa a expressão "interpreta-se literalmente" dentro do contexto do Sistema Tributário Nacional? É a esta indagação que este tópico se dedica.

A problematização em volta da interpretação do dispositivo levou parte da doutrina a rechaçar a sua aplicação. Para Ricardo Lobo Torres, por exemplo, "o dispositivo seria perfeitamente dispensável, em virtude da ambiguidade, imprecisão e redundância do próprio conceito de interpretação literal". E depois arremata: "é supérfluo e melhor seria extirpá-lo do CTN".[227] Contudo, não é porque o dispositivo é impreciso ou ambíguo que deva ser desconsiderado. Se há um dispositivo legal, introduzido no ordenamento jurídico desde a promulgação do Código Tributário Nacional, e cuja constitucionalidade nunca fora colocada em xeque pelos tribunais, então significa que ele não é de todo modo desprezível. As críticas feitas ao artigo 111 não significam outra coisa senão que o dispositivo vem sendo mal interpretado tanto pela doutrina quanto, em especial, pela jurisprudência.

Nesse sentido, a interpretação do artigo 111 se mostra ainda mais relevante. Os métodos a serem empregados na investigação do significado da expressão "interpreta-se literalmente" são aqueles pertencentes à classe dos *argumentos institucionais*, em especial os seguintes: i) método literal, que visa a reconstruir o sentido do dispositivo legal com base tanto nas regras gramaticais (sintática e semântica) quanto nos elementos provenientes dos sentidos usuais comuns e jurídicos; ii) método genético, que visa a reconstruir o contexto legislativo da elaboração do Código Tributário Nacional até sua publicação, em 1966, sobretudo seus trabalhos preparatórios; e iii) método sistemático, que visa a reconstruir o sentido do dispositivo com base no papel sistêmico que exerce considerando tanto o disposto no documento normativo que ele faz parte, no caso o Código Tributário Nacional, quanto o disposto na Constituição.

[227] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 210.

Conforme será analisado, os métodos empregados para interpretação do artigo 111 do CTN demonstrarão maior ou menor compatibilidade com a Constituição e seus princípios. Sendo certo que ao invés de apenas um resultado prevalente, a interpretação do dispositivo exigirá a consideração de mais de um método interpretativo para que se chegue ao conteúdo mais adequado. O principal desafio na interpretação do artigo 111 é alinhar a compatibilização da norma resultante tanto com a Constituição quanto com o próprio texto utilizado pelo legislador ao elaborar o Código Tributário Nacional. Tendo em vista que a literalidade do referido dispositivo demonstra uma incompatibilidade *prima facie* com a Constituição, exigindo o método literal de interpretação para uma matéria que requer a busca de finalidades, então a investigação se propõe, em primeiro lugar, a rechaçar essa hipótese inicial e, em segundo lugar, privilegiar o texto utilizado pelo legislador. Em outras palavras, pretende-se demonstrar que se pode reconstruir a partir do artigo 111 uma norma com conteúdo prescritivo compatível com a Constituição e que deve ser levada em consideração quando da interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais.

4.2.1 Método literal

O primeiro método interpretativo mediante o qual será analisado o disposto no artigo 111 do CTN é o método literal. Conforme traçado anteriormente, esse método interpretativo investiga o significado dos textos legais com base nos significados convencionais dos termos e expressões empregados pelo diploma legal. Pierluigi Chiassoni aponta que a interpretação literal reúne tanto os elementos advindos das regras gramaticais (sintática e semântica) quanto os elementos provenientes dos sentidos usuais comuns e jurídicos dos enunciados.[228] Isto é, a interpretação literal faz referência tanto ao significado corriqueiramente empregado pelos falantes daquela língua ("uso comum-comum"), quanto ao significado empregado pelos especialistas ("uso comum-técnico") das palavras combinados às regras gramaticais da língua natural na qual estão formulados os enunciados.

Com base nessa acepção, é possível interpretar literalmente o artigo 111 para determinar o que "interpreta-se literalmente" significa, ou seja, qual norma é possível reconstruir a partir do dispositivo por meio do argumento literal. Para executar essa análise, o intérprete deve se atentar aos significados convencionais *usuais* dos termos e expressões

[228] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 90 e ss.

utilizados pelo legislador. Logo, a interpretação da disposição do Código Tributário Nacional não necessita de maiores aprofundamentos: uma vez definido o significado de interpretação literal, então a norma reconstruída a partir do artigo 111 não poderia ser outra que não aquela que determina que os enunciados que versam sobre desonerações na carga tributária devem ser interpretados com base no método interpretativo literal.

A aplicação desse método interpretativo, via de regra, é acompanhada do emprego de uma técnica interpretativa bastante comum, qual seja o argumento *a contrario*. Assim, crescem em importância a escolha dos termos e expressões efetivamente utilizados pelo legislador, pois além de significarem *positivamente* o conteúdo semântico usualmente entendido deles próprios, também, *negativamente*, rechaçam a consideração de qualquer outro significado não usual para reconstrução da norma.[229] Assim, a norma reconstruída a partir do artigo 111 estabeleceria tanto a obrigatoriedade do uso do método literal quanto a vedação de outros métodos interpretativos. O seguinte exemplo poderia ilustrar o uso do método literal somado à técnica de argumentação *a contrario*: a dicção do artigo 6º, da Lei nº 7.713/88, diz estarem isentos do imposto de renda os proventos de aposentadoria ou reforma auferidos pelos portadores das moléstias graves elencadas no inciso XIV do referido dispositivo, então, pela aplicação do método literal e argumentação *a contrario*, somente aquelas doenças expressamente listadas podem ser consideradas para gozo do benefício fiscal. O rol seria taxativo e jamais exemplificativo.

O entendimento do artigo 111 como uma prescrição dirigida ao intérprete e aplicador de que os dispositivos legais que tratam de desonerações tributárias devem ser interpretados *só* com base em argumentos literais, em certa medida aumenta a promoção da segurança jurídica em sua perspectiva de cognoscibilidade do Direito. A interpretação cerrada dos dispositivos apegada aos significados dos termos e expressões tal qual foram definidos pelo legislador é uma forma de privilegiar o texto e a escolha realizada dentro do processo legislativo democrático. Todavia, e conforme exposto anteriormente, o Direito não se encerra no texto legal emanado do Poder Legislativo. Fosse isso verdadeiro não haveria necessidade de o Poder Judiciário resolver conflitos interpretativos que advêm dos textos legais e nem a doutrina exerceria papel marcante de investigação dos significados normativos. A premissa traçada no início deste trabalho, de que o Direito é duplamente indeterminado, infirma a certeza visada pela interpretação literal.

---

[229] GUASTINI, Riccardo. "Production of rules by means of rules". In *Rechtstheorie*, nº 17, 1986, p. 285-309 (307).

O texto legal é, de fato, o início e o limite da atividade interpretativa.[230] A intepretação inicia no texto e a ele deve voltar, pois sem referência aos termos e expressões utilizados pelo legislador não há reconstrução, mas criação de norma. A questão não é definir se a norma pode ser reconstruída ou criada, mas de constatar que o intérprete faz essas operações a todo o momento, mesmo que não assuma expressamente. No entanto, para alguns ramos do Direito, como é o caso do Direito Tributário, o intérprete não possui total liberdade criativa. Em matéria tributária, atividades de criação normativa, como a analogia, são vedadas em alguns casos pela Constituição, que, nesse sentido, proíbe tanto a criação de tributo quanto o estabelecimento de benefícios fiscais sem prévia determinação legal (artigo 150, inciso I e §6º).

Nessa lógica, o emprego do método literal para interpretação de dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária, embora não cumpra os objetivos visados de certeza do Direito, traz algum nível de previsibilidade ao ordenamento. É possível abstrair do artigo 111 uma determinação do legislador pela prevalência do método literal em detrimento de outros, por mais importantes que sejam. Aprioristicamente, o legislador estaria afastando argumentações voltadas à teleologia ou à genética do dispositivo por entender que, no caso dos benefícios fiscais, o que deve ser levado em consideração é o texto e o sentido usual das palavras e expressões por ele utilizadas.

Em que pese essas considerações, esse raciocínio que suporta o emprego *somente* do método literal para o artigo 111 é – a um só tempo – problemático e inconstitucional. De um lado, é problemático porque a interpretação literal pode significar, conforme demonstrado anteriormente, a produção de um resultado interpretativo aquém ou além da *mens legis*.[231] De outro lado, é inconstitucional porque viola a igualdade, pois seus elementos estruturais determinam que as diferenciações se deem com base em relação de pertinência com ao menos uma finalidade constitucional.

A questão mais importante nessa forma de interpretação do artigo 111 não está tanto no emprego de método literal para reconstrução de normas de benefício fiscal, mas *só* no emprego deste método. Há concordância de que a interpretação literal é o caminho inicial a

---

[230] DERZI, Misabel Abreu Machado. "Nota de atualização". In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1082; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 102; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

[231] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 131; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. "Interpretação literal das isenções tributárias". In Associação Brasileira de Direito Financeiro. *Proposições Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 37-62 (58).

ser percorrido pelo intérprete para reconstrução da norma, principalmente no Direito Tributário que preza pela legalidade e pela segurança jurídica de forma intensa;[232] mas isso não significa que o intérprete deve parar aí, não quer dizer que ele não pode prosseguir na atividade interpretativa de busca do significado mais próximo possível da *mens legis*. Segundo aponta Paulo de Barros Carvalho, parar na interpretação literal seria como transformar o dispositivo legal em "prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos",[233] sem se atentar para o que mais pode e *deve* ser considerado.

Dado que o artigo 111 busca a fixação de critérios interpretativos para dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária, então o conteúdo da matéria regulada não pode ser negligenciado no processo interpretativo. Ao se afirmar que o Direito Tributário admite os mais variados métodos e as mais diversas técnicas de interpretação, não implica que o intérprete possui caminho livre para consolidar os resultados interpretativos da forma como lhe aprouver. Além do ônus argumentativo inerente à interpretação jurídica, o intérprete está limitado pela matéria versada no dispositivo objeto de interpretação. Não se interpreta dispositivos atributivos de competência tributária da mesma forma que se interpreta imunidades no texto constitucional, também não se interpreta penalidades tributárias da mesma forma que se interpreta desonerações fiscais. Essas matérias, ainda que todas relacionadas ao Direito Tributário, possuem pontos de inflexão distintos que impactarão sensivelmente na forma como serão interpretadas.

Um exemplo de aplicação da referida norma reconstruída a partir do artigo 111, com base no método literal, pode demonstrar com maior clareza o que se pretende dizer. O Superior Tribunal de Justiça analisou caso que versava sobre a aplicabilidade da alíquota zero prevista pelo artigo 1º, inciso XIV, da Lei nº 10.925/04. Segundo o dispositivo, ficava reduzida a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidente sobre a importação e sobre a venda no mercado interno da "farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi". A Segunda Turma do Tribunal, ao avaliar o caso, decidiu que o benefício fiscal não era aplicável à farinha de rosca, classificado no código 11.01. No caso, o Relator, Ministro Humberto Martins, evidencia em seu voto que a norma reconstruída a partir do artigo 1º, inciso XIV, da Lei nº 10.925/04, foi gerada pelo emprego do método literal, sobretudo com a utilização da técnica *a contrario*: "Partindo de interpretação restritiva do texto legal, indubitavelmente infere-se que apenas a farinha de trigo enquadrada no código 1101.00.10

[232] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 6ª ed. Atual. Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 68.
[233] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 119.

goza do benefício fiscal instituído", e depois o Relator complementa que "a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10".[234] Percebe-se que em nenhum momento a análise feita pelo Tribunal foi além do texto expresso da lei, muito embora o dispositivo possuísse exposição de motivos que desse conta da finalidade pela qual o benefício fiscal foi instituído, qual seja: "2. A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. (...) garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta".[235]

Do exemplo, depreende-se que a interpretação do dispositivo relativo ao benefício fiscal com base nas diretivas traçadas pela norma reconstruída a partir da interpretação literal do artigo 111 do CTN, elimina uma análise completa da legislação e seus objetivos traçados pelo legislador. No caso concreto, o Tribunal não superou a argumentação do contribuinte de que a farinha de rosca – tal qual a farinha de trigo – poderia cumprir a finalidade delineada pela política governamental de facilitação ao acesso de insumos para a fabricação de pães, tendo em vista ser alimento importante da dieta do brasileiro. Os julgadores se limitaram a afirmar que o artigo 111 determina que o resultado interpretativo do dispositivo que versa sobre benefícios fiscais não pode ser restritivo nem extensivo em relação ao resultado da interpretação literal. Assim, não houve preocupação quanto à *mens legis*, mas meramente uma análise dos significados linguísticos de cada uma das palavras, que, uma vez reunidos pelo órgão julgador, formaram o significado do texto legal (a norma jurídica interpretada). Ademais, o Tribunal não apenas ignorou a menção da finalidade extrafiscal utilizada para explicar o porquê da ação do ente estatal, mas, o que é mais grave, deixou de analisar se a medida imposta era justificada pela finalidade subjacente, isto é, se existia entre a medida e a finalidade uma relação fundada e conjugada.

Não é viável, nesse sentido, reconstruir uma norma a partir do artigo 111 do CTN olvidando-se do que ele busca regular. Se o dispositivo estabelece critérios de interpretação para outros dispositivos relativos a benefícios fiscais, então em primeiro lugar deve-se investigar se a Constituição traça o modo pelo qual esse tipo de dispositivo deve ser interpretado. Nesse sentido, demonstrou-se que a igualdade possui função eficacial interpretativa proeminente, tanto porque os benefícios fiscais tratam diferentemente os

[234] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.410.259, Relator Ministro Humberto Martins, *DJe* 09.10.2015.
[235] Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 433/08, convertida na Lei nº 11.787/08, que alterou a redação da Lei nº 10.925/04.

contribuintes, quanto porque para a própria instituição desses benefícios é necessário fundamento constitucional que lhe dê suporte. Dito de outro modo, a igualdade veda a interpretação *só* literal dos dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária, o que implica, automaticamente, na vedação da interpretação literal para o artigo 111 do CTN.

4.2.2 Método genético

O segundo método interpretativo mediante o qual será analisado o disposto no artigo 111 do CTN é o método genético. Esse método visa a identificação da *mens legis*, isto é, a vontade do legislador que pode ser entendida tanto como aquela subjetiva daqueles que participaram da elaboração do texto legal (genético semântico-subjetivo), quanto aquela objetiva conferida ao texto legal autonomamente (genético teleológico-objetivo).[236] De um lado, a vontade do legislador pode ser captada por uma análise histórica dos trabalhos preparatórios, demonstrando o contexto no qual o elaborador do texto estava inserido, tendo em vista, ainda, o sistema jurídico tal qual era vigente na época da edição da lei (originalista).[237] De outro lado, a vontade do legislador é desconectada da figura subjetiva dos elaboradores da proposta legislativa e ganha autonomia para uma análise atual dos objetivos traçados pelo legislador ao texto legal, tendo em vista o sistema jurídico tal qual está vigente à época da interpretação.[238]

A análise dos trabalhos preparatórios (*travaux préparatoires*) do Código Tributário Nacional demonstra que o anteprojeto contemplava um título inteiro para tratar da "interpretação da legislação tributária". O Projeto de Lei nº 4.834, de 1954, que posteriormente deu origem ao Código, partilhava de um pensamento teórico de vanguarda, que afastava métodos apriorísticos de interpretação para o Direito Tributário. Assim era a disposição do seu artigo 73: "Na aplicação da legislação tributária, são admitidos quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título". Segundo explica Rubens Gomes de Sousa, "a finalidade do dispositivo é afastar o cerceamento da atuação do intérprete pela imposição de conclusões apriorísticas (*pro fiscum* ou *contra fiscum*)".[239]

---

[236] ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180 (169).
[237] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 113-114.
[238] WRÓBLEWSKI, Jerzy. "Statutory interpretation in Poland". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 257-309 (274).
[239] SOUSA, Rubens Gomes de. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 179.

