

AValiação CONCRETA DA INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Alexandre Alberto Teodoro da Silva

É Bacharel em Direito pela UNESP – Universidade Estadual Paulista – Júlio de Mesquita Filho. Pós-Graduado pelo IBET. Mestre em Direito Tributário pela USP – Universidade de São Paulo. Professor Universitário e Advogado em São Paulo. É autor do livro “A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário”, publicado pela Quartier Latin em 2007, e artigos em Revistas especializadas na área tributária.

alexandreteodoro@ig.com.br

RESUMO

A interpretação é tema central e de profunda relevância no contorno da Ciência Jurídica. A interpretação deve corresponder, em síntese, a definição do possível sentido e alcance da norma jurídica em um determinado sistema. O subsistema tributário espelha, em verdade, um conjunto de normas entrelaçadas a regular a obtenção de receita derivada para o Estado. É necessário que se diga que tal subsistema não exige uma interpretação distinta da Teoria Geral do Direito. Entenda-se, com essa afirmação, que as regras de interpretação encabeçadas pelo art. 107 do Código Tributário Nacional são completamente desnecessárias, e, ainda, normas sobre interpretação não devem ser entabuladas pelo legislador, pois é atividade típica do hermeneuta. Toda norma merece interpretação. Para alcançar uma interpretação coerente com determinado sistema jurídico, a doutrina procurou agrupar os métodos que satisfizessem a busca do sentido possível da palavra em: literal, histórico, lógico-sistemático e teleológico. Ultrapassada essa fase, o resultado do processo interpretativo poderá ser: estrito, ampliativo ou restritivo. Como forma de exemplificar o adequado enquadramento do tema da interpretação no direito tributário, traz-se à colação o entendimento doutrinário do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, bem como da possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário.

Palavras-Chave: interpretação no direito tributário, métodos e resultados, parágrafo único do art. 116 do CTN, aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.

ABSTRACT

Title: Concrete Evaluation of the Interpretation of the Tributary Law. The interpretation is the most essential and relevant theme on the outline of the Juridical Science. Briefly, the interpretation must correspond to the definition of the possible sense and range of the juridical norm within a specific system. Actually, the tributary sub-system reflects a whole set of interwoven rules that regulate the obtaining of derived revenue for the State. This sub-system does not require a distinct interpretation of the General Theory of Law. Therefore the interpretation of the rules included in chapter 107 from the National Tributary Code are totally unnecessary. Also, interpretation norms should not be arranged by the legislator because this is the role which belongs to the law interpreter. Every rule deserves an interpretation. To achieve a coherent interpretation within a specific juridical system, the doctrine tried to put together the methods that would fulfill the search for the possible meanings of the word, such as: its literal, historical, logical-systematic and ultimate meaning. Once this phase is over, the outcome of

the interpretative process may be: strict, comprehensive or restrictive. As a way of exemplifying the suitable fitting of the theme of the interpretation in the Tributary Law, one draws a parallel between the doctrine of the understanding of the single paragraph from chapter 116 from the National Tributary Code and the possibility of the application of the theory of disregard for the juridical personality in the Tributary Law.

Key-words: interpretation in the Tributary Law, methods and results, single paragraph from chapter 116 from the National Tributary Code, application of the disregard for the juridical personality in Tributary Matter.

1. INTRODUÇÃO

A idéia de escrever um artigo sobre a interpretação no direito tributário surgiu nos tempos do curso de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. À época, o Professor Gerd Willi Rohmann ministrou a disciplina que tratava da interpretação e integração no direito tributário.

