

# Interpretação Econômica e sua Equivalência a uma Interpretação Teleológica no Contexto do Pluralismo Metodológico

Mauro José Silva

*Doutor em Direito pela USP. Mestre em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Bacharel em Direito pela USP. Auditor-fiscal da Receita Federal atuando no Conselho  
Administrativo de Recursos Fiscais como Conselheiro Representante da Fazenda Nacional.*

## *Resumo*

A interpretação econômica equivale à interpretação teleológica-objetiva, conforme as lições de Karl Larenz, podendo ser tomada como expressão de conteúdo equivalente à “critério econômico”, “consideração econômica” e “ponto de vista econômico”. Possui dois aspectos, sendo o primeiro relacionado à requalificação dos fatos e o segundo, ao conflito entre capacidade contributiva e segurança jurídica. Sua aplicação não é exclusiva ou isolada, situando-se no contexto de um pluralismo metodológico que harmoniza os demais métodos de interpretação.

## *Abstract*

Following to the lessons of Karl Larenz, the economic interpretation as a guiding principle in the interpretation of tax law can be considered tantamount to “economic criteria”, “economic consideration” or “economic perspective”. Such interpretation method has two main aspects: first, the matter of requalification of the facts, and second, the potential conflict between ability to pay and juridical certainty. Said method is not to be applied solely or isolated, it lays on a context of methodological pluralism that harmonizes the various interpretation methods.

## **Introdução**

A interpretação é inerente ao pensamento jurídico e sempre merece reflexões atentas do aplicador da lei. Não trazemos aqui conclusões definitivas sobre o tema, mas algumas anotações que registram nosso caminhar que busca manter uma visão crítica do assunto com o cuidado de não demonstrar apego *a priori* a qualquer caminho. O objetivo é permitir que o acúmulo de anotações - estas e outras que virão - possa nos ajudar na construção de um conhecimento coerente e embasado nas sólidas lições dos que já trataram o tema com proficiência.

Iniciamos traçando as características básicas das correntes metodológicas contemporâneas, pois no estudo da interpretação econômica é recorrente a referência a tal conhecimento.

Tratamos do problema conceitual que envolve as expressões interpretação econômica, critério econômico, consideração econômica, ponto de vista econômico e análise econômica do Direito.

Em seguida, enfrentamos a indagação da juridicidade da interpretação econômica e fazemos a ligação com as lições de Karl Larenz sobre interpretação teleológica.

Encerramos confrontando a possibilidade de utilização da interpretação econômica no estudo das normas tributárias indutoras e atestando a adequação do pluralismo metodológico para os juristas da corrente da jurisprudência dos valores.

## 1. Panorama Metodológico

Antes de tratarmos especificamente sobre a interpretação econômica, faz-se necessário fornecermos um panorama que identifique os traços característicos básicos das principais correntes metodológicas que são frequentemente referidas pela doutrina: jurisprudência dos conceitos, jurisprudência dos interesses e jurisprudência dos valores.

Segundo a interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos, conceitos e categorias jurídicas são aptos a expressar na plenitude a realidade social e econômica na qual a norma está inserida, de modo que o intérprete deve abstrair os dados empíricos. Pode ser expressa também com a utilização quase que exclusiva da interpretação sistemática ou lógico-sistemática, entendendo que os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que originam.<sup>1</sup>

Para a jurisprudência dos interesses os preceitos legislativos não visam apenas delimitar interesses, mas são, em si mesmos, produtos de interesses, sendo que o objetivo final da atividade de interpretação é a “satisfação das necessidades da vida, a satisfação das apetências e das tendências apetitivas, quer materiais ou ideais, presentes na comunidade jurídica”.<sup>2</sup> Houve, por meio dessa corrente, o deslocamento da problemática jurídica da norma, como defendia a jurisprudência dos conceitos, para os fatos, na sua faceta histórica, social ou econômica.<sup>3</sup>

A jurisprudência dos valores tem como proposta metodológica a constatação de que a interpretação é uma atividade de conhecimento (gnosiológica) de natureza estimativa ou valorativa, não podendo ser excluída do processo hermenêutico a valoração jurídica para que não se negue a própria natureza do fenômeno jurídico.<sup>4</sup> Nessa linha interpretativa, segundo Ricardo Lobo Torres, são características, entre outras: (i) a preeminência dos princípios do Estado Democrático de Direito, que no Brasil estão presentes no art. 1º da CF: soberania, cidadania, digni-

<sup>1</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada ‘Interpretação Econômica do Direito Tributário’. A Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. *Revista Ciências Sociais* v. 7, n.1, jun./2001, pp. 29-37, p. 30.

<sup>2</sup> Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 64-5.

<sup>3</sup> Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A Interpretação da Lei Tributária na Era da Jurisprudência dos Valores”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 331-68, p. 339.

<sup>4</sup> Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. “A Teoria da Interpretação Econômica frente ao Princípio da Legalidade”. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. 06-08 ago. 2001. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2002, pp. 45-51, p. 49.

dade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo; (ii) ponderação ente o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”; (iii) harmonia entre Direito e Economia.<sup>5</sup>

## 2. Origens da Interpretação Econômica e seu Percurso Histórico

Quem concebeu e introduziu o critério econômico de interpretação foi Enno Becker, jurista alemão que, embora tivesse formação civilista, exerceu o cargo de juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, de 1906 a 1918, período no qual decidiu muitos casos sobre a matéria tributária.<sup>6</sup>

A motivação de Enno Becker para tal intento foi a constatação de que, a despeito da situação econômica da Alemanha naquela época, os contribuintes arranjavam seus negócios de tal maneira que obtinham idêntico resultado econômico com uma menor tributação. Como os tribunais ainda estavam presos à interpretação baseada na jurisprudência dos conceitos, os contribuintes conseguiam sair vitoriosos das demandas que contestavam seus arranjos negociais, comprometendo o financiamento do Estado. Para o jurista alemão, era necessária uma regra geral que autorizasse o aplicador da lei a adotar uma interpretação da lei voltada para seus fins.<sup>7</sup> Ricardo Lobo Torres concluiu que a adoção do critério econômico coincide e é requisito da passagem do Estado liberal do século XIX, “Estado guarda-noturno”, para um Estado social no início do século XX.<sup>8</sup>

