

A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA E A ANALOGIA

FRANCISCO DE SOUZA MATOS

SUMÁRIO: *Introdução — Interpretação da lei — Interpretação no direito tributário — O direito tributário é direito comum — Aplicação analógica — Conclusões.*

I

Não se pode negar que êste é um dos importantes problemas do Direito Tributário e, no entanto, um dos mais controvertidos. E' que o terreno, dada a complexidade de problemas que encerra, é fértil para discussões.

Se descerrarmos a cortina dêsse cenário, veremos quanta luta êle encerra: sem falar naquela travada pela própria autonomia do Direito Tributário, hoje relegada para a História, ainda podemos ver a da escola tradicional, velha e trôpega, sem fôrças quase para sustentar o seu rôto estandarte da "voluntas legislatoris", desaparecendo trás às volumosas e jovens hostes da escola teleológica-evolutiva, que empunham a sua vitoriosa bandeira da "voluntas legis". Mas, mesmo entre êstes últimos, não reina muita harmonia, por isso que são vários os critérios ou processos adotados para se buscar a vontade da lei tributária: não raras vêzes, terçam armas para disputar entre si um palmo de terreno conquistado em comum.

E nessa arena formidável, onde se defrontam lutadores da envergadura de um Vanoni, de um Trotabas e de um Maximiliano, seria mesmo ousadia de nossa parte lançarmo-nos a ela com tão fracas armas e com tão minguadas fôrças. Mas, não é com tal propósito que aí penetramos, pois adinharíamos o nosso insucesso. Pretendemos, apenas, proceder ao que poderíamos chamar de operações de reconhecimento, e tentar trazer para êste trabalho algumas informações e conclusões a que chegamos, depois de percorrer setores onde a peleja continua.

II

Costumam falar em interpretação, como sinônimo de preenchimento de lacunas da lei, decorrentes da imprevisão do legislador.

Realmente, a lei, como tôda obra humana, é imperfeita. Até aí, portanto, nada mais certo; mas, a interpretação não tem como objeto

tarefa tão reduzida; interpretar é muito mais que isso, é muito mais do que preencher aquilo a que chamam de “vácuo jurídico”.

Melhor do que nós, dirá C. Maximiliano:

“O intérprete é o renovador inteligente e cauto, o sociólogo do direito. O seu trabalho rejuvenesce e fecunda a fórmula prematuramente decrépita, e atua como elemento integrador e complementar da própria lei escrita. Esta é a estática, e a função interpretativa, a dinâmica” (Hermenêutica e Aplicação do Direito”, pág. 26).

Daí, dizemos que interpretar é fazer funcionar na prática a lei, que é estática, imobilizada na sua codificação. E, por isso, a interpretação surge sempre, claro ou obscuro seja o texto legal: sem ela o direito não atua. Ela é consequência menos das possíveis lacunas do que da generalidade da lei, pois, como ensina Clóvis Bevilacqua, citando Portalis, as leis “devem estabelecer as máximas gerais, os princípios fecundos em consequências, para que o aplicador, diante das exigências dos fatos, possa deduzir, dessa generalidade, os preceitos particulares que se acomodem às circunstâncias” (“Teoria Geral do Direito”, pág. 56).

O conceito de interpretação evoluiu muito. Desde o apêgo à letra da lei, nos primórdios de sua codificação, apêgo êsse denunciador de falta de madureza e de desenvolvimento intelectual, até o conceito moderno ou teleológico. Foi mais longe, mesmo, o problema da interpretação, chegando aos exageros da escola da livre indagação, ou do direito livre, no fim do século XIX.

O apêgo ao texto legal, o fetichismo da lei, foi o apanágio da escola tradicionalista, para a qual a lei basta a si mesma. Limitando-se à interpretação gramatical, quando o texto é claro, ou quando muito à busca da intenção do legislador, quando vê lacunas ou obscuridade na lei, essa escola primou por um fanatismo gramatical, que lançou raízes profundas que chegam até nossos dias. Ainda vemos partidários “encapuçados” dessa escola, os quais, embora não se digam propriamente tradicionalistas, escravizam-se à letra da lei, procurando justificar-se ora no caráter especial, ora no excepcional da forma jurídica interpretada.