No entanto, o mesmo projeto que previa a dita "autonomia" interpretativa, trazia em seu artigo 77 hipóteses de interpretação literal, com o objetivo de "delimitar a interpretação à letra da lei".[240] O objetivo traçado pelos elaboradores da proposta do Código era ambíguo: ao mesmo tempo em que não desejavam o enviesamento da interpretação no Direito Tributário, permitiam restrições apriorísticas em situações específicas – como em relação aos benefícios fiscais. E, ainda, paradoxalmente, os elaboradores desejavam que o enviesamento interpretativo não levasse a limitações prejudiciais aos contribuintes.[241] A respeito desse artigo 77, que correspondia ao artigo 133 do Anteprojeto do CTN, foram feitas sugestões no âmbito da Comissão Especial do Ministério da Fazenda para substituição do vocábulo "literalmente", tanto pelo vocábulo "restritivamente" quanto pelo vocábulo "estritamente". As sugestões foram assim direcionadas:[242]

> 723. (A) Idem. (B) No art. 133, substituir "literalmente" por "restritivamente". (C) "Literalmente" pode ser até ampliativo da "mens legis". O que parece é que se quer que nas hipóteses previstas no artigo se dê a menor amplitude possível ao texto, porque derroga o princípio geral da igualdade perante o fisco. (D) Rejeitada (83).
> 913. (A) Idem. (B) Substituir, no corpo do art. 133, a palavra "literalmente" por "estritamente". (C) Ata da 8ª sessão. (D) Rejeitada (83).

Carlos da Rocha Guimarães foi o autor da sugestão nº 723. Segundo ele explicou em obra publicada após a edição do Código, seu objetivo com a sugestão era alertar para os elaboradores da proposta que a expressão "interpretação literal" poderia levar à "concessão de isenções além da 'mens legis'".[243] Enquanto a outra sugestão, de autoria desconhecida, tudo indica valia-se da concepção bastante difundida pelo adágio *exceptio est strictissimae interpretationis* ("exceções devem ser interpretadas estritamente"), pela declaração manifesta ou indubitável resultante das palavras empregadas pelo texto legal.[244] No entanto, ambas as proposições foram rejeitas pela comissão de trabalho, pois a alteração da redação pelos vocábulos sugeridos ensejaria, na visão dos elaboradores, restrição indesejada da aplicação das concessões tratadas no referido dispositivo, em eventual prejuízo aos

---

[240] SOUSA, Rubens Gomes de. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 184.
[241] AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. "Reflexões históricas sobre o artigo 111 do CTN: a escolha pela expressão 'literalmente' em oposição à expressão 'restritivamente'". In *Direito Tributário Atual*, vol. 32, 2014, p. 245-255 (250).
[242] MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 505 e 523, respectivamente.
[243] GUIMARÃES, Carlos da Rocha. "Interpretação literal das isenções tributárias". In Associação Brasileira de Direito Financeiro. *Proposições Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 37-62 (57).
[244] CASÁS, José Oswaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: AdHoc, 2005, p. 740.

contribuintes. A seguir o trecho do Relatório apresentado pela Comissão Especial do Ministério da Fazenda, responsável pela elaboração do Código Tributário Nacional, que trata da análise das sugestões de alteração da redação do dispositivo do anteprojeto:[245]

> As sugestões 723 e 913, que propunham se dissesse "restritivamente" em vez de "literalmente", não foram adotadas porque o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas.

As constatações do Relatório da Comissão Especial do Ministério da Fazenda são reforçadas por passagens de textos publicados após 1966 por Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro, participantes da elaboração do Código Tributário Nacional. Em certa passagem de seu texto, Rubens Gomes de Sousa afirma expressamente que o artigo 111 manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que regula "a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar".[246] E Aliomar Baleeiro expõe que o objetivo do artigo 111 seria de estabelecer a interpretação literal para as hipóteses enumeradas em seus incisos com o objetivo de afastar, "nesses casos, e só neles os incisos I e II do art. 108 [do CTN]".[247]

O exame dos trabalhos preparatórios do Código Tributário Nacional, em especial as discussões que se deram em torno da redação do atual artigo 111, é relevante para determinação da interpretação genética do dispositivo. A norma resultante do emprego do método genético levaria à conclusão de que a expressão "interpreta-se literalmente" possui as seguintes características: i) caráter cogente com objetivo de limitar a atividade de interpretação dos dispositivos legais que tratam de benefícios fiscais; ii) função bloqueadora de resultados interpretativos restritivos advindos da aplicação de outros métodos de interpretação relativamente ao resultado da interpretação literal; e iii) vedação à integração analógica da legislação tributária pertinente a benefícios fiscais. As duas últimas conclusões apresentadas merecem uma análise mais detida.

No que se refere à segunda conclusão apresentada, a interpretação genética, embora pareça repetir a mesma conclusão da interpretação literal aplicada ao artigo 111, tem uma diferença marcante em relação a esta última. Enquanto a interpretação literal leva à

---

[245] SOUSA, Rubens Gomes de. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 184.
[246] SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 379.
[247] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1081.

conclusão de que o método literal deve ser utilizado na interpretação de dispositivos relativos a benefícios fiscais, a interpretação genética, além de reconstruir norma que estabelece o emprego da interpretação literal a esses dispositivos, também determina ser esta interpretação prevalente no caso de outro método interpretativo gerar resultado mais restritivo do espectro de abrangência da aplicação do benefício fiscal.

Assim, o objetivo da norma reconstruída a partir do artigo 111 com base no método genético seria oferecer a literalidade como verdadeiro "porto seguro" do contribuinte para os casos em que este está amparado pelo texto da norma relativa ao benefício fiscal. Nesse sentido, a norma reconstruída do artigo 111 do CTN privilegiaria a segurança jurídica, especialmente em seu viés de cognoscibilidade do Direito.[248] Em outras palavras, se no caso de um determinado contribuinte, que faz jus a benefício fiscal porque sua situação é expressamente compatível com a interpretação literal do dispositivo que trata do benefício, então não pode o fisco desconsiderar essa literalidade argumentando, por exemplo, com base na teleologia ou na igualdade. Esta conclusão é congruente com a Constituição, porque tanto a segurança jurídica quanto a igualdade são princípios constitucionais que operam em favor do particular limitando o poder do Estado: são sempre "escudos" nas mãos do contribuinte e nunca "espadas" nas mãos do fisco.[249] A segurança jurídica opera a favor do contribuinte estabelecendo o respeito pela literalidade do texto, bem como protegendo o particular de que seja surpreendido por interpretação estatal que limite o seu direito expresso no texto legal. E a igualdade opera a favor do contribuinte ao ceder prevalência, mesmo em se tratando de norma relativa a benefício fiscal, à interpretação literal, não podendo servir como argumentação válida pelo fisco para desconsideração do benefício fiscal.

No que se refere à terceira conclusão apresentada, a interpretação genética determina a vedação do emprego da integração analógica relativamente aos benefícios fiscais. Assim, a norma reconstruída a partir do artigo 111 estabelece a vedação à integração de lacunas normativas por meio da técnica analógica para criação de normas não fundadas diretamente em lei, mas em decisões criativas do aplicador (sobretudo o Poder Judiciário). Essa prescrição encontra embasamento nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I e §6º, da Constituição. Todos esses dispositivos se reportam à exigência de lei para que seja imputada determinada conduta, seja ao cidadão seja ao Estado. No caso dos benefícios fiscais, somente

---

[248] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 331.

[249] ÁVILA, Humberto. "Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária". In GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. 61-79 (67). No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 340.

a legislação pode traçar os parâmetros para sua aplicação, isto é, os benefícios só são válidos se instituídos mediante texto expresso, que pode ser tanto de lei *stricto sensu* quanto de atos infralegais no caso dos benefícios fiscais ligados ao cumprimento de obrigações acessórias.

O que se defende é que, mais do que uma força elocutiva óbvia, o artigo 111 possui uma força ilocutiva. Isto é, conforme pontua Tércio Sampaio Ferraz Jr., o artigo 111 possui um significado indireto constante não na asserção do texto legal, mas que é asseverado por meio do eixo *norma-realidade*. Como deixa claro o autor, a dimensão ilocutiva não está fora do âmbito normativo – como se fosse um defeito ou uma lacuna – mas o integra de forma compreensível.[250] Assim, a respeito do artigo 111 do CTN, Carlos Valder do Nascimento sustenta que "o dispositivo examinado apenas remete o intérprete a outras regras codificadas que tentam realçar a proeminência da lei para a regulação de importantes matérias."[251] Nesse sentido, o artigo 111 possui força ilocutiva que reforça a legalidade em matéria tributária, especificamente em relação à interpretação de dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária. Foi uma forma que o legislador encontrou de privilegiar o conteúdo das leis e o respeito à legalidade.

Sob essa perspectiva, o dispositivo pode ser tanto entendido como meramente expletivo das normas constitucionais que reclamam pela aplicação da legalidade, quanto pode ser entendido como uma norma com caráter prescritivo próprio, que inovou no ordenamento ao prever o respeito à legalidade na aplicação de benefícios fiscais, ainda que esteja fundamentada no princípio da legalidade. Não se deve olvidar que a Constituição de 1988 é superveniente ao Código Tributário Nacional, estando o artigo 111 presente desde sua publicação em 1966. Interessante notar que só houve introdução de regra expressa no texto constitucional, exigindo que isenções, reduções de base de cálculo e concessões de crédito presumido fossem instituídas mediante lei, com o advento da Emenda Constitucional nº 3/93, que alterou a redação do artigo 150, §6º. Ou seja, se hoje o artigo 111 pode ser entendido como meramente expletivo, isso não quer dizer que sempre foi assim. Durante pelo menos 26 anos do dispositivo reconstruía-se prescrição que não poderia ser aduzida diretamente do texto constitucional, a não ser que pela leitura *a contrario sensu* da regra de legalidade para o exercício do poder de tributação. Nesse sentido, constata-se a importância que o dispositivo possui, mesmo que em caráter meramente expletivo da Constituição.

---

[250] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. "Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%". In *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 60, 2012, p. 9-31 (15).

[251] NASCIMENTO, Carlos Valder do. "Interpretação no Direito Tributário". In NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Estudos de Direito Tributário 1: interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1989, p. 63.

Contudo, o apelo à força ilocutiva do artigo 111 vai além do mero caráter expletivo advindo com a superveniência de norma constitucional. O respeito à legalidade prescrito pelo artigo 111 é realizado na forma de regra que estabelece a vedação da integração analógica, infirmando qualquer possibilidade de aplicação de benefício fiscal sem lei que lhe dê suporte.[252] Desse modo, o artigo 111 vedaria tanto a analogia *iuris* quanto a analogia *legis*. A primeira diz respeito à utilização de princípio gerais de Direito para criação de uma norma implícita,[253] seria como estabelecer um benefício fiscal com base diretamente no princípio da proteção ao meio ambiente ou no princípio da promoção às micro e pequenas empresas. A reserva de lei que condiciona a criação de benefícios fiscais veda de plano o emprego da analogia *iuris*, sendo discutível sua aplicação até mesmo para o Direito Tributário de modo geral. A segunda, analogia *legis*, diz respeito à operação de colmatação de lacunas normativas por meio do emprego de argumentação *a simili* relativamente a uma norma expressa do ordenamento.[254] A analogia *legis* também encontra vedação de sua utilização aos dispositivos relativos a benefícios fiscais, em que pese o artigo 108 do CTN permitir sua aplicação para os casos em que não há reserva de lei no Direito Tributário (como, por exemplo, em relação às normas que estabelecem procedimentos em matéria tributária).

Para constatar-se operação de integração analógica (analogia *legis*), deve-se identificar os seguintes elementos configuradores: i) existência de um vazio normativo; ii) identidade de razão entre as situações analisadas (*eadem ratio*); e iii) existência de uma disposição jurídica análoga.[255] Em suma, de um lado, deve-se fixar a existência de uma lacuna normativa para o caso analisado, isto é, constatar que ele não é regulado pela lei e, de outro lado, construir argumentação baseada na similaridade para defender a relevância de aplicação das mesmas consequências normativas prevista para os casos regulados pela lei para aquele caso não regulado pela lei.

---

[252] AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 247; DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1083; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução do Direito Tributário*. 6ª ed. Atual. Flávio Bauer Novalli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 84; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 114; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 130; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 201.

[253] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 204.

[254] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 274.

[255] ÁLVAREZ, Mónica Siota. *Analogia e interpretación en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 39-48.

Conforme ensina Karl Larenz, há lacuna na legislação quando esta está aquém da matéria que deveria regular ou aquém do que a vontade legislativa levaria a regular. Portanto, lacuna, nesta acepção, não se confunde com "espaço livre do Direito", que é o âmbito não regulado por normas jurídicas. Na concepção adotada pelo autor de "lacuna da lei", recai a ideia de que as normas jurídicas necessitam ser analisadas com base no conjunto, evitando a contradição sistêmica e promovendo a compatibilidade material e a concordância de valorações. Assim, o "espaço livre do Direito" deve ser preenchido por atos legislativos com vistas à segurança jurídica e à separação dos poderes; enquanto as "lacunas da lei" podem ser integradas por decisões criativas de seus aplicadores, sobretudo o Poder Judiciário.[256]

A analogia consiste, portanto, em uma técnica integrativa de aplicação de norma jurídica para casos não regulados, com base em semelhanças relevantes com caso regulado e fundamentada na *ratio legis*.[257] Para que se verifique a analogia é necessária a investigação das semelhanças relevantes entre o caso regulado e o caso não regulado (carente de normatização). Há de se constatar razão suficiente para aplicar a norma jurídica referente ao caso regulado para o caso que não fora regulado pelo legislador.[258] A estrutura lógica da analogia pode ser assim demonstrada:[259]

> Premissa 1: Se o fato F e outro fato, relevantemente similar a F, ocorrerem, então a obtenção da consequência G é obrigatória.
>
> Premissa 2: O fato Z é relevantemente similar ao fato F.
>
> ---
>
> Conclusão: Se ocorrer Z, então a obtenção da consequência G é obrigatória.

A consequência G prevista na Premissa 1 é normativa, isto é, ela decorre de uma norma reconstruída a partir do ordenamento jurídico. Assim, a técnica analógica trabalha sobre a premissa de que há uma norma jurídica N1 que regula determinados fatos e que a ocorrência de fatos relativamente similares a esses fatos regulados pela norma N1 (como é o caso do fato Z) implica na aplicação da mesma consequência G atribuída pela norma N1. A verificação das semelhanças relevantes é feita com base na *ratio legis* da norma jurídica e fundamentada na razoabilidade do legislador. A analogia possui, portanto, a função de

[256] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 525-526.
[257] BOBBIO, Norberto. "Analogia". In *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 49-50.
[258] GIANFORMAGGIO, Letizia. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico.* Torino: G. Giappicheli Editore, 2008, p. 132.
[259] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 321.

colmatar lacunas – assim entendida a falta de norma jurídica para resolver casos, advindas de negligência legislativa ou da evolução da sociedade – por heterointegração ou por autointegração. A primeira, se utiliza de ferramentas extralegislativas, enquanto a segunda verifica a solução dentro do próprio ordenamento.

