

HUMBERTO ÁVILA  
Organizador

FUNDAMENTOS  
DO  
DIREITO TRIBUTÁRIO

ANDRÉ FOLLONI  
ANDREI PITTEN VELLOSO  
ARTHUR FERREIRA NETO  
ATÍLIO DENGO  
HARRISON FERREIRA LEITE  
HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES  
HUMBERTO ÁVILA  
LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.  
MARCEL PAPADOPOL  
PEDRO ADAMY  
THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

Marcial Pons

MADRI | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2012

Publicado como capítulo de livro, conforme referência a seguir:  
**ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “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; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.**

## **A INTERPRETAÇÃO LITERAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO PARA O ARTIGO 111 DO CTN**

Thomas Bustamante\*

Henrique Napoleão Alves\*\*

*O sentido normal das palavras não faz bem ao poema.  
Há que se dar um gosto incasto aos termos.  
Haver com eles um relacionamento voluptuoso.  
Talvez corrompê-los até a quimera.  
Escurecer as relações entre os termos em vez de aclará-los.  
Não existir mais rei nem regências.  
Uma certa liberdade com a luxúria convém.*  
(Manoel de Barros. “Retrato apagado em que se pode ver  
perfeitamente nada”, VII).

### **1. Introdução**

Embora os avanços da hermenêutica hoje já não deixem dúvida de que é impossível a aplicação do Direito dissociada da interpretação<sup>1</sup>, entendida esta como processo de construção do significado dos enunciados normativos com a participação do sujeito cognoscente, a existência de normas jurídicas limitando ou proibindo a interpretação não é um dado estranho à história das instituições jurídicas. Associadas à pretensão de que o sistema jurídico seria perfeito ou livre de lacunas e contradições, muitas dessas normas estabelecem inclusive punições para os juízes que desviem da estrita interpretação do direito estabelecido pelo legislador. Apenas como exemplo, o imperador Justiniano, acreditando na perfeição do *Corpus Juris Civilis*, proibiu a sua interpretação, “determinando que os juízes, em caso de dúvida, ouvissem o Imperador”; a *Ordonnance civil pour la reformation de la justice* emitida pelo rei francês Luís XIV, em 1667, da mesma forma, “proibia, no Título I, art. 7º, a interpretação, facultando a consulta ao próprio Rei”; de modo semelhante, na França Revolucionária, até 1837, vigorou o *référé législatif*, que obrigava “os tribunais a ouvir o Legislativo sempre que julgassem necessário interpretar a lei”; e a Lei da Boa Razão de 1769 cominava, aos advogados portugueses, multa e suspensão caso ousassem levar adiante “interpretações frívolas”, punindo a reincidência com penas de cassação dos graus universitários ou mesmo com o exílio<sup>2</sup>. Esses e vários outros exemplos históricos semelhantes

\* Doutor em Direito pela PUC-Rio. Mestre em Direito pela UERJ. Professor da Faculdade de Direito da UFMG; *Honorary Lecturer* na Universidade de Aberdeen, Escócia.

\*\* Doutorando em Direito pela UFMG. Mestre em Direito pela UFMG. *Visiting Researcher* na Universidade do Texas, Estados Unidos. Advogado e Consultor em Direito Tributário.

<sup>1</sup> GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 461.

<sup>2</sup> Todos esses exemplos podem ser encontrados em: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3-7.

levaram o autor de uma obra de referência sobre interpretação tributária a afirmar que estamos imersos numa “longa tradição de normas proibitivas ou restritivas da interpretação”<sup>3</sup>.

O fenômeno das normas interpretativas, i.e., das proposições prescritivas que estabelecem diretrizes cogentes aos intérpretes da legislação, de fato não é novo, e nem estranho ao nosso direito atual, sendo notória a sua manifestação na seara tributária.

Instituído pela Lei 5.172/1966, alterado por atos normativos posteriores e recebido pela nova ordem constitucional com status de lei complementar, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê normas interpretativas desde a sua redação original, que permaneceu, até o momento, rigorosamente inalterada.

Dentre as normas interpretativas do CTN, encontra-se o notório art. 111, que determina ao jurista que interprete “literalmente” a legislação tributária que disponha sobre “suspensão ou exclusão do crédito tributário”, “outorga de isenção” ou “dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

Como veremos, os estudiosos do direito tributário brasileiro, de uma maneira geral, posicionam-se, senão de forma contrária à existência dessas normas interpretativas tributárias, pelo menos com grande renitência e algum desconforto em lidar com elas, e mesmo uma tendência de relegá-las à impossibilidade de produção de quaisquer efeitos jurídicos.

Na obra de referência sobre o tema, Ricardo Lobo Torres, no veredicto antecipado das primeiras linhas do Capítulo I, conclui que “as normas sobre a interpretação e a integração do Direito Tributário são ambíguas, insuficientes ou redundantes: necessitam elas próprias de interpretação”<sup>4</sup>.

Compreender a norma inscrita no art. 111 do CTN é o objetivo precípuo do presente ensaio, e, para tanto, admitir que normas interpretativas não prescindam, elas próprias, de interpretação, não é o bastante. Ao contrário: mais desafiadora, a tarefa impõe que possamos oferecer respostas minimamente consistentes para perguntas como: o que se deve entender por “interpretação literal?” (E, antes disso, o que se deve entender por “significado literal” e por “interpretação”, por serem estas noções subjacentes à locução “interpretação literal?”<sup>5</sup>) Qual o sentido da norma inscrita no art. 111 do CTN? E, finalmente, qual o tipo de eficácia jurídica dessa norma?

## **2. O art. 111 do CTN e o embate entre as teorias formalistas e não-formalistas**

A doutrina jurídica tradicional pode ser cindida em dois grandes grupos de teorias sobre o significado das normas: o grupo das teorias formalistas e o das antiformalistas.

É certo que cada um desses grupos contém concepções diferentes entre si, mas, em meio à sua diversidade interna, há um elemento que as une. No caso do primeiro grupo, esse elemento reside na idéia de que o processo interpretativo pode ser tido como um processo de conhecimento ou *descoberta* do significado; e que, portanto, a interpretação seria uma atividade marcadamente cognitiva ou descritiva. No caso do segundo grupo, ao

---

<sup>3</sup> *Id.*, p.5.

<sup>4</sup> *Id.*, p. 21.

<sup>5</sup> MAZZARESE, Tecla. “Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente”. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 23, p.597-631, 2000, p.598.

contrário, o processo interpretativo não seria apenas uma descoberta ou descrição do significado do texto, mas uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido, de criação de significados a partir do texto, e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar.

Entre as teorias formalistas, encontram-se, v.g., a Escola da exegese<sup>6</sup>, a jurisprudência dos conceitos<sup>7</sup>, ou, hodiernamente, o neoformalismo de Alchourrón e Bulygin<sup>8</sup> e o positivismo de Joseph Raz<sup>9</sup>. Entre as teorias antiformalistas, encontram-se, e.g., o realismo escandinavo (sobretudo de Alf Ross)<sup>10</sup>, o positivismo kelseniano<sup>11</sup> e, mais recentemente, inspirado por esse último autor, o pensamento neocético de Giovanni Tarello e da escola de Gênova<sup>12</sup>.

---

<sup>6</sup> Para um panorama das teses e do contexto histórico da denominada Escola da Exegese ver, entre outros, FRYDMAN, Benoit. *Le sens des lois*, 2. ed. Bruxelas: Bruylant, 2007, p. 343 ss; FRYDMAN, Benoit. "Exégèse et Philologie: Un cas d'herméneutique comparée", in. *Revue Interdisciplinaire d'Études Juridiques*, Vol. 33, 1994, p. 59-83; PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica: Nova retórica*. Trad. Verginia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 31 ss; BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de Filosofia do Direito*. Trad. Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone ed., 1995, p.78 ss.

<sup>7</sup> Sobre a jurisprudência dos conceitos, compare LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1997, p. 21 ss, onde há outras referências; e WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado Moderno*. Trad. A. M. Botelho Hespanha. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1967, p. 491 ss.

<sup>8</sup> Por exemplo em BULYGUN, Eugenio. "Sentencia judicial y creación de derecho", in: BULYGIN, Eugenio; ALCHOURRÓN, Carlos. *Análisis lógico y derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991 (355-369), p. 356, onde se define uma "uma decisão fundamentada" como sendo apenas aquela que "se deduz logicamente de uma norma geral".

<sup>9</sup> Ainda que, comparado à Escola da Exegese e à Jurisprudência dos Conceitos, Raz admita um espaço maior para a subjetividade do intérprete, a sua asserção de que a razão prática pode ser dividida em um "estágio deliberativo" e outro "executivo", sendo que a aplicação do Direito estaria inteiramente compreendida na última etapa (RAZ, Joseph. *Ethics in the public domain – essays in the morality of Law and politics*. Oxford: Clarendon Press, 1994, p.206-208) nos autoriza claramente classificá-lo dentro do âmbito do formalismo jurídico. Ademais, quando Raz afirma que "o Direito consiste apenas em considerações autoritativas positivas", as quais se definem por poderem ser discernidas sem qualquer valoração moral (*Id*, p. 189), situa inequivocamente a sua teoria na esfera do formalismo.

<sup>10</sup> ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad, Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2003. Nas palavras de Aarnio, "como o próprio Ross menciona, o empiricismo lógico, ainda muito dominante à época do [livro] *On Law and Justice*, fixou como seu discurso programático a [seguinte] tese: a tarefa da filosofia é a análise lógica da linguagem da ciência. Portanto, *On Law and Justice* busca uma análise da natureza científica (status) das proposições jurídicas presentes no estudo doutrinário do direito" (AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Heidelberg: Springer, 2011, p.83).