É verdade que esse tema já foi devidamente enfrentado pela doutrina nacional e estrangeira em preciosos trabalhos jurídicos.¹ Mas, o que chama atenção é o fato de, por diversas vezes, os operadores do Direito (tributário) não utilizarem, ou, mal utilizarem, as ferramentas interpretativas colocadas à sua disposição. Essa colocação é corroborada por Ives Gandra da Silva Martins e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, para os quais a interpretação no direito tributário é tema de profunda relevância e atualidade, muito mais até que o combate à evasão.²

Diariamente, no campo tributário, a Sociedade brasileira tem de lidar com novas leis. Há, na realidade, notadamente uma *inflação legislativa*, na formação de um verdadeiro cipóal tributário. Nesse emaranhado de leis, nem mesmo os peritos tributários conseguem acompanhar o frenético ritmo das mudanças legislativas, quanto mais dizer dos contribuintes, hipossuficientes na relação jurídica tributária.³

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006. JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário*. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *et al. Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975. ULHOA CANTO, Gilberto. *Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração*. In: *Revista Forense*. n. 267: 25-30, 1979. VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1952.

² AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. MARTINS, Ives Gandra da Silva. <http://video.globo.com/Videos/Player/Noticias/0,,GIM7690107823PAGAMOS+MUITOS+IMPOSTOS,00.html>. Reforma Tributária (programa exibido em 22/12/2007). Pode-se conceituar evasão como a economia ilícita de tributos.

³ “Em 2003, o *World Economic Forum*, com sede em Davos/Suíça, realizou uma enquete entre empresários de 102 países, indagando sua opinião sobre a eficiência do sistema tributário do seu país. Resultado: a Alemanha ficou em último e o Brasil...em penúltimo”. (...) “Acontece que, nos dois países, a distância entre a elaboração teórica da ciência jurídico-tributária e a prática da política fiscal é enorme. Este distanciamento resultou em legislações tributárias complexas, confusas, contraditórias, intransparentes, inconstantes, que afetam tanto a segurança jurídica como a justiça e igualdade na tributação, criando o caos, em lugar de sistemas tributários

Note-se que esses problemas de ordem prática apontam para questões conceituais, que devem ser bem trabalhadas no plano científico, pois acabam por determinar a maior ou menor eficiência e transparência na aplicação do sistema jurídico tributário em estudo.

Neste sentir, é de extrema importância referendar a enorme confusão existente entre resultados de interpretação (ampliativa, restritiva e estrita) e métodos de interpretação do Direito (literal ou gramatical, lógico-sistemático, histórico e teleológico). Outra confusão rotineira é a que mistura o conceito de interpretação com o de integração.⁴

A intenção desse trabalho não é por certo a de esgotar o tema da interpretação no direito tributário, mesmo porque, nas dimensões de artigo isso seria impossível, devido à imensa gama de institutos e discussões jurídicas ligadas ao tema em questão. A finalidade desse artigo é a de trazer, ao estudioso do Direito, uma visão horizontal e de fácil acesso a questões básicas que se conectam com a interpretação no direito tributário.

Para conhecer o tema da interpretação no direito tributário, há que conhecer da interpretação como categoria geral na dimensão da Ciência do Direito.

A interpretação na Ciência Jurídica é a atividade cognoscitiva disposta a identificar o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.

Todas as normas merecem interpretação. Todas as normas estão sob o pálio da interpretação. Mesmo as normas que dispõem sobre interpretação estão sujeitas a ela. E é por esse motivo que, atualmente, não mais vigora entre nós o brocardo romano *in claris cessat interpretatio*, que significa que se a lei for clara não há que interpretá-la, pois, como se sabe, toda e qualquer lei está sujeita à interpretação.

Na verdade, o intérprete deve buscar atingir o sentido possível da palavra, em consonância com a exigência da coerência valorativa e unidade sistêmica.

O intérprete almeja apanhar no seio do sistema jurídico os valores positivados pela *mens legis*, ponderando-os, caso a caso, segundo a razoável dimensão de suas esferas.⁵ O intérprete não se atenta apenas à consagração do valor *estático* da regra jurídica, isto é, do valor que o Legislador buscou proteger, mas também de seu valor *dinâmico*, qual seja, o valor que a regra poderá alcançar com o passar do tempo.⁶

economicamente racionais e socialmente justos”. ROHMANN, Gerd Willi. Prefácio. In: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 15.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. pp. 1 e ss. SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 56, pp. 96-104. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 97 e ss.

⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. *passim*.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. p. 209.

Interessante notar, de acordo com os ensinamentos de Gerd Willi Rothmann, que não é papel da lei dispor sobre interpretação. Esta é uma atividade exclusiva do aplicador do Direito. Nesse sentido, também aponta Humberto Bergmann Ávila⁷ que denuncia:

Qual norma pode ser construída a partir do dispositivo que, ao introduzir o capítulo do Código Tributário Nacional referente à interpretação e integração da legislação tributária, estabelece que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto naquele capítulo? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma.

Assim, cabe interpretar o art. 107 do Código Tributário Nacional⁸ como regra jurídica que mostrará um resultado mais alargado que os estritos ditames do referido dispositivo. Em verdade, o que se quer dizer é que não se pode entabular o pensamento do intérprete em uma visão tão-somente subjetiva (que procura a vontade do Legislador)⁹ ou, tão-somente objetiva (que busca conceber a vontade da lei de acordo com a evolução da Sociedade).

Veja-se que, diante de uma análise formalista do Direito, dever-se-ia conceber a interpretação e integração na Legislação Tributária apenas sob o enfoque dos dispositivos que cercam o Capítulo IV, do Título I, do Livro Segundo, do Código Tributário Nacional. Contudo, o direito tributário atual não mais compactua com essa imagem formalista.

O direito tributário deve ser interpretado segundo os cânones de uma Teoria Geral, evidenciando que os diversos ramos jurídicos dialogam entre si, numa visão unitária e de complementaridade, que satisfazem a idéia de Sistema Jurídico nos moldes da Jurisprudência dos Valores.

2. CORRENTES TEÓRICAS QUE FUNDAMENTAM A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A teoria geral da interpretação fornece os subsídios adequados à interpretação no direito tributário. Basicamente, dividem-se as correntes da teoria geral da interpretação em: jurisprudência dos conceitos, jurisprudência dos interesses e jurisprudência dos valores.

⁷ Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 279-280.

⁸ Art. 107 do CTN: “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

⁹ Exemplo interessante de interpretação subjetiva é a do art. 1º da Lei de Adaptação Tributária Alemã de 1934 (*StAnpG*) que aderiu ao *princípio do Imperador (Führerprinzip)*, pelo qual ordenava que as leis fiscais fossem interpretadas conforme a ideologia nacional-socialista. In: ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Calouste Gibbekian, 2002. p. 148. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. p. 207.

A jurisprudência dos conceitos carregou para o campo tributário a interpretação formalista, também chamada de conceptualista. Corresponde, ideologicamente, ao Estado Liberal, de inspiração notadamente individualista. Para os adeptos dessa corrente, os conceitos e categorias jurídicas expressam, em sua integralidade, a realidade econômica e social contida na norma.¹⁰

No direito tributário, a jurisprudência dos conceitos expressou o primado da prevalência do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da não juridicidade da capacidade contributiva, da autonomia da vontade, do absolutismo da propriedade privada e da superioridade do Legislador.¹¹

Na seara tributária, a jurisprudência dos interesses fez surgir a chamada *interpretação econômica do fato gerador*, ou, como melhor define Gerd Willi Rothmann, *consideração econômica do fato gerador*, pois não existe uma *interpretação* econômica propriamente dita, mas sim uma *consideração* econômica.

Historicamente, a jurisprudência dos interesses corresponde ao Estado do Bem-Estar Social, que entrou em declínio após a década de 1970.

No campo tributário, as principais teses da jurisprudência dos interesses são a completa autonomia do direito tributário face ao direito privado, a possibilidade de aplicação da analogia para a exigência de tributo, a função criadora do juiz, a intervenção sobre a propriedade privada e a regulamentação da vontade.¹²

Após 1970, com as idéias desenvolvidas principalmente por Karl Larenz¹³ e John Rawls,¹⁴ a jurisprudência dos valores substitui integralmente os paradigmas desenvolvidos pela jurisprudência dos conceitos e dos interesses, conectando a interpretação jurídica ao modelo ético-jurídico da liberdade, segurança e justiça. Ela corresponde à exata definição de Estado Democrático de Direito, sob uma ótica construtivista de nossa atual Sociedade de risco.¹⁵

Assim, se antes havia uma interpretação positivista no direito tributário que levava à crença de que a norma em si mesma apreendia toda a realidade ao seu entorno (jurisprudência dos conceitos), ou mesmo, de que a norma era apenas uma estrutura formal subjacente à

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 236.