Desta forma, Norberto Bobbio sustenta que o Direito assimila a ideia de analogia à autointegração legislativa para solução de casos concretos não regulados pela lei.[260] A avaliação dos elementos importantes para a valoração legal será feita pela identificação dos fins e ideais fundamentais da regulação legal, a *ratio legis*. Após a análise da semelhança entre casos é possível conceber um princípio jurídico legal, que será o produto da analogia e regulará tanto o caso regulado pela lei quanto o caso não regulado.[261] Conforme explica Riccardo Guastini, a argumentação analógica adota os seguintes passos: i) primeiro, identificação de uma norma explícita; ii) segundo, a partir da norma explícita abstrai-se o princípio que fundamenta sua *ratio*; e iii) terceiro, com base naquele princípio cria-se uma norma implícita, que regulará o caso análogo ao expressamente regulado, aplicando-lhe a mesma consequência jurídica da norma explícita.[262]

Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça analisou caso em que uma servidora pública que tinha gozado de diversos períodos de licença para tratamento de saúde postulava a devolução dos descontos de imposto de renda retidos na fonte durante estes períodos de cuidados com a saúde. Segundo argumentou a postulante, ela faria jus ao benefício com base no disposto tanto no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 quanto no artigo 48 da Lei nº 8.541/92. Os referidos dispositivos estabelecem isenção de imposto de renda dos proventos de aposentadoria, reforma ou pensão dos portadores de doenças graves, bem como os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada. A Segunda Turma do Tribunal entendeu que os proventos percebidos durante a licença para tratamento de saúde configuram renda, ou seja, aumento patrimonial, e como tal, salvo situação de isenção expressamente prevista no ordenamento jurídico, ficam sujeitos ao imposto sobre a renda. Conforme constatou o Relator, Ministro Castro Meira, "não há lei

[260] BOBBIO, Norberto. "Analogia". In *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 53.
[261] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 541.
[262] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 274.

específica que isente proventos pagos durante a licença para tratamento de saúde do imposto sobre a renda". E, caso o Tribunal aplicasse o benefício fiscal para a postulante, então estaria fazendo uma integração analógica, vedada pelo artigo 111 do CTN.[263]

Nesse caso em análise, a postulante ao benefício fiscal pretendia que o Tribunal realizasse uma integração analógica, pois inexistia norma expressa que albergasse a situação em que estava inserida. As leis que estabelecem a isenção de imposto de renda o fazem em relação a uma série de situações similares àquela vivenciada pela postulante. É possível determinar que a norma que instituiu o benefício fiscal encontra fundamento no direito à saúde e na promoção de acesso aos meios de tratamento adequados para os cidadãos, que é um objetivo estatal previsto na Constituição. Portanto, conforme o ensinamento de Riccardo Guastini, a aplicação do raciocínio analógico criaria uma norma implícita fundamentada nesse princípio abstraído da norma expressa para a regulação da situação específica apresentada pela postulante. É justamente este tipo de prática integrativa que o artigo 111 do CTN visa coibir, pois a fundamentação de benefício fiscal em norma implícita derivada de argumentação *a simili* das normas expressas de benefício fiscal violam a legalidade e geram diferenciações entre contribuintes sem serem baseadas diretamente na legislação tributária.

Importante ressaltar que não é o caso de discutir sobre a justiça da aplicação do benefício fiscal pretendido pela postulante. Possivelmente a análise detida de sua situação fática poderia levar à constatação de que o legislador elaborou a legislação de forma equivocada, deixando de contemplar situação que deveria ter sido contemplada (*norma subinclusiva*). No entanto, não é papel do intérprete e aplicador da legislação tributária, por vedação prescrita pelo artigo 111 do CTN, fazer as integrações das lacunas normativas, sobretudo pela utilização da argumentação *a simili*. Diferentemente seria se uma reinterpretação teleológica do mesmo dispositivo possibilitasse a extensão de seus efeitos para casos *prima facie* não regulados. Em outras palavras, o artigo 111 veda que as normas que tratam de benefícios fiscais sejam integradas analogicamente, mas não proíbe a extensão teleológica dessas normas.

Com efeito, integração analógica e interpretação extensiva se aproximam pelo fato de que ambos os institutos aumentam o número de situações que são conferidas a mesma consequência jurídica da norma expressa. Tanto a integração analógica quanto a interpretação extensiva laboram no sentido de aplicar consequências normativas previstas

[263] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.212.976, Relator Ministro Castro Meira, *DJe* 23.11.2010.

para casos fáceis para os casos difíceis, localizados na zona de penumbra normativa. A questão é saber com base em qual plano esses casos não regulados diretamente pela norma expressa terão as mesmas consequências jurídicas dos casos regulados. A integração analógica está no plano da criação normativa, por meio da colmatação de lacunas na norma; ao passo que a interpretação extensiva, conforme já explicado anteriormente, é um resultado interpretativo do emprego de argumentação diversa daquela utilizada num primeiro momento (via de regra, argumentação teleológica comparativamente ao resultado da interpretação literal). Enquanto na integração analógica o intérprete cria uma norma implícita pela utilização de argumentação *a simili*, na interpretação extensiva o intérprete reinterpreta o mesmo dispositivo de modo a obter um resultado maior, que contempla mais casos, alargando a norma reconstruída anteriormente.[264]

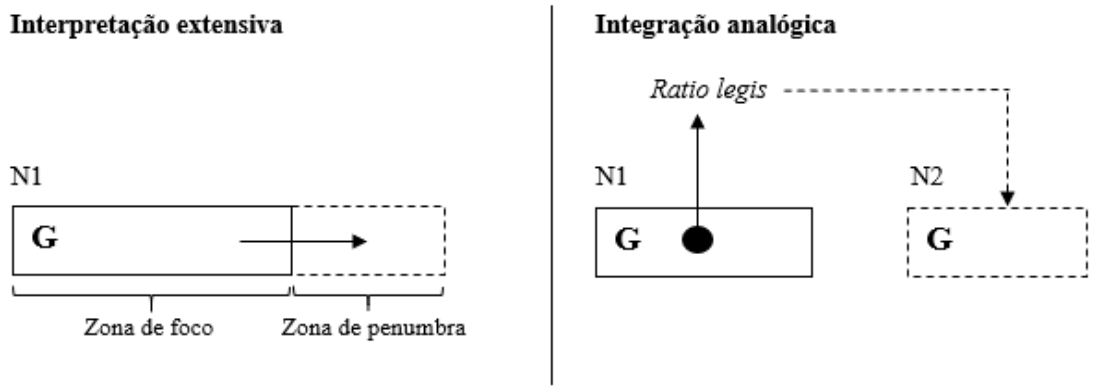
O resultado prático da integração analógica e da interpretação extensiva pode ser o mesmo: a aplicação da consequência normativa prevista na norma expressa. No entanto, o que difere é o modo como se chega nesse resultado. Caso a situação fática em análise possa ser incluída no escopo da norma por meio de argumentos teleológicos (ou mesmo históricos, genéticos, sistemáticos etc.) então se está falando de interpretação extensiva relativamente ao resultado literal que delimita o núcleo incontroverso de significado da norma. Contudo, caso a situação fática não possa ser incluída na norma nem mesmo na hipótese de reconstruí-la com base em argumentos não literais, então tem-se integração analógica.

Em que pese posicionamento dissonante na doutrina, Manuel Atienza ensina que há distinção entre analogia e interpretação extensiva, pois enquanto a última representa resultado que estende o conteúdo de uma norma jurídica sem "sair dela", a primeira é uma operação que toma como base uma norma superior, criada para regular tanto o caso previsto na lei quanto aquele não previsto.[265] Nesse sentido, Mauro Barberis afirma que a diferença entre a analogia e a interpretação extensiva reside no fato de que a primeira possui o condão de criar uma norma implícita, reconstruída pela argumentação de semelhança com os casos regulados pela norma expressa.[266]

A seguinte representação pode ilustrar como se operam esses dois institutos:

---

[264] DIAS, Daniela Gueiros. "Analogia no Direito Tributário brasileiro". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 42, 2019, p. 214-240 (220).
[265] ATIENZA, Manuel. *Sobre la analogía en el derecho*. Madrid: Civitas, 1986, p. 60.
[266] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 203.



As representações acima demonstram que a mesma consequência G da norma N1 é aplicada tanto para os casos em que há interpretação extensiva quanto para os casos em que há integração analógica. No caso da integração analógica, embora a consequência jurídica esteja prevista em lei, as hipóteses de incidência da norma não estão expressamente consignadas no texto legal. Assim, cabe ao aplicador a criação de uma nova norma, com prótase formada pelos casos não contemplados e com consequente idêntico aquele da norma expressa. A vedação à integração analógica, portanto, se dá justamente pelo fato de que uma nova norma, que não é reconstruída diretamente do ordenamento, mas indiretamente, pelo emprego de argumentação *a simili* aplica consequência jurídica para casos não previstos pelo legislador. Conforme sustenta Aleksander Peczenik, o raciocínio analógico se baseia nos ideais de igualdade, justiça, universalidade e coerência,[267] na medida em que se o legislador aplicou dada consequência para determinados casos, nada mais justo e coerente que ela também seja aplicada para os casos análogos.

No caso dos benefícios fiscais, a argumentação *a simili* é um apelo de equidade, que privilegia a justiça individual nos casos em que o legislador foi omisso. E é justamente esse tipo de argumentação que a norma reconstruída a partir do artigo 111 do CTN veda, pois nesse caso dá-se prevalência à legalidade e à segurança jurídica em detrimento da igualdade.[268] A função exercida pelo artigo 111 é de impedir a criação do Direito, afastando a aplicação do artigo 108, inciso I, do CTN, que estabelece a analogia como método válido de integração da legislação tributária. Ao mesmo tempo em que reforça o §2º do artigo 108, que veda o emprego da equidade para dispensa do pagamento de tributo devido.[269]

---

[267] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 321.
[268] DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1083.
[269] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 114.

Por fim, o que se constata do emprego do método genético ao artigo 111 é que a norma resultante, de um lado, propõe interpretação aos dispositivos que tratam de benefícios fiscal pelo emprego do método literal, devendo tal método prevalecer em proteção aos contribuintes que se encontram abrangidos pela literalidade do dispositivo que trata da concessão do benefício fiscal. Neste sentido, é compatível com a segurança jurídica na parte em que privilegia a cognoscibilidade do ordenamento, na medida em que indica uma maior aproximação entre texto legal e a norma reconstruída a partir dele, ainda vedando a integração analógica.

De outro lado, a mesma norma não faz referência aos casos em que o contribuinte reconstrói argumentação com base na igualdade para gozar do mesmo benefício fiscal concedido àqueles que se encontram inseridos no âmbito da literalidade da norma relativa ao benefício. Isto é, não há vedação pela norma reconstruída a partir do artigo 111 que limite argumentação realizada pelos contribuintes que gere um resultado interpretativo extensivo relativamente ao emprego do método literal (embora haja, conforme já mencionado, vedação à integração analógica). Os dois principais conteúdos prescritivos do artigo 111 (prevalência da literalidade em favor do contribuinte e vedação da integração analógica) são a um só tempo reforçados e complementados pela interpretação sistemática do dispositivo. É o que se passa a analisar.

4.2.3 Método sistemático

O terceiro método interpretativo mediante o qual será analisado o disposto no artigo 111 do CTN é o método sistemático. O referido dispositivo que, pragmaticamente, continua pautando as decisões dos tribunais, precisa ser interpretado com base em argumentos sistemáticos, que o readéquem no ordenamento jurídico, externando seu real caráter prescritivo. A argumentação sistemática se dá sob dois planos distintos e complementares: o horizontal e o vertical. Em primeiro lugar, o dispositivo deve ser interpretado tendo em vista os demais dispositivos que compõem o mesmo diploma normativo. Assim, a interpretação do artigo 111 deve levar em conta as normas reconstruídas a partir do Código Tributário Nacional, garantindo sua consistência e coerência interna (interpretação sistemática *stricto sensu*).[270] Em segundo lugar, o dispositivo deve ser interpretado tendo em

[270] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 294.

vista as normas hierarquicamente superiores, em especial a Constituição.[271] Por isso se fala, no primeiro caso, de sistematicidade horizontal, e no segundo caso, de sistematicidade vertical.

A interpretação sistemática, de acordo com o que explica Juarez Freitas, envolve a verificação pelo intérprete tanto se a norma está em conflito ou contradição com o sistema jurídico, quanto se a prescrição que lhe é subjacente é compatível com o referido sistema em termos axiológicos.[272] Segundo Riccardo Guastini, a interpretação sistemática é aquela que, genericamente, elege o significado do dispositivo tendo como base o sistema de Direito, possuindo várias formas de manifestação, dentre as quais cumpre ressaltar a interpretação conforme.[273] A interpretação sistemática conforme se funda nas máximas da coerência lógica e da coesão axiológica do ordenamento.[274] O legislador exerce sua função de forma coerente, considerando as demais normas constantes do ordenamento, e de forma coesa, isto é, levando em conta os valores que fundamentam o sistema jurídico.[275] Daí a necessidade de o intérprete sempre analisar o dispositivo a ser interpretado dentro de seu contexto normativo, reportando-o às normas de hierarquia superior – por isso *conforme*. A superioridade hierárquica pode ser: i) material, como aquela entre a Constituição e uma lei; ii) estrutural, como aquela entre a lei e o seu regulamento; ou iii) axiológica, como aquela entre um princípio geral do ordenamento e as demais normas que o compõem.[276]

As interpretações literal e genética do artigo 111, tratadas anteriormente, se demonstraram incompatíveis com a Constituição, especificamente na parte em que fixaram critérios de interpretação para os benefícios fiscais que restringem completamente a investigação da finalidade perseguida por essas normas. Uma interpretação sistemática do dispositivo, portanto, poderia demonstrá-lo compatível com as normas de superioridade hierárquica, sobretudo a Constituição, ao mesmo tempo em que determinaria o seu verdadeiro significado prescritivo. Uma interpretação sistemática conforme do artigo 111

---

[271] LA TORRE, Massimo; PATTARO, Enrico; TARUFFO, Michele. "Statutory interpretation in Italy". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 213-256 (220).

[272] FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 77; BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 206-207.

[273] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 291.

[274] BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 206-207.

[275] GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 167.

[276] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 295.

seria responsável pela reconstrução de uma norma que não veda a interpretação teleológica dos dispositivos relativos a benefícios fiscais, ao mesmo tempo em que resguarda o significado pretendido pelo legislador demonstrado pelo emprego do método genético.

Por força das normas reconstruídas a partir dos artigos 5º, *caput* e inciso I, 145, §2º, e 150, inciso II, da Constituição (igualdade), o artigo 111 não comanda interpretar *somente* de forma literal os dispositivos que tratam de benefícios fiscais. Assim, a norma reconstruída a partir do artigo 111 não fixa, aprioristicamente, nenhum método próprio de interpretação desses dispositivos: o "interpreta-se literalmente" não significa que eles deverão ser interpretados *somente* de forma literal, vedando ao intérprete o emprego de outros argumentos. Se o artigo 111 não veda outras formas de interpretação além da literal, então significa que é possível que os dispositivos que tratam de desoneração da carga tributária sejam interpretados teleologicamente. E, de fato, há uma determinação, fundamentada no princípio da igualdade, que obriga o intérprete a cuidar dos argumentos teleológicos, uma vez que a finalidade subjacente à diferenciação entre contribuintes feita pelo benefício fiscal deve ser identificada na respectiva norma. Além do mais, essa finalidade deve guardar relação de pertinência com o critério de diferenciação eleito pelo legislador. Vale ressaltar que a interpretação teleológica não se confunde com interpretação econômica no Direito Tributário, conforme alguns autores sustentam.[277] Interpretação teleológica é a busca pela finalidade objetiva, traçada pelo legislador e identificável na interpretação do dispositivo,[278] enquanto interpretação econômica persegue o substrato econômico dos institutos de jurídicos utilizados pelo Direito Tributário, promovendo a arrecadação para o Estado.[279]

Sobre este ponto, a jurisprudência brasileira possui casos em que determina o afastamento do artigo 111 do CTN e a aplicação imediata do princípio da igualdade. Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu caso em que se questionava a validade de isenção de IPVA para os veículos que serviam pessoas com deficiência, mesmo não sendo conduzidos diretamente por elas. O caso, oriundo do Rio de Janeiro, tinha por controvérsia

---

[277] Por exemplo: SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros". In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371-437 (384-385); TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 145.

