

A INTERPRETAÇÃO DAS LEIS FISCAIS

ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO

Advogado em Portugal

SUMÁRIO — *Atitude do devedor ante o fisco. Índole do direito tributário. Direito público e Direito privado. Supremacia e decadência do direito civil. O direito tributário e o direito comum. Relações do direito tributário com o direito privado. Missão do intérprete. Interpretação gramatical e lógico-sistemática — Integração, pela analogia, das lacunas da lei tributária. Princípios gerais de direito.*

* 1. Ouve-se a cada passo e sem estranheza, como se tais afirmações correspondessem a postulados irrecusáveis; ao lidar com a lei tributária, o intérprete terá sempre de a entender literalmente, não cairá jamais nas conclusões extensivas e, sobretudo, fugirá da analogia como o diabo da cruz! Graves juriconsultos e funcionários zelosos, circunspectos magistrados e advogados combativos, todos, até o pacífico, o ignaro “homem médio”, as repetem convictos, as consideram verdades definitivamente adquiridas pela ciência e definitivamente confirmadas pela prática. E de tanto as ter ouvido e citado, identificaram-nas com as próprias exigências do bom senso em matéria de impostos, podendo mesmo dizer-se que, hoje em dia, constituem as cordas essenciais da sensibilidade jurídica, tanto para o exegeta da lei tributária como para o anônimo contribuinte.

Todavia, a ciência jurídica, no estado atual da sua elaboração, considera-as altamente suspeitas. Os modernos tratadistas e manuaelistas do direito financeiro, de que o direito tributário é o ramo mais importante, porque não lhe encontram justificação científica aceitável, recusam-lhe qualquer ascendente diretivo como guia do intérprete da lei tributária. Na sua maneira de ver, as referidas afirmações carecem de rigor científico e de qualquer sentido técnico: exprimem apenas velhos preconceitos, embora preconceitos gratos ao contribuinte, que, ao utilizá-los, julga vestir ótima cota de malha, de encontro à qual resvalarão, ineficazes, os golpes despedidos pelo fisco. Promul-

* Publicado em *O Direito* n.º 5, 1941, Lisboa, com o título *Alguns preconceitos correntes sobre a interpretação da lei tributária*.

gada para vigorar em todo o país e aplicável indistintamente a todos os cidadãos, a lei tributária é uma lei como outra qualquer; e como outra qualquer lei, atribui ao querer político do Estado a forma de um “dever ser” jurídico, objetivo e atual. Não é, por isso, admissível que seja tida como norma de direito singular ou excepcional, exorbitante em relação às normas de direito comum, dando a esta expressão o alcance impreciso, e cientificamente pouco claro, que sempre teve no pensamento científico tradicional. Fala-se muitas vezes, é certo, na autonomia ou particularismo do direito tributário. Mas semelhante maneira de falar não possui outro sentido, além do metodológico e didático: pretende apenas, a fim de facilitar o estudo e a exposição sistemáticas, vincar as características específicas que, para o cultor das diferentes disciplinas jurídicas, são predicáveis ao objeto particular das suas investigações e reflexões. Dêste modo, 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, levar até às últimas conseqüências lógicas o pensamento normativo do Estado, expresso pelos seus preceitos.

2. Como explicar, porém, a persistência teimosa com que ainda hoje se repete, cedendo ao pêso morto das fórmulas consagradas, as aludidas afirmações?

Nada há de mais persistente do que as idéias falsas, — sobretudo quando a imaginação fabuladora as envolve com o halo das esperanças illusórias. O homem venera o espírito de sacrifício como inestimável valor espiritual, mas é com enorme esforço, vencendo as sempre renascentes tendências egoístas, que acede a renunciâr, a se sacrificar. Sobretudo quando o sacrifício é fixado, definido e medido por uma autoridade externa, pois, nesse caso, o ato de o respeitar facilmente adquire o antipático colorido do ato de sujeição a uma violência inevitável. Depois, o dever de se sacrificar pelo bem comum da sociedade civil apresenta-se, por via de regra, nas zonas menos vivas da consciência ética. Pelos seus afetos e pelos seus haveres, é o homem capaz de se imolar, desprendido de si mesmo; mas pela obra coletiva, que pertence a todos, não pertencendo a ninguém, só difficilmente e resmungando abdica de si, a não ser na emergência criada por um perigo que, ameaçando-a, ameaça os seus afetos e os seus haveres. Daí a má vontade, o ressentimento com que sempre olhou para o Estado, mesmo nos períodos históricos em que parecia adorá-lo como a um deus. Daí, ainda, a prontidão satisfeita com que sempre se agarrou, reprimindo um sorriso de malícia, a tôdas as idéias que lhe promettem obter os meios de enganar o Estado.