Já quanto à escola da livre indagação ou da livre manifestação científica, não merece maiores detalhes, pois que apenas ensaiou os primeiros vãos, sem qualquer sucesso. Os seus exageros, para a época talvez, pretendendo a abolição de todos os métodos de interpretação, e concedendo ao juiz faculdade de criar sempre a norma aplicável, foram-lhe fatais. O conceito moderno e aceito é o da interpretação teleológica, segundo o qual interpretar não é simplesmente preencher lacunas da lei: é muito mais; é vivificar o texto legal, adaptando-o à realidade social, e fazê-lo atuar no sentido de cumprir a sua finalidade.

O brocardo “*in claris cessat interpretatio*” — não encontra mais guarida nos espíritos atualizados, porque interpretam-se mesmo as leis mais claras e perfeitas. Aliás, o critério da clareza ou obscuridade não serviria jamais de ponto de partida. Como diz Coviello,

clareza é coisa muito relativa ou subjetiva: o que é claro para uns não o é para outros. Hoje não se lê mais por aquela velha cartilha de Paula Batista, segundo a qual “Interpretação é a exposição do verdadeiro sentido de uma lei obscura por defeitos de sua redação, ou duvidosa com relação aos fatos ocorrentes ou silenciosa. Por conseguinte, não tem lugar sempre que a lei, em relação aos fatos sujeitos ao seu domínio, é clara e precisa”. “Interpretatio cessat in claris” (citado por Maximiliano, obra citada, pág. 53).

Entre nós o sistema da interpretação teleológica é o consagrado, não só pela doutrina, como, também, pelo próprio direito positivo. Assim, é que o art. 5.º da nova Lei de Introdução (decreto-lei n. 4.657, de 4-9-42), dispõe:

“Art. 5.º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

E’ bem a consagração do método de Ihering, o método teleológico, dominante em tôdas as legislações modernas.

III

Atendendo, portanto, a que os diversos ramos do direito, embora tenham um objetivo final único — o bem comum, apresentam, no entanto, fins ou objetivos específicos, em razão de sua natureza particular, forçoso é reconhecer que o problema da interpretação não pode receber uma solução unitária, única. Enquanto o direito privado tem como fim imediato a proteção da vontade individual das partes, regulando-lhes as atividades, o direito tributário, que é público, visa a obtenção dos meios patrimoniais necessários à realização dos fins do Estado. Para isso, portanto, busca nos institutos do direito privado o conteúdo econômico, relegando para um plano secundário, a sua validade jurídica. Se os fins sociais são distintos, distintos devem ser os resultados a que pode chegar o intérprete e aplicador da lei.

Entretanto, isso não quer dizer que à lei tributária, por ter um fim (imediato) específico, seja reservado um método ou métodos especiais de interpretação. Nada mais errado, chegar-se a tal conclusão. Como bem afirma Antonio José Brandão, “... a lei tributária, só de per si e atendendo à sua natureza, não exige uma interpretação especial, nem especiais princípios e regras de hermenêutica: interpreta-se, muito naturalmente, como as outras leis, procurando, com a ajuda dos meios técnicos comuns e embora sem perder de vista as relações que disciplina, pensar até às últimas conseqüências lógicas o pensamento normativo do Estado, expresso pelos seus preceitos” (“Interpretação das Leis Fiscais”, in “Revista do Serviço Público”, 1943, vol. I, n. 3, pág. 116).

IV

A aplicação ao Direito Tributário dos métodos gerais de interpretação tem sido combatida por muitos: é que os que assim procedem vêem nessa disciplina, ora um direito especial, ora um direito

excepcional. Sendo, como é, dizem, um direito excepcional, limitativo dos direitos individuais, deve estar sujeito a uma interpretação literal, estrita para que seja mantido em sua plenitude o princípio “nullus census sine lege”. Já se vê que tal conceito, antiquado e inaceitável, é produto de um momento histórico, de uma época em que o liberalismo nascente se esforçava por fechar os últimos respiradouros do absolutismo; hoje, não tem significação, por isso que ninguém afirmará, por certo, que a lei do impôsto é “lei odiosa” e que o Direito Tributário é limitador de direitos.

A tributação, como escreve Giuliani Fonrouge (“Anteprojeto de Código Fiscal”, pág. 369) já não é mais uma restrição à propriedade ou às liberdades individuais, mas a efetivação de um dever social, por corresponder ao meio natural de garantir-se a subsistência do Estado.

Também, não podemos estar com aquêles que vêem no Direito Tributário um direito especial, uma vez que regulando as relações entre o contribuinte e o fisco não tem nada de especial; suas disposições aplicam-se a todos os cidadãos, sem distinção de classe; é direito comum, e por isso, sujeito às mesmas regras comuns de interpretação.