[278] COTÉ, Pièrre-André. *Interprétation des lois*. 4ª ed. Montreal: Thémis, 2009, p. 537 e 465; FETERIS, Eveline. "The pragma-dialectical reconstruction of teleological-evaluative argumentation in complex structures of legal justification". In *OSSA Conference Archive – University of Windsor*, paper 39, p. 2; HARAŠIĆ, Žaklina. "More about teleological argumentation in law". In *Pravni Vjesnik God*, n. 31, 2015, p. 23-49 (25).

[279] SOUSA, Rubens Gomes de. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 361-382 (373).

a interpretação do artigo 5º, inciso V, da Lei Estadual nº 2.877/97, que dispunha que faziam jus à isenção do IPVA aqueles "veículos terrestres especiais de propriedade de deficiente físico, desde que únicos em cada espécie e categoria, nos termos da classificação constante da legislação de trânsito e conforme a regulamentação disponha". Ao julgar a demanda, em sede de Recurso em Mandado de Segurança, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça afastou o posicionamento do Tribunal *a quo*, que havia decidido pela não aplicação do benefício por ser ele de caráter "personalíssimo", e consignou que o contribuinte portador de transtorno do espectro autista possui o direito de isenção de IPVA, mesmo que não seja o titular do veículo e mesmo que não seja o seu condutor.[280]

O principal fundamento da decisão foi justamente o de que a não aplicação do benefício fiscal de isenção do IPVA para o contribuinte portador de transtorno de espectro autista violaria o princípio da igualdade. Da leitura da ementa, fica claro que o Tribunal fez uma interpretação teleológica do dispositivo da lei estadual ao considerar que o caso era compatível com a finalidade legal: "a intenção do legislador é justamente viabilizar a locomoção das pessoas com transtorno do espectro autista". O Tribunal também se manifestou expressamente sobre uma eventual incompatibilidade da interpretação conferida por ele ao dispositivo da lei estadual e o artigo 111 do CTN. Em seu voto, o Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, destacou que "antes de qualquer filtro infralegal do artigo 111 do CTN, deve se alinhar ao princípio da isonomia tributária prevista no artigo 150, II, da Constituição Federal".[281] Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça tanto reconheceu que a interpretação conferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro era incompatível com a igualdade, quanto admitiu que não há prejuízo imposto pelo artigo 111 do CTN à investigação da teleologia da norma em nome da justiça individual.

Curioso notar que, mesmo antes da decisão do Superior Tribunal de Justiça, o Poder Legislativo do Estado do Rio de Janeiro, já se adiantou a casos futuros e alterou a redação do artigo 5º, inciso V, da Lei nº 2.877/97. A nova redação conferida pela Lei Estadual nº 7.582/17 traz expressamente a possibilidade do veículo ser de titularidade de representante legal da pessoa com deficiência: "veículos terrestres de propriedade de pessoa com deficiência *ou de seu representante legal* (...)".

---

[280] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 51.424, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 14.05.2019.

[281] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 51.424, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 14.05.2019, trecho do voto do Relator.

A norma reconstruída a partir do artigo 111 se compatibiliza com o princípio da igualdade ao não vedar a interpretação teleológica. Não seria possível a reconstrução de norma em sentido contrário, excluindo a interpretação teleológica, porque o princípio da igualdade, nesse caso, exerceria função bloqueadora afastando elementos incompatíveis com o estado ideal de coisas que visa a promover.[282] Assim, essa conclusão não diz especificamente sobre o que é a norma reconstruída a partir do artigo 111, mas mais sobre o que ela não é. Não decorre do artigo 111 o emprego da igualdade para aplicação de interpretação teleológica para os dispositivos relativos a benefícios fiscais, mas nem é o referido dispositivo um impeditivo para tanto. A interpretação literal pugnada pelo artigo 111, conforme sustentado anteriormente, funciona como uma trincheira de defesa do contribuinte por meio da segurança jurídica. Contudo, a partir do momento em que se verifica que a literalidade representa uma violação à igualdade, então aquela, automaticamente, cede prevalência a essa última, que passa a incidir diretamente na interpretação do dispositivo relativo a benefício fiscal.

Conforme assevera José Souto Maior Borges, "Essa preexclusão [de outros métodos interpretativos] não está porém determinada pelo art. 111, II. E, a rigor, sequer poderia sê-lo".[283] A conclusão do autor se dá tanto por conta da já mencionada eficácia do princípio da igualdade, quanto pela incidência do princípio da separação dos poderes (artigo 2º, da Constituição). A eventual reconstrução de norma a partir do artigo 111 que estabelecesse unicamente o emprego do método interpretativo literal violaria a autonomia do Poder Judiciário, que se veria constrangido por mandamento do Poder Legislativo. Segundo Ricardo Lobo Torres, o apego à literalidade é uma "forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz".[284] Assim, caso prevalece a aplicação isolada da interpretação literal para os dispositivos que tratam de benefícios fiscais, o Poder Judiciário estaria, de antemão, constrangido na formulação de sua decisão e no exercício da jurisdição.

Portanto, o princípio da igualdade e o princípio da separação dos poderes exercem função eficacial interpretativa sobre o artigo 111 do CTN, delimitando a norma que dele será reconstruída. O princípio da separação dos poderes, de forma mais genérica, veda que o Poder Judiciário tenha sua atividade de interpretação e aplicação da lei rigorosamente limitada por mandamento de outro Poder constituído, na medida em que estabelece a relação

---

[282] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 126.
[283] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 131.
[284] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 196.

harmoniosa entre esses poderes com a "coordenação de funções".[285] E o princípio da igualdade veda que a análise de dispositivos relativos a benefícios fiscais prescinda totalmente da investigação da finalidade, que seria um dos efeitos gerados pela aplicação exclusiva do método interpretativo literal.

Em que pese a conclusão obtida com o emprego do método sistemático, que corrobora o resultado obtido com o método genético, pode-se sustentar que uma análise sistêmica do artigo 111 do CTN, em verdade, não poderia levar às conclusões obtidas até aqui no que diz respeito, principalmente, à vedação da integração analógica. As críticas poderiam ser argumentadas no sentido de que essa conclusão é ilógica e assistemática tendo em vista os fundamentos da interpretação sistemática conforme e a diretiva interpretativa de constância terminológica.

Em primeiro lugar, o método interpretativo sistemático conforme visaria à compatibilização da interpretação de dispositivo tendo como parâmetro outras normas do ordenamento, sobretudo, como é o caso em estudo, com a Constituição (sistematicidade vertical). Contudo, essa compatibilização não poderia ser feita sem que fossem respeitados os limites impostos pelo texto do dispositivo – afinal, conforme ensina Karl Larenz, este é, ao mesmo tempo, o início e o fim do processo interpretativo, devendo o seu resultado sempre se reportar aos ditames do legislador.[286] Isto é, a interpretação conforme não poderia resultar em norma altamente compatível com a Constituição, mas totalmente incompatível com o texto interpretado,[287] pois ao invés de interpretação se estaria diante de verdadeira criação normativa. Nesse sentido, há precedente do Supremo Tribunal Federal que afirma que a interpretação conforme conhece limites concernentes tanto à expressão literal da lei quanto à vontade do legislador.[288] Assim, no fato de o legislador não ter consignado expressamente a "vedação à integração analógica", mas apenas "interpreta-se literalmente", haveria um problema sistêmico em considerar que a norma resultante da interpretação do artigo 111 do CTN levaria à conclusão de que há uma vedação à integração analógica e não um mandamento de interpretação literal.

---

[285] ÁVILA, Humberto. "A separação dos poderes e as leis interpretativas modificativas de jurisprudência consolidada". In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 51-66 (52).

[286] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 457; BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017, p. 200.

[287] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 188.

[288] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 405.579, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 04.08.2011, trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 38 do acórdão.

Em segundo lugar, a crítica poderia ser formulada com base na diretiva de constância terminológica. Essa diretiva parte da premissa de que o legislador é sempre coerente, sendo, portanto, um desdobramento da sistematicidade do ordenamento jurídico, que rechaça incoerências e inconsistências.[289] No caso, essa interpretação do artigo 111 seria incompatível com outra disposição do Código Tributário Nacional: o artigo 108, que utiliza expressões como analogia e equidade. Assim, as críticas poderiam suscitar as seguintes indagações: por qual motivo o legislador utilizou a expressão "interpreta-se literalmente" no artigo 111 e "analogia" e "equidade" no artigo 108? Dado que ele tinha conhecimento, e efetivamente empregou essas expressões em outro dispositivo do mesmo documento, por qual motivo teria utilizado uma outra expressão ("interpreta-se literalmente") para alcançar o mesmo significado? Novamente, haveria um problema sistêmico em considerar que a norma resultante da interpretação do artigo 111 levaria à conclusão de que há uma vedação à integração analógica.

No entanto, essas críticas não devem prevalecer. As conclusões obtidas com o emprego da interpretação genética demonstraram que o objetivo do artigo 111 do CTN é o respeito à legalidade sob duas perspectivas: primeiro, a legalidade por meio da literalidade deve servir como proteção do contribuinte, dando-lhe prevalência nos casos em que a teleologia restringe o âmbito de aplicação do benefício fiscal; e segundo, a legalidade serve como barreira para que o benefício não seja estendido além do que o pretendido pelo legislador ao elaborar o texto legal relativo à sua concessão (vedação à analogia).

A crítica que afirma não haver concordância entre o disposto no artigo 111 do CTN e a norma que estabelece vedação à integração analógica é insubsistente porque ignora que a literalidade, no âmbito da Ciência do Direito, tradicionalmente, esteve sobremaneira conectada com a ideia de legalidade.[290] Portanto, se o papel do artigo 111 era a defesa da legalidade pela prescrição de regras que a densificam, então não é incongruente a utilização pelo legislador de expressão que remete ao significado literal dos dispositivos. A crítica que afirma existir uma inconstância terminológica entre os artigos 111 e 108 do CTN também é insubsistente porque desconsidera que o objetivo do artigo 111 não foi apenas o de estabelecer uma mera vedação à integração analógica, mas também de traçar um respeito maior à literalidade em proteção ao contribuinte. Logo, as críticas feitas anteriormente não

[289] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 292-293.
[290] MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente. In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631 (611).

se coadunam com os fundamentos de inconsistência textual e terminológica, e podem, no máximo, demonstrar imprecisões do legislador, mas que são afastadas pela análise genética e sistêmica do dispositivo.

***

Este capítulo chegou à conclusão de que quando o legislador determina as hipóteses em que um benefício fiscal deverá ser aplicado, este âmbito de aplicação deverá ser, via de regra, entendido de forma estrita ao sentido literal da norma. No entanto, este âmbito de aplicação poderá ser alargado (e nunca restringido) por via interpretativa com base no emprego de argumentação teleológica que privilegia o princípio da igualdade. Inobstante ser vedada a integração analógica das normas relativas a benefícios fiscais em decorrência de limitação imposta pelo princípio da legalidade.

Em que pese o artigo 111 do CTN ter fixado parâmetros de interpretação para os dispositivos que tratam de benefícios fiscais, haverá casos em que a literalidade e a teleologia da norma reconstruídas a partir desses dispositivos irão disputar prevalência. Nesses casos, o Poder Judiciário, em seu papel de intérprete e aplicador dos dispositivos e normas do ordenamento, possivelmente será chamado a resolver o conflito. O próximo capítulo se ocupa dos critérios e limites do aplicador das normas relativas a benefícios fiscais.

CAPÍTULO V: APLICAÇÃO DE NORMAS RELATIVAS A BENEFÍCIOS FISCAIS (ou *quais os critérios e limites do aplicador de normas relativas a benefícios fiscais?*)

> *"Whoever hath an ultimate authority to interpret any written or spoken laws, it is he who is truly the Law-giver to all intents and purposes, and not the person who first wrote or spoken them."* (Bishop Hoadly, sermon before English King, 1717. *Apud* WALUCHOW, Wil. Constitutionalism. In *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, winter 2012 ed.)

> *"A liberdade excessiva do julgador devora a liberdade mínima do indivíduo."* (ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 50)

> *"Como sempre, a aplicação do imposto é problema de interpretação e o que é difícil não é a palavra da lei, mas o caso concreto."* (JARACH, Dino. "3ª Assembleia". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 104)

5.1 Atuação do Poder Judiciário

A norma reconstruída a partir do artigo 111 do CTN não restringe a interpretação dos dispositivos que tratam da desoneração da carga tributária, sendo possível o emprego do método teleológico, ao mesmo tempo em que veda a integração analógica e estabelece a literalidade como garantia do contribuinte. Isto é, a *mens legis* da norma está em assegurar que o benefício fiscal seja usufruído ou por aqueles que se encontram no âmbito da literalidade da norma que institui o benefício ou por aqueles cuja finalidade do benefício fiscal lhes outorga o mesmo direito. Tendo isso em mente, é importante definir: i) como se determina a finalidade de uma norma; ii) em quais casos a finalidade poderá se sobrepor à literalidade; e iii) se sempre uma prevalecerá sobre a outra.

Para responder a essas indagações, este capítulo parte de uma premissa que fora construída ao longo deste trabalho: a norma resultante da interpretação do artigo 111 do CTN possui uma força prescritiva que não é meramente expletiva do texto constitucional. O artigo

111 não serve apenas de reforço à legalidade e à igualdade, ele expressamente determina um marco de segurança jurídica para o contribuinte, que poderá se valer da norma para gozar de benefício fiscal cuja literalidade lhe alberga, ao mesmo tempo que não restringe que o contribuinte usufrua de benefício fiscal com base na teleologia. O artigo 111 do CTN não estabelece um método apriorístico de como deve ser interpretada a legislação tributária. Ele, por outro lado, tem função prescritiva, cujo objetivo é a modificação de comportamentos,[291] no sentido de que os aplicadores das normas relativas a benefícios fiscais deverão reconhecer a desoneração prevista na legislação para todos aqueles que a fizerem jus com base na literalidade da norma interpretada, sem proibir que outros contribuintes se valham do benefício com base na teleologia da norma.

Partindo desse parâmetro, que fora construído ao longo deste trabalho, passa-se à investigação dos critérios e limites que o aplicador das normas relativas a benefícios fiscais deve respeitar. Do plano da intepretação em abstrato dos dispositivos, tratado nos capítulos anteriores, se passa ao plano da interpretação em concreto ou de aplicação de uma norma previamente identificada.[292] A partir da norma reconstruída em abstrato pela atividade de interpretação, verifica-se o caso específico para determinar se ele se enquadra ou não naquela hipótese normativa, ao ponto de desencadear as consequências jurídicas previstas na referida norma. Esta operação de relação entre o indivíduo do caso concreto e a classe de indivíduos estabelecidos pela norma denomina-se subsunção.

A questão neste capítulo, por conseguinte, é saber quais são os limites impostos ao Poder Judiciário ao analisar casos relativos a benefícios fiscais – isto é, quando aplica o raciocínio subsuntivo para o enquadramento ou não de um contribuinte na classe daqueles que têm o direito de gozar do benefício fiscal. De um lado, o Poder Judiciário tem o dever de resguardar o ordenamento jurídico, sobretudo os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade, garantindo o gozo do benefício fiscal para aqueles que a legislação tributária previu sua aplicação; e de outro lado, o Poder Judiciário também deve respeito ao princípio da separação dos poderes, não podendo ir além do que está determinado pela lei, criando benefício fiscal não previsto na legislação tributária em desrespeito aos outros poderes constituídos (Legislativo e Executivo).[293]

---

[291] GUASTINI, Riccardo. *La sintassi del diritto*. Torino: G. Giappicheli Editore, 2011. p. 29.
[292] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 33.
[293] BORGES, José Souto Maior. "Interpretação da isenção no código tributário nacional (CTN)". In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 326.