Um dos casos que mais despertaram o interesse de Enno Becker foi o caso Mitropa. Em 1905 a empresa Mitropa foi constituída como empresa de mineração. Posteriormente, em maio de 1916, a assembleia de acionistas decidiu mudar o objetivo social para comércio de material ferroviário. Em outubro do daquele ano, outra assembleia alterou a denominação social para Mitropa, Sociedade Anônima para Associação e Aproveitamento de Material Ferroviário. Em seguida, a sociedade teve sua sede alterada para Berlim, passando a ter denominação de: Mitropa - Sociedade Anônima Centro-europeia de Vagões-dormitórios e Vagões-restaurantes e mudando o objetivo social para a compra e venda de vagões-dormitórios, vagões-restaurantes, e vagões e trens de luxo. A empresa chega em novembro de 1916 sob o controle de um único sócio. Toda a sequência de alterações sociais foi entendida pelo Fisco alemão como criação de sociedade nova, o que ensejava a cobrança de um imposto do selo. Apesar de perder na primeira instância, a empresa saiu vencedora em decisão da Corte Financeira do Reich.<sup>9</sup>

O Código alemão idealizado por Enno Becker foi promulgado em dezembro de 1919 com dispositivos que foram tidos como introdutórios da interpretação econômica. Entre eles:

<sup>5</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 1), p. 31.

<sup>6</sup> Cf. MACHADO, Brandão. “Prefácio do Tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 5-27, p. 7.

<sup>7</sup> Cf. MACHADO, *op. cit.*, (nota 6), pp. 7-9.

<sup>8</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Experiências Internacionais: Experiência da Alemanha”. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. 06-08 ago. 2001. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2002, pp. 182-195, p. 183.

<sup>9</sup> Cf. MACHADO, *op. cit.*, (nota 6), p. 8.

“§ 4 Na interpretação das leis tributárias devem, ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§ 5 A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso 1,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.”<sup>10</sup>

Da promulgação do Código até 1955 foi a fase de mais prestígio da interpretação econômica na jurisprudência do tribunal de finanças do Reich.<sup>11</sup>

De 1955 a 1965 a interpretação passa por uma crise na Alemanha, falando-se na substituição do critério econômico pelo critério jurídico na interpretação. Era a defesa do primado do Direito Civil com o retrocesso da ideia de igualdade.<sup>12</sup>

Em meados da década de 1960 termina a crise da interpretação econômica, pois o método teleológico fornecia os fundamentos teóricos e metodológicos. Isso possibilitou a aprovação do critério econômico sob um ponto de vista criticamente depurado.<sup>13</sup>

Foram os estudos sobre metodologia jurídica de Karl Larenz<sup>14</sup> que possibilitaram conceber a interpretação econômica, que sofria com ácidas críticas que a colocavam em estado de suspeição quanto à sua natureza jurídica, como forma de aplicação da metodologia geral da ciência do Direito, ficando referenciada a este plano a almejada ligação com outras partes do ordenamento jurídico.<sup>15</sup> A depuração teórica possibilitada pelas ideias de Larenz animou a Corte Constitucional alemã a voltar a aplicar a teoria da interpretação econômica agora como interpretação teleológica.<sup>16</sup>

A ligação do método de interpretação teleológico com a interpretação econômica, possibilitada *a posteriori* pelas lições de Larenz, não permite, sem exageros, ainda que para um crítico da interpretação econômica como Heleno Taveira Tôres, assumirmos a conclusão de que “a história da hermenêutica finalística das normas tributárias é a história das tentativas da Administração Tributária, sem sem-

<sup>10</sup> Cf. MACHADO, *op. cit.*, (nota 6), pp. 9 e 11.

<sup>11</sup> Cf. BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 1-39, p. 12.

<sup>12</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 14.

<sup>13</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 14.

<sup>14</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), *passim*.

<sup>15</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 20.

<sup>16</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 8), p. 185.

pre exitosas, de manipulação do núcleo tipificante das normas tributárias impositivas”.<sup>17</sup>

Além da crítica quanto à juridicidade - enfraquecida diante dos ensinamentos de Larenz -, uma das mais frequentes objeções à chamada interpretação econômica é aquela que relaciona esse conjunto de ideias com o nazismo.

A sequência histórica dos fatos que envolveram o surgimento das ideias de Enno Becker ajuda a compreender o mencionado equívoco na associação da interpretação econômica com o nazismo. Tais ideias foram concretizadas no Código alemão em 1919 e são alteradas em 1931 e, finalmente, em 1934 são modificadas pela lei de adaptação tributária. Nessa lei de 1934, foi incorporada ao Código um dispositivo no art. 1º, item I, que dispunha: “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional socialista”. Depois da segunda guerra esse dispositivo foi revogado, mas permaneceram outros parágrafos que tratavam do abuso de forma. Somente em 1977, com o novo Código Tributário alemão, é que as normas originais sobre interpretação econômica são revogadas introduzindo-se o art. 42 que passa a ser aplicado com função similar aos dispositivos revogados: combate à elisão fiscal. Vejamos o texto do art. 42:

“Art. 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”

Dessa forma, tanto a origem das ideias de Enno Becker são anteriores ao ideário nazista quanto o uso delas foi mantido após a derrota alemã na segunda guerra até 1977. Esses dois fatos são suficientes para confirmar o equívoco da associação da interpretação econômica com o nacional socialismo hitleriano.

Sobre o assunto, Fernando Aurélio Zilveti teceu comentário que ilustra o equívoco:

“Tal impropriedade [relacionar Enno Becker com o nazismo] corresponderia a afirmar que Rubens Gomes de Souza seria um tributarista ligado à ditadura militar brasileira e, portanto, o CTN teria a mesma orientação ideológica de direita. Além de impropriedades, tais afirmações são nocivas ao raciocínio científico, pois maculam os pensadores pelo simples fato de terem vivido em momentos políticos tormentosos.”<sup>18</sup>

### **3. Critério Econômico, Consideração Econômica, Ponto de Vista Econômico e Interpretação Econômica**

Os diversos sentidos possíveis para a expressão “interpretação econômica” segundo os vários doutrinadores que dela trataram, consoante registro feito por Johnson Barbosa Nogueira que adiante veremos, acabaram por permitir que outras expressões sejam tidas ou não como aptas para representarem fenômeno idêntico: critério econômico e consideração econômica. Além destes, a tradução de Luiz

<sup>17</sup> Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 215.