¹¹ *Idem ibidem*. p. 236.

¹² *Idem ibidem*. p. 236-237.

¹³ *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

¹⁴ *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 59: 105, 2000.

realidade econômica, que se transformou na defesa da atividade arrecadatória do Estado (jurisprudência dos interesses), nos dias de hoje isso não mais satisfaz. Agora, surge uma nova concepção interpretativa ligada ao Estado Democrático de Direito – a jurisprudência dos valores.

São teses defendidas pela jurisprudência dos valores no direito tributário brasileiro: a observância dos princípios da ordem interna da República Federativa do Brasil, bem como de seus objetivos. A ponderação dos princípios da legalidade e da igualdade no direito tributário, bem como a de seus respectivos valores – segurança jurídica e justiça. Harmonia entre direito e economia. Preeminência da transparência tributária, na medida em que a lei deve ser clara e precisa, evitando-se assim, interpretações canhestras que levem a Fazenda Pública a violar direitos fundamentais dos contribuintes, ou mesmo, que alguns contribuintes sejam efetivamente favorecidos em situações imerecidas.¹⁶

3. A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Questão de grande relevância que desponta em tema de interpretação é a de saber qual a postura que o intérprete assumirá em sua função exegética. A interpretação poderá tomar rumos distintos de acordo com o vetor que o intérprete apontar. Assim, diante da análise de um mesmo caso concreto, os resultados interpretativos poderão ser bastante distintos.¹⁷

A interpretação é, na verdade, uma atividade intelectual que se desenvolve à luz dos princípios informadores de determinado ordenamento jurídico, com o fim de declarar o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas que conformam o sistema como um todo. A interpretação, na linguagem de Karl Larenz, é a atividade tendente a *atingir o sentido possível da palavra*, isto é, persegue-se a aplicação concreta da carga valorativa inserida na norma, de acordo com os princípios informadores do ordenamento jurídico que engloba as regras objeto de interpretação.¹⁸

É comumente propalado na doutrina tradicional que os métodos de interpretação são: literal ou gramatical, lógico-sistemático, histórico e teleológico. Ressalte-se, porém, que na

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. *op. cit.* pp. 238-239.

¹⁷ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia*. Vol. I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. p. 29. SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. *op. cit.* pp. 98 e ss.

¹⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

aplicação de tais métodos, apenas poder-se-ia conceber uma aplicação conjunta e nunca em separado.¹⁹

Paulo de Barros Carvalho contextualiza a temática da interpretação diferentemente da doutrina tradicional. Diz que, na atualidade, a interpretação subsiste como um *sistema de linguagem*, o qual se subdivide em três outros subsistemas, quais sejam: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurídicas.²⁰

No plano das formulações literais, o intérprete tem o seu primeiro contato com a matéria objeto da exegese. É o plano em que se encaixa o texto. Note-se que, conforme veremos abaixo, é o correspondente ao método literal ou gramatical, no qual o intérprete analisa a regra jurídica sob o influxo das normas da linguagem do vernáculo, sem espaço para perquirir sobre a correspondência da norma jurídica com outras, ou mesmo, em razão de sua finalidade.

A partir da assimilação pelo intérprete do conteúdo angariado na aplicação do primeiro plano de interpretação, o das formulações literais, o intérprete passa para o *plano da significação das normas jurídicas*. Aqui, o intérprete conceberá a regra jurídica enquanto sua significação para o sistema jurídico como um todo. Na verdade, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, o *plano da significação* estruturará o *plano das normas jurídicas*, que gerará o sentido e alcance possível da norma jurídica enquanto parte de um sistema jurídico coerente e unitário.