A atuação do Poder Judiciário, de forma geral, é limitada pela eficácia desses princípios. Em relação aos benefícios fiscais, de forma específica, a atuação do Poder Judiciário também recebe outras limitações previstas no regime jurídico aplicável a essa matéria. Conforme tratado anteriormente, o princípio da igualdade exerce função eficacial interpretativa nos dispositivos relativos a benefícios fiscais, assim como o artigo 111 do CTN, pautado na segurança jurídica e na legalidade, também fixa critérios de interpretação desses mesmos dispositivos. Tem-se, portanto, situação em que o Poder Judiciário deve observar regras de prevalência argumentativas advindas dessas normas que exercem influência sobre os benefícios fiscais.

Um exemplo poderá deixar mais claro o posicionamento aqui defendido. O Superior Tribunal de Justiça analisou caso de contribuinte diagnosticado com "cegueira monocular" que pleiteava ter reconhecido o seu direito de fruir de benefício fiscal concernente ao imposto de renda da pessoa física. Tratava-se de caso sobre a aplicação do artigo 6º, da Lei nº 7.713/88, que estabelece isenção do tributo para os portadores de moléstia grave, constando expressamente no rol do dispositivo menção à "cegueira". A Segunda Turma do Tribunal decidiu pela aplicação da regra de isenção para o contribuinte diagnosticado com cegueira monocular, sob o argumento de que o referido resultado interpretativo não violaria o artigo 111 do CTN, pois era acepção possível de ser extraída do termo "cegueira", que não fez distinção entre ser binocular ou monocular.[294] Em trecho do voto do Relator, Ministro Hermann Benjamin, fica claro que o posicionamento adotado pelo Tribunal leva em conta a literalidade do dispositivo: "Nesse contexto, a literalidade da norma leva à interpretação de que a isenção abrange o gênero patológico 'cegueira', não importando se atinge a visão binocular ou monocular (...) Assim, numa interpretação literal, deve-se entender que a isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713⁄88 favorece o portador de qualquer tipo de cegueira, desde que assim caracterizada, de acordo com as definições médicas".[295]

Nesse caso, tanto a intepretação literal quanto a interpretação teleológica do dispositivo confluem para a mesma conclusão, qual seja a aplicação do benefício para o contribuinte diagnosticado com "cegueira monocular". Essa conclusão é compatível, de um lado, com a intepretação literal do dispositivo porque o sentido usual do vocábulo cegueira

[294] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.755.133, Relator Ministro Hermann Benjamin, *DJe* 13.11.2018.
[295] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1.755.133, Relator Ministro Hermann Benjamin, *DJe* 13.11.2018.

não faz distinção entre aquele que tem visão prejudicada de apenas um olho ou dos dois olhos, e de outro lado, com a interpretação teleológica do dispositivo porque a finalidade do benefício, qual seja de alívio da pressão econômica gerada pelos tributos para os portadores de moléstias graves, que ensejam elevados gastos com a manutenção da saúde.

Contudo, nem sempre haverá a dita confluência entre literalidade e teleologia. Em outras palavras, nem sempre o aplicador da norma estará diante de *caso fácil*. Haverá casos em que os resultados advindos da consideração dessas forças interpretativas (literalidade de um lado, e teleologia de outro) não fluirão para a mesma conclusão, ou seja, casos em que haverá entrechoque entre elas, cabendo, por conseguinte, ao Poder Judiciário decidir de maneira fundamentada qual deverá prevalecer.

5.2 Casos difíceis

Essas situações de difícil solução, nas quais subsiste entrechoque das forças interpretativas que exercem influência sobre uma determinada matéria, a doutrina denomina de *casos difíceis*. A própria distinção entre casos fáceis e casos difíceis por certo tempo serviu como paradigma da atividade interpretativa. Já houve época em que prevalecia a concepção segundo a qual somente quando o texto fosse considerado obscuro seria necessário proceder à sua interpretação em virtude do caráter discricional que o intérprete poderia imprimir a ele, enquanto nos textos claros não haveria espaço para este tipo de valoração.[296] Os casos fáceis seriam aqueles em que sua solução estaria *presente* no texto da lei, pronta para ser revelada pelo intérprete, portanto não necessitaria de maiores investigações quanto aos significados veiculados nos termos e expressões legais. Ao passo que os casos difíceis representariam verdadeiro *dilema* a ser enfrentado pelo intérprete, na medida em que o deslinde final da questão dependeria da prévia solução de embate moral subsistente no plano de fundo do caso concreto.[297]

Frederick Schauer, contudo, alerta que a interpretação de textos legais não está ligada ao grau de dificuldade dos casos concretos. O autor constata que mesmo em regras simples do cotidiano, como “é proibida a entrada de veículos no parque” ou “é proibido dormir na estação de trem”, não há que se falar em núcleo claro da norma que, apartado da verificação dos propósitos normativos e do contexto particular de aplicação, ensejariam

[296] SESMA, Victoria Iturralde. *Interpretación literal y significado convencional: uma reflexión sobre los limites de la interpretación jurídica*. Madrid: Marcial Pons, 2014, p. 27
[297] PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008, p. 15.

leituras óbvias do mandamento legal, imunes a erros ou situações absurdas.[298] Isto não quer dizer, entretanto, que os termos e expressões que compõem o texto normativo não expressam significados acontextuais *per se*, do contrário seria impossível estabelecer uma conversação trivial sem a todo momento conotar ou denotar significados.

Em que pese as considerações de Frederick Schauer, utilizam-se as expressões *caso fácil* e *caso difícil* de forma didática para diferenciar os casos que possuem resposta plausível na linguagem da lei, o que seria resolvido pela interpretação literal (nesse caso, entendida como interpretação apriorística, que não requer a utilização de métodos mais sofisticados) – considerados, então, como casos fáceis; daqueles que exigem do intérprete a busca por significados plausíveis além da linguagem, pois esta última ou não produz resposta à resolução do caso ou a resposta oferecida é *ruim* (experiências recalcitrantes) – considerados, então, como casos difíceis. Nesses últimos, entende-se por ruim a resposta que: i) vai de encontro com a intenção do legislador; ou ii) é contrária ao propósito da lei; ou iii) possui sentido mais geral que o resultado correto.[299] É que o Direito, inevitavelmente, seja por problemas de indeterminação da linguagem, seja por conta de inconsistências entre o resultado da interpretação literal e o objetivo da lei, tem sua interpretação dificultada, podendo os tribunais, a partir dessa interpretação literal *problemática*, buscar outros significados mais razoáveis para o dispositivo que esteja sob sua análise. Portanto, a investigação preliminar levada a cabo pelo intérprete revela situação de descompasso entre a interpretação literal e a interpretação teleológica, resultando ou em uma *norma subinclusiva*, isto é, cujo significado literal é menor do que o propósito da lei, ou em uma *norma sobreinclusiva*, ou seja, cujo significado literal é maior do que o propósito lei. No primeiro caso, o texto da lei exclui situações que deveriam ter sido incluídas, enquanto, no segundo caso, inclui situações que deveriam ter sido excluídas.

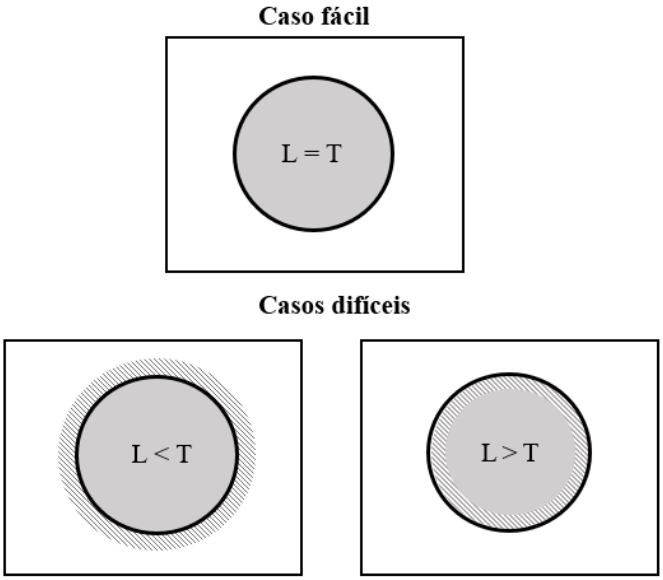
Em relação aos benefícios fiscais, as dificuldades surgem quando há entrechoque entre, de um lado, a literalidade da norma, e de outro lado, a teleologia dessa mesma norma. Desse modo, a norma relativa ao benefício fiscal poderá resultar em uma experiência recalcitrante: sendo ou subinclusiva, quando a literalidade exclui casos que deveriam ter sido contemplados, isto é, contribuintes que deveriam ter sido albergados pelo benefício fiscal mas que ficaram de fora do âmbito de aplicação da norma por conta de seu significado literal;

---

[298] SCHAUER, Frederick. "The interpretation of rules". In *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Nova York: Oxford University Press, 2002, p. 207-212.
[299] SCHAUER, Frederick. "The interpretation of statutes". In *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge, EUA; Londres: Harvard University Press, 2009, p. 157.

ou sobreinclusiva, quando a literalidade é ampla ao ponto de incluir casos que não deveriam ser incluídos, isto é, contribuintes que não deveriam gozar do benefício fiscal mas ficaram dentro do âmbito de aplicação da norma por conta, também, de seu significado literal. A questão está, portanto, numa relação entre literalidade e teleologia – caso não haja similaridade de abrangência de casos entre esses dois sentidos normativos, então, necessariamente, haverá uma disputa sobre a aplicação ou não do benefício fiscal para determinados contribuintes.

As seguintes gravuras podem ilustrar o que se explicou. A cor preta significa a literalidade (L), a cor cinza significa a teleologia (T) e a hachura representa a área de dificuldade da atividade de subsunção:



Idealmente, as experiências recalcitrantes constatadas no âmbito dos benefícios fiscais não deveriam existir. Uma vez identificadas, deveriam ser alvo de reformulações nos textos legais a partir dos quais se reconstroem as normas desonerativas operadas pelo poder concedente do benefício. No entanto, a prática revela usualmente um descompasso. Via de regra, o Poder Judiciário é instado a se manifestar antes que outros poderes tenham a oportunidade de revisar o texto legal de modo a eliminar as disputas entre literalidade e teleologia. Com base nessa perspectiva pragmática, perante a qual o julgador é constantemente colocado, será analisada cada uma dessas situações que representam casos de difícil solução sobre a aplicação ou não de um benefício fiscal no caso concreto. A abordagem será feita, também, por meio de exemplos retratados em casos já apreciados pela jurisprudência.

5.2.1 Situação fática fora da literalidade e dentro da teleologia da norma

A primeira questão que se analisa diz respeito às situações fáticas que se encontram fora da literalidade e dentro da teleologia da norma relativa ao benefício fiscal. São casos, portanto, em que a interpretação literal dos dispositivos relativos a benefício fiscal resultou em norma subinclusiva, que não contemplou todas as situações fáticas objetivadas pela lei. O texto da legislação aplicável acaba por restringir o número de contribuintes que seriam beneficiados com a desoneração tributária, de modo que a prevalência da interpretação literal acarretaria atentado à igualdade tendo em vista a teleologia da norma.

Nessas situações relatadas, deve prevalecer a igualdade para fins de fruição do benefício fiscal. Essa conclusão decorre, em primeiro lugar, da função eficacial interpretativa que o princípio da igualdade opera nos dispositivos relativos a benefícios fiscais. Conforme mencionado anteriormente, os benefícios fiscais possuem relação intrínseca com a igualdade, tanto porque eles promovem o referido princípio, sendo instrumentos de persecução dos objetivos traçados pela Constituição; quanto porque eles se sujeitam à igualdade, devendo necessariamente encontrar fundamento na Constituição para serem instituídos de forma a evitar discriminações entre contribuintes.

Em segundo lugar, como se está falando da aplicação de norma relativa a benefício fiscal, essa conclusão também decorre da justiça individual. O contribuinte que se encontra no âmbito da teleologia da norma não pode ter seu direito à fruição do benefício frustrado pelas inconsistências do texto legal. A prevalência de uma interpretação literal pela aplicação rasa da lei, sem considerar certas particularidades, tornaria essa norma inconstitucional por violar os direitos e garantias individuais do contribuinte. Situações particulares podem e devem ser verificadas pelo Poder Judiciário na medida em que impactam sensivelmente na norma aplicável ao caso concreto, sobretudo quando as circunstâncias derem elementos suficientes para o cumprimento do ônus argumentativo necessário para derrotar a literalidade da lei.

E em terceiro lugar, a conclusão decorre de uma solução clássica de resolução de antinomias. Tem-se, nessa situação, o conflito aparente entre duas normas legais com fundamentos diferentes: uma regra reconstruída pela argumentação literal, cujo fundamento é uma regra infraconstitucional que fixa mandamento de interpretação para os dispositivos relativos a benefícios fiscais (artigo 111 do CTN); e uma outra regra reconstruída pela argumentação teleológica, que encontra fundamento em princípio constitucional, que visa à

preservação de um estados de coisas de isonomia entre os diversos contribuintes (princípio da igualdade). Primeiro que, conforme demonstrado anteriormente, a interpretação genética do artigo 111 do CTN não estabelece a prevalência absoluta da literalidade, que deve ceder para os casos em que prejudica o contribuinte relativamente à interpretação teleológica – daí se dizer que esse conflito com fundamento no artigo 111 é meramente aparente. E segundo, mesmo que existisse tal conflito, o suporte axiológico da igualdade, princípio constitucional abstratamente prevalente, determina que se dê primazia à regra reconstruída com fundamento nele.[300]

Assim, o que se tem, de fato, não é o afastamento do artigo 111 do CTN em nome da igualdade, mas situação que simplesmente não é regulada pela norma reconstruída a partir do referido dispositivo. Nos casos em que a teleologia é mais ampla que a literalidade, a aplicação do benefício fiscal para os contribuintes não albergados pela literalidade se dá pela extensão da norma com fundamento direto no princípio da igualdade, sem qualquer interferência por parte do artigo 111 do CTN.

Importante, ressaltar, entretanto, que a validade da conclusão apresentada – de que a teleologia prevalece em detrimento da literalidade nos casos em favor dos contribuintes – não implica aceitar o emprego da integração analógica em relação aos benefícios fiscais. A extensão do âmbito de aplicação dessas normas ocorre pelo emprego da interpretação teleológica, que investiga a finalidade daquele benefício objetivada pelo legislador ou administrador. Quando se constata a existência de lacuna normativa, não cabe ao Poder Judiciário realizar a integração normativa, pois há vedação legal nesse sentido: o artigo 111 do CTN. Isto é, já houve um sopesamento prévio entre legalidade e igualdade por parte do legislador, que determinou por meio de regra a prevalência da legalidade. Restaria, contudo, o órgão jurisdicional decidir no sentido de obrigar o legislador ou administrador a se pronunciar sobre as situações que não foram reguladas e que não podem ser consideradas por mera verificação da teleologia. Mas, enquanto não houver manifestação da casa legislativa ou da administração (conforme for o caso), o Poder Judiciário não poderá estender a aplicação do benefício fiscal para esses casos não regulados.

Um exemplo já mencionado anteriormente demonstra a aplicação do raciocínio aqui defendido. No caso julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a extensão de benefício fiscal relativo ao IPVA de veículos conduzidos por pessoas com deficiência também para os veículos conduzidos por representantes legais

[300] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 155.

dessas pessoas.[301] Na oportunidade, o Tribunal deixou consignado que o objetivo da lei estadual responsável por conceder o benefício fiscal era o de viabilizar e facilitar a locomoção das pessoas com deficiência, embora não sejam elas mesmas as condutoras dos veículos. Em suma, o Tribunal afastou a literalidade do dispositivo da lei que concedia a isenção para aplicar a teleologia da norma, reconhecendo as situações objetivadas pelo legislador, mas não contempladas pelo texto da lei.