<sup>18</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigações Tributárias: Fato Gerador e Tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 188.

Dória Furquim do livro de Klaus Tipke e Joachim Lang acrescentou outra expressão: “ponto de vista econômico”.<sup>19</sup>

Inicialmente, cabe notarmos que Ricardo Lobo Torres vê na expressão “interpretação econômica” um sentido pejorativo daquilo que na doutrina alemã seria a “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).<sup>20</sup> Wilhelm Hartz já alertava, a propósito do assunto, que os “chavões” “obstruem a visão do essencial”.<sup>21</sup>

Esse sentido pejorativo que a interpretação econômica teria alcançado na doutrina brasileira foi muito influenciado pelas contundentes críticas de Alfredo Augusto Becker, que afirmou:

“A doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.”<sup>22</sup>

Mesmo autores que não podem ser tomados entre os que adotam a metodologia da jurisprudência dos conceitos, como o faz Alfredo Augusto Becker, procuram evitar assumir o uso da expressão “interpretação econômica”, na tentativa de desviar-se das críticas animadas por tal sentido pejorativo. É o caso de Marco Aurélio Greco, cujas ideias autorizam sua presença entre os juristas da jurisprudência dos valores, que afirma não ser a interpretação econômica aplicável aos tipos tributários, pois estes devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico.<sup>23</sup> Para o autor, a interpretação econômica seria equivalente à analogia, resultaria em buscar a lei de incidência.<sup>24</sup> Mas o doutrinador, que afirma ser a consideração econômica indispensável,<sup>25</sup> expõe seu entendimento a respeito desta. Entende que a consideração econômica corresponderia a levar em conta a variável econômica ao lado dos aspectos jurídicos, mercadológicos e concorrenciais, entre outros, para saber qual realmente é o conteúdo do fato.<sup>26</sup>

Outro adepto da expressão “consideração econômica”, Fernando Aurélio Zilveti, apesar de usar a expressão em alguns trechos de seu trabalho como sinônimo de critério econômico de interpretação, atribuiu ao critério da consideração econômica equivalência com uma interpretação mais livre de conceitos jurídicos, especialmente daqueles com significado flexível, buscando atingir estruturas iguais, sem que se adote, entretanto, uma sobreposição do Direito Tributário sobre outros ramos do Direito, como o Direito Civil.<sup>27</sup>

<sup>19</sup> Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª ed. alemã totalmente refeita por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 321.

<sup>20</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Normas Gerais Antielisivas”. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-330, p. 264.

<sup>21</sup> Cf. HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 95.

<sup>22</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Lelus, 2002, p. 130.

<sup>23</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 184.

<sup>24</sup> Cf. GRECO, *op. cit.*, (nota 23), p. 150.

<sup>25</sup> Cf. GRECO, *op. cit.*, (nota 23), p. 184.

<sup>26</sup> Cf. GRECO, *op. cit.*, (nota 23), p. 151.

<sup>27</sup> Cf. ZILVETI, *op. cit.*, (nota 18), pp. 186 e 189.

“Critério econômico” é expressão que encontramos na obra de Wilhelm Hartz traduzida por Brandão Machado. O autor alemão, que iniciou sua carreira como funcionário da Administração Fazendária e exerceu o cargo de juiz do mais alto tribunal tributário da Alemanha, vê na composição do critério econômico um duplo conceito que afetaria tanto a interpretação das normas legais quanto a valoração dos fatos.<sup>28</sup> Não pretendeu com tal expressão demonstrar a existência de objeto que poderíamos avaliar como diferente de uma das noções de interpretação econômica ou consideração econômica. A questão da interpretação em Hartz está fundamentalmente voltada para a *ratio legis*, de maneira que a vontade real do legislador não seja buscada apenas no sentido literal da lei. Na apreciação dos fatos geradores, Wilhelm Hartz entende que o importante é compreendê-los em seu real conteúdo econômico de modo que casos com idêntico substrato econômico recebam tratamento tributário isonômico. Deve-se buscar o que as partes efetivamente quiseram e realizaram sem atentar para a forma acidental ou arbitrária que as partes atribuíram. Isso resulta em considerar que os fenômenos do Direito Civil defeituosos ou nulos não são irrelevantes para o Direito Tributário.<sup>29</sup>

Por fim, registramos que na tradução de Luiz Dória Furquim do livro *Direito Tributário (Steuerrecht)*, de Klaus Tipke e Joachim Lang, o tradutor ofereceu a expressão “ponto de vista econômico” como equivalente a “interpretação econômica das leis tributárias”. No texto em português, ficou assinalado que “leis tributárias, que têm de levar em conta a capacidade contributiva econômica, conectam-se a acontecimentos e condições econômicas (...) e necessitam por isso especialmente de uma interpretação econômica, que é caracterizada como ponto de vista econômico”. Ainda no citado texto, fica esclarecido que o ponto de vista econômico não é nenhum método especial do Direito Tributário, mas é parte da interpretação teleológica da lei, uma vez que as leis tributárias oneram acontecimentos e condições econômicas.<sup>30</sup>

Retornando à expressão mais desgastada pelas críticas - “interpretação econômica” -, encontramos na pesquisa de Johnson Barbosa Nogueira as dificuldades de formular um conceito uniforme da interpretação econômica. O autor concluiu que o objetivo que inspirou o surgimento de tal conjunto de ideias sobre a hermenêutica não foi alcançado, pois não conseguiu firmar-se como um critério mais adequado para a interpretação justa e conveniente das leis tributárias. Prossegue expondo as oito variantes distintas que interpretação econômica pode assumir: (i) busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica; (ii) utilização de conceitos próprios de Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia; (iii) busca da identidade de efeitos econômicos; (iv) combate ao abuso de formas do Direito Privado; (v) introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário; (vi) interpretação teleológica; (vii) valoração dos fatos; (viii) interpretação do fato.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> Cf. HARTZ, *op. cit.*, (nota 21), *passim*.