<sup>11</sup> "Se queremos caracterizar não apenas a interpretação da lei pelos tribunais ou pelas autoridades administrativas, mas, de modo inteiramente geral, a interpretação jurídica realizada pelos órgãos aplicadores do Direito, devemos dizer: na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar *combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador do Direito efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva*. Com este ato, ou é produzida uma norma de escalão inferior, ou é executado um ato de coerção estatuído na norma jurídica aplicanda" (destaques nossos). KELSEN, Hanz. *Teoria pura do direito* [Reine Rechtslehre]. Trad. João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [1960], p.394.

<sup>12</sup> TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milão Giuffrè, 1980; GUASTINI, Riccardo. *Interpretazione dei documenti normativi*. Milão: Giuffrè, 2004; GUASTINI, Riccardo. "Introduzione alle tecniche interpretative", in. *Distinguendo: studi di teoria e metateoria del diritto*. Turim: Giappichelli, 1996, p. 173-191; GUASTINI, Riccardo. "Due esercizi di non-cognitivism", in. *Analisi e diritto 1999*, p. 277-80.

<b>Formalismo</b>	Pressupõe que o sistema jurídico goza de completude ou ausência de lacunas; coerência; e caráter dedutivo, i.e., pode-se inferir, por um mecanismo lógico, as conseqüências da norma jurídica. Caracteriza-se por entender o processo interpretativo como a descoberta do significado, ou, em outras palavras, como uma atividade meramente cognitiva ou descritiva.
<b>Antiformalismo</b>	Entende o processo interpretativo não apenas como descoberta e descrição do significado do texto, mas de constituição ou criação de significados a partir do texto. Como os textos são inelutavelmente abertos a diferentes significados possíveis, o ato final da interpretação é uma escolha de um dentre os vários significados, ou seja, é um ato de decisão ou de vontade.

**Tabela I: Síntese sobre as teorias formalistas e antiformalistas da interpretação jurídica**

Sob a determinação que normas tributárias de certas matérias devem ser interpretadas literalmente, contida no art. 111 do CTN, subjaz a noção de significado literal, e a certeza da possibilidade de se *conhecer* o significado literal da norma. Não há dúvidas de que, por isso, a norma interpretativa contida nesse dispositivo pretende inserir-se na tradição formalista,<sup>13</sup> ainda mais por considerarmos o seu sentido de redução da moldura de significações possíveis, para usar a terminologia de um célebre antiformalista<sup>14</sup>.

A compreensão do significado, sentido, função e eficácia jurídica da norma contida no art. 111 do CTN, neste contexto, não prescinde de um esforço teórico implexo, que abarque todas as controvérsias decorrentes das locuções “significado literal” e “interpretação”, dos demais elementos lingüísticos do dispositivo, do seu lugar no direito brasileiro vigente e sua aplicabilidade.

### **3. Acerca do Significado literal: uma controvérsia entre juristas e lingüistas**

O primeiro desafio a ser enfrentado para a interpretação do artigo 111 do CTN está em entender o próprio sentido da noção de “significado literal”, na medida em que há grandes disputas entre juristas e linguistas acerca dessa noção. Partindo da terminologia adotada por Marcelo Dascal, que chamou seu posicionamento quanto à noção de significado literal de “literalismo moderado”<sup>15</sup>, Mazzarese distingue quatro posições assumidas nos trabalhos da moderna filosofia da linguagem ou da lingüística geral decorrentes do ponto de partida convencional da obra de Frege: (a) literalismo radical; (b) antiliteralismo moderado; (c) antiliteralismo radical; (d) literalismo moderado<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Sem embargo, como argumenta de forma convincente Villa (VILLA, Vittorio. “Condizioni per una teoria della interpretazione giuridica”. In VELLUZZI, V. (org.), *Significato letterale e interpretazione del diritto*. Turim: Giappichelli, 2000, p.175), ambos os grupos de teorias supramencionados equivocam-se precipuamente por partir de uma *concepção estática do significado*, como algo que ou se “descobre” (formalismo), ou se “produz” (antiformalismo) “totalmente e de uma só vez”. Na verdade, uma teoria adequada do significado, que não prescinda da sua dimensão hermenêutica, não pode assumir que o processo interpretativo se desdobre de maneira tão simplista; ao revés, o significado é algo que só pode decorrer do êxito de um “processo complexo”, marcado pela “aparição progressiva de vários níveis de significação”. Sem embargo, é desnecessário avançar nessa crítica no presente trabalho, pois o objetivo aqui é apenas encontrar uma interpretação inteligível e razoável para o art. 111 do CTN.

<sup>14</sup> Cfr. KELSEN, *op. cit.*, p.388, 390-391.

<sup>15</sup> DASCAL, Marcelo. “Defending Literal Meaning”. *Cognitive Science*, vol. 11, 1987, pp. 259-281.

<sup>16</sup> MAZZARESE, *op. cit.* (nota 5), p.600 ss.

A tabela abaixo, elaborada a partir do trabalho sistematizador de Mazzarese, resume cada uma das posições:

POSIÇÃO	DESCRIÇÃO
<b>Literalismo Radical</b>	O significado literal é aquele apreendido apenas em razão do conhecimento de regras prévias de linguagem, sem qualquer informação contextual adicional. Para buscá-lo, adota-se o teste da “carta anônima”, proposto originalmente por Kats ( <i>Cfr, Mazzarese</i> ), que consiste em supor uma situação ideal na qual o intérprete recebe uma carta anônima que contém apenas uma sentença, sem qualquer outra evidência ou indício sobre a motivação da carta, suas circunstâncias de transmissão ou qualquer outro fator relevante para o entendimento daquela sentença.
<b>Antiliteralismo Moderado</b>	Essa posição abarca diferentes correntes que, no entanto, têm em comum a eleição, como objeto de análise, de dados ou fenômenos lingüísticos que, em nível sintático, semântico ou pragmático, interagem e interferem com a mera formulação lingüística de um enunciado, condicionando fortemente a individualização do significado. No nível sintático, examina tipos de enunciado deícticos (i.e., cujo significado é contingente e muda com expressões auto-referenciais, como “eu”, “aqui”, “hoje”, “este”). No nível semântico, enfatizam a ambigüidade, a vagueza e demais formas de textura aberta ou de fenômenos como a anáfora ou a metáfora. No nível pragmático, centram-se na teoria dos atos de fala e na concepção Wittgensteineana do significado como uso.
<b>Antiliteralismo Radical</b>	Caracteriza-se por uma crítica contundente à possibilidade da noção de significado literal, e exibe duas versões principais, uma mais fraca, e uma mais forte. A primeira decorre do ataque filosófico de Searle ao literalismo, quando afirma que em um grande número de casos (como, e.g., na sentença “O gato está sobre o tapete”), a noção de significado literal só tem aplicação em relação a um conjunto de pressuposições de fundo que não podem ser totalmente apreendidas na estrutura semântica da sentença, e, sendo assim, o literalismo não pode ser defensável (pois assume que é possível construir um sentido literal para toda sentença, que independe de qualquer contexto). O que é defensável é um significado literal relativo, decorrente do sistema coordenado das nossas pressuposições de fundo. A versão forte, por sua vez, menos filosófica e mais psicológica, defendida por Gibbs e Rumelhart, afirma que não há fundamentos para sustentar uma distinção entre significado literal e significado figurado em termos de sua dependência de conhecimentos de fundo.
<b>Literalismo Moderado</b>	Ao contrário de outras versões do literalismo que sustentam a existência de condições necessárias para a apreensão do significado literal, Dascal defende que este advém de um número impreciso de condições que não são “estritamente” necessárias, mas podem ser consideradas, com um grau de confiabilidade razoável, “semanticamente relevantes”. Não fica claro, contudo, o quão diferente o literalismo moderado dascaliano consegue ser do contextualismo radical. De todo modo, para o literalismo moderado, o que se entende como significado literal é tido como ponto de partida, e não como o marco no qual se circunscreve a interpretação.

Tabela II: Síntese sobre as principais posições dos lingüistas sobre o significado literal<sup>17</sup>.

Numa tentativa de balanço sobre essas diferentes posições, Mazzarese observa que o literalismo forte ou radical pode ser entendido como a concepção que sustenta que o significado literal, ainda que não possa ser definido de maneira precisa e rigorosa, seria suficiente para definir o significado; neste sentido, a expressão “significado literal” seria, portanto, pleonástica. A concepção oposta defende que, longe de ser uma expressão pleonástica, “significado literal” seria um oxímoro, já que o significado resulta de uma pluralidade de variáveis distintas, sendo o que se convencionou chamar de significado literal, quando muito, apenas uma variável subsidiária dessa

<sup>17</sup> *Cfr. MAZZARESE, op. cit., p.600, nr.4.*

complexa equação<sup>18</sup>. Restou ao literalismo moderado uma posição mais sóbria, que, sem ignorar as críticas do antiliteralismo, entende o significado literal como expressão amplamente indeterminada, mero ponto de partida, mas não de chegada, da interpretação<sup>19</sup>.