Ora, de entre os deveres fixados, definidos e medidos pelo Estado, poucos inspiraram e inspirarão maior antipatia ou mais surdas revoltas do que os deveres provindos da lei tributária: êstes, de uma banda, evocam logo o impôsto, êsse parasita da atividade jurídico-econômica, que se alimenta dos patrimônios particulares com insaciável e capri-

chosa voracidade; de outra banda, evocam logo, também, a fisionomia lúgubre do Estado-credor — o menos humano e o mais insensível de todos os credores, pois não passa de mera entidade abstrata, em nome de quem a bruta força coercitiva imprime à lei uma inexorável eficácia. Eis por que no período áureo do democratismo-liberal — para apenas me referir ao momento histórico mais próximo do nosso — o direito tributário desempenhava sempre o irritante papel de vilão nas campanhas eleitorais e era à sua sombra inóspita que se desenrolavam algumas das bem vividas lutas do indivíduo contra o Estado, da liberdade contra a pressão, do direito natural contra o direito do mais forte. Então, roubar ou defraudar o fisco não equivalia a cometer ato reprovável, mas a virtude invejada, imitada com intenso júbilo, celebrada com anedotas fartas. Então, fugir ao pagamento do impôsto nunca seria classificado como traição ao bem comum, mas golpe de aguda inteligência, e maneira acertada de acautelar os próprios interesses.

Na opinião geral o Estado servia-se da lei tributária para comodamente participar, sem despender energias nem correr riscos, nos frutos do trabalho alheio, cerceando o sagrado direito da propriedade individual. Ora para sacudir êste sócio inoportuno, que se impunha pela força, possuía o contribuinte apenas as armas naturais dos fracos: a habilidade, a astúcia, a dissimulação. Eis por que tudo quanto, de longe ou de perto, lhe fornecesse meio de conseguir contrariar, limitar o jugo fiscal aparecia aos olhos de todos como meio legítimo de defesa. E assim a “eminente dignidade do indivíduo”, valendo-se da própria fraqueza, servia-se da deslealdade fiscal para se esquivar por entre as malhas, cada vez mais numerosas e estreitas, da rêde fiscal do Estado.

Simultâneamente, esta mesma atitude defensiva procurou lançar raízes fundas no terreno mais seguro da legalidade. Considerado o impôsto, no consenso geral, como gravame odioso, as solicitações do meio ambiente atuaram sôbre o intérprete, exigiram-lhe uma interpretação da lei tributária favorável ao contribuinte. De resto, ainda não se apagara de todo da memória dos povos europeus (outrora submetidos à dominação romana, a tradição que se filiava na célebre sentença de Modestino: “non puto delinquere cum qui in dubiis quæstionibus contra fiscum facile responderit”. E foi assim relativamente fácil renová-la, lisonjeado o subserviente respeito com que o jurista ainda hoje contempla e adota as idas romanicas, muito embora permaneça ainda ambígua, mesmo para os historiógrafos, o exato sentido e alcance da sentença de Modestino. Pagar impôsto era para o romano honra cívica, sinal evidente da sua cidadania. De modo que, na opinião mais seguida, não se teria praticado em Roma uma exegese da lei tributária preconceituosamente favorável ao contribuinte. Mas semelhante minúcia não podia influir no teórico do direito na altura em que erigiu a sua construção, sem independência perante os prejuízos ético-políticos dominantes no seu tempo. E aqui está como a ciência jurídica deixou mais uma vez escoar dentro de si, ela que,

para servir a Verdade, devia praticar severa ascese intelectual, assistindo imperturbável ao digladiar das mundanais paixões — as vozes perturbadas da opinião pública, a quem deu ouvidos, tomando assim atitude parcial, apaixonada e, portanto, pouco científica!

ÍNDOLE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3. Velhos preconceitos, que são idéias inertes e estratificadas no entendimento; velhos hábitos, que correspondem à mecânica, repetição de certo gesto ou ato em obediência passiva à autoridade do “já estabelecido”, — tudo isto, que é a fonte perene da inércia social, não se contraria de chofre. Conhece bem o marítimo quanto custa remar contra a maré. Mas a corrente dos preconceitos antigos, sôbre os quais se criaram, e se fortaleceram, e se estabilizaram hábitos antigos, é ainda a mais custosa de subir: pois, para tanto, é preciso acender o claro lume da inteligência e convidar os homens, embalados por longa rotina ou seduzidos por móveis egoístas, a reconsiderar os motivos da sua conduta.