<sup>29</sup> Cf. HARTZ, *op. cit.*, (nota 21), p. 97.

<sup>30</sup> Cf. TIPKE; e LANG, *op. cit.*, (nota 19), pp. 321-2.

<sup>31</sup> Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, pp. 18-19.

A busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica é a variante conceitual mais comum e corresponde à formulação original da teoria da interpretação econômica. Por essa variante, o conteúdo econômico do fato gerador deve ser buscado em sua substância, examinando-se a *intentio facti* em contraposição à *intentio juris*.<sup>32</sup> As lições de Amílcar de Araújo Falcão enquadram-se nessa variante. Para o autor, “a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo”.<sup>33</sup> Entendeu Amílcar de Araújo Falcão que a interpretação econômica seria um meio para reprimir a evasão tributária como um caso particular de fraude à lei em Direito Tributário.<sup>34</sup>

A especificidade dos conceitos no Direito Tributário é a ideia central da segunda variante da interpretação econômica. O intérprete deveria abandonar as noções privatistas para aplicar somente institutos e conceitos que guardem coerência com o Direito Tributário.<sup>35</sup>

A busca pela identidade de efeitos econômicos é a marca da terceira variante conceitual da interpretação econômica. Para Johnson Barbosa Nogueira, corresponde à noção mais combatida do tema, pois defenderia a aplicação analógica da interpretação econômica.<sup>36</sup>

A quarta variante adota a concepção de que a interpretação econômica encontraria justificção para os casos nos quais o contribuinte estrutura seus negócios sob uma forma atípica ou abusiva com o único objetivo de obter uma vantagem fiscal que com a utilização do caminho jurídico correto não seria alcançada.<sup>37</sup>

Johnson Barbosa<sup>38</sup> identifica nas lições de um dos mais severos críticos da interpretação econômica, Alfredo Becker,<sup>39</sup> a referência ao conteúdo da quinta variante que corresponderia à equivalência da interpretação econômica com a tentativa de introduzir a teoria do abuso de direito no Direito Tributário.

A concepção de Heinrich Beisse para quem a interpretação econômica é uma forma de aplicação do método teleológico de investigação jurídica<sup>40</sup> resulta na sexta variante apontada por Johnson Barbosa Nogueira.<sup>41</sup>

A valoração dos fatos no momento de aplicação da lei seria o escopo da interpretação econômica para a sétima variante.<sup>42</sup>

A interpretação do fato (qualificação jurídica dos fatos) ao lado e/ou por oposição à interpretação da lei tributária seria o conteúdo da interpretação econômica segundo a oitava variante catalogada por Johnson Barbosa Nogueira.<sup>43</sup>

<sup>32</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 19.

<sup>33</sup> Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: RT, 1977, p. 49.

<sup>34</sup> Cf. FALCÃO, *op. cit.*, (nota 33), pp. 72-3.

<sup>35</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), pp. 19-20.

<sup>36</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 20.

<sup>37</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 21.

<sup>38</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 21.

<sup>39</sup> Cf. BECKER, *op. cit.*, (nota 22), p. 140.

<sup>40</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 36.

<sup>41</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 22.

<sup>42</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 22.

<sup>43</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 23.



Tomadas todas essas lições, não parece possível traçarmos os contornos que diferenciam o conteúdo das expressões “interpretação econômica”, “critério econômico”, “consideração econômica” e “ponto de vista econômico”. O que percebemos é que mesmo os doutrinadores mais respeitados no Direito Tributário parecem evitar a adoção da expressão “interpretação econômica”, não pelo conteúdo que entendem nela contido, mas como uma fuga do sentido pejorativo que o rótulo carrega. A par disso, no nosso atual estágio de compreensão do tema, adotamos tais expressões como sinônimas e com conteúdo que emerge da adoção da interpretação teleológica, na esteira das lições de Larenz. Tal conclusão encontra respaldo em nosso sistema constitucional tributário na medida em que, como muito bem apontou Fernando Aurélio Zilveti, o princípio da capacidade contributiva exige que observemos para todo o sistema tributário uma teleologia econômica,<sup>44</sup> pois os fatos geradores são, essencialmente, expressões de fatos econômicos.

#### 4. Interpretação Econômica e Interpretação Funcional

A interpretação funcional é de origem italiana, obra da famosa *scuola* de Pavia, liderada por Benvenuto Griziotti. A lição desse doutrinador italiano é no sentido de que o fenômeno financeiro deve ser investigado integralmente, tomando-se em conta os vários fatores que o compõem: o político, o econômico, o jurídico e o técnico. O autor destaca a importância de que se reveste a capacidade contributiva como causa jurídica, diretriz orientadora e justificadora das imposições fiscais. Seria injusta a tributação para a qual inexistente uma causa jurídica.<sup>45</sup> A interpretação funcional deveria estar sempre aderente ao fenômeno econômico-financeiro, que vem regulado pela lei, partindo do conceito de causa ligado ao princípio da capacidade contributiva, de modo a interpretar as leis segundo suas relações causais ou funcionais com a adequação da norma jurídica ao elemento econômico e político que seria o seu real conteúdo.<sup>46</sup>

Antonio Sampaio Dória<sup>47</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>48</sup> confirmam que as consequências práticas da interpretação funcional assemelham-se às da interpretação econômica. Essa identidade reflete até na associação ideológica - que não fazemos - entre interpretação funcional e o fascismo,<sup>49</sup> de modo similar ao que foi feito em relação à interpretação econômica e o nazismo.

#### 5. Interpretação Econômica e Análise Econômica do Direito (*Law and Economics*)

Embora a interpretação econômica e a análise econômica do Direito possam encontrar em alguma medida um ponto comum nas ideias de Rudolf Von Jhering, conforme podemos extrair do texto de Rachel Sztajn,<sup>50</sup> não parece adequada a pro-

<sup>44</sup> Cf. ZILVETI, *op. cit.*, (nota 18), p. 190.

<sup>45</sup> Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 93.

<sup>46</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 9.

<sup>47</sup> Cf. DÓRIA, *op. cit.*, (nota 45), p.

<sup>48</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 1), p. 30.