O Direito Tributário, ramo do Direito Público, que é, está subordinado ao sistema geral do direito, inspirando-se nos mesmos motivos sociais e econômicos dêsse sistema. O direito excepcional, segundo Vanoni (“Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie”, pág. 144), seria a norma que, por motivos especiais, desvia dos princípios gerais aceitos no sistema positivo do direito.

Entretanto, o Direito Tributário, embora possua conceitos e categorias especiais, nem por isso deixa de basear-se e inspirar-se nas mesmas razões do direito comum e não se desvia jamais dos princípios gerais dêste. Já dissemos que fim especial e particular (imediatamente) todos os ramos do direito o têm, mas o fim mediato, o objetivo final, é comum a todos os ramos do direito. Daí, a chamarmos o Direito Tributário excepcional, excepcional deveríamos chamar, também, cada um dos demais.

Antônio José Brandão, na excelente monografia já citada, declara:

“Decerto, o direito tributário possui categorias conceituais privativas que, de algum modo, lhe dão fisionomia própria. Mas, daqui não lhe provém caráter excepcional. Como é sabido, todos os ramos do direito têm os seus conceitos privativos, que resultam da organização histórica dos seus respectivos institutos” (obra citada, página 121).

E, mais adiante, afirma:

“O direito tributário é, pois, direito comum”.

Não devemos esquecer também as lições do grande Vanoni:

“Contro l'affermazione della norma tributaria come norma del diritto commune non vale oppore che la norma d'imposizione rappresenta l'eccezione rispetto al precetto generale accolto nel diritto vigente. il quale proclama l'inviolabilità della proprietà privata. Basta

infatti ricordari che il tributo nella sua essenza giuridica non è che una obbligazione personale di concorrere al mantenimento dello Stato, per vedere come esso non rappresenti una eccezione rispetto al precetto che tutela la proprietà privata, allo stesso modo che non costituisce un'eccezione a qual principio generale la norma che garantisce altre obbligazioni patrimoniali" (obra citada, pág. 146).

Também Trotabas, eminente jurista francês, já dissera, com autoridade de mestre, a respeito da lei tributária:

"Essa lei nada mais tem de particular, de excepcional, de atentatória à liberdade humana. É, como todas as leis que regulam as relações do poder administrativo com os indivíduos, lei normal, geral e, portanto, submetida às mesmas regras de interpretação que as outras leis" ("Interpretação das Leis Fiscais", in "Revista de Direito Administrativo, vol. I, fasc. I, 1945).

Fixado, assim, o princípio de que o Direito Tributário é direito comum, e, portanto, sujeito aos mesmos métodos interpretativos dos outros ramos do direito, fácil é concluir que as regras de interpretação desse ramo do direito devem ser procuradas na fonte comum: na Lei de Introdução ao Código Civil.

Que a Lei de Introdução ao Código Civil, embora anexa a êste Código, não faz parte do mesmo, é matéria pacífica: não só no Brasil, como no estrangeiro, todos os comentadores ou tratadistas são unânimes em afirmá-lo. Nela se incluem normas, quer de direito privado, quer de direito público. Carvalho Santos, por exemplo, não hesita em afirmar que:

"Da natureza da lei de Introdução, resulta que as regras contidas nesta lei não são peculiares ao Código Civil, applicando-se, antes, a todas as leis, quaisquer que sejam, como às penais, às comerciais, às fiscais, às processuais, etc." ("Código Civil Brasileiro Interpretado", vol. I, pág. 12).

Do mesmo modo ensinam Espínola e Espínola Filho, Clóvis Bevilacqua, C. Maximiliano, Serpa Lopes e outros mais.

Portanto, servindo, como servem, as normas da "Lei de Introdução ao Código Civil" como preceitos reguladores do Direito Tributário, é por ela que o intérprete e aplicador deve obrigatoriamente se guiar, atendendo sempre "aos fins sociais a que ela (lei fiscal) se dirige e às exigências do bem comum" (art. 5) e, nos casos de omissão, decidindo "de acôrdo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito" (art. 4).

V

Dos "fins sociais" a que a lei tributária se destina, já falamos suficientemente linhas atrás. São êsses os fins imediatos (obtenção de recursos financeiros) por isso que os fins mediatos compreendem-se no próprio "bem comum": a realização dos fins do Estado.