Ademais, uma outra questão que se impõe, quando se defende a aplicação de benefícios fiscais com base na teleologia, é a identificação das finalidades da legislação pelos órgãos de aplicação do Direito. Anteriormente, quando se tratou da relação dos benefícios fiscais com a igualdade ofertou-se parâmetro para o controle da escolha da finalidade pelo legislador ou administrador quando da instituição de uma diferenciação resultante de benefício fiscal, devendo a finalidade guardar relação de pertinência com a medida de comparação eleita. Contudo, este trabalho nem sempre é feito da forma mais adequada em sede de *lege ferenda* pelo legislador, ou pelo administrador no caso das desonerações de obrigações acessórias. Por vezes, resta obscuro no texto da lei a finalidade subjacente à implementação daquela política fiscal de desoneração da carga tributária, sobretudo para verificar sua compatibilidade com a Constituição.

Cabe um adendo a respeito das críticas que a doutrina tributária aduz relativamente ao *reducionismo científico* que o Direito Tributário tem sofrido nos últimos anos, e porque a análise da finalidade objetivada na lei proposta neste estudo não é exemplo desse reducionismo. Com efeito, os exames doutrinários deram primazia ao estudo sintático e semântico do Direito Tributário, cujas bases encontram raízes no modelo científico objetivista europeu.[302] É dizer, a investigação do Direito Tributário centrou-se nos "inter-relacionamentos que as normas mantêm umas com as outras – plano sintático – e, na concepção de 'plano semântico' que costuma adotar, investiga o significado das palavras integrantes do direito positivo".[303] No entanto, esta análise eminentemente sintático-semântica olvida-se da investigação pragmática, que na concepção de Luís Eduardo Schoueri "é mais adequado[a] que buscar finalidades",[304] na medida em que se debruça sobre

---

[301] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 51.424, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, *DJe* 14.05.2019.
[302] FOLLONI, André Parmo. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 81.
[303] FOLLONI, André Parmo. "Isonomia na tributação extrafiscal". In *Revista Direito GV*, nº 19, 2014, p. 201-220 (204).
[304] SCHOUERI, Luís Eduardo. "Prefácio". In LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 13.

a eficácia da norma, perseguindo sua verdadeira função no ordenamento, o que é passível de aferição e controle.[305] A análise pragmática do Direito Tributário e dos dispositivos relativos a benefícios fiscais não é renegada neste estudo. Entende-se que nas situações em que a norma encontra fundamento constitucional, mas seus efeitos demonstram-se perversos para a relação de igualdade entre os particulares, os tribunais têm o dever de obstar o estado de iniquidade, em determinadas situações podendo até relativizar os efeitos da coisa julgada.[306] Nesses casos, a mera análise finalística dos benefícios fiscais não é suficiente, tem que se dar atenção à pragmática.

Contudo, a busca pela finalidade, a despeito das críticas que lhe são tecidas, não é uma tarefa meramente "artificial" ou enclausurada nas investigações sintático-semânticas. Conforme ensina André Parmo Folloni, a busca da finalidade envolve análises de "política fiscal – a concepção dos tributos, a intenção que presidiu sua criação em abstrato", assim como análises sociológicas, que se preocupam com "a eficácia social das normas, os efeitos que elas geram no comportamento de seus destinatários".[307] Entende-se que a investigação teleológica não é *acientífica* e *artificial*, mas, pelo contrário, ocupa lugar de destaque nos estudos tributários.[308] Logo, não poderia ser alijada das investigações científicas do Direito Tributário sob a alegação de que seria muito complexa ou defectível: não é porque a identificação da finalidade da lei é uma tarefa árdua e de difícil identificação que ela não existe. A busca tanto da finalidade quanto dos efeitos das normas tributárias deve ocupar as investigações da doutrina tributária, o que, consequentemente, repercutirá nas decisões dos tribunais. Conforme aponta Martha Leão, a investigação centrada somente em efeitos traria um risco específico no ordenamento brasileiro, pois a Constituição é um documento normativo rico em princípios e objetivos estatais, de modo a permitir ao intérprete "a busca de qualquer finalidade para justificar a norma tributária", com base em qualquer tipo de efeito.[309] Nesse sentido, a doutrina deve contribuir com um esforço de sistematização dos critérios pelos quais os tribunais buscarão as finalidades das normas tributárias, inclusive

---

[305] SCHOUERI, Luís Eduardo. "Prefácio". In VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 18; VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 103.

[306] ALHO NETO, João de Souza. "Coisa julgada vs. igualdade em matéria tributária: o conflito a partir da perspectiva da livre concorrência". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 43, 2019, p. 197-221 (216).

[307] FOLLONI, André Parmo. "Isonomia na tributação extrafiscal". In *Revista Direito GV*, nº 19, 2014, p. 201-220 (206).

[308] ÁVILA, Humberto. "Discurso de posse como professor titular". In *Revista da Faculdade de Direito*, vol. 110, 2015, p. 927-931 (930).

[309] LEÃO, Martha Toribio. "Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 34, 2015, p. 303-325 (320).

àquelas concernentes a benefícios fiscais. Devendo tal análise dar primazia à finalidade objetivada no texto do documento normativo, que define as metas, valores e políticas que o estatuto foi projetado para atualizar em uma democracia.[310]

O papel da doutrina de elaboração e sistematização de critérios para a identificação das finalidades das leis tributárias repousa suas bases em mandamentos que impedem os julgadores de se abster da análise de casos. Se as situações postas na contenda obrigam o julgador a cuidar das finalidades da lei, este não pode abster-se por conta da eventual dificuldade no tratamento desta matéria. Segundo leciona Pierluigi Chiassoni, existem parâmetros mínimos a serem observados pelo julgador nesses casos.[311] Primeiro, o julgador deve buscar a teleologia da norma no texto da legislação tributária pertinente. Nos casos em que o próprio texto da lei diz expressamente qual a finalidade pela qual se está instituindo tal benefício, cabe ao Poder Judiciário investigar a teleologia com base nessa finalidade expressa.[312] Foi o que aconteceu, por exemplo, com a Zona Franca de Manaus, em que o legislador consignou claramente no artigo 1º, do Decreto-Lei nº 288/67, a finalidade do regime fiscal diferenciado ali instituído: "A Zona Franca de Manaus é (...) estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres (sic) locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos". Da leitura da disposição do Decreto-Lei, o Poder Judiciário possui as premissas que embasaram o posicionamento do legislador para criação do benefício fiscal, sendo tais premissas fundamentais para análise dos casos relativos à aplicação ou não desse benefício.[313]

Não estando expressa na lei, a finalidade deve ser buscada nos trabalhos preparatórios que acarretaram a produção legislativa ou os estudos técnicos que embasaram o posicionamento da administração pela concessão do benefício. Por exemplo, o artigo 1º, inciso XIV, da Lei nº 10.925/04, estabelece benefício fiscal de alíquota zero para a farinha de trigo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/08, que deu origem à lei, deixa clara a finalidade pela qual se está criando a referida desoneração tributária: "2. A

---

[310] BARAK, Aharon. *Purposive interpretation in law*. Trad. Sari Bashi. Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 350.
[311] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 97.
[312] BARAK, Aharon. *Purposive interpretation in law*. Trad. Sari Bashi. Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 157.
[313] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 75.

proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. (...) garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta".[314] Novamente, o Poder Judiciário deve, obrigatoriamente, levar em consideração as premissas apontadas na referida exposição de motivos quando for analisar casos relativos à aplicação desse benefício.

Somente nos casos em que inexistirem elementos suficientes no documento normativo que trata do benefício ou em seus trabalhos preparatórios é que está autorizado o Poder Judiciário a fazer investigações contextuais para estabelecer a finalidade pela qual um benefício fiscal foi instituído. E, ao fazer esse tipo de investigação, deverá consignar de forma clara, coerente e expressa a finalidade que serve de premissa para a sua decisão. Os seguintes elementos, em ordem de importância, podem servir de base para a análise: i) os motivos que inspiraram o legislador na elaboração da lei (*occasio legis*); ii) os princípios inspiradores das políticas legislativas e administrativas do legislador ou administrador histórico; e iii) qualquer outro dado concernente ao contexto histórico, político, cultural e social de criação do benefício, que o próprio intérprete considere relevante para os fins de formular conjecturas argumentativas plausíveis sobre o sentido querido e/ou o fim desejado pelo legislador ou administrador.[315] Com essa ordem de prevalência entre os parâmetros de delimitação da finalidade, objetiva-se limitar a atividade do julgador, que não é livre para imputar a teleologia da norma ao seu alvedrio, bem como estabelecer a possibilidade de um controle intersubjetivo das decisões judiciais sobre a teleologia de normas relativas a benefícios fiscais.

5.2.2 Situação fática dentro da literalidade e fora da teleologia da norma

A segunda questão que se analisa diz respeito às situações fáticas que se encontram dentro da literalidade e fora da teleologia da norma relativa ao benefício fiscal. São casos, portanto, em que a interpretação literal de dispositivo relativo a benefício fiscal resultou em norma sobreinclusiva, que contemplou todas as situações fáticas objetivadas pela lei, além de outras que transcendem esses objetivos. O texto da legislação aplicável acaba por estender o rol de contribuintes que seriam beneficiados com a desoneração tributária, de modo que a

[314] Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 433/08, convertida na Lei nº 11.787/08, que alterou a redação da Lei nº 10.925/04.
[315] CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 97.

prevalência da interpretação teleológica acarretaria limitação à segurança jurídica tendo em vista a literalidade da norma.

Nessas situações relatadas, deve prevalecer a literalidade da norma. Essa conclusão decorre, em primeiro lugar, do conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN estipulado por sua interpretação genética. Conforme tratado no capítulo anterior, a norma reconstruída geneticamente do artigo 111 determina que a interpretação literal é prevalente nos casos em que outro método interpretativo gere resultado mais restritivo do espectro de abrangência da aplicação do benefício fiscal. Os trabalhos preparatórios do Código Tributário Nacional explicitam que o objetivo do artigo 111 não era o de utilizar a literalidade como um instrumento constrangedor dos direitos do contribuinte, mas com o propósito de "delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas".[316] Ou seja, há uma norma expressa no ordenamento brasileiro que manda priorizar a interpretação literal em detrimento da teleológica (ou de qualquer outra que gere resultado mais restrito que o literal) com vistas a garantir o direito do contribuinte à fruição do benefício fiscal.

Esse conteúdo prescritivo do artigo 111 do CTN representa sopesamento prévio, realizado pelo legislador, entre, de um lado, o princípio da igualdade e, de outro lado, o princípio da segurança jurídica. O legislador decidiu, por meio de regra, que nesses casos a igualdade cede prevalência à segurança jurídica, sem que haja violação àquele princípio. Não há violação à igualdade porque o Direito trabalha com a ideia de que a legislação deve ser tanto geral e abstrata quanto possível,[317] sendo completamente aceitável que, em determinadas situações o legislador vá além do que pretendia pelo simples fato de que se não consignasse texto da forma como fora feito acabaria ou por tornar a legislação muito complexa (estabelecer rol taxativo de todas as situações que visa beneficiar) ou por instituir cláusula excludente de alguma situação que objetivava beneficiar. Essas situações em que a literalidade de certa forma se afasta do propósito legislativo são consequências pragmáticas de um sistema que opera com base na linguagem. E para circunstâncias em que a generalidade gera extremos de desigualdade, o próprio Direito oferta ferramentas de reestabelecimento de estado de coisas de isonomia entre os particulares.

Em segundo lugar, a conclusão decorre do princípio da segurança jurídica, tanto em seu aspecto objetivo quanto em seu aspecto subjetivo. Objetivamente, a prevalência da

---

[316] SOUSA, Rubens Gomes de. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 184.
[317] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 99-101.

literalidade nesses casos promove a dimensão estática da segurança jurídica, especialmente o ideal de cognoscibilidade, que preza pela garantia do indivíduo de conhecer o Direito aplicável.[318] Deve ser garantido ao contribuinte o respeito ao disposto no texto da lei, no mínimo em seu significado literal, que é aquele usual dos termos e expressões. A superação do significado literal, em especial no Direito Tributário, sempre requer um ônus maior de argumentação com vistas ao princípio da segurança jurídica.

E subjetivamente, a prevalência da literalidade nos casos em que esta é mais ampla que a teleologia promove a proteção da confiança legítima do contribuinte. Dentre os requisitos necessários para que haja proteção da confiança, está a existência de uma base de confiança legítima de proteção, isto é, uma norma ou conduta que sirva de fundamento para a ação do particular, podendo ser geral e abstrata ou individual e concreta.[319] No caso, os benefícios fiscais são aplicados com fundamento em normas que podem ser gerais (leis, decretos etc.) ou concretas (acordos, ajustes etc.). Em outras palavras, a verificação pelo particular de seu enquadramento na literalidade de uma norma relativa a benefício fiscal cria expectativa que se traduz numa base de confiança para o contribuinte de que ele irá poder gozar daquela desoneração tributária. Tal perspectiva é ainda mais forte no caso de o contribuinte efetivamente exercer a confiança que deposita naquela base por meio da disposição de sua liberdade, por exemplo pelo cumprimento de contrapartidas para o gozo do benefício. Tem-se, portanto, situação que enseja proteção estatal para que esta base de confiança não seja frustrada e acarrete prejuízos ao direito do particular.

E, em terceiro lugar, a igualdade não pode ser empregada para prejudicar o particular cuja situação é contemplada pela literalidade da lei. Conforme mencionado anteriormente, tanto a segurança jurídica quanto a igualdade são princípios constitucionais que operam em favor do particular e que limitam o poder do Estado: são sempre "escudos" nas mãos do contribuinte e nunca "espadas" nas mãos do fisco.[320] O apelo à igualdade não pode ser argumentado pelo Estado para restringir a aplicação de benefício fiscal promovendo seu poder arrecadatório. A igualdade é um direito fundamental do indivíduo, que na seara tributária protege o contribuinte de situações, como a verificada no tópico anterior, na qual o legislador deixou de contemplar no texto da lei situação que deveria ter sido considerada.

---

[318] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 331.
[319] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 399.
[320] ÁVILA, Humberto. "Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária". In GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. 61-79 (67). No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 340.

Mas nunca pode servir para o contrário: tributar ou exigir cumprimento de obrigação acessória de contribuinte cuja situação é verificada no âmbito de literalidade da norma relativa a benefício fiscal.

Um exemplo poderá deixar mais claro o posicionamento aqui defendido. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisou caso em que determinado contribuinte teve sua dedução com gastos médicos referentes a procedimentos estéticos glosados pela administração. No caso, o contribuinte alegou que os procedimentos realizados se referiam a "tratamento médico para correções de manchas em sua face e mão em razão da despigmentação em seu corpo" e que, portanto, deveria ser aplicado o benefício previsto no artigo 8º, da Lei 9.250/95, que diz serem dedutíveis os "pagamentos efetuados (...) a médicos", sem especificar a natureza dos serviços a serem prestados por esses profissionais. A 3ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento decidiu que o benefício fiscal não se aplicava ao caso concreto porque o contribuinte não teria cumprido com todos os requisitos de fruição estabelecidos no Regulamento do Imposto de Renda, dentre os quais: indicação do beneficiário dos serviços, do CPF e do endereço profissional do prestador dos serviços. Embora apegado a formalidades, em nenhum momento o julgamento imputou a glosa ao descumprimento da teleologia da norma isentiva, na medida em que consignou que "o art. 111, II, da Lei nº 5.172/66 (CTN) estabelece que deverá se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção".[321] O importante, conforme se aduz da decisão do tribunal administrativo, é que o contribuinte está contemplado pela literalidade da norma, afastando-se de plano investigações sistêmicas e teleológicas. Tudo indica que, não fosse os impedimentos formais, o órgão teria assegurado o direito do contribuinte à fruição do benefício com base na literalidade da norma. Esta conclusão, embora tenha sido formulada com base em uma decisão de um tribunal administrativo, seria válida também no caso de a matéria ser analisada pelo Poder Judiciário.

Neste sentido, a prevalência da literalidade, com fundamento no artigo 111 do CTN e no princípio da segurança jurídica, representa uma espécie de "porto seguro" para o contribuinte, que não poderá ter seu direito de fruição do benefício fiscal limitado pela argumentação com base na igualdade.