<sup>49</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 46-7.

<sup>50</sup> Cf. SZTAJN, Rachel. “Law and Economics”. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; e SZTAJN, Rachel. *Direito e Economia - Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, pp. 74-

posta, apresentada por Guiomar Estrella de Faria,<sup>51</sup> de equivalência de sentido entre as duas expressões. Uma das diferenças mais marcantes entre ambas é a constatação feita por Rachel Sztajn de que o que existe de comum entre os estudos de *Law and Economics* “é a percepção da importância de recorrer a alguma espécie de avaliação ou análise econômica na formulação de normas jurídicas visando a torná-las cada vez mais eficientes”. Esse foco de preocupação no momento de formulação das normas afasta a análise econômica do direito da interpretação econômica que, em qualquer das variantes apontadas por Johnson Barbosa Nogueira, não tem essa espécie de preocupações. O foco do que é chamado de interpretação econômica está na qualificação dos fatos e na aplicação/interpretação da norma, não na formulação desta.

Em outra vertente de análise da diferença entre interpretação econômica e análise econômica do Direito, Heleno Taveira Tôrres assinalou a impossibilidade de tomarmos interpretação econômica como sinônimo de análise econômica do Direito, pois esta última constitui-se em “um método voltado para uma análise de conceitos econômicos como: valor, rentabilidade, consumo, eficiência, satisfação de necessidades, escassez, em vista dos institutos jurídicos”, estando caracterizada pela aplicação de teorias econômicas e dos métodos econométricos para examinar a formação, a estrutura, processos e influências submetidos a uma regulação jurídica.<sup>52</sup>

## 6. A Interpretação Econômica é Jurídica?

Alguns autores elaboraram críticas à interpretação econômica com o argumento de que a interpretação no Direito há de ser jurídica e não econômica. No Brasil, Alfredo Augusto Becker sustentou que a interpretação econômica seria responsável pela demolição do que há de jurídico no Direito Tributário.<sup>53</sup> Tais argumentos surgem antes da obra de Larenz sobre metodologia jurídica na qual o critério teleológico-objetivo fornece o substrato teórico para o que vinha sendo chamado de interpretação econômica.

Quanto à separação entre o econômico e o jurídico não podemos esquecer da lição de Tobias Barreto anotada por Celso Lafer:<sup>54</sup> “nada há mais pernicioso às ciências do que mantê-las isoladas”. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres defende que “a interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre *sub specie juris*”. A definitiva ligação entre o fato econômico e o

83, pp. 77-8. Conferir no mesmo artigo e em ZYLBERSZTJAN, Décio; e SZTAJN, Rachel. “Análise Econômica do Direito e das Organizações”. In: ZYLBERSZTJAN, Décio; e SZTAJN, Rachel. *Direito e Economia - Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, pp. 1-15, considerações sobre a origem dos estudos de *Law and Economics* e sobre as críticas quanto ao problema metodológico que envolve a relação entre as duas disciplinas.

<sup>51</sup> Cf. FARIA, Guiomar T. Estrella Faria. *Interpretação Econômica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1994, pp. 11-15.

<sup>52</sup> Cf. TÔRRES, *op. cit.*, (nota 17), pp. 213-4. O autor fornece várias referências bibliográficas de doutrinadores que assumiriam a identidade entre interpretação econômica e análise econômica do Direito.

<sup>53</sup> Cf. BECKER, *op. cit.*, (nota 22), p. 131.

<sup>54</sup> Cf. LAFER, Celso. *A Reconstrução dos Direitos Humanos - um Diálogo com o Pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, p. 50.

raciocínio jurídico é confirmada na medida em que “para a formação dos conceitos tributários, os dados econômicos passam pelo filtro jurídico, como de resto, toda a realidade pré-jurídica que, embora já formada teleologicamente, necessita do crivo valorativo do Direito”.<sup>55</sup>

Heinrich Beisse reforça o caráter jurídico da interpretação econômica ou critério econômico ao afirmar que “a problemática específica do critério econômico resulta da antinomia entre a igualdade da tributação, a que este método serve, e o imperativo da segurança jurídica. O postulado da igualdade e, conseqüentemente, da conexão da tributação com a capacidade contributiva pertence essencialmente a toda tributação”.<sup>56</sup>

A lição de Ruy Barbosa Nogueira também estabelece a definitiva ligação entre o jurídico e o econômico no Direito Tributário ao afirmar que “embora as formas de expressão do Direito sejam instrumentos jurídicos, no caso das leis tributárias, o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação”.<sup>57</sup>

A aqueles que queiram ver nisso uma particularidade do Direito Tributário em relação ao Direito em geral, Wilhelm Hartz adverte que “conquanto o direito tributário, como parte do direito econômico, no sentido mais amplo da expressão, exija em especial medida a consideração do pensamento econômico, essa atenção aos efeitos econômicos, na interpretação das leis, não constitui, entretanto, nenhuma particularidade do direito tributário. A razão ordena a todo juiz que tome em consideração o significado econômico de uma interpretação de leis submetida a uma reflexão”.<sup>58</sup>

Eros Roberto Grau argumenta que não é possível opor a interpretação econômica à jurídica, pois aquela configuraria, um critério jurídico no sentido de que as leis tributárias devem ser interpretadas sob uma modalidade especial compatível com a sua natureza. O referido autor, já incorporando as ideias de Larenz, sustenta que na interpretação econômica o que se busca é a necessidade de interpretar a norma jurídico-tributária teleologicamente, considerando-se as específicas finalidades econômicas a que se reportam.<sup>59</sup> Dessas lições não se afastou José Maria Arruda de Andrade quando afirmou que “a concreção normativa que se vale de uma técnica baseada no critério econômico é tão jurídica (e tão contaminada por outros elementos, como os políticos e os volitivos) como qualquer outra aplicação”.<sup>60</sup>

## 7. Interpretação Teleológica e Interpretação Econômica

O entendimento de Wilhelm Hartz sobre interpretação reflete o pensamento associado à jurisprudência dos interesses. Para o autor, em todo o Direito, especial-

<sup>55</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 88-9.

<sup>56</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 38.

<sup>57</sup> Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: José Bushastsky, 1974, p. 43.