Os juristas, por sua vez, “[e]m manifesto e surpreendente contraste com essa tendência amplamente compartilhada pelos lingüistas”, continuariam a considerar a “interpretação literal”, “e, portanto, a noção subjacente de ‘significado literal’, como o ponto central da interpretação jurídica”, como se depreende, segundo Mazzarese, (i) da importância que o legislador (nacional e internacional) continua dando à literalidade nas diretrizes para interpretação e aplicação do direito; (ii) da convicção dos juízes e demais operadores jurídicos que fundam suas próprias atividades numa interpretação literal do direito em cumprimento às diretrizes do legislador; (iii) da importância que os jusfilósofos dão às noções de significado e de interpretação literal, como, e.g., quando definem a noção de “proposição normativa” como sendo aquela que tem por objeto a descrição da norma, quando defendem a função descritiva da dogmática jurídica ou quando ignoram os problemas advindos da tradução da linguagem jurídica<sup>20</sup>.

O minucioso estudo de Mazzarese aponta a existência de três problemas no saber produzido entre os juristas, *de uma maneira geral*, sobre o tema da interpretação literal: além do problema de não repercutir o “caráter problemático” da noção de “significado literal” subjacente à locução “interpretação literal”, não há univocidade, entre os juristas, nem sobre o que se deve entender por “literal”, tampouco o que se deve entender por “interpretação”<sup>21</sup>.

Ao exemplificar a falta de univocidade entre os juristas sobre o conceito de “literal”, Mazzarese menciona a pluralidade de conceitos que são utilizados pelos teóricos do Direito como sinônimos ou expressões do literalismo, apesar de referirem a concepções distintas sobre a noção de significado literal ou do critério literal de interpretação, como “abstrato”, “formal”, “gramatical”, “imediato”, “lingüístico”, “óbvio”, “ordinário”, “patente”, “próprio”, “semântico”, “semiótico”, “textual”, dentre muitos outros<sup>22</sup>.

É interessante notar que Luzzati igualmente empreendeu uma compilação dos diferentes usos do literalismo pela doutrina, tendo também encontrado diferentes sentidos, como, e.g., (i) “expressões lingüísticas à margem do seu contexto (verbal, cultural e/ou situacional)”; (ii) “conforme ao uso ordinário das palavras”; (iii) “*prima facie* claro e unívoco, ou seja, óbvio, de sentido comum, não absurdo”; (iv) “identificado mediante um argumento a contrario”; (v) “atribuído com base em usos lingüísticos consolidados pelos juristas”<sup>23</sup>.

Certamente não se trata de algo que ocorra apenas além das nossas fronteiras. Na jurisprudência do STF, de modo análogo, encontramos menções alusivas ao literalismo tão diferentes quanto “conteúdo semântico da

---

<sup>18</sup> MAZZARESE, *op. cit.*, p.609-610.

<sup>19</sup> *Id.*, p.610.

<sup>20</sup> *Id.*, p.598.

<sup>21</sup> *Id.*, p.611 ss.

<sup>22</sup> *Id.*, p.614-615.

<sup>23</sup> LUZZATI, Claudio. *La vaghezza delle norme*. Milano: Giuffrè, 1990.

expressão<sup>24</sup> ou “valor semântico dos vocábulos”<sup>25</sup>, “método gramatical”<sup>26</sup> ou “interpretação gramatical”<sup>27</sup>, e “interpretação literal”<sup>28</sup>; e na doutrina nacional, a mesma pluralidade se manifesta, havendo quem trate do literalismo por meio de locuções semelhantes às citadas e iguais em diversidade, como “literalidade do texto”<sup>29</sup>, “significado gramatical” ou “etimológico”<sup>30</sup>, “método literal, gramatical ou lógico-gramatical”<sup>31</sup>, interpretação “estrita”<sup>32</sup>, “interpretação restritiva”<sup>33</sup>, interpretação “lingüística”<sup>34</sup> etc.

É verdade, contudo, que a maioria da jurisprudência e da doutrina adota a terminologia interpretação ou critério ou método “literal” ou “gramatical”. Porém, a questão é que, mesmo sob uma eventual terminologia comum, ou subjacente a ela, existem concepções distintas sobre o que seja “significado literal” ou “interpretação literal”.

Essa diversidade já antecipa, por conseguinte, o quão problemática é a locução “interpretação literal”, como veremos a seguir.

#### **4. O conceito de “interpretação” e os problemas decorrentes da locução “interpretação literal”**

Determinar o conceito de “interpretação”, por si, não deixa de ser uma tarefa problemática, que se torna especificamente problemática dentro do contexto do presente texto, i.e., como subsídio para a compreensão da locução “interpretação literal” com vistas à correta compreensão da norma contida no art. 111 do CTN.

A exemplo do conceito de “significado literal”, também o conceito de “interpretação” não é unívoco entre os juristas. Sem embargo, pode-se concordar com Wróblewski quando este distingue três sentidos principais do termo “interpretação” segundo seu grau de abstração: um sentido muito amplo, eminentemente hermenêutico, segundo o qual interpretar equivale a “compreender qualquer objeto cultural”; um sentido amplo, de caráter

---

<sup>24</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 349703 / RS, rel. Min. Carlos Britto, j. 03/12/2008, publ. VOL-02363-04 PP-00675.

<sup>25</sup> STF, 2ª T., RE 24753, rel. Min. Afranio Costa, j. 28/01/1954, publ. VOL-00179-03 PP-00922

<sup>26</sup> STF, 1ª T., HC 81360 / RJ, rel. Min. Ellen Gracie, j. 19/12/2001, publ. DJ 19-12-2002 PP-00071.

<sup>27</sup> STF, Tribunal Pleno, ADI 2650 / DF, rel. Min. Dias Toffoli, j. 24/08/2011, publ. DJe-218 17-11-2011.

<sup>28</sup> STF, 1ª T., rel. Min. Eros Grau, j. 14/03/2006, publ. DJ 05-05-2006 PP-00018.

<sup>29</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2002, p.172-173.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.117; RIBEIRO, Maria de Fátima. “Legislação tributária”. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.247-248.

<sup>31</sup> Cfr. MELO, *op. cit.*, p.172-173.

<sup>32</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 610, onde se lê: “Interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva. Compreenda-se. Todas devem, na medida do possível, contribuir para manter o Estado. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez”.

<sup>33</sup> Expressão equivocada, conforme a crítica relevante de Hugo de Brito Machado (*op. cit.*, p. 118): “Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição”.

<sup>34</sup> Cfr. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo [Jurídico]*, v. I, n. 5, agosto, 2001, p.1-33. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>.



semântico, para o qual a interpretação direciona-se ao “entendimento da linguagem”, e, no caso específico de discursos normativos, à “atribuição de significados a documentos normativos”; e, finalmente, um sentido especificamente jurídico, para o qual a interpretação ocorre quanto há dúvida sobre o “correto entendimento de um texto em seu significado direto [*direct meaning*]”, sendo desnecessária, portanto, em “situações de isomorfia”<sup>35</sup>.

Se descartarmos a concepção mais ampla, que Wróblewski denominou “hermenêutica”, já que ela é irrelevante para os propósitos desse trabalho, na medida em que ele se ocupa exclusivamente da interpretação de documentos normativos, podemos chegar a duas concepções fundamentais compartilhadas pelos os juristas, entre as quais Mazzarese identificou uma “contraposição paradigmática”<sup>36</sup>: (i) a concepção “segundo a qual não há interpretação quando a formulação linguística de um texto normativo é suficientemente clara”; e (ii) a concepção segundo a qual “sempre há interpretação, independentemente da suposta clareza da formulação lingüística de um texto normativo”<sup>37</sup>. Mazzarese alega que essas concepções refletem concepções rivais, do ponto de vista epistemológico, sobre a natureza do processo interpretativo: segundo a primeira, o processo interpretativo adquire uma conotação de caráter *cognoscitivo-declarativo*; de acordo com a segunda, esse processo seria, ao contrário, *decisório-constitutivo*<sup>38</sup>.

O exposto não deixa de se relacionar fortemente com o embate entre formalismo e anti-formalismo no âmbito da interpretação do Direito. Sem embargo, subjacente à suposição de que é possível existir um texto claro a ser meramente descoberto ou evidenciado pelo sujeito sem maiores esforços interpretativos jaz a nota caracterizadora de todas as teorias formalistas, que é justamente a idéia de que a interpretação de textos normativos pode ser tida como uma atividade cognitiva ou descritiva, de descoberta de significados. E subjacente à suposição de que sempre há interpretação encontra-se a ideia de que a interpretação é, sobretudo, uma atividade de criação ou constituição de significados, uma atividade, portanto, eminentemente valorativa.

O tipo cognoscitivo-declarativo, ademais, fundamenta-se “na tese lingüística de que as palavras têm um significado próprio”, e que, portanto, “dado que o significado literal é manifesto, sua individualização não requer interpretação alguma (exceto em casos excepcionais)”<sup>39</sup>. Sendo assim, relaciona-se, se não com o literalismo radical, sem dúvida com o literalismo lingüístico geral.

Já o tipo decisório-constitutivo, ao contrário, “nega que as palavras tenham um significado próprio”, relacionando-se fortemente, assim, com a tese lingüística do literalismo moderado, para a qual o significado de qualquer expressão, “independentemente da sua aparente clareza”, “é sempre o resultado de um processo interpretativo no qual intervêm uma pluralidade de variáveis heterogêneas, lingüísticas e não lingüísticas”<sup>40</sup>.

A combinação entre as duas concepções paradigmáticas de “interpretação” e as duas principais concepções do literalismo jurídico permite evidenciar, de forma clara, o quão ambígua e mesmo autocontraditória pode

<sup>35</sup> WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Judicial application of law*. Dordrecht: Kluwer, 1992, p. 87-88.

<sup>36</sup> MAZZARESE, *op. cit.*, p. 618-619.