Ora a outro fim se não visa aqui. Os preconceitos amontoados sôbre o direito tributário e a sua interpretação, se nasceram de um natural instinto de defesa e num momento histórico que politicamente o lisonjeou, carecem de qualquer base racional ou científica. E para assim o verificar, bastará refletir um pouco sôbre os dois pontos seguintes: a índole do direito tributário; as relações do direito tributário com o direito privado.

4. Já não oferece novidade alguma, de tal modo a afirmação é freqüente: na frondosa árvore jurídica, o direito tributário, subdivisão do direito financeiro, pertence ao ramo do direito público. Mas incluir determinadas normas jurídicas numa determinada nomenclatura científica, se é cômodo e permite identificá-las pela etiqueta, não é decerto suficientemente esclarecedor, porque resta ainda determinar a medida em que a inclusão ajuda a definir a sua natureza verdadeira. E, encarado por êste aspecto, o problema complica-se com outro, mais grave, que é o clássico problema da divisão do direito em público e privado.

Tôda a gente sabe, porém, que a teoria geral do direito fêz com semelhante tema: um intérmio vozear de discussões sem fim. Daqui êste resultado, sem dúvida lisonjeiro para a imaginação criadora do jurisconsulto-cientista, mas pouco elucidativo para quem da ciência espera mais do que discussões acadêmicas: as doutrinas são muitas e os resultados nenhuns. Mas debaixo de um ponto de vista exclusivamente utilitário, é incontestável a vantagem da distinção. Vem de longe e tem longo passado; corresponde a necessidade metodológica e, ajudando a delimitar os setôres do mundo normativo-jurídico, permite ao cientista do Direito efetuar uma arrumação provisória de certos conceitos, bastante propícia ao labor teórico-dogmático.

Difícil é, contudo, encontrar o critério que permita distinguir com segurança o aspecto público do privado nas normas jurídicas.

Na verdade, o aspecto público domina tôdas as normas jurídicas, que emanam tôdas do Estado como produto da sua vontade, ou são consentidas pelo Estado, ou do Estado recebem ainda a possibilidade de atuar com eficácia para além das eventuais infrações. Que se considere o Estado como organismo natural, pressuposto do direito objetivo; que se considere o direito objetivo como realidade anterior ao Estado, condição da sua existência como ser jurídico; que se considere o Estado, debaixo do ponto de vista lógico-formal, idêntico ao ordenamento jurídico positivo, — não importa: qualquer que seja a posição adotada, sempre se terá de concluir pelo caráter publicista do ordenamento jurídico inteiro, quando encarado em relação à fonte donde provém. E já em recuados tempos se reconhecera isso, pois já Bacon escrevia: *jus privatum sub tutela publici latet*.

DIREITO PÚBLICO E DIREITO PRIVADO

Formalmente, portanto, todo o direito é público. E materialmente? Será possível atender a êste aspecto, a fim de se obter o precioso critério? Muitos acalentaram essa esperança, ao fazer finca-pé na qualidade dos sujeitos da relação jurídica, na natureza dos interesses a proteger e a satisfazer, na distinção entre relações jurídicas de igualdade e relações jurídicas de domínio, na distinção entre regras organizadoras da soberania e regras disciplinadoras da liberdade individual, etc. Nenhum dêstes critérios ficou, todavia, sem crítica aniquiladora. Eis por que não poucos fazem atualmente côro com Duguit, Kelsen e outros, pedindo para que se acabe com esta classificação tão artificial como incompatível com o moderno Estado de direito e a sua moderna ciência.

Seja como fôr, afigura-se-me útil mantê-la, com o cuidado de a não identificar com incontroversa verificação científica, nem de lhe reconhecer grande rigor. A inteligência humana é enfêrma e lento o progresso científico. Dêste modo, os artificios discursivos nem sempre são invenções balofas, pois podem também servir como instrumento auxiliar do trabalho científico. O investigador precisa de balizas e pontos de referência para lhe marcar o caminho já percorrido e sôbre o qual terá ainda de regressar com uma experiência mais madura: eis por que ao explorar a realidade, que conhece mal e fragmentariamente, lhe convém ter os meios de se orientar com relativa segurança — embora possua a consciência de que êsses meios não correspondem já a um saber indiscutível e profundo. E decerto a clássica divisão do direito em público e privado é uma dessas balizas: convém, por isso, mantê-la, para mais fâcilmente se traçar uma rota por entre o denso entrelaçamento das normas jurídicas.