Há que se notar, conforme se verá logo abaixo, que Paulo de Barros Carvalho apenas utiliza outra linguagem para expressar a mesma fórmula interpretativa do Século XXI, qual seja a da jurisprudência dos valores. Esfumaça-se dentro de sua explicação todos os métodos interpretativos (literal, histórico, lógico-sistemático, teleológico) utilizados pela doutrina tradicional.

Na realidade, o que se quer com a interpretação de uma regra jurídica qualquer é que ela seja consentânea com os princípios fundamentais do ordenamento jurídico em questão, e que, no caso de ocorrer conflito entre princípios, que haja a ponderação de bens e valores para que a melhor opção interpretativa alcance, concomitantemente, os valores fundamentais da justiça e da segurança jurídica.

Ressalte-se que interpretação não se confunde com integração. Enquanto a interpretação é atividade do operador do Direito que visa identificar o sentido, o conteúdo e o

¹⁹ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. *op. cit.* p. 99.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999. pp. 18 e ss.

alcance da regra jurídica, na integração o operador do Direito se depara com a *ausência* de regra expressa, devendo-se buscar, nas demais regras do ordenamento jurídico, a chave para o preenchimento de tal lacuna.

Em tema de interpretação, não há que diferenciar o direito tributário de qualquer outro ramo do Direito, sendo a ele aplicado os métodos de interpretação referendados pela doutrina clássica.

3.1. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

Com a intenção de orientar o trabalho do intérprete, a doutrina tradicional, alicerçada em Savigny, sistematizou o processo hermenêutico em métodos, como instrumental eficiente na busca do real conteúdo e alcance das regras jurídicas, tendo-se como premissa básica que todos os métodos interpretativos se aplicam em conjunto e para todas as searas do Direito.

3.1.1. MÉTODO LITERAL

Necessariamente, toda interpretação inicia-se com o sentido literal. O método literal é aquele no qual o intérprete toma em consideração a dimensão textual, restringindo-se à construção gramatical em que se aproxime o comando jurídico.

O texto do comando normativo é apenas o ponto de partida para a atividade interpretativa. Veja-se que, em diversos dispositivos no Código Tributário Nacional, há a determinação de que a interpretação seja literal (ver os arts. 111, 151, 175). Mas o que parece ser *literal*, nos termos do referido diploma legislativo, é, na verdade, uma indicação de que o resultado da interpretação deve ser *estrito*.

Ressalte-se, ademais, que o intérprete deve tomar cuidado para não ir além do que permite o arcabouço textual. Deve ponderar, cuidadosamente, o sentido e alcance de cada palavra dentro da norma jurídica. Cite-se, como exemplo, que todas as palavras ou expressões, como *isenção* ou *não-incidência*, contidas no texto constitucional, devem ser entendidas como *imunidades*.

3.1.2. MÉTODO HISTÓRICO

Pelo método histórico, busca-se investigar as tendências circunstanciais e as condições objetivas e subjetivas que cercaram a produção da regra jurídica, visando descobrir a evolução

histórica dos acontecimentos para captar a real vontade do legislador quando da produção de determinada lei. Busca-se a *mens legislatoris*.

Uma análise histórica reúne os significados culturais, políticos e econômicos que influenciaram na criação da lei. Esse método mostra-se de suma importância para compreender os motivos da origem de determinada lei, bem como da intenção reguladora do Legislador.

3.1.3. MÉTODO LÓGICO-SISTEMÁTICO

De acordo com os ensinamentos de Miguel Reale, inexistente distinção entre interpretação lógica e interpretação sistemática. Essa dicotomia deve-se à escola da Exegese e encontra-se devidamente superada, uma vez que determinava a apreensão do significado da regra jurídica cunhada pela intenção original do Legislador.