<sup>58</sup> Cf. HARTZ, *op. cit.*, (nota 21), p. 72.

<sup>59</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 76-7.

<sup>60</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 273.

mente no Direito Tributário, a interpretação busca a real vontade do legislador. Ao intérprete caberia a tarefa de interpretar segundo o espírito e a vontade do legislador e adotar a interpretação segundo o sentido, quando o sentido e a expressão literal da norma não se harmonizam.<sup>61</sup>

Se adotarmos uma visão do Direito mais próxima da jurisprudência dos valores, como de fato fazemos, não podemos afastar a interpretação econômica na sua feição de interpretação teleológica-objetiva.

Fernando Aurélio Zilveti partilha de tal posição conforme podemos extrair do trecho a seguir:

“A aplicação do direito tributário premia a integração entre sistemas, com constante revisão de valores. Abre espaço para aplicação do critério econômico de interpretação, nos limites da capacidade contributiva e do mínimo existencial. Tal integração aprimora os valores jurídicos positivados, bem como permite uma interpretação teleológica adequada aos princípios consagrados na Constituição. Caso a integração, especialmente no direito tributário, ressalte o conflito entre princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e o da legalidade, há de haver a ponderação entre os interesses tutelados e tais princípios.”<sup>62</sup>

Rudolf von Jhering, o precursor da interpretação teleológica, defendia que o Direito existe essencialmente para um fim e que representa a forma de garantia das condições de vida em sociedade, assegurada pelo poder coator do Estado.<sup>63</sup> A grande contribuição que Karl Larenz identifica na obra de Jhering é o reconhecimento de que toda proposição jurídica tem necessariamente de ser vista também na sua função social. Seria necessário, portanto, um pensamento teleológico.<sup>64</sup>

Essa necessidade é capturada pela lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que assinala que “o jurista contemporâneo preocupa-se, assim, com o direito que ele postula ser um todo coerente, relativamente preciso em suas determinações, orientado para uma ordem finalista, que protege a todos indistintamente”.<sup>65</sup>

Ao tratar do critério de interpretação teleológico-objetivo, Karl Larenz esclarece que com esse critério devemos considerar dois aspectos.

No primeiro, investigamos os dados do mundo dos fatos de modo a encontrar a realidade da “natureza das coisas” tomada pelo legislador de modo racional a propósito de qualquer regulação.<sup>66</sup> Seria similar à requalificação dos fatos apontada por Marco Aurélio Greco como cerne do debate sobre o planejamento tributário<sup>67</sup> e que deveria lidar com a pergunta sugerida por Larenz: “de se e em que medida as estruturas materiais do ‘domínio da norma’ são idênticas à denominada ‘natureza das coisas’”.<sup>68</sup> Observar que a proposta de Larenz não aponta para uma

<sup>61</sup> Cf. HARTZ, *op. cit.*, (nota 21), pp. 62-3.

<sup>62</sup> Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. “O ISS, a Lei Complementar nº 116/03 e a Interpretação Econômica”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 104. São Paulo: Dialética, mai./2004, pp. 34-46, p. 46.

<sup>63</sup> Cf. JHERING, Rudolf von. *El Fin en el Derecho*. Buenos Aires: Atalaya, 1946, p. 213.

<sup>64</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 62.

<sup>65</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 82.

<sup>66</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 471.

<sup>67</sup> Cf. GRECO, *op. cit.*, (nota 23), p. 149.

<sup>68</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 471.

interpretação dos fatos. Ricardo Lobo Torres chama nossa atenção para a constatação de que “é absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária. Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato. O fato concreto apenas é valorado de acordo com a lei, ou qualificado segundo as categorias jurídicas estabelecidas pela norma...”, sendo “objeto de uma ‘qualificação normativa’”.<sup>69</sup>

No segundo aspecto do critério teleológico-objetivo, tomamos em consideração os princípios éticos-jurídicos que estão antepostos a uma norma. Larenz indica que nesse ponto devemos dar importância decisiva à ideia de justiça na acepção de igualdade.<sup>70</sup> É o momento que abre espaço para a consideração da capacidade contributiva na atividade interpretativa do aplicador da lei, pois não podemos negar que pode ser enquadrada na categoria chamada por Larenz de “princípio ético-jurídico”. O resultado da interpretação após passar pelo critério teleológico-objetivo seria uma aplicação “materialmente adequada”<sup>71</sup> da norma com o afastamento de contradições valorativas.

A despeito disso, Heleno Taveira Tôrres tece críticas à interpretação teleológica no Direito Tributário por entender que poderia resultar no “desfalecimento de todas as garantias e direitos construídos ao longo do processo histórico das sociedades, por servir de agressão a direitos e liberdades fundamentais, na maioria dos casos, quando se trata de aplicar aquele primado à normas impositivas de tributos”. O autor vê no critério teleológico um critério puramente ideológico, apesar de em outro trecho assumir que “nenhuma interpretação normativa pode ser aliada de compromissos teleológicos e axiológicos no sistema jurídico”, pois em tal situação o resultado da interpretação perderia efetividade. Paradoxalmente, em seguida afirma: “a opção pela legalidade e pela tipicidade em matéria tributária corresponde a um ideário de orientação liberal que deve ser sempre praticado, em vista da garantia de certeza que as leis tributárias devem fomentar, em favor da segurança jurídica do sistema”.<sup>72</sup> Diante de tal paradoxo, é oportuno recordarmos o magistério de Fábio Nusdeo para quem “a ideologia é a matéria-prima da doutrina”. O autor adverte que “esta última [a doutrina], no fundo, vem a ser uma ideologia bem vestida pela roupagem do conhecimento”.<sup>73</sup> No enfrentamento do presente assunto, não olvidamos que tal advertência vale tanto para os defensores da interpretação econômica como para os críticos desta.

Luís Eduardo Schoueri trata da questão da ideologia e seus reflexos jurídicos ao afirmar que “no pensamento liberal, a liberdade era pressuposta, antecedendo o Direito; no texto constitucional de índole social, a liberdade é conferida, para uma finalidade. Essa liberdade para um fim do Estado está presente no Estado Social Democrático de Direito, opção constituinte brasileiro de 1988 na Constituição Econômica.”<sup>74</sup>

<sup>69</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 55), p. 119.