Quanto a essa parte, parece-nos que poucos são os que discordam. Celêuma, por vêzes apaixonada, há, no campo do Direito Tributário,

quando se trata de invocar o art. 4.º da Lei de Introdução, que manda aplicar a analogia. Aí a batalha é cerrada. Mas, compreende-se: intérpretes, ainda escravizados a velhos preconceitos, esforçam-se tenazmente por entender a lei tributária no sentido estrito, literal e, no dizer espirituoso de Antônio José Brandão (ob. cit., pág. 129), fugindo da analogia como o diabo foge da cruz.

A nosso ver, é um preconceito sem fundamento científico. Se a lei tributária é lacunosa, como tôdas as outras podem ser, necessário é que preenchamos tais lacunas, servindo-nos dos meios que a lei geral (Lei de Introdução) nos fornece.

Mas, os protestos levantam-se sob o fundamento de que applicando-se a analogia seria estender a norma tributária a casos nela não previstos, com grande perigo para a garantia concedida pelo art. 141, § 34, da Constituição Federal, que dispõe:

“§ 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça: nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra”.

Parece-nos que o que há, na verdade, é falta de uniformidade na conceituação da analogia. Há, mesmo, os que, condenando a sua aplicação no Direito Tributário, aí a aplicam, embora com outra denominação. Para chegarmos, entretanto, a uma conclusão, necessário é que tomemos posição definida, e fixemos claramente o conceito de analogia.

O que é, afinal, a analogia?

Analogia é a inferência que nos leva do particular para o particular; é, por assim dizer, uma indução incompleta, pois que indução não é mais do que a passagem do particular para o geral, através da experiência. E' o processo mental que dá solução para um caso particular, relacionando-o com outro caso conhecido. Na ciência jurídica, diremos que é a aplicação da norma jurídica a um caso não previsto expressamente, mas que nela se compreende por causa da afinidade existente entre aquêle caso e o previsto expressamente. Escapou à letra, mas não ao espírito da lei.

Esse conceito é importante, para que nos convençamos, uma vez por tôdas, de que a analogia nem sempre cria uma nova norma, nem sempre cria direito novo, e, portanto, no terreno do direito tributário, por exemplo, não acarretará infalivelmente a tributação de situações que a lei não quis tributar. Não se pode, portanto, afirmar, como regra, que a aplicação da analogia constitui desrespeito ao art. 141, § 34, da Constituição Federal.

O que se torna indispensável é que, como salienta Pugliese, (*Instituciones de Derecho Financiero*”, pág. 124), o intérprete use da maior discreção e prudência ao servir-se do procedimento analógico, e esteja certo de estar aplicando um princípio de direito já contido na lei.

Há autores mais radicalistas que afirmam categòricamente que a analogia jamais cria uma nova norma. Entre êstes, está Vanoni (obra citada, pág. 273), que declara:

“Principio fondamentale in materia di analogia si è che attraverso l'applicazione analogica non si crea nuovo diritto.

.....
“Il corretto uso dell'interpretazione analogica porta alla scoperta di una proposizione giuridica latente, di una norma posta dal legislatore non in modo diretto, bensì indirettamente attraverso l'applicazione di essa alla regolamentazione di ipotesi particolari o di un grupo di ipotesi”.

Para nós, que tomamos posição eclética, a analogia no direito tributário pode ou não tributar situações não compreendidas na lei; em outras palavras, a aplicação analógica pode ou não ferir o preceito constitucional da legalidade do tributo, e por isso, pode ou não ser aplicada pelo intérprete e aplicador da lei fiscal. Se se trata de “analogia por fôrça de compreensão”, ou seja, se é a aplicação da norma positiva a um caso já compreendido no seu espírito, e aí latente, embora não previsto expressamente, nada mais legítimo, por isso que é da vontade da lei tributar aquêle caso ou aquela situação. Se não a estende a êsse caso, arrisca-se a comprometer os “fins sociais a que ela se dirige”. Ao contrário, se se estende a norma positiva a situações nela não previstas, não compreendidas no seu espírito (analogia por extensão), embora tenha com a situação prevista pontos de contato ou afinidades nesse caso, sim, pode-se dizer que há criação de norma nova e diferente, com flagrante desrespeito ao § 34 do art. 141 da Constituição Federal.