***

[321] Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 13898.000285/2010-53, Acórdão publicado em 21.08.2019.

Até aqui foram analisados casos difíceis, nos quais os órgãos de aplicação do Direito estarão diante de um entrechoque de sentidos normativos reconstruídos a partir de dispositivos relativos a benefícios fiscais. Contudo, não se pode desconsiderar a existência de situações extremas, nas quais a atuação desses órgãos de aplicação poderá ser diferente na medida em que forem consideradas as circunstâncias particulares do caso concreto. Essas situações mais extremas ocorrerão sobretudo em casos nos quais a literalidade da norma possui conteúdo mais amplo que a teleologia, sendo que prevalência do primeiro pode gerar efeitos perversos à igualdade de competição. Conforme explica Humberto Ávila, por vezes o legislador utiliza termos e expressões mais genéricas, do quais, por consequência, reconstrói-se sentido literal mais genérico, maior do que a *mens legis*. Entretanto, esses sentidos genéricos da lei para efeitos de padronização e redução da complexidade do ordenamento somente podem ser válidos se provocarem "efeitos desiguais de diminuta extensão, considerando-se que a desigualdade não pode ser nem contínua nem considerável entre os contribuintes".[322] Isto quer dizer que o sistema aceita até um certo patamar desigualdades justificadas nas padronizações da lei. Não sendo esta conclusão válida para os casos em que esse esforço de padronização transcender a generalizações muito amplas que aplicam as mesmas consequências para situações que não deveriam ser tratadas do mesmo modo. Nesses casos não há propriamente uma generalização, mas um defeito na redação da lei que poderá (e em alguns casos deverá) ser consertado pelo órgão de aplicação.

Cumpre ressaltar que nesses casos extremos há um mandamento sistêmico no sentido de consideração das circunstâncias particulares que pode culminar com a derrotabilidade de normas incompatíveis com a Constituição. Trata-se do postulado da razoabilidade em sua relação com a equidade, funcionando como exigência de consideração dos aspectos individuais do caso nas hipóteses em que ele é desconsiderado pela generalização legal, sob pena de restrição exacerbada de princípio constitucional.[323] A aplicação desse raciocínio aos benefícios fiscais demonstra que esses casos exacerbados, aos quais se impõe a incidência do postulado da razoabilidade, são aqueles em que a construção do sentido literal da norma inclui hipóteses inapropriadas à aplicação do benefício, embora esta benefício encontre finalidade justificada em objetivo constitucional. Em outras palavras, uma análise objetiva da compatibilidade do benefício com a Constituição revelaria sua admissibilidade pelo ordenamento, mas uma consideração mais detida, com base nas

[322] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 100.
[323] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 197.

circunstâncias particulares, levaria à conclusão diversa de incompatibilidade daquele benefício com o ordenamento – ou melhor, incompatibilidade do sentido literal do dispositivo que trata do benefício com o ordenamento.

Um exemplo poderá demonstrar a aplicação do raciocínio apresentado. O Supremo Tribunal Federal analisou caso que versava sobre a aplicação de benefício fiscal relativo ao imposto de importação incidente nas operações de importação de pneus por montadoras de veículos, cuja extensão foi requerida pelas empresas repositoras de pneumáticos.[324] Na situação, o artigo 5º da Lei nº 10.182/01, tinha a seguinte redação:

> Art. 5º Fica reduzido em quarenta por cento o imposto de importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos.
> **§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às importações destinadas aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de:** I - veículos leves: automóveis e comerciais leves; II - ônibus; III - caminhões; IV - reboques e semi-reboques; V - chassis com motor; VI - carrocerias; VII - tratores rodoviários para semi-reboques; VIII - tratores agrícolas e colheitadeiras; IX - máquinas rodoviárias; e X - autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, **incluídos os destinados ao mercado de reposição.**

As empresas repositoras de pneumáticos requisitavam a extensão do benefício fiscal para as suas operações com fundamento na igualdade. Segundo alegavam, o texto da lei violava a isonomia porque estabelecia o benefício fiscal para as empresas montadoras mesmo nos casos em que destinavam o pneu importado para o mercado interno de reposição – isto é, em situação fática que haveria competição direta entre as montadoras e as repositoras. Na oportunidade, o Tribunal assentou como premissa que a finalidade pela qual o benefício fiscal foi instituído era a de fomentar a indústria nacional, facilitando a importação de insumos para fabricação de veículos no País. É o que se constata em passagem da fala do Ministro Nelson Jobim em diálogo com outros Ministros no Plenário: "é evidente que a legislação está beneficiando o produtor, ou seja, a produção nacional de veículos".[325] E também em trecho do voto do Ministro Cezar Peluso, que consigna que o benefício "se destina a estimular o desenvolvimento da indústria nacional, dirigindo-se, portanto, ao mercado de criação (...), não pode beneficiar o mercado comercial".[326]

---

[324] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 405.579, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 04.08.2011.
[325] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 405.579, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 04.08.2011, p. 17 do acórdão.
[326] Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 405.579, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 04.08.2011, p. 22 do acórdão.

Em que pese a argumentação, o Tribunal Pleno entendeu que o benefício não deveria ser estendido para as empresas repositoras pelo fato de que elas não estariam contempladas pela literalidade da norma desonerativa. O fundamento empregado pelo Tribunal para não aplicar o benefício era o de que caso o fizesse estaria violando a autonomia do Poder Legislativo, que expressamente excluiu as empresas repositoras de pneumáticos do gozo da desoneração do imposto de importação.

A análise do julgamento do Supremo Tribunal Federal com base nas normas até aqui reconstruídas a partir dos dispositivos constitucionais que tratam da igualdade e do artigo 111 do CTN demonstraria que a decisão do Tribunal teria sido acertada. Isto porque o Tribunal, primeiro, não teria realizado a integração analógica pretendida pelos postulantes, o que violaria a legalidade e o disposto no artigo 111 do CTN, e segundo, ao não ter determinado a exclusão da parte final do §1º, em respeito à segurança jurídica das empresas montadoras.

A respeito da segunda conclusão, não se discorda do posicionamento tomado pelo Tribunal. Com efeito, não poderia o Poder Judiciário, em ação que versava sobre a extensão de benefício acabar por declará-lo inconstitucional para proceder à sua mera exclusão do ordenamento. Em outras palavras, a despeito de estender o benefício, não poderia o Tribunal meramente excluir o seu critério de aplicação, provocando a sua restrição. Essa conclusão decorre, de um lado, do fato de que o objeto da ação não era a constitucionalidade da aplicação para as montadoras, mas sim para as repositoras; e de outro lado, do fato de que as empresas montadoras não figuravam como partes processuais, não tendo exercido seu direito de defesa. Além disso, a configuração de um estado de desigualdade exige argumentação e conteúdo probatório condizentes, requisitos estes não contemplados em ação que pretendia estender a aplicação do benefício, e não a restringir.

No entanto, discorda-se da primeira conclusão do Tribunal, segundo a qual não caberia sua atuação no sentido de aplicar o benefício fiscal para as empresas repositoras, tendo em vista essas não estarem incluídas na literalidade da regra desonerativa. Conforme sustentado anteriormente, existem casos – dentre os quais este em análise é um exemplo – que as circunstâncias particulares ensejam a imediata atuação do Poder Judiciário com vistas a obstar um estado de iniquidade patente. O postulado da razoabilidade produz efeitos no sentido de constatar que a situação fática transcende às regras imediatamente aplicáveis com

base em um apelo maior de justiça.[327] Em casos muito específicos, o Poder Judiciário pode se eximir de sua função típica de "legislador negativo", no sentido de ter sua atuação limitada somente à atividade de exclusão, para atuar positivamente, restaurando um estado de coisas compatível com a Constituição. No caso concreto, o Tribunal deveria ter agido "positivamente" e estendido a aplicação do benefício para as empresas repositoras, tal qual a legislação mandava aplicar às empresas montadoras, no desiderato de coibir violação à livre concorrência, mesmo que a finalidade subjacente ao benefício fiscal restasse prejudicada.

Por fim, não se está defendendo a relativização das conclusões construídas neste trabalho de forma geral e açodada. Está-se, entretanto, admitindo que elas não possuem pretensão de serem absolutas. Assim como qualquer outra conclusão *in abstrato* no Direito, elas dependem da verificação das circunstâncias do caso concreto quando colocadas em prática. Deste modo, *poderão*, desde que presente fundamento em argumentação robusta, inclusive sofrer limitações em casos extremos. Ainda assim, continuarão válidas para os demais casos, pois a sua superação pontual não implica sua supressão do ordenamento jurídico.

[327] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 199.

CONCLUSÕES

Este trabalho chegou à conclusão principal de que o ordenamento jurídico brasileiro possui normas que fixam parâmetros de interpretação dos dispositivos relativos a benefícios fiscais. Dentre essas normas, destacam-se os princípios da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica, e o artigo 111 do Código Tributário Nacional. A aplicação em conjunto dessas normas estabelece os seguintes critérios de interpretação dos dispositivos relativos a benefícios fiscais: i) esses dispositivos devem ser interpretados com base em argumentos teleológicos, tendo em vista a necessidade de adequação entre a finalidade que lhes é subjacente e a Constituição; ii) no entanto, caso a interpretação literal se demonstre mais abrangente que a interpretação teleológica, a primeira deve prevalecer, funcionando como um marco de segurança jurídica para os contribuintes; e iii) as normas reconstruídas a partir desses dispositivos não podem sofrer integração analógica, por força do princípio da legalidade. A referida conclusão principal, entretanto, não subsiste autonomamente, na medida em que ela é suportada por uma série de outras conclusões menores que foram obtidas ao longo do trabalho e que serão aqui sumarizadas:

1. O vocábulo "interpretação" é ambíguo, podendo significar tanto a atividade de intepretação quanto o resultado desta atividade. No que se refere à atividade interpretativa, o referido vocábulo possui uma outra ambiguidade, pois pode significar tanto a atividade de atribuição de significado aos textos (interpretação *stricto sensu*) quanto a atividade de criação jurídica (interpretação em sentido amplo).

2. Dentre as correntes doutrinárias que explicam a atividade interpretativa, a corrente denominada mista ou cognitivista moderada foi a que se demonstrou mais adequada tendo em vista as premissas de Direito traçadas neste trabalho. Assim, a atividade interpretativa consiste na prática discursiva estruturada, que, com base no texto, racionaliza argumentos, técnicas e regras de prevalência para em alguns casos descrever o significado, e, em outros casos, adscrever um significado dentre os possíveis.

3. O sentido literal dos textos é objeto de estudos pela filosofia da linguagem, tendo o Direito se valido dos avanços conquistados naquela área do conhecimento para traçar perspectivas próprias sobre o sentido literal dos textos jurídicos. As correntes filosóficas dividem-se entre aqueles que sustentam a possibilidade de um significado literal (literalismo), advindo de uma análise acontextual, e aqueles que sustentam ser impossível a delimitação de um significado para um texto sem a investigação do contexto em que está

inserido (antiliteralismo). No entanto, uma terceira vertente, denominada de literalismo moderado, sustenta que os textos podem ter um significado literal, sendo este apreensível pelos sentidos usuais dos termos e expressões e pela análise do co-texto, que é o microssistema que gira em torno do texto objeto da interpretação.

4. Para o Direito, a busca por um significado literal é disputado pela doutrina, que se divide entre várias acepções possíveis, dentre as quais: irreflexivo, abstrato, formal, linguístico, gramatical, imediato, óbvio, ordinário, patente, textual, próprio, semântico, semiótico, expresso, não-corretivo, acontextual, aparente e estrito. No entanto, é assente no Direito a conclusão de que há um sentido literal passível de reconstrução dos textos jurídicos.

5. Embora haja disputa em relação à definição de significado literal, é possível reconstruir da doutrina jurídica alguns elementos de encontro que levam à uma definição plausível de interpretação literal para o Direito. Destacam-se dois desses elementos: i) a intepretação literal para a doutrina jurídica está voltada a uma análise dos sentidos das palavras a partir de regras gramaticais (sintática e semântica); e ii) a interpretação literal leva em consideração um microssistema jurídico, composto por premissas jurídicas triviais (segurança jurídica, igualdade e justiça) e outros dispositivos diretamente conectados (geralmente do mesmo documento normativo). Tem-se, portanto, que a definição de interpretação literal para o direito é bastante próxima daquela empregada pela filosofia da linguagem, podendo ser assim resumida: interpretação literal é tanto a atividade quanto o resultado interpretativo que consiste no emprego do sentido usual dos termos e das expressões utilizadas no texto jurídico, analisados sob a perspectiva de seu co-texto.

6. Interpretação literal não se confunde com interpretação estrita e restritiva e, tampouco, se confunde com vedação à interpretação extensiva. A diferença marcante entre esses institutos é que, de um lado, interpretação literal é uma espécie de argumentação interpretativa ou o resultado do emprego dessa argumentação, enquanto as interpretações estrita, restrita e extensiva são conclusões acerca de comparações entre resultados interpretativos (geralmente, interpretação literal contraposta à interpretação teleológica).

7. No que se refere ao conceito de benefício fiscal, o trabalho chegou à conclusão de que ele possui uma definição ampla, no sentido de desoneração prévia da carga tributária, que, por sua vez, engloba tanto as obrigações principais quanto as obrigações acessórias. Para que seja constatada a existência de um benefício fiscal é necessário que o legislador ou administrador modifique o ordenamento jurídico no âmbito de sua competência tributária

previamente exercida. Isto é, benefício fiscal não se confunde com imunidade, não-competência ou não-incidência em sentido estrito.

8. No que concerne às obrigações principais, os benefícios fiscais podem ser de várias espécies, sendo comumente classificados entre isenção total (isenção em sentido estrito, que bloqueia a incidência da norma de tributação por completo) e isenção parcial (que bloqueia parte da norma de tributação), esta última recebe várias denominações a depender do critério normativo sobre o qual incide (alíquota zero, redução de base de cálculo, redução de alíquota, dentre outros). Embora diga respeito a apenas um dos critérios normativos, é possível que as isenções parciais atinjam o mesmo efeito financeiro de zerar o montante a ser repassado aos cofres públicos. No que concerne às obrigações acessórias, estas reduzem os custos de conformidade que os contribuintes possuem para arcar com o cumprimento das obrigações principais. Geralmente são verificáveis na simplificação ou redução da entrega de documentos pelos contribuintes para as administrações tributárias.

9. Os benefícios fiscais são regulados por regime jurídico composto por uma série de normas do ordenamento. Dentre as quais, destacam-se: o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da igualdade e o princípio da segurança jurídica.

10. Em relação ao princípio da igualdade, este exerce uma função eficacial interpretativa relevante em relação aos dispositivos que versam sobre benefícios fiscais. Isto porque, a igualdade exige que os benefícios fiscais encontrem finalidade fundamentada em objetivo constitucional, sob pena de instaurar estado de discriminação entre particulares. A relação dos benefícios fiscais com a igualdade decorre de uma característica própria dos estados de sujeição que os benefícios fiscais impõem aos particulares. Uma vez existente um benefício fiscal, necessariamente indivíduos serão tratados de forma diferente, uns recebendo desoneração em sua carga tributária e outros não. Logo, o exame detido da igualdade é medida importante no tratamento dessas normas.

11. No que tange à interpretação da legislação tributária, chegou-se à conclusão de que não há uma interpretação própria do Direito Tributário, no sentido de que não há argumentos, técnicas, regras de prevalência, nem enunciados e significados interpretativos exclusivos da matéria tributária. Há, contudo, uma interpretação necessariamente tributária, no sentido de que, os diferenciais do Sistema Tributário Nacional requerem a observância de algumas especificidades na interpretação da legislação tributária.