Dêste modo, embora correndo o risco de propor mais um critério de distinção, considerarei como público o direito objetivo disciplinador do complexo de atividades cujo fim imediato é a criação e a satisfação do bem comum temporal; e como privado, aquêle que regula o com-

plexo de atividades que só mediatamente, através da criação e da satisfação de bens particulares, concorre para o mesmo fim.

Ora, dentro de semelhante critério, o direito tributário, que organiza o exercício do complexo de atividades destinadas a operar levantamento em dinheiro sobre a fortuna particular com o intuito de permitir ao Estado a criação e a satisfação do bem comum, é indiscutivelmente, e por excelência, direito público.

E que o direito tributário, no duplo aspecto formal e material, é constituído por autênticas normas jurídicas, não pode oferecer dúvidas, apesar de alguns sutis autores, mais preocupados com o imoderado uso das faculdades abstrativas do que com o bom uso da interpretação teórica, as terem já inútilmente sugerido. Em primeiro lugar, é elaborado pelos órgãos a quem constitucionalmente compete legislar; em segundo lugar, toma para conteúdo um interesse digno da maior proteção jurídica, que é o interesse fundamental da própria conservação do Estado, condicionador e dispensador supremo do bem comum; em terceiro lugar, porque disciplina relações jurídicas concretas: as relações jurídicas tributárias; e, por último, porque recebe do Estado uma sanção organizada.

SUPREMACIA E DECADÊNCIA DO DIREITO CIVIL

5. Ora, estabelecida a verdadeira natureza do direito tributário, parece que, afinal de contas, se estêve a carrear argumentos que abonam, e justificam, a velha tese da sua interpretação fora dos moldes da interpretação vulgar. Não é o direito público diferente do privado? Não será precisamente esta sua natureza que faz dêle um direito singular ou excepcional em relação ao comum?

Lançadas assim, inesperadamente, as perguntas surgem com certa consistência e dão que pensar. Mas depois de submetidas a exame ponderado, manifesta é a fraqueza da sua força probatória. Segundo se me afigura, elas nascem de um pernicioso malentendido: o que subrepticamente se introduziu, inquinando-a, na classificação das normas jurídicas em singulares ou excepcionais e comuns.

Na verdade, semelhante classificação é uma daquelas que a ciência jurídica acolheu de ânimo leve, sem previamente lhe dissecar o miolo e a esvaziar dos preconceitos ético-políticos. Veio do passado até aos nossos dias a atitude que considerava o direito civil como o protótipo do direito comum: para os outros ramos de direito, era o modelo e a sede dos princípios gerais. Mesmo agora, no ensino oficial, onde a maneira privatística de pensar juridicamente ainda predomina, a teoria geral do direito, como propedêutica indispensável ao estudo do direito, é sobretudo exposta nos livros e nas aulas de direito civil. Por que? Ninguém seria capaz de atinar com resposta satisfatória. Mas a todos, letrados e leigos, parece razoável que o direito civil, disciplinador e protetor nato da atividade individual, mais do seu resultado (a propriedade privada) fôsse erguido à alta categoria de direito arquétipo e a êle o restante ordenamento jurídico viesse buscar a inspiração e os princípios informadores. Cuidava-se assim es-

tabelecer uma zona franca, territorialmente bem delimitada e eficazmente bem resguardada, onde a iniciativa jurídico-privada anverso jurídico da liberdade individual, encontrasse um mínimo de obstáculos à sua expansão e, simultâneamente, encontrasse no direito civil uma espécie de direito-limite de todos os outros. E esta enganadora persuasão, como que talhada a capricho para lisonjear uma ordem jurídico-social alicerçada sôbre as ambições satisfeitas da burguesia conservadora, só entrou a enfraquecer quando, muitos anos decorridos sôbre o início da extraordinária expansão do Estado moderno, o direito público conheceu o favor da moda e o sôpro fustigante da revolução.

Nesse momento, porém, verificou-se a inevitável mudança de rumo — e com todos os exageros dos primeiros ímpetos: conquistado o lugar ao sol, os juspublicistas, para além da vitória, desejaram a primazia. Foi então de bom tom científico proclamar o inadiável declínio ou a transformação inevitável do direito privado; clássicos cultores do direito civil, desejosos de se atualizarem, não hesitaram em chamar a atenção sôbre o violento fenômeno da “publicização” de muitos institutos jurídico-privados, como, por exemplo, o contrato; e por tôda parte se falou na alteração do quadro do pensamento privatístico tradicional sob o influxo renovador do direito público. Mas de todo êste movimento resultou desde logo, pelo menos, um benefício: mostrar que o direito civil não era o direito por excelência