<sup>70</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), pp. 469-71.

<sup>71</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 471.

<sup>72</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 52), pp. 216-7.

<sup>73</sup> Cf. NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2000, p. 213.

<sup>74</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e Liberdade”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; e TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 431-471, p. 456.

Assim, parece-nos que a “liberdade para um fim” do Estado Social Democrático de Direito não pode prescindir de uma interpretação teleológica, pois esta justamente permitirá que a aplicação do Direito seja direcionada para a concretização dos valores constitucionais.

## 8. Interpretação Econômica e Normas Tributárias Indutoras

Apesar de as normas tributárias indutoras não serem identificadas por critérios teleológicos, mas a partir da função indutora que exercem,<sup>75</sup> não é possível afastar a interpretação econômica, na sua feição de critério teleológico-objetivo, do momento de aplicação de tais normas. A razão primeira para tanto é que na própria identificação da norma indutora voltamos nossa atenção para seus efeitos eficaciais<sup>76</sup> que só se manifestam no mundo dos fatos e não estão contidos na própria norma ou em seu contexto sistemático. Essa consideração do mundo dos fatos para identificação da função indutora exige que na sua aplicação voltemos a considerar a “natureza das coisas”, conforme o primeiro momento da interpretação teleológica-objetiva sugerida por Larenz.

O segundo momento da interpretação teleológica-objetiva - a tomada em consideração dos princípios ético-jurídicos - assume ainda mais importância na aplicação das normas tributárias indutoras na medida em que tais normas “se dobram aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica” e estes, juntamente com a capacidade contributiva, “servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e da solidariedade”.<sup>77</sup>

Essa compatibilidade já era esperada na medida em que as normas tributárias indutoras estão sujeitas ao regime jurídico próprio dos tributos,<sup>78</sup> o que, naturalmente, deve incluir os métodos de interpretação.

## 9. Pluralismo Metodológico no Contexto da Jurisprudência dos Valores

A utilização do critério teleológico no Direito Tributário não pode representar, no entanto, um consciente abandono dos princípios conceituais e construtivos de aplicação do Direito. Esse abandono sugerido por Heinrich Beisse<sup>79</sup> não nos parece ser o melhor caminho, pois não é adequado atribuir à interpretação econômica, representativa do critério de interpretação teleológico-objetivo, exclusividade no processo interpretativo. Nesse sentido, Tipke e Lang afirmam que “nem um flutuante ‘ponto de vista econômico’ nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos”.<sup>80</sup>

Johnson Barbosa Nogueira concluiu sua obra sobre interpretação econômica com um alerta que pondera a utilidade da interpretação econômica na aplicação

<sup>75</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30.

<sup>76</sup> Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, (nota 75), p. 40.

<sup>77</sup> Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, (nota 75), pp. 356-7.

<sup>78</sup> Cf. SCHOUERI, *op. cit.*, (nota 75), p. 320.

<sup>79</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 7.

<sup>80</sup> Cf. TIPKE; e LANG, *op. cit.*, (nota 19), p. 323.

do Direito com as suas possíveis consequências indesejadas. Para o autor baiano, “a valoração que o método da interpretação econômica autoriza ao intérprete (...) será sempre um veio aberto à investigação do jurista e uma luz que indica o caminho de uma Ciência Jurídica afeita à realidade valorativa do direito, mas liberta do idealismo jusnaturalista e dos voluntarismos arbitrários”.<sup>81</sup>

A reflexão decorrente desse alerta reforça nossa disposição em concordar com Ricardo Lobo Torres no sentido de que não é apropriado para o Direito Tributário, ou para qualquer outro ramo do Direito, a utilização de um único método de interpretação. O pluralismo metodológico, proposto pelo autor carioca inspirado nas lições de Larenz, é a opção que adotamos de modo que os métodos são aplicados de acordo com o caso, e com os valores que o caso requer. Assim, ora se recorre com maior ênfase ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, uma vez que não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam.<sup>82</sup> Embora não estejamos prontos para assumir que pode existir algum método mais recomendável para normas de determinados tributos - como sugeriu Heirinch Beisse ser a interpretação econômica para o imposto sobre a renda,<sup>83</sup> ou a interpretação sistemática para os impostos sobre a propriedade na lição de Ricardo Lobo Torres -, não temos dúvida quanto à impossibilidade de uma rígida hierarquização de métodos.<sup>84</sup> O autor ensina que “o pluralismo metodológico, com a interação entre Direito Tributário e Civil e com as restrições à ilicitude da elisão, procura alcançar o equilíbrio entre os princípios constitucionais derivados assim da idéia de justiça que da idéia de segurança jurídica e de utilidade e o pleno respeito aos direitos fundamentais”.<sup>85</sup> Nessa linha, José Maria Arruda de Andrade vê na adoção do pluralismo metodológico uma caminho mais eficaz para o amadurecimento da ideia de controle de elisões tributárias lícitas do que a polarização em torno de uma interpretação subsuntiva e literal ou de um positivismo sociológico.<sup>86</sup>

A tentativa de hierarquizar os métodos de interpretação levada a efeito nos arts. 109 e 110 do CTN não logrou êxito. Os debates doutrinários sobre estes dispositivos tomaram rumos bastante diversos, de modo que alguns viram nos arts. 109 e 110 do CTN a autorização para a utilização da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, como o fez Eros Roberto Grau,<sup>87</sup> enquanto outros entenderam que os mesmos artigos cercearam seu uso.<sup>88</sup> Ricardo Lobo Torres não vê em tais artigos qualquer contribuição para a interpretação no Direito Tributário,

<sup>81</sup> Cf. NOGUEIRA, *op. cit.*, (nota 31), p. 130.

<sup>82</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 55), pp. 82-3.

<sup>83</sup> Cf. BEISSE, *op. cit.*, (nota 11), p. 33.

<sup>84</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 55), pp. 82-3.

<sup>85</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 55), p. 91.

<sup>86</sup> Cf. ANDRADE, *op. cit.*, (nota 60), pp. 272-3.