12. Do ponto de vista da interpretação como atividade ou processo, deve-se observar: i) necessidade de emprego da interpretação conforme a Constituição em sua função

negativa para descartar significados contrários aos princípios gerais de Direito e aos princípios tributários presentes na Constituição; ii) vedação à argumentação consequencialista; iii) vedação à argumentação econômica; e iv) necessidade de aplicação de regras de prevalência decorrentes da função eficacial interpretativa dos princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes, da segurança jurídica, da legalidade e da igualdade. E, do ponto de vista da interpretação como produto ou resultado, deve-se observar a necessidade de os significados atribuídos aos textos serem compatíveis com a Constituição.

13. A igualdade e a segurança jurídica exercem força eficacial interpretativa sobre a legislação tributária, o que pode levar a resultados interpretativos diversos. Ademais, a respeito da interpretação dos dispositivos que versam sobre benefícios fiscais, desponta o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que utiliza a expressão "interpreta-se literalmente". Assim, a definição do conteúdo prescritivo do referido dispositivo se impõe, tanto porque a doutrina e a jurisprudência adotam posições cambiantes a respeito desse conteúdo, quanto porque ele parece ser dissonante com as normas constitucionais. Com base no emprego dos métodos literal, genético e sistemático para a interpretação do dispositivo, chegou-se às seguintes conclusões.

14. Em primeiro lugar, o método literal é incompatível com a Constituição porque resultaria em norma que fixaria *somente* a interpretação literal para os dispositivos relativos aos benefícios fiscais, vedando a aplicação de outros métodos mesmo que com argumentação fundamentada na igualdade. A incompatibilidade deste método com a Constituição decorre da função eficacial interpretativa que o princípio da igualdade exerce sobre os benefícios fiscais, uma vez que estes instauram ambiente de diferenciação entre os contribuintes. Assim, a investigação da finalidade dessas normas é uma imposição constitucional que não pode ser limitada pela interpretação exclusivamente literal.

15. Em segundo lugar, o método genético é compatível com a Constituição pois estabelece, de um lado, a prevalência da interpretação literal em proteção do contribuinte albergado pela literalidade, e de outro lado, veda a aplicação de integração analógica para extensão de benefício fiscal não previsto na legislação. A investigação dos trabalhos preparatórios do Código Tributário Nacional demonstra que a *ratio legis* do artigo 111 era a proteção do contribuinte para os casos em que este estivesse contemplado pela literalidade da norma que trata do benefício fiscal, mesmo que a teleologia infirme a aplicação do benefício para o caso em concreto.

16. E, em terceiro lugar, o método sistemático corrobora as conclusões obtidas pelo emprego do método genético, ao mesmo tempo em que aduz que a norma reconstruída do artigo 111 não oferece qualquer tipo de vedação à interpretação teleológica, inclusive nos casos em que resulta em extensão do âmbito de aplicação do benefício fiscal. O método sistemático é responsável pela compatibilização do dispositivo com as normas constitucionais, em especial o princípio da igualdade.

17. A investigação da literalidade e da teleologia da norma relativa a benefício fiscal nem sempre serão compatíveis. Haverá casos em que ocorre entrechoque dos resultados interpretativos reconstruídos com base nessas argumentações, desafiando o órgão aplicador do Direito. Entretanto, não é possível reconstruir uma regra de prevalência taxativa sobre qual sentido normativo deverá ser aplicado, devendo ser considerado:

18. De um lado, quando a teleologia incluir mais casos do que a literalidade, a primeira deverá prevalecer. Esta conclusão se dá pela aplicação do princípio da igualdade. Ademais, como os benefícios fiscais se justificam nas finalidades constitucionais, as situações compatíveis com essas finalidades devem ser contempladas com a aplicação da regra desonerativa. Apesar de se admitir interpretação extensiva das regras desonerativas, o ordenamento, conforme dito anteriormente, veda a integração analógica dessas regras.

19. De outro lado, quando a literalidade abranger mais casos do que a teleologia, a primeira deverá prevalecer. Esta conclusão decorre da aplicação do artigo 111 do CTN que estabelece a literalidade como marco de segurança jurídica para os contribuintes. Esta conclusão é também suportada pela constatação de que a argumentação pela teleologia encontra fundamento da igualdade, no entanto este tipo de argumentação só protege ao contribuinte por ser direito fundamental. Em outras palavras, é vedado ao fisco argumentar no sentido de privilegiar a teleologia da norma com base na igualdade com o intuito de restringir o direito do contribuinte.

20. Por fim, essas normas reconstruídas a partir do ordenamento jurídico (em especial igualdade, legalidade, segurança jurídica e artigo 111 do CTN) não são peremptórias. Haverá casos extremos em que o postulado da razoabilidade ensejará em sua relativização com base em um apelo de justiça. Devendo, nesses casos, o aplicador estar diante de circunstâncias que favoreçam essa relativização e munido de argumentação robusta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011.

_____. *Lo racional como razonable: um tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1991.

_____. "Statutory interpretation in Finland". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. "Reflexões históricas sobre o artigo 111 do CTN: a escolha pela expressão 'literalmente' em oposição à expressão 'restritivamente'". In *Direito Tributário Atual*, vol. 32, 2014, p. 245-255.

ALEXANDER, Larry. "All or nothing at all?". In *Legal Rules and Legal Reasoning*. Aldershot: Dartmouth, 2000.

ALHO NETO, João de Souza. "Coisa julgada vs. igualdade em matéria tributária: o conflito a partir da perspectiva da livre concorrência". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 43, 2019, p. 197-221.

ÁLVAREZ, Mónica Siota. *Analogia e interpretación en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMAYA, Adolfo A. *La interpretación de las leys tributarias*. Buenos Aires: Arayú, 1954.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ATIENZA, Manuel. *Sobre la analogía en el derecho*. Madrid: Civitas, 1986.

ÁVILA, Humberto. "Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico". In *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, vol. 19, 2001, p. 157-180.

_____. "A separação dos poderes e as leis interpretativas modificativas de jurisprudência consolidada". In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

_____. "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes". In *Revista Internacional de Direito Tributário*, nº 5, 2006, p. 93-109.

_____. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. "Discurso de posse como professor titular". In *Revista da Faculdade de Direito*, vol. 110, 2015, p. 927-931.

_____. “Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária”. In GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. “Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance”. In *Anais da XX Jornadas do ILADT – Tema 1: Derechos humanos y tributación*, Salvador, 2000, p. 575-605.

_____. “Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. In *Direito tributário atual*, vol. 29, 2013, p. 181-204.

_____. “Interpretación de las leyes”. In MATUS, Jean Pierre (Coord.). *Beccaria 250 años después dei delitti e delle pene*. Montevidéu; Buenos Aires: Editorial B de F, 2011.

_____. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. 25ª tir. São Paulo: Malheiros, 2017.

BANKOWSKI, Zenon; MACCORMICK, D. Neil. “Statutory interpretation in United Kingdom”. In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

BARAK, Aharon. *Purposive interpretation in law*. Trad. Sari Bashi. Princeton: Princeton University Press, 2005.

BARBERIS, Mauro. *Una filosofia del diritto per lo stato constituzionale*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2017.

BECHO, Renato Lopes. “Considerações sobre a interpretação literal e o art. 111 do CTN”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 175, p. 161-178.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. “Analogia”. In *Saggi sulla scienza giuridica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011.

BORGES, José Souto Maior. “Interpretação da isenção no código tributário nacional (CTN)”. In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRANDÃO, Antônio José. “A interpretação das leis fiscais”. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, 1953, p. 67-83.

BUSTAMANTE, Thomas; ALVES, Henrique Napoleão. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN”. In ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

CAMPOS, Antonio J. Franco de. “Interpretação e integração da legislação tributária”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. “O princípio da igualdade”. In *Justitia*, vol. 90, p. 337-341.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASÁS, José Oswaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: AdHoc, 2005.

CHEVALLIER, Jacques. “Postface”. In GUGLIELMI, Gilles J. (Ed.). *La faveur et le droit*. Paris: PUF, 2009.

CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica: brevario para juristas*. Trad. Pau Luque Sánchez e Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COTÉ, Pièrre-André. *Interprétation des lois*. 4ª ed. Montreal: Thémis, 2009.

DASCAL, Marcelo. “Defending literal meaning”. In *Cognitive Science*, n. 11, 1987, p. 259-281.

DEDEURWAERDER, Gilles. *Théorie de l’interprétation et droit fiscal*. Paris: Dalloz, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

_____. Nota de atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____; BREYNER, Frederico Menezes. “Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais”. In SOUZA, Priscila de (Org); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses/IBET, 2017.

DIAS, Daniela Gueiros. “Analogia no Direito Tributário brasileiro”. In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 42, 2019, p. 214-240.

_____. *Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro*. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8ª ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Interpretação e integração da lei tributária”. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, 1955, p. 24-37.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 6ª ed. Atual. Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Da compensação de prejuízos fiscais ou da trava de 30%”. In *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 60, 2012, p. 9-31.

_____. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

FETERIS, Eveline. “The pragma-dialectical reconstruction of teleological-evaluative argumentation in complex structures of legal justification”. In *OSSA Conference Archive – University of Windsor*, paper 39.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FOLLONI, André Parmo. “Algumas anotações sobre a interpretação do Direito”. In *Raízes Jurídicas*, vol. 4, 2008, p. 275-299.

_____; BONAT, Alan Luiz. “Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade”. In *Cadernos do Programa de Pós-Graduação Direito/UFRGS*, vol. X, nº 2, 2015, p. 341-362.

_____. “Capacidade contributiva e dever fundamental”. In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 42, 2019, p. 484-508.

_____. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. “Isonomia na tributação extrafiscal”. In Revista Direito GV, nº 19, 2014, p. 201-220.

FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no imposto de renda: fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 6ª ed. Trad. Flávio Paulo Meurer e Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2004.

GIANFORMAGGIO, Letizia. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico.* Torino: G. Giappicheli Editore, 2008.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di diritto tribuario*. Milano: Giuffrè, 1948.

GIBBS JR., Raymond W. “Marcelo Dascal and the literal meaning debates”. In WRIGLEY, Michael B. (Ed.). *Manuscrito Revista Internacional de Filosofia – Dialogue, Language, Rationality: Festschrift for Marcelo Dascal*. Vol. XXV(2). Campinas: CLE/Unicamp, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de; GIANETTI, Leonardo Varella. “Regime jurídico dos incentivos fiscais”. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015.

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e aplicação da lei tributária”. In MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Fortaleza: Dialética/ICET, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1990.

_____. “El realismo jurídico definido”. Trad. Álvarez Núñes Vaquero. In NÚÑEZ, Álvaro (Coord.). *Modelando la ciencia jurídica*. Lima: Palestra Editores, 2014.

_____. “Interpretación y construcción jurídica”. In *Isonomía*, n. 43, 2015, p. 11-48.

_____. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

_____. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

_____. *La sintassi del diritto*. Torino: G. Giappicheli Editore, 2011.

_____. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993.

_____. "Production of rules by means of rules". In *Rechtstheorie*, nº 17, 1986, p. 285-309.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. "Interpretação literal das isenções tributárias". In Associação Brasileira de Direito Financeiro. *Proposições Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

HARAŠIĆ, Žaklina. "More about teleological argumentation in law". In *Pravni Vjesnik God*, n. 31, 2015, p. 23-49.

JARACH, Dino. "Hermenêutica no Direito Tributário". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KLATT, Matthias (University of Graz). "Constitutional-Conform Interpretation". Conferência. In *International dialogues in constitutional law*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019.

_____. *Making the law explicit: the normativity of legal argumentation*. Portland, EUA: Hart Publishing, 2008.

KRELL, Andreas J. "Entre desdém teórico e aprovação na prática: os métodos clássicos de interpretação jurídica". In *Revista Direito GV*, n. 19, 2014, p. 295-320.

LAPORTA, Francisco J. *El império de la ley: una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007.

LA TORRE, Massimo; PATTARO, Enrico; TARUFFO, Michele. "Statutory interpretation in Italy". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 7ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

LEBEAU, Martin. *De l'interprétation stricte des lois: essai de méthodologie*. Paris: Defrénois Lextenso, 2012.

LEÃO, Martha Toribio. "Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais". In *Revista Direito Tributário Atual*, nº 34, 2015, p. 303-325.

_____. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

_____. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACCORMICK, Neil. "On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin". In *New York University Law Review*, vol. 58, nº 2, 1983.

MACHADO, Brandão. "Prefácio". In HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Trad. Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. "O regime jurídico dos incentivos fiscais". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica a aplicação do Direito*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y linguistas frente a frente. In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 23, 2000, p. 597-631.

MELIS, Giuseppe. *L'interpretazione nel Diritto Tributario*. Milano: CEDAM, 2003.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. "Os custos de conformidade em contraposição à função e à importância das obrigações acessórias". In *Revista de Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, ano 08, nº 15, 2019, p. 41-65.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2º vol. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NABAIS, José Casalta. "Solidariedade Fiscal, Cidadania e Direito Fiscal". In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Direito Tributário IV: interpretação, obrigação e crédito tributário*. Ilhéus: Editus, 2016.

_____. "Interpretação no Direito Tributário". In NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Estudos de Direito Tributário 1: interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1989.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. "Interpretação e integração da legislação tributária". In NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Estudos de Direito Tributário 1: interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1989.

_____. *Interpretação e integração da legislação tributária*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.

PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2ª ed. Holanda: Springer Netherlands, 2008.

_____; BERGHOLZ, Gunnar. "Statutory interpretation in Sweden". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR., Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. "O custo social das obrigações tributárias acessórias". In *Economic analysis of law review*, vol. 3, nº 2, 2012, p. 338-353.

POGGI, Francesca. "Significado literal: una noción problemática". In *Doxa – Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 30, 2007, p. 617-634.

_____. "The myth of literal meaning in legal interpretation". In *Analisi e Diritto*, v. 2013, p. 313-335.

POSTEMA, Gerald J. "Objectivity fit for law". In LEITER, Brian (Ed.) *Objectivity in Law and Morals – Cambridge Studies in Philosophy and Law*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2001.

PRESA, María Concepción Gimeno. "La interpretación literal de la ley". In *Anuario de filosofía del derecho*, n. 20, 2003, p. 131-150.

RATTI, Giovanni Battista. *Sistema giuridico e sistemazione del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008.

_____. *Studi sulla logica del diritto e della scienza giuridica*. Madrid: Marcial Pons, 2013.

RÉGNIER, João Roberto Santos. *A norma de isenção tributária*. São Paulo: RT, 1975.

RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária*. 147f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima. "Legislação tributária - arts. 109 a 111". In NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. *Comentários ao Código Tributário Nacional - lei nº 5.172, de 25.10.1966*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2001.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. "Incentivos fiscais na federação brasileira". In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015.

SCHAUER, Frederick. "The interpretation of rules". In *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Nova York: Oxford University Press, 2002.

_____. "The interpretation of statutes". In *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge, EUA; Londres: Harvard University Press, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. "Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros". In ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. "Prefácio". In LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

_____. "Prefácio". In VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

SESMA, Victoria Iturralde. *Interpretación literal y significado convencional: uma reflexión sobre los limites de la interpretación jurídica*. Madrid: Marcial Pons, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. "Normas de interpretação no Código Tributário Nacional". In ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

_____. "Relatório". In MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. Trad. Fernando Aurelio Zivelti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TROPER, Michel; GRZEGORCZYK, Christophe; GARDIES, Jean-Louis. "Statutory interpretation in France". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

TROTABAS, Louis. "A interpretação das leis fiscais". In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1, n. 1, 1945, p. 38-47.

ULHÔA CANTO, Gilberto. "Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração". In *Revista Forense*, nº 267.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "O princípio da igualdade". In FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

VERNENGO, Roberto J. *La interpretacion literal de la ley*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

WESTEN, Peter. *Speaking of equality: an analysis of the rethorical force of 'equality' in moral and legal discourse*. Princeton, EUA: Princeton University Press, 1990.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. "Statutory interpretation in Poland". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

ZULETA-PUCEIRO, Enrique. "Statutory interpretation in Argentina". In MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. *Interpreting statutes – a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.