São inúmeros os exemplos em nossa legislação em que a letra da lei nem sempre apresenta ou reflete tudo que se contém no seu espírito. Podemos dizer que, nesse caso, a letra é falha, é lacunosa, e para completá-la socorre-se da analogia, restringida esta, no Direito Tributário, por fôrça de compreensão.

Vejamos, por exemplo, o art. 111, Tabela, da atual Lei do Sêlo (decreto-lei n. 4.655, de 3-9-42), que tributa os recursos para os Conselhos de Contribuintes, com a taxa de 1%, em sêlo, calculado êste sôbre a importância exigida pelo fisco, deduzida do que o contribuinte pagou ou se propôs a pagar, sendo o mínimo Cr\$ 10,00 e o máximo Cr\$ 200,00. O referido art. dispõe:

“Art. 111. Taxa de recurso para os Conselhos de Contribuintes 1%”.

Realmente, se nos apegássemos ao texto, às palavras da lei, se quiséssemos seguir a orientação tradicionalista da interpretação estrita, excluiríamos da expressão “Conselhos de Contribuintes” o Conselho Superior de Tarifas. No entanto, nada nos autoriza a tal, pois que está compreendido naquele dispositivo, está latente no seu espírito a tributação dos recursos para o Conselho Superior de Tarifas. E é por meio da interpretação analógica (por compreensão) que colocamos sob o império do referido artigo os recursos a êste último Conselho.

Não é outra a orientação do Ministério da Fazenda que, em recente decisão (despacho publicado no D.O.U., Sec. I, de 1-7-47), apro-

vou o parecer da Diretoria Geral da Fazenda Nacional, a qual, reconhecendo que a lei tributária não é excepcional, nem está, por isso, sujeita a interpretação estrita, mas à mesma admitida para as demais leis, conclui:

“Não se pretende criar, por analogia, uma norma completamente nova para a exigibilidade do tributo, mas é que se torna preciso tirar da expressão o verdadeiro sentido que êle significa, “la ratio que inspiró la norma que se quiere extender analógicamente” (Mario Pugliese, “Inst. de Der. Fin.”, pág. 124, 1939, México).

.....
“A Diretoria Geral entende, ante o exposto, que se aplica ao C. S. de Tarifa, o disposto no art. 111 — nota 1.^a da Tab. do Decr.-lei 4.655, de 1942”.

Em outras palavras, a nosso ver: não se pretende abranger, por semelhança ou analogia, no art. 111, situações não previstas, situações novas que a lei não quis tributar, o que seria aplicação de analogia por extensão; mas, é necessário que reconheça atingidas pela norma situações que, embora não se identifiquem com sua letra, compreendem-se no seu espírito, na “ratio legis”: é a analogia por força de compreensão, compatível e autorizada pelo nosso sistema tributário constitucional.

Não só a jurisprudência administrativa segue tal orientação; também a judiciária. E, assim, a doutrina mais moderna. Bento de Faria, mesmo, em “Aplicação e Retroatividade da lei”, pág. 62, depois de reconhecer que as leis tributárias devem estar sujeitas às mesmas regras de interpretação aplicáveis aos outros ramos do direito, escreve:

“O dever da contribuição para as necessidades do Estado, embora exija uma norma legal que o faça surgir, entretanto não repugna a conceituação modernamente sustentada — a analogia, para torná-lo extensivo às posições iguais, que lógica e justamente devem ficar sujeitas aos tributos iguais”.

Portanto, se distinguirmos bem as duas espécies de analogia, não há a errar: no Direito Tributário, aplica-se a analogia por força de compreensão, e, não se aplica a analogia por extensão, que contraria o ordenamento constitucional tributário.

Entretanto, reconhecemos que também aqui o terreno não é pacífico. Levantam, logo, as vozes contra a natureza analógica do primeiro processo. O que chamam de analogia por compreensão, proclamam, não é analogia, mas simples interpretação extensiva. Dêsse modo, entendem Espínola e Espínola Filho (“Lei de Introdução ao Código Civil Comentado”, pág. 287).

Também, Paula Batista (“Teoria e Prática”, pág. 235), dissera que é comum confundirem-se a interpretação por força de compreensão com a analogia, quando, embora extensivas ambas, uma difere da outra em certos sentidos.

E Ferrara acentua que:

“A analogia distingue-se da interpretação extensiva. De fato, uma aplica-se quando um caso não é contemplado por uma disposição de lei, enquanto a outra pressupõe que o caso já compreendido na regulamentação jurídica, entrando no sentido duma disposição, se bem que fuja à sua letra” (“Interpretação e Aplicação das Leis”, 1940, pág. 65).