<sup>87</sup> Cf. GRAU, *op. cit.*, (nota 59), p. 75. Eros Roberto Grau, que nessa obra revelou-se defensor da interpretação econômica, em texto posterior demonstra ter mudado seu posicionamento sobre o assunto, chegando a afirmar que esta seria juridicamente insustentável. Ver GRAU, Eros Roberto. “A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário”. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 123-131, p. 130.

<sup>88</sup> Cf. NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. “A Consideração Econômica no Direito Tributário”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 351-84, p. 383.

uma vez que são ambíguos e contraditórios, pois não fazem uma opção clara entre o método sistemático ou o método teleológico.<sup>89</sup>

Karl Larenz mostra o caminho para o pluralismo metodológico.

A interpretação deve ser conforme a constituição, partindo-se de seu sentido literal. Este é o ponto de partida que determina o limite da interpretação na medida em que delimita o sentido possível do texto normativo. Destaco que nesse ponto a proposta de Larenz conflita com o que defendeu Hartz<sup>90</sup> em relação ao critério econômico quando este admitiu que em certas circunstâncias uma lei poderia ser interpretada contra a sua expressão literal. O pluralismo metodológico, partindo do sentido possível da norma, não permite a escolha de significado que contrarie o sentido literal da norma. Ocorre que, geralmente, não existe apenas um sentido literal possível, o que nos leva a concluir que a escolha entre as diversas opções de significado que o sentido literal propiciará dependerá de outros critérios. A partir daí, considera-se o contexto significativo da lei para estabelecer uma coerência sistemática. Ainda assim, geralmente, restará margem para diversas interpretações. A intenção reguladora do legislador deve, então, ser considerada. Mesmo depois de percorrido esse caminho, o intérprete pode estar diante de uma contradição de valoração. Para evitá-la, recorrerá ao critério teleológico-objetivo por meio do qual são levados em conta as estruturas materiais do âmbito da norma e os princípios jurídicos imanentes ao ordenamento jurídico.<sup>91</sup> Esse pluralismo metodológico de Larenz não resulta num caminho linear no processo de interpretação, mas num “ir e vir de perspectiva”, numa relação próxima entre previsão da norma e situação fática.<sup>92</sup> Larenz não defende uma hierarquização de critérios de interpretação, pois entende que em determinado caso o intérprete pode considerar algum determinante, devendo fundamentar suas razões para tanto.<sup>93</sup>

Luciano Amaro sintetizou bem as lições de Larenz no trecho a seguir:

“o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpra-lhe, porém, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica)”.<sup>94</sup>

O critério teleológico associado ao pluralismo metodológico proposto por Larenz consegue a aprovação de Alberto Xavier, autor reconhecido pela defesa da legalidade estrita e tipicidade fechada na linha da jurisprudência dos conceitos, no trecho que vale a reprodução em destaque:

“A ponderação dos aspectos econômicos dos institutos e atos jurídicos não tem em si mesma nada de condenável, enquanto elemento da interpreta-

<sup>89</sup> Cf. TORRES, *op. cit.*, (nota 55), p. 188.

<sup>90</sup> Cf. HARTZ, *op. cit.*, (nota 21), pp. 42-3.

<sup>91</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), pp. 484-7.

<sup>92</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 287.

<sup>93</sup> Cf. LARENZ, *op. cit.*, (nota 2), p. 489.

<sup>94</sup> Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 204.



ção teleológica, que o intérprete poderá utilizar a par dos elementos literal, sistemático, racional e histórico da hermenêutica.”<sup>95</sup>

Essa posição de Alberto Xavier talvez possa ser explicada pelo fato de a proposta de Larenz tomar elementos de duas das correntes metodológicas já relatadas, jurisprudência dos conceitos (critério literal e sistemático), jurisprudência dos interesses (critério da intenção do legislador, estática ou histórica-evolutiva), para, ao inserir o critério teleológico-objetivo no processo de interpretação, permitir que um adequado concerto de valores seja construído, revelando-se como a opção mais adequada para a jurisprudência da valoração.

### Conclusões

A interpretação econômica teve origem na Alemanha por meio da influência de Enno Becker na formulação do Código Tributário alemão de 1919. Foi uma reação à interpretação conceitualista que dominava os tribunais alemães até então e tem sua gênese associada à jurisprudência dos interesses. Seguiu sendo aplicada até que sofreu uma crise entre 1955 e 1965. Com a disseminação das ideias de Karl Larenz sobre a interpretação teleológica, voltou a ser aplicada.

A origem anterior ao regime nacional socialista hitleriano e a continuidade da aplicação da interpretação econômica na Alemanha após a segunda guerra até 1977 não autorizam a associação das ideias lançadas por Enno Becker com o nazismo.

A metodologia jurídica de Karl Larenz forneceu o substrato teórico para a interpretação econômica entendida a partir daí como interpretação teleológica-objetiva. Com tal conteúdo, são sinônimas as expressões “interpretação econômica”, “critério econômico”, “consideração econômica” e “ponto de vista econômico”.

O caráter jurídico da denominada interpretação econômica fica em destaque com a doutrina de Larenz sobre o critério teleológico-objetivo e com a compreensão de que tal critério de interpretação está envolvido com o conflito entre igualdade e segurança jurídica. Tal critério deve ser visto em dois aspectos, sendo o primeiro correspondente à requalificação dos fatos para verificarmos se as estruturas materiais correspondem à natureza dos negócios jurídicos. No segundo aspecto do critério teleológico-objetivo, encontramos o momento para a consideração da capacidade contributiva na atividade interpretativa do aplicador da lei.

O ponto em comum entre as várias linhas de pesquisa da análise econômica do Direito é a percepção da importância de recorrer a alguma espécie de avaliação ou análise econômica na formulação de normas jurídicas visando a torná-las cada vez mais eficientes. Essa constatação, especialmente, afasta a possibilidade de assumirmos a identidade de sentido da análise econômica do Direito com a interpretação econômica do Direito.

O pluralismo metodológico, que toma elementos da jurisprudência dos conceitos e dos interesses, acrescentando o critério teleológico-objetivo, é a melhor opção para o concerto de valores a que se propõe o jurista inspirado na jurisprudência dos valores.

<sup>95</sup> Cf. XAVIER, *op. cit.*, (nota 49), p. 41.