Pelo método lógico-sistemático o intérprete relaciona a regra jurídica com outras, buscando semelhanças e diferenças, sempre interligando com seus princípios informadores. Busca-se um *topoi*, isto é, um *lugar comum*, no qual se encaixem as regras jurídicas em estudo. Assim, por tal método, o intérprete volta-se à análise detida da regra em relação ao ordenamento jurídico, considerando os princípios básicos do Direito, que fundamentariam as regras, ou o conjunto delas, em comparação.

3.1.4. MÉTODO TELEOLÓGICO

A compreensão finalística do Direito somente veio a se afirmar com a obra *O Fim no Direito*, de Rudolf Von Jhering. Busca-se identificar a *mens legis*.

Jhering afirmou que *o fim da lei é sempre um valor*, e que este só pode ser compreendido por meio de um processo de confrontação das partes com o todo, e vice-versa.

Pelo método teleológico busca-se identificar a finalidade da norma jurídica. Leva-se em conta o objetivo da norma, cabendo ao intérprete determinar o seu *fim*. O pressuposto lógico desse método é que qualquer norma tem um objetivo. Ela não está inserida no sistema jurídico sem um motivo.

3.2. RESULTADOS DE INTERPRETAÇÃO

Após a aplicação dos métodos interpretativos (deverão sempre atuar em conjunto) ou dos planos do sistema de linguagem, como quer Paulo de Barros Carvalho, na intenção de alcançar o sentido possível da palavra, chega-se a três resultados possíveis: ampliativo, restritivo ou estrito.

3.2.1. AMPLIATIVO

No resultado ampliativo o intérprete entende que na aplicação dos métodos de interpretação a lei deveria ter sido mais abrangente (*minus dixit, quam voluit*). O sentido possível da palavra leva ao entendimento que a regra jurídica poderá alcançar finalidades que os estritos termos de seu texto não admitiram.

3.2.2. RESTRITIVO

No resultado restritivo o intérprete é levado a reduzir a abrangência da regra jurídica objeto de interpretação (*plus dixit, quam voluit*). Não se é dado a compreender a lei em sentidos mais abrangentes, pois corromper-se-ia os cânones fundamentais do sistema jurídico.

3.2.3. ESTRITO

O resultado de interpretação estrito é aquele que não admite qualquer hipótese de ampliação ou restrição. Pode-se dar como exemplo o art. 111 do CTN, que, muito embora desnecessário,²¹ não admite qualquer ampliação ou restrição em seu significado.

4. INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN²²

A interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN impõe ao exegeta um esforço que o leva além da jurisprudência dos conceitos e dos interesses. Naturalmente, o referido dispositivo coloca o intérprete frente à jurisprudência dos valores, nas dimensões que autoriza o moderno direito tributário.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. op. cit. p. 210.

²² Chega-se à conclusão de que o parágrafo único do art. 116 do CTN é constitucional e apto a reprimir a simulação, a fraude à lei e o abuso de direito pela interferência lógica dos métodos interpretativos, com o fim de atingir o sentido possível da palavra, numa ordem de coerência sistêmica.

Determina o parágrafo único do art. 116 do CTN que:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Quando da edição da LC 104/2001, que inseriu o parágrafo único no art. 116 do CTN, a doutrina visualizou três correntes teóricas. A primeira delas propugnava pela inconstitucionalidade do respectivo dispositivo. A segunda defendia que o parágrafo único do art. 116 do CTN reprimiria apenas as condutas simuladas. Já, a terceira corrente respaldava-se numa interpretação que mantinha o então dispositivo dentro do campo do combate à simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Veja-se que, nos dias de hoje, a Ciência do Direito está sob o manto da jurisprudência dos valores, o que leva ao entendimento segundo o qual, no direito tributário, o vocábulo *dissimular* deve ser compreendido em toda sua *possível* extensão.

Ressalte-se que mesmo antes da edição da LC 104/2001 as condutas simuladas, em fraude à lei e em abuso de direito, já eram reprimidas pelo contexto sistêmico do ordenamento jurídico tributário brasileiro.