Portanto, todos são unânimes em afirmar a aplicabilidade no Direito Tributário do processo interpretativo pelo qual se colocam sob o império de uma norma legal situações que estão compreendidas no seu espírito, embora não estejam em suas palavras. A divergência parece-nos estar na simples conceituação de tal processo como analogia ou como interpretação extensiva estranha à analogia. Optamos pela primeira alternativa, entendendo que se trata, realmente de analogia, analogia aliás por força de compreensão, bem diversa da analogia por extensão. E assim entendemos, porque aquela tem todos os requisitos da analogia, tomada esta no sentido moderno.

A nosso ver tal distinção justifica-se pelo conceito tradicional da analogia, que era considerada menos como processo interpretativo do que um processo criador de norma jurídica. Geny, por exemplo, referindo-se à analogia, afirma que ela visa criar uma regra nova e distinta. Quer dizer, portanto, que para êle, como para os que lhe seguem, não havendo criação de nova norma, não há analogia; daí, no processo mental pelo qual se coloca sob o império da norma legal uma situação compreendida no seu espírito (“ratio legis”), embora não declarada em suas palavras (para nós analogia por força de compreensão), para êles tradicionalistas não há analogia.

Mas, se verificarmos, como dissemos, que essa distinção absoluta entre analogia (por força de compreensão) e interpretação lógica extensiva é feita, geralmente, pelos mesmos que consideram a interpretação da lei como a busca à vontade do legislador, não nos impressionaremos, por certo, com tal distinção. São êles nomes respeitáveis, mas cujas idéias sobre interpretação foram de muito superadas: Ravá, Geny, Coviello, Paula Batista, todos com os olhos voltados exclusivamente para a intenção do legislador.

No entanto, demos a palavra a um Vanoni, espírito evoluído, e êle nos dirá, a respeito da analogia e da interpretação extensiva:

“Le due attività sono tanto vicine, — che già il Windscheid notava, come, nonostante la diversità concettua; le che passa tra di esse, sia spesso impossibile distinguere praticamente l'interpretazione estensiva dall'applicazione analógica” (ob. cit., pág. 273).

Também Pugliese (ob. cit., pág. 124), demonstrando a aplicabilidade da analogia no Direito Tributário, embora recomende certa prudência ao aplicador para não criar nova norma jurídica (para nós, para que não chegue à analogia por extensão), Pugliese, dizíamos, chega a mesma conclusão de Vanoni, afirmando que a interpretação extensiva está tão próxima da analogia, que chega a confundir-se com a mesma.

Como salienta Alipio Silveira (“Repertório Enciclopédico do Dir. Brasileiro”, vol. 3, pág. 233), também o Prof. Norberto Dobbio identifica a analogia com a interpretação lógico-extensiva, e, entre nós, o Ministro Orozimbo Nonato tangencia êste aspecto da questão, ao afirmar que a interpretação por fôrça de compreensão é antes um processo de integração. (“D. da Justiça” de 15-2-1944, pág. 961, 2.^a coluna, “in fine”).

Afinal, o que se não pode negar é que, como dissemos, o intérprete e aplicador da lei fiscal deve colocar, sob o império da mesma, situações que, embora não se identifiquem com as palavras, com a letra da lei, estão compreendidas no seu espírito. Não vai nisso nenhum desrespeito ao art. 141, § 34, da Constituição Federal. E’ a isso que, embora reconhecendo a falta de uniformidade de pontos de vista, chamamos interpretação analógica ou aplicação da analogia por fôrça de compreensão, processo que, longe de constituir inobservância de preceito legal positivo, é autorizado pelo artigo 4.^o da Lei de Introdução ao Código Civil.

VI

A nosso ver, portanto, o Direito Tributário é direito comum e, como tal, sujeito às mesmas regras de interpretação dos outros ramos do direito.

Se assim é, não pode fugir à aplicação analógica, que é recomendada pela Lei de Introdução ao Código Civil, fonte de todos os ramos jurídicos.

Entretanto, a analogia aplicável no Direito Tributário é a “por fôrça de compreensão”, bem diversa da analogia por extensão, criadora de norma jurídica nova, e incompatível com o princípio da legalidade do tributo, consubstanciado no art. 141, § 34, da Constituição Federal.