<sup>37</sup> *Id.*, p.619.

<sup>38</sup> *Id.*, p.620.

<sup>39</sup> *Id. ibid.*

<sup>40</sup> *Id., ibid.*

ser a locução “interpretação literal”<sup>41</sup>. Antes de proceder a essa combinação, vale a pena recapitular, resumidamente, o que cada uma dessas concepções apregoa, conforme a tabela a seguir.

TIPO	DESCRIÇÃO
<b>Interpretação cognitiva-declarativa</b>	⇒ Não há interpretação quando a formulação lingüística de um texto normativo é suficientemente clara
<b>Interpretação decisória-constitutiva</b>	⇒ Sempre há interpretação, independentemente da suposta clareza da formulação lingüística de um texto normativo
<b>Literalismo jurídico radical</b>	⇒ “Significado literal” como elemento central da compreensão dos enunciados normativos a partir das palavras que o compõem
<b>Literalismo jurídico moderado</b>	⇒ “Significado literal” abarca diferentes critérios interpretativos heterogêneos

Tabela III: Recapitulação das tipos paradigmáticos de interpretação e literalismo jurídicos segundo Mazzaresse

A combinação entre a interpretação cognitiva-declarativa e o literalismo jurídico moderado revela-se sem sentido, assim como a combinação entre a interpretação decisória-constitutiva e o literalismo jurídico radical, pois há uma incompatibilidade dos pressupostos lingüísticos de cada uma delas<sup>42</sup>.

De modo semelhante, a combinação entre o critério da interpretação cognitiva-declarativa e o literalismo jurídico radical, por sua vez, revela-se autocontraditória, já que não seria necessário “interpretar” para aceder ao “significado literal”<sup>43</sup>.

	Literalismo jurídico radical	Literalismo jurídico moderado
<b>Interpretação cognitiva-declarativa</b>	“Interpretação literal” como locução autocontraditória, pois não seria necessário “interpretar” para aceder ao “significado literal”.	Sem sentido, pois a interpretação cognitiva é incompatível com o literalismo jurídico moderado.
<b>Interpretação decisória-constitutiva</b>	Sem sentido, pois a interpretação decisória é incompatível com o literalismo jurídico radical.	“Interpretação literal” como processo que toma o significado literal como ponto de partida, mas não necessariamente fica circunscrito a ele.

Tabela IV: Combinação entre os tipos paradigmáticos de interpretação e literalismo jurídicos<sup>44</sup>

Como se vê, Mazzaresse demonstra com muita habilidade que a única alternativa minimamente viável seria a combinação do critério da interpretação

<sup>41</sup> *Id.*, p.621.

<sup>42</sup> *Id.*, p.621.

<sup>43</sup> *Id.*, p.621-622.

<sup>44</sup> Cf. MAZZARESE, 2000.

decisória-constitutiva com o literalismo jurídico moderado, o que só seria sensato se o “significado literal” fosse tomado como uma noção de difícil conceituação, que poderá ser apenas o *ponto de partida* e a *referência de limite* das possibilidades de construção de sentido do processo interpretativo<sup>45</sup>.

Essa alternativa parece coincidir, portanto, com a concepção defendida por Hernández Marín, para quem é possível distinguir dois momentos do sentido dos enunciados jurídicos: num primeiro momento, tem-se o enunciado em si mesmo, e à margem de qualquer contexto – é o chamado *sentido literal*; e, num segundo momento, tem-se o enunciado em si mesmo, mas também em face do conjunto de circunstâncias que o rodeiam – é o *sentido total*. A interpretação jurídica seria, com isso, o processo de determinação do “sentido total”, reputando-se ao “sentido literal” o papel de simples “ponto de partida” da interpretação, e não como interpretação em si<sup>46</sup>.

Parece adequada, no mesmo sentido, a conclusão de Paulo de Barros Carvalho, para quem na análise literal “prepondera a investigação sintática”, a qual é apenas “um *prius* em relação à validade semântica”,<sup>47</sup> na medida em que o significado das prescrições normativas do legislador deve ser construído pelo intérprete com referência ao seu contexto fático e normativo e segundo as regras que definem os jogos de linguagem em que operam tanto o emissor quanto o receptor da norma jurídica.

## **5. Uma breve revisão da literatura nacional sobre o objeto específico do presente ensaio**

A conclusão a que se chega no final da seção anterior permite críticas fundadas à própria noção de “interpretação literal”, na medida em que ela ou se revela auto-contraditória ou, quando muito, pode se referir ao início do processo de interpretação jurídica, constituindo por conseguinte uma etapa anterior à atividade interpretativa, onde cabe ao intérprete decidir, fundamentadamente, sobre o significado a ser atribuído aos enunciados normativos. Essa inconsistência pode explicar, portanto, a profunda resistência que o art. 111 do CTN tem encontrado entre os estudiosos brasileiros do Direito Tributário, à qual se fará referência nessa seção.

A doutrina nacional, apesar de em sua grande maioria adotar posição de hostilidade em relação à disposição do artigo 111 do CTN, adota diferentes atitudes interpretativas em relação ao mesmo.

A) No que concerne ao sentido da locução “interpretação literal”, podemos encontrar ao menos três diferentes posturas interpretativas:

A.1) A primeira postura interpretativa que se pode adotar em relação ao artigo 111 do CTN é a de compreendê-lo como uma norma que obriga o intérprete a interpretar *restritivamente* a legislação tributária que discorra sobre as matérias elencadas nos incisos I a III do dispositivo legal, como, v.g., quando Amaro apregoa que ao intérprete está vedada a aplicação da

---

<sup>45</sup> *Id.*, p.621-622.

<sup>46</sup> Cfr. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. *Interpretación, subsunción y aplicación del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 35 ss.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 76.

“interpretação extensiva”<sup>48</sup> ou quando Maria de Fátima Ribeiro afirma restar vedada a “interpretação ampliativa”<sup>49</sup> ou extensiva.

Essa primeira postura, no entanto, parece inconsistente com o argumento desenvolvido neste trabalho, em particular na seção 4, na medida em que só faz sentido falar em interpretações “restritivas” ou “ampliativas” se se admitir, *a priori*, a correção do *literalismo jurídico radical* (isto é, a concepção segundo a qual há um significado literal que é apreendido em razão do conhecimento das regras da linguagem, sem qualquer informação contextual adicional), e esta concepção de significado se revela inconsistente com a noção amplamente aceita de que a interpretação é uma atividade decisória que *constitui* o significado dos enunciados normativos<sup>50</sup>. A rejeição do literalismo jurídico radical leva necessariamente, como demonstramos acima, à asserção de que o “significado literal” constitui apenas o *ponto de partida* e os *limites semânticos* da interpretação, de modo que a unidade semântica dos enunciados normativos só se constitui *por meio* da interpretação, que não pode nem “restringir” nem “ampliar” o que ainda não tiver sido constituído como o resultado de uma atividade interpretativa anterior.

Nesse sentido, entre nós, cumpre lembrar as lições de Carlos Maximiliano, que no início do Século passado já denunciava como anacrônica a classificação das interpretações em “extensiva” e “restritiva”, frisando com precisão que essas expressões “deixam na penumbra, indistintas, imprecisas, mais idéias do que a linguagem faz presumir”, e quase sempre “conduzem a freqüentes erros”<sup>51</sup>.

A.2) Uma segunda postura interpretativa, que muito se aproxima da primeira, admite expressamente a existência de um sentido unívoco e independente da interpretação, o que seria também típico do literalismo radical. Nesse sentido, Fabretti defende que a interpretação literal do art. 111 do CTN implica apego à “letra da lei”<sup>52</sup>, a uma interpretação que tome “a norma apenas literalmente”<sup>53</sup>, e Maria Fátima Ribeiro diz da interpretação literal tributária

---

<sup>48</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.247.

<sup>49</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. “Legislação tributária”. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.195-249, p.247-248.

<sup>50</sup> Ademais, ainda que, *ad absurdum*, se preferisse uma concepção formalista (cognitivista-declarativa) da interpretação, a ideia de uma “interpretação literal” seria uma locução contraditória, e portanto o art. 111 do CTN seria incompreensível.

<sup>51</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 12. ed., 1992, p. 200-201, onde se lê: “Nenhuma norma oferece fronteiras tão nítidas que eliminem a dificuldade em verificar se se deve passar além, ou ficar aquém do que as palavras parecem indicar. Demais não se trata de acrescentar coisa alguma, e, sim, de atribuir à letra o significado *que lhe compete*: mais amplo aqui, estrito acolá. A interpretação *extensiva* não faz avançar as raias do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até ao seu verdadeiro posto (Coviello). Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, tem cabimento a respeito da interpretação *restritiva*: não reduz o campo da norma; determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclui *de mais* nem *de menos* do que o texto exprime, interpretado à luz das idéias modernas sobre Hermenêutica” (*Idem, ibidem*).

<sup>52</sup> “Nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.247.

<sup>53</sup> FABRETTI, Lúaudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.147.

como interpretação segundo o “*significado exato das palavras*”<sup>54</sup>, isto é, o “significado gramatical da palavra, ou sua etimologia”<sup>55</sup>.

Não é difícil de se ver, novamente, que essa postura interpretativa é igualmente problemática, na medida em que pressupõe a existência de um sentido imanente, acontextual e independente da interpretação, que coincide com as mais ingênuas teses da Escola da Exegese e faz com que a própria ideia de interpretação literal se torne autocontraditória.

A.3) Finalmente, uma terceira postura interpretativa, que parece mais plausível e é dotada de grande aceitação na doutrina, é a de se afirmar que a norma contida no art. 111 do CTN deve ser entendida como preceito que veda o recurso à analogia<sup>56</sup> ou “*integração analógica*”<sup>57</sup>, à equidade<sup>58</sup> ou “*integração por equidade*”<sup>59</sup>, e aos “*princípios gerais de direito tributário ou público*”<sup>60</sup>.

Essa postura interpretativa coincide, na realidade, com a afirmação da obrigatoriedade do uso do argumento *a contrario* na interpretação das disposições normativas que versem sobre as matérias contidas nos incisos I a III do CTN, e precisa ser tanto *fundamentada* quanto mais bem *esclarecida*, como se tentará fazer na última seção deste trabalho.

B) Entre os pontos de divergência encontráveis na doutrina, há um de particular relevância, que se refere ao caráter autônomo ou independente do método de interpretação literal

Há quem defenda, de um lado, que o preceito do art. 111 do CTN não significa que o intérprete deve abrir mão das demais “*técnicas*”, “*métodos*”, “*elementos*” ou “*tipos*” de interpretação (“*lógico*”, “*teleológico*”, “*histórico*”, “*sistemático*” etc.)<sup>61</sup>.

Outros, no entanto, defendem, ao contrário, que o intérprete deve deixar de usar outras “*técnicas*” para além da interpretação literal nas matérias disciplinadas pelo art. 111<sup>62</sup>.

C) Não obstante, mesmo entre os que se situam em pólos opostos quanto a este debate costuma haver uma ojeriza, uma clara insatisfação com o CTN e, em certos casos, até mesmo a ausência de reconhecimento de qualquer eficácia jurídica ao dispositivo comentado.

Nesse sentido, é interessante o ponto de vista de Renato Lopes Becho, que, apesar de inicialmente entender que a norma do art. 111 do CTN vedaria, em tese, o uso de outras técnicas de interpretação<sup>63</sup>, a rechaça por duas razões, que passamos a aduzir.

---

<sup>54</sup> RIBEIRO, *op. cit.*, p.247-248.

<sup>55</sup> *Id.*, *ibid.* No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (*op. cit.*, *loc. cit.*): “*Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional*” (destaques nossos).

<sup>56</sup> FABRETTI, *op. cit.*, p.178.

<sup>57</sup> AMARO, *op. cit.*, p.247; PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 3 ed. Porto Alegre: 2010, p.122.

<sup>58</sup> FABRETTI, *op. cit.*, p.147.

<sup>59</sup> RIBEIRO, *op. cit.*, p.247-248.

<sup>60</sup> FABRETTI, *op. cit.*, p.147.

<sup>61</sup> Cfr., e.g., AMARO, *op. cit.*, p.247-248; MACHADO, *op. cit.*, p.118; MELO, *op. cit.*, p.172-173; PAULSEN, *op. cit.*, p.122.

<sup>62</sup> Cfr. FABRETTI, *op. cit.*, p.147. Maria de Fátima Ribeiro sinaliza entendimento semelhante ao sustentar que, no caso de haver “*mais de uma interpretação, razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal*”. RIBEIRO, *op. cit.*, p.247-248.

<sup>63</sup> “... o cumprimento do artigo 111 do CTN determina que não sejam utilizados, para as relevantes matérias arroladas, a interpretação histórica, a teleológica ou a sistemática.” BECHO, Renato Lopes.

Primeiramente, porque a interpretação seria matéria a ser “tratada pela teoria geral do direito na seara científica”, pelo “cientista do direito”, que reconhece a existência de uma pluralidade de formas de interpretação da norma jurídica, e não “matéria própria para o legislador”<sup>64</sup>.

Em segundo lugar, porque sua rejeição às formas de interpretação leva “à negativa de aplicação dos princípios constitucionais tributários explícitos, como da capacidade contributiva, e dos implícitos, como da razoabilidade”, bem como a “recursos à indução, à dedução, à analogia ou à lógica formal”, terminando, assim, “por negar que o Direito Tributário [...] faça parte de uma complexa estrutura decisória, empobrecendo-o e reduzindo-o a uma mera legislação”<sup>65</sup>.

A partir dessas razões, Becho assim conclui que não pode ser visto como razoável qualquer “dispositivo legal que determine a interpretação literal” de um texto normativo, na medida em que tal espécie de norma “desorganiza a harmonia sistêmica do Direito Tributário” e “compromete a importância da codificação tributária”<sup>66</sup>. Nas palavras do autor, “a melhor solução, diante do artigo 111 do CTN, é compatibilizá-lo com os princípios constitucionais tributários” e, caso o CTN venha a ser modificado, eliminar por completo a disposição em questão<sup>67</sup>.

Do mesmo modo, entre os que entendem que a norma do art. 111 do CTN não impede o recurso a outras formas de interpretação, Leandro Paulsen apregoa que a norma é compatível com o recurso às “interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios etc.”, vedando apenas o recurso à integração analógica<sup>68</sup>.

À parte disso, Paulsen vai além ao afirmar que “[h]á de se considerar, por certo, as circunstâncias do caso concreto, pois há princípios constitucionais inafastáveis na aplicação do direito, como a razoabilidade e a proporcionalidade”, para, posteriormente, concluir que “[i]nterpreta-se a legislação tributária como se interpreta o ordenamento jurídico em geral”<sup>69</sup>.

Sem embargo, desde o ponto de vista de Paulsen não há como compatibilizar a existência de uma norma interpretativa tributária específica, como a decorrente do art. 111 do CTN, com a afirmativa de que a legislação tributária deve ser interpretada como “o ordenamento jurídico em geral”, sem,

---

*Considerações sobre a interpretação literal e o art. 111 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 175, p.161-178, abril de 2010, p.178. Cfr., também, o seguinte trecho, do mesmo texto: “Ao instituir alguns temas que deverão ser interpretados literalmente, o legislador lançou o Direito Tributário positivo (é dizer, a lei tributária) no campo amplo e complexo das interpretações jurídicas, campo esse que não é exclusivamente tributário. Se alguns tópicos da tributação devem ter interpretação literal, no mínimo significa dizer que, em vários outros assuntos, o legislador está autorizando o intérprete a lançar mão de outras ferramentas cognitivas”, p.161. Cfr. BECHO, op. cit., p.161.*

<sup>64</sup> BECHO, op. cit., p.161-162. Cumpre salientar, ainda, que Roque Antonio CARRAZZA, em obra sobre o direito constitucional tributário, é acometido pela mesma resistência, e, ao comentar o inciso II do art. 111 do CTN, fala do “despautério de uma lei complementar, pretensamente veiculadora de normas gerais em matérias de legislação tributária [o CTN], querer ‘ensinar’ os Poderes Executivo e Judiciário a cumprirem suas funções constitucionais de interpretar as leis, para aplicá-las aos casos concretos (CARRAZZA, op. cit., p. 762).

<sup>65</sup> BECHO, op. cit., p.178.

<sup>66</sup> BECHO, op. cit., p.178.

<sup>67</sup> Id. Ibid.

<sup>68</sup> PAULSEN, op. cit., p.122.

<sup>69</sup> Id., Ibid.

ao fim e ao cabo, *negar qualquer tipo de validade ou eficácia* jurídica a essa norma.

O que esperamos, com essa breve revisão de literatura, é evidenciar, talvez parcialmente, os principais pontos do estado da arte do debate sobre qual é o significado e o sentido da norma contida no art. 111 do CTN, para, finalmente, à luz de todas as problematizações descritas ou realizadas, apresentarmos a nossa proposta de interpretação.

## **6. Uma proposta de interpretação do art. 111 do CTN.**

Nos tópicos anteriores, fornecemos subsídios para a compreensão e fundamentação, em resumo, dos seguintes pontos: (i) “significado literal” é uma expressão particularmente ambígua (marcada pela plurissignificação) e problemática; (ii) “interpretação” é igualmente um conceito em disputa, sendo menos defensável, contudo, que no campo jurídico possa ser tido como o ato de meramente conhecer e descrever textos normativos; (iii) a depender dos conceitos de “significado literal” e de “interpretação” adotados, a locução “interpretação literal” é potencialmente sem sentido ou autocontraditória; (iv) a saída para evitar a autodestruição da locução “interpretação literal” é adotar (iv.a) uma concepção segundo a qual a interpretação é um processo (ao menos parcialmente) criativo de constituição do significado dos enunciados normativos (ou melhor, de construção de normas a partir desses enunciados<sup>70</sup>), bem como (iv.b) uma concepção de “significado” que, aproximando-se do literalismo moderado, entende o significado literal como determinando apenas o ponto de partida e os limites semânticos da interpretação; (v) a norma de interpretação literal decorrente do art. 111 do CTN, de um lado integra o ordenamento jurídico, e, de outro, parece levar alguns juristas a compreendê-la de modo a torná-la, *de pronto*, inócua, ou incapaz de produzir efeitos jurídicos.

A combinação desses pontos gera, para a compreensão da norma contida no art. 111 do CTN, um problema central complexo: como conciliar o caráter problemático e plurissemântico dos conceitos de “significado literal” e de “interpretação” e compreender o art. 111 do CTN sem desatender sua legalidade presumida e os princípios que o fundamentam?

A resposta passa, como veremos, pela consideração dos seguintes fatores.

### **6.1. O reconhecimento da normatividade do art. 111 do CTN**

O primeiro ponto a ser frisado é que, por mais inapropriada que tenha sido a linguagem utilizada pelo legislador, e por menos demonstradas que sejam as premissas teórico-filosóficas dos redatores do código, há uma mensagem, um comando validamente estatuído que deve ser interpretado pelo seu destinatário como juridicamente vinculante.

Diante da obscuridade do texto e da dificuldade para se determinar o seu sentido, não cabe ao intérprete desprezar o caráter normativo das fontes

---

<sup>70</sup> Nesse sentido, entre outros, GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003; TARELLO, *op. cit.*; GUASTINI, *La interpretazione, cit.*

do direito, mas reconstruir o pensamento nelas expresso de modo a torná-lo normativamente relevante.

Como já ensinava Savigny no início do Século XIX, “toda lei deve expressar um pensamento de maneira tal que seja válido como norma”<sup>71</sup>, de sorte que cabe ao intérprete reconstruir esse pensamento ainda que a norma não lhe pareça de todo conveniente ou adequada.

Discordamos, portanto, das teses que aconselham ao jurista ignorar o comando estabelecido no art. 111 do CTN ao fundamento de que o tema da interpretação somente poderia ser tratado pela “teoria geral do direito” ou pela “ciência”, pressupondo-se aqui a existência de um saber privilegiado, dominado por uma casta de juristas e teóricos “profissionais” que estariam em melhor posição para refletir criticamente sobre o direito<sup>72</sup>.

Esta concepção se aproxima perigosamente do que Kelsen denominava “absolutismo filosófico”, ou seja, da “concepção metafísica da existência de uma realidade absoluta”<sup>73</sup> a ser dominada exclusivamente pelos “sábios” e completamente desprendida da política.

Uma tal postura filosófica, argumentaria Kelsen, subordina por completo a interpretação do direito a uma razão de tintura jusnaturalista que sobrepõe um leque de princípios metafísicos não demonstrados à esfera de decisão política dos poderes e autoridades públicas legitimamente constituídos. Ainda que seja desarrazoado supor, como fez Kelsen em sua Teoria Pura do Direito, que a interpretação autêntica do juiz, no momento de escolher um entre os significados possíveis, seja um ato puramente político e irracional<sup>74</sup>, é inadmissível, sem vislumbrar uma via intermediária, chegar-se à conclusão diametralmente oposta, que despe o legislador do poder de determinar como as normas tributárias devem ser compreendidas pelos juristas práticos.

De fato, não há razões apriorísticas ou ontológicas que impeçam o legislador de tratar da interpretação jurídica. Ademais, como o art. 111 do CTN não pode ser simplesmente ignorado, e como, por outro lado, sua aplicação pode envolver outros preceitos normativos, inclusive “princípios constitucionais tributários”, a solução sugerida por Becho,<sup>75</sup> por exemplo, que advoga a “compatibilização” do art. 111 do CTN com esses “princípios”, precisa ser melhor desenvolvida, pois a solução que ele propõe parece implicar um tipo de argumentação *contra legem* que precisaria, antes de tudo, ser justificada e deveria, caso aceita, ser capaz de atender às complexidades dos casos em que houver colisões dessa natureza, num percurso que exibisse o maior grau de racionalidade e possibilidade de controle intersubjetivo.

Esse tipo de estratégia, no entanto, deveria ser reservada, segundo nosso entendimento, apenas para a hipótese de impossibilidade de se chegar a uma interpretação do comando normativo inscrito no art. 111 do CTN que seja compatível com os princípios fundamentais da Constituição. Veremos, na próxima seção, que este não é o caso.

---

<sup>71</sup> SAVIGNY, Friedrich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2002, p. 9.

<sup>72</sup> Ver *supra*, item 5, ‘C’, deste trabalho.

<sup>73</sup> KELSEN, Hans. “Essência e valor da democracia, in: Kelsen, H., *A democracia*. Trad. Ivone Castilho Benedeti *et alli*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 164.

<sup>74</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, esp. cap. 8.

<sup>75</sup> Ver *supra*, item 5, ‘C’.



## 6.2. A definição normativa de “interpretação literal” e a pluralidade de técnicas interpretativas no Direito Tributário

O segundo ponto a ser esclarecido para se determinar a relevância normativa do art. 111 do CTN refere-se à definição do sentido de “interpretação literal” a ser aceito *para fins normativos*, isto é, para o objetivo específico de orientar a aplicação do dispositivo normativo aos casos concretos. Como já adiantamos na seção 4 deste trabalho, a partir das lições de Mazzarese, a melhor alternativa para se determinar o sentido da locução “interpretação literal” – entendida a interpretação como uma atividade de construção da norma jurídica – parece ser vincular uma teoria não-formalista da interpretação a um “literalismo moderado” segundo o qual o significado literal corresponde ao ponto de partida e aos limites da interpretação jurídica.

Talvez o exemplo mais interessante de jurista que optou por essa via seja o jusfilósofo inglês Herbert L. A. Hart, que adota uma concepção de linguagem jurídica que pode, segundo pensamos, qualificar-se nitidamente como um literalismo moderado no sentido de Mazzareze.

Uma das formas de se familiarizar com o pensamento desse jurista é observar a diferenciação entre duas formas de aproximação da prática judiciária que, segundo ele, estariam presentes no Direito norte-americano. Em uma famosa conferência realizada nos Estados Unidos, Hart distinguiu duas maneiras diferentes de se descrever a atividade jurisdicional: o *Pesadelo* e o *Nobre Sonho*.

O *Pesadelo* ocorre quando, em vista da expectativa ou certeza da existência de direitos claramente assegurados a cada uma das partes e da imparcialidade da jurisdição, parte-se ingenuamente da premissa de que em todos os litígios haveria um direito “pré-estabelecido”, e a atividade jurisdicional seria apenas a “aplicação” de um direito anterior que não é elaborado pelos juízes. Nas palavras do juiz inglês *Lord Radcliffe*, citado por Hart, a ideia de um juiz “objetivo, imparcial, erudito, e um experiente expositor do direito”, cujas funções são claramente diferenciadas das do legislador, é, apesar de inicialmente assumida como dada, frustrada pela realidade: “O *Pesadelo* é que esta imagem do juiz, que o distingue do legislador, é uma ilusão, e as expectativas que ela gera estão fadadas a serem desapontadas”<sup>76</sup>. A segurança inicial é substituída, portanto, por um ceticismo em relação à vinculatividade do Direito.

O *Nobre Sonho*, por seu turno, é a antítese do *Pesadelo*. Ele “representa a crença, talvez a fé, que, apesar das aparências superficiais do contrário e até mesmo apesar de longos períodos de aberrações judiciais e erros evidentes, ainda assim é possível prover uma explicação e uma justificação para a expectativa comum dos litigantes de que os juízes devem aplicar aos casos concretos o direito existente e abster-se de criar novo Direito mesmo quando o texto das disposições constitucionais particulares, das leis e dos precedentes disponíveis pareça não oferecer qualquer diretiva”<sup>77</sup>. A despeito da evidência empírica de que o Direito é, ao menos em parte, criação dos juízes, sustenta-se a possibilidade de um sistema preexistente de princípios capaz de revelá-lo.

---

<sup>76</sup> HART, H. L. A. “American Jurisprudence Through English Eyes: The Nightmare and the Noble Dream”, in: HART, H. L. A., *Essays in Jurisprudence and Philosophy*. Oxford: Clarendon, 1983 (123-144), p. 126.

<sup>77</sup> *Id.*, p. 132.

Em ambos os casos, o autor está se referindo ao formalismo e à sua inadequação à prática jurídica. Com efeito, ao criticar os que padecem do “Pesadelo”, Hart está se referindo à denúncia, apresentada pelos adeptos do Realismo Jurídico, de que o Direito não pode ser compreendido apenas como um conjunto de teoremas e fórmulas abstratas, as quais podem ser simplesmente aplicadas de forma mecânica, como se o conteúdo dos direitos subjetivos estivesse preestabelecido em uma espécie de forma. Segundo Hart, a realidade é dinâmica e os fatos sociais têm forte influxo sobre as expectativas normativas, que muitas vezes são frustradas, pois o Direito fica reduzido ao que os juízes afirmam que ele é. Da mesma forma, ao se deparar com uma multiplicidade de normas vagas, indeterminadas, de conteúdo lacônico e imbricadas em políticas públicas e dilemas morais aparentemente insolúveis, parece um Nobre Sonho adotar, por exemplo, a postura de Dworkin, que afirma a existência de uma única resposta correta e de um sistema de direitos individuais que preexiste à atividade interpretativa do juiz.

O formalismo, portanto, por ser desmentido e falseado pela prática, só pode levar ou ao Nobre Sonho ou ao Pesadelo.

A alternativa mais atrativa para Hart seria, então, reconhecer a *textura aberta* do Direito, a qual guarda relação com a textura aberta da própria linguagem por meio da qual ele se expressa. “A textura aberta do Direito significa que há, de fato, áreas de conduta que devem ser deixadas para ser desenvolvidas pelos tribunais e oficiais a fim de estabelecer um balanceamento, à luz das circunstâncias concretas, entre os interesse em jogo que precisam ser sopesados caso a caso”<sup>78</sup>. Em toda norma jurídica, não importa se ela é estabelecida pelo legislador ou através de um precedente judicial, há um “núcleo de certeza”, é dizer, uma “área incontroversa”, e uma “zona de penumbra ou dúvida”, que deve ser preenchida pelo intérprete à luz de todas as condições individuais de aplicação da regra jurídica<sup>79</sup>.

Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução “interpretação literal” no contexto da mencionada disposição normativa: *interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes.*

Veja-se que, nesta definição, toda interpretação que respeite os significados mínimos do texto interpretando e que se mantenha dentro do quadro normativo estabelecido por esse texto é, para fins de aplicação do dispositivo, “literal”. Trata-se de uma definição ampla, que faz coincidir os conceitos de “interpretação semanticamente possível” e “interpretação literal”, e

---

<sup>78</sup> HART. H. L. A. *The Concept of Law*, 2. ed. Oxford: Clarendon, 1994, p. 135.

<sup>79</sup> *Id.*, p. 123. Nesse sentido, como Misabel Derzi explica com seu habitual rigor, inclusive nas técnicas legislativas de redução de imprecisões ou ambiguidades como a quantificação numérica (como a maioria penal), que indica o grau máximo de satisfação pelo legislador do princípio da segurança jurídica, o que se pode ter, quando muito, é “a redução, mas jamais a eliminação da flexibilidade ou abertura (ou textura aberta) própria das normas jurídicas” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.110-112).

que reconhece, portanto, uma ampla gama de “interpretações literais” igualmente possíveis em um caso concreto.

A interpretação do direito, mesmo a que se convencionou chamar de “literal”, deve ser entendida portanto como um processo em que atribuímos aos signos que admitimos em nossa linguagem um sentido que se infere das regras definidoras dos jogos lingüísticos em que participamos<sup>80</sup>. Como descreve com poesia Roberto Vernengo, “os enunciados normativos são fichas em variados jogos de linguagem, sem que possamos postular de antemão qualquer parentesco essencial entre as diversas jogadas admissíveis”<sup>81</sup>.

Se essa definição normativa está correta, como acreditamos, então têm razão os juristas que defendem a possibilidade de se compatibilizar o cânone da interpretação lingüística ou gramatical com todos os demais cânones admissíveis para a interpretação em geral, embora o resultado da interpretação fique necessariamente limitado ao conjunto de sentidos textualmente admissíveis pelas expressões verbais utilizadas pelo legislador.<sup>82</sup> Devem ser rejeitadas, porém, as propostas interpretativas que identificam a “interpretação literal” do art. 111 com a interpretação meramente “etimológica”, gramatical ou adstrita à “letra da lei”, na medida em que se rejeita o literalismo radical e a teoria segundo a qual as palavras contêm um significado “imaneente” ou independente do seu contexto<sup>83</sup>.

Essa parece ser, com efeito, a melhor interpretação da expressão “interpretação literal” para efeitos do art. 111 do CTN.

### **6.3. O art. 111 do CTN e o argumento *a contrario***

Uma das implicações da interpretação proposta na seção anterior é a proibição de desenvolvimento do direito por analogias nas matérias especificadas nos incisos I a III do artigo 111 do CTN. Com efeito, ao excluir a possibilidade de criação de uma norma individual cujo sentido esteja *fora* do quadro de possibilidades semânticas traçado pelo texto a ser interpretado, proscree-se o desenvolvimento judicial do direito *para além* do texto, por meio das técnicas de “integração” do direito.

Essa proibição decorre do próprio artigo 111 do CTN, pois esse dispositivo exige que o intérprete elabore a norma individual de modo a consagrar *pelo menos um* dos significados literais possíveis para o enunciado normativo estabelecido pelo legislador, de sorte que já se pode saber, de antemão, que nenhum caso que esteja inequivocamente fora seja do núcleo incontroverso ou da zona de incerteza poderá ser regulado com as consequências previstas pelo legislador para o enunciado normativo em questão. Observa-se, portanto, que a exigência de conformidade com o texto, estabelecida pelo art. 111, implica a aplicação obrigatória do *argumentum a contrario* em todas as situações previstas no comando normativo em questão.<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> VERNENGO, Roberto J. *La interpretación literal de la ley*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2. ed, 1994, p. 21.

<sup>81</sup> *Id.*, p. 13-14.

<sup>82</sup> Ver *supra*, item 5, “B”.

<sup>83</sup> Ver *supra*, item 5, “A”.

<sup>84</sup> Sobre o argumento *a contrario* ver, entre outros: GARCÍA AMADO, Juan Antonio. “Sobre el argumento a contrario en la aplicación del derecho”. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, vol. 24, p. 85-114, 2001; KLUG, Ulrich. *Lógica Jurídica*. Trad. J. C. Gardella. Bogotá: Temis, 2004; BUSTAMANTE, Thomas. “Analogia jurídica e argumento *a contrario*: Um caso típico de

Cabe, portanto, uma breve explicação do conteúdo do argumento *a contrario* e de sua diferenciação da analogia, a fim de esclarecer os deveres concretos que se seguem do art. 111. Ainda resta, entre os teóricos do direito em geral, muita confusão e incerteza quanto à estrutura e as possibilidades de aplicação da analogia e do argumento *a contrario*. Há tanto os que tratam ambas as formas de argumentação como métodos de integração do direito<sup>85</sup>, destinados a colmatar lacunas, quanto os que as misturam, indistintamente, com os “métodos tradicionais de interpretação do direito”<sup>86</sup>. Há também os céticos que, como Hans Kelsen, negam qualquer valor a ambos os tipos de raciocínio jurídico<sup>87</sup>.

Ambas as formas de argumentação têm lugar em contextos semelhantes, ou seja, em situações em que existe dúvida sobre a possibilidade ou não de se aplicarem as conseqüências imputadas à hipótese de incidência de uma norma “N” a uma outra hipótese supostamente semelhante. Não obstante, essa semelhança entre os dois tipos de raciocínio jurídico não pode ser superestimada, haja vista que, se é certo que nos dois casos o aplicador do direito normalmente tem de realizar juízos de valor sobre a relevância da semelhança entre o caso regulado pelo direito e o caso concreto a ser resolvido, é igualmente correto que ambos os métodos de aplicação do direito constituem processos mentais diferentes e são justificados também de forma distinta.

O argumento *a contrario*, diferentemente da analogia, somente tem lugar quando o operador do direito, após interpretar os enunciados normativos em tese aplicáveis a um caso concreto, conclui que esse caso *não configura uma lacuna jurídica*, haja vista que a sua falta de regulação expressa, pelo legislador, tem o significado de uma previsão de conseqüências normativas antagônicas àquelas estipuladas pela norma jurídica derivada da interpretação do dispositivo legal em questão<sup>88</sup>. Trata-se, portanto, de uma situação em que “não há lugar para que funcione justificadamente a analogia”<sup>89</sup>.

Mas o argumento *a contrario* não é, também, um argumento interpretativo, pois somente após a definição do sentido do enunciado normativo a se aplicar é que se pode utilizá-lo para inferir qualquer tipo de conclusão jurídica. Nesse terreno, importa esclarecer que a interpretação de um dado enunciado normativo N compreende não apenas a determinação do significado das expressões lingüísticas utilizadas pelo legislador, mas também

---

argumentação por princípios”. In: BUSTAMANTE, T. *Teoria do Direito e decisão racional: Temas de teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 367-404; HENKET, Maarten. “On the Logical Analysis of Judicial Decisions”. *International Journal for the Semiotics of Law*, Vol. V, n. 4, 1992 p. 153-164; KAPTEIN, Hendrik. “E Contrario Arguments in Law: From Interpretation to Implicit Premises (a Reply to Henket, with some Addenda)”. *International Journal for the Semiotics of Law*, Vol. VI, n. 18, 1993, p. 315-324; e JANSSEN, Henrike. “E Contrario Reasoning: The Dilemma of the Silent Legislator”. *Argumentation*, Vol. 19, 2005, p. 485-496.

<sup>85</sup> Nesse sentido, entre vários outros, TORRES, *op. cit.*, p. 35. Para esse autor “a grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma”.

<sup>86</sup> Nesse sentido, TARELLO, *op. cit.*, p. 341. Criticando tal solução, ver GARCÍA AMADO, *op. cit.*, p. 99.

<sup>87</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 392.

<sup>88</sup> GARCÍA AMADO, *op. cit.*, p. 100.

<sup>89</sup> *Id.*, *ibidem*.

a atividade, igualmente importante, de se determinar o significado dos *conectores* que a norma estabelece entre as hipóteses (H) e as conseqüências (C) que ela prevê<sup>90</sup>. Deve-se, portanto, “examinar que tipo de relação «se-então» está em jogo”<sup>91</sup>, ou seja, que tipo de implicação existe entre H e C, pois nesse terrenos a lógica moderna ensina que há três diferentes possibilidades alternativas, que devem igualmente ser consideradas, sendo a opção por uma delas uma escolha interpretativa. Essas três diferentes alternativas são<sup>92</sup>:

- 1 a relação entre H e C é uma *implicação extensiva*, ou seja, as hipóteses são apenas *suficientes* para as conseqüências jurídicas;
- 2 a relação entre H e C é uma *implicação intensiva*, ou seja, a hipótese H é uma condição *necessária* para a conseqüência C;
- 3 a relação entre H e C é uma relação de *implicação recíproca* ou equivalência, pois a H é condição *necessária e suficiente* para C;

Percebe-se, portanto, que o argumento *a contrario* somente é um argumento válido no caso das alternativas “2”<sup>93</sup> e “3”<sup>94</sup>, logo acima, já que a sua utilização na hipótese “1” constitui um verdadeiro sofisma, pois é perfeitamente possível que a conseqüência C tenha uma causa diferente de H.

Podemos perceber, portanto, que o art. 111, ao exigir a aplicação do argumento *a contrario*, funciona como uma *regra geral exclusiva* segundo a qual as *condições* ou *supostos de fatos* previstos no antecedente da norma que autorize suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de obrigações acessória devem ser tidas não apenas como “suficientes” para produzir as conseqüências enunciadas no conseqüente da norma, mas também “necessárias” para este efeito, de sorte que na ausência das condições instituídas na hipótese de incidência as conseqüências estarão afastadas.

O art 111 estabelece, portanto, uma obrigação de se interpretar os *conectores* da norma como estabelecendo implicações intensivas ou recíprocas, mas nada diz acerca de como as expressões ou conceitos utilizados pelo legislador devem ser interpretados.

#### **6.4. O art. 111 do CTN e o princípio da segurança jurídica**

Por derradeiro, há que se perquirir, para extrair o máximo de normatividade do art. 111 do CTN, não apenas o seu conteúdo linguístico, mas também os princípios jurídicos que o informam, como recomenda a melhor doutrina. Nesse sentido, argumenta Dworkin, deve-se desenvolver uma

---

<sup>90</sup> GARCÍA AMADO, *op cit*, p. 102, nota 18.

<sup>91</sup> KLUG, *op. cit.*, p. 183.

<sup>92</sup> *Idem*, p. 180-184.

<sup>93</sup> Uma fórmula adequada para descrever o argumento *a contrario* nas implicações intensivas é a seguinte: “no caso em que as conseqüências jurídicas C *somente* tenham lugar quando se dêem as hipóteses H, as conseqüências C *nunca* terão lugar quando as hipóteses H não estejam presentes” (KLUG, *op. cit.*, p. 182).

<sup>94</sup> Para os casos de “implicação recíproca”, valem também as mesmas inferências das implicações intensivas, pois “se as hipóteses são ao mesmo tempo necessárias e suficientes para as conseqüências C, então se dará também sempre o caso da implicação intensiva” (*Idem, ibidem*).

concepção interpretativa do Direito que preserve a sua integridade, de sorte que o jurista se encontre vinculado não apenas às fontes formais do Direito, mas também aos princípios de moralidade política que as explicam e justificam.<sup>95</sup> A coerência com os “princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada” é, por conseguinte, um dos principais critérios ou regras de argumentação no Estado democrático de direito<sup>96</sup>.

Cumpra indagar, portanto, acerca do princípio fundamental que provê a justificação político-moral do art. 111 do CTN, já que este servirá como um dos pilares para se determinar as exigências concretas que a disposição normativa impõe sobre o intérprete do Direito Tributário.

É possível, à *primeira vista*, identificar três princípios constitucionais que fundamentariam o art. 111 do CTN.

Primeiramente, pode-se sustentar que esse enunciado normativo visa preservar o princípio da igualdade na tributação, ou da capacidade contributiva, contido em diferentes dispositivos constitucionais, mas essencialmente no art. 145, § 1º da Constituição, que estabelece o dever de todos de contribuir para o fundo público segundo a sua capacidade. Num sentido semelhante, o professor Sacha Calmon argumenta que as matérias disciplinadas pelo art. 111 do CTN, por configurarem exceções à regra geral de que “todos devem, na medida do possível, contribuir para manter o Estado”, “devem ser compreendidas com extrema rigidez”<sup>97</sup>. Aliomar Baleeiro, no mesmo sentido, ressalta que “[a] regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas, por isso se afastam dessa regra geral”<sup>98</sup>.

Em segundo lugar, em relação ao inciso III do art. 111 do CTN, que trata das obrigações acessórias, poder-se-ia falar também no denominado princípio da legalidade, que requer a interpretação “estrita” das disposições excepcionais<sup>99</sup>.

Quanto ao terceiro princípio, como esse dispositivo visa, senão eliminar, ao menos reduzir a moldura de significações possíveis de apreensão pela interpretação do texto legal, aumentando, em tese, o grau de previsibilidade das normas que regulem as matérias discriminadas nos seus incisos, ele relaciona-se, fundamentalmente, com os anseios de segurança jurídica<sup>100</sup>.

Não obstante, parece-nos que o princípio da igualdade na tributação, ou o princípio da capacidade contributiva, opera apenas de forma mediata ou indireta na fundamentação do art. 111 do CTN. Com efeito, a capacidade contributiva é nada mais do que um critério – o critério fundamental – de

---

<sup>95</sup> DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge, MA: Belknap, 11. ed, 2000.

<sup>96</sup> ÁVILA, Humberto. “A argumentação jurídica e o livro eletrônico”, cit., p. 28-29.

<sup>97</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p.610.

<sup>98</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.694. No mesmo sentido, José Souto Maior BORGES: “Se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”. BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p.132. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (*op. cit.*, p. 117-8): “Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional” (destaques nossos).

<sup>99</sup> Num sentido análogo, embora sem explicitamente defender essa ideia: MACHADO, *op. cit.*, p.117.

<sup>100</sup> Cfr., e.g., CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.418-419.

aplicação da igualdade no âmbito do Direito Tributário<sup>101</sup>. Este princípio, todavia, não é unidirecional, já que apresenta tanto uma tendência universalizante, que exige que todos os indivíduos pertencentes à mesma classe sejam tratados de maneira semelhante, quanto uma tendência individualizadora, que exige que todos sejam tratados segundo as suas características pessoais e particulares. A tese de que o princípio da igualdade seria o fundamento da exigência de interpretação literal no Direito Tributário fica, portanto, limitada a um dos aspectos da igualdade, que corresponde à exigência de generalidade e universalidade da lei. Sua utilidade está no fato de que o comando inscrito no art. 111 do CTN contribui para a garantia da generalidade e da universalidade não apenas do texto da lei, mas das *normas* que são construídas por meio de sua interpretação, na medida em que é restringida a possibilidade de se inserir exceções a essas normas jurídicas.

Ocorre, sem embargo, que esse aspecto da igualdade é inteiramente *dependente* do princípio da segurança jurídica. Observadas as coisas mais de perto, podemos perceber que estamos diante de uma das situações em que o princípio da igualdade é protegido apenas indiretamente, já que é justamente a proteção da segurança jurídica que garante a universalidade e a generalidade exigidas pela igualdade no tipo de casos em exame. Ganha-se muito pouco, portanto, em pretender que o princípio da igualdade seja o “fundamento” ou a “base” do art. 111 do CTN, pois o princípio opera no caso concreto apenas de maneira reflexa, *por via* do princípio da segurança.

Por outro lado, quando se sustenta que o dispositivo em tela teria como fundamento também o “princípio da legalidade” ganha-se também quase nada. Primeiramente, a reserva legal estabelecida no art. 150, I, da Constituição, sequer pode ser classificada como princípio no sentido adotado pela teoria contemporânea das normas jurídicas, na medida em que contém determinações concretas que podem seguramente ser aplicadas independente da ponderação ou otimização de princípios constitucionais: ou se aplica a regra da legalidade ou não se aplica. *Tertium non datur*. Como ensina Ávila, apenas indiretamente essa regra possui, “no seu aspecto conteúdoístico”, um “sentido normativo indireto de princípio”, pois estabelece um dever de buscar um ideal de “previsibilidade e de determinabilidade”<sup>102</sup>. Este dever, no entanto, já está inequivocadamente compreendido nas exigências do princípio da segurança jurídica, que pode ser considerado, inclusive, um dos princípios gerais que oferecem a justificativa político-moral da regra da legalidade.

Nosso argumento caminha, portanto, no sentido de que a exigência de interpretação literal, seja em nosso ordenamento jurídico ou em qualquer sistema jurídico onde ela venha prescrita pelo legislador, justifica-se por uma preocupação específica com o princípio da *segurança jurídica*, que é o valor fundamental protegido pelo art. 111 do CTN. Quando os juristas e as leis propugnam pela interpretação literal, o fazem invariavelmente como uma estratégia para assegurar o valor “segurança jurídica”<sup>103</sup>.

A segurança jurídica, portanto, constitui o fundamento primordial do art. 111 do CTN, e deve funcionar como o principal vetor para compreender a norma derivada dessa disposição. Como explica de modo perspicaz Humberto

---

<sup>101</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 4. ed., 2010, p. 372.

<sup>102</sup> *Id.*, p. 124.

<sup>103</sup> MAZZARESE, *op. cit.*, p. 622-626, onde há inclusive algumas considerações críticas quanto ao apego excessivo dos juristas ao princípio da segurança jurídica.

Ávila, um dos sentidos em que a expressão “segurança jurídica” pode ser compreendida é como uma norma do tipo princípio, dirigida aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, “que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade”<sup>104</sup>. Trata-se de uma norma que se relaciona necessariamente com uma “*realidade jurídica*”, pois “a sua aplicação pressupõe o cotejo de uma norma (princípio da segurança jurídica) com outra norma (norma legal, administrativa ou judicial)”<sup>105</sup>. Ela conforma a realidade, portanto, “*por meio de instituições jurídicas*”<sup>106</sup>.

Em particular, o art. 111 do CTN é uma instanciação da “função eficaz interpretativa”<sup>107</sup> deste princípio, é dizer, de sua densificação no seio da interpretação da legislação tributária.

A exigência de “interpretação literal”, portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado.

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”<sup>108</sup> existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes<sup>109</sup>.

## 7. Epílogo

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art. 111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade

---

<sup>104</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 112.

<sup>105</sup> *Id.*, p. 120.

<sup>106</sup> *Id.*, *ibidem*.

<sup>107</sup> *Id.*, p. 633-4.

<sup>108</sup> BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). *La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política*. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77.

<sup>109</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593.



aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento *a contrario* se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da *segurança jurídica*. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.