É por esse motivo que a dimensão possível da interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN engloba não somente as condutas simuladas, mas também as praticadas em fraude à lei ou em abuso de direito, constituindo-se em verdadeira cláusula anti-evasão, e não como norma geral anti-elisão, como quis conceituar grande parte da doutrina nacional. Atualmente, vem predominando esse entendimento na nossa doutrina e jurisprudência.²³

5. APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO²⁴

Até pouco tempo atrás, questão bastante controversa na doutrina e na jurisprudência nacional dizia respeito sobre a possibilidade ou não da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário. Nos dias de hoje, a doutrina e os Tribunais

²³ Para maiores detalhes, ver: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. op. cit. pp. 185 e ss. YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da Fraude à Lei e do Abuso de Direito no Código Civil de 2002 sobre a Liberdade de Economizar Tributos*. Tese de Doutorado. USP. São Paulo, 2005. pp. 119 e ss.

²⁴ Chega-se à conclusão da possibilidade da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário pela utilização conjunta e adequada dos métodos de interpretação da Ciência Jurídica, de acordo com a já consagrada jurisprudência dos valores.

pátrios são praticamente unânimes em afirmar o cabimento da teoria da desconsideração na seara tributária. Porém, falta ainda determinar os exatos limites de sua aplicação, uma vez que remanesce a confusão da teoria em questão com responsabilidade tributária de terceiros, mais especificamente no que diz respeito ao teor do art. 135, III, do CTN.²⁵

Esclareça-se que a alusão do art. 135, III, do CTN como fundamento da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário em nada procede.

O Legislador pode naturalmente atribuir responsabilidade tributária a seu critério, mas, no que condiz à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, esta é aplicada quando, o titular de um direito subjetivo de estruturar uma personalidade jurídica, ultrapassa os limites objetivos ou subjetivos da mesma, no que importa em abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica, podendo esta ser desconsiderada.

Em razão disso, os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica será o de reprimir o abuso de direito, e tão-somente isso. Caso baste a desconsideração para reprimir o referido abuso, não há que atingir o patrimônio dos sócios, de forma puramente maquinal, sob pena de punir excessivamente aquele que abusou do direito. Defende-se a repressão do abuso de direito à personalidade jurídica, todavia de forma justa.

Com o intuito de estabelecer os limites aos quais essa teoria deva ser aplicada no direito tributário é fundamental reconhecer no art. 50 do CC²⁶ não apenas uma regra do direito privado, mas sim, uma regra da Teoria Geral do Direito, de combate ao abuso de direito, pois não há Direito que conviva com o seu eventual *abuso*. Dessa forma, o art. 50 do CC assume um papel de regra de calibração, aplicável a quaisquer ramos do Direito.

Assim, não basta *interpretar* o direito tributário como algo segmentado do restante do sistema jurídico e dizer que não se poderá desconsiderar determinada personalidade jurídica por faltar disposição expressa que autorize sua aplicação.²⁷

6. BIBLIOGRAFIA

²⁵ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. (grifo nosso)

²⁶ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

²⁷ Para maiores detalhes, ver: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. op. cit. passim.*

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. MARTINS, Ives Gandra da Silva. <http://video.globo.com/Videos/Player/Noticias/0,,GIM7690107823PAGAMOS+MUITOS+I MPOSTOS,00.html>. Reforma Tributária (programa exibido em 22/12/2007).

ÁVILA, Humberto Bergmann. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CANARIS, Claus – Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Calouste Gilbekian, 2002.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

JARACH, Dino. Hermenêutica no Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *et al. Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio. In: SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. pp. 15-25.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no direito tributário. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 56, pp. 96-104. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.

_____. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 59: 105, 2000.

_____. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

ULHOA CANTO, Gilberto. Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração. *In: Revista Forense*. n. 267: 25-30, 1979.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1952.

YAMASHITA, Douglas. *Reflexos da Fraude à Lei e do Abuso de Direito no Código Civil de 2002 sobre a Liberdade de Economizar Tributos*. Tese de Doutorado. USP. São Paulo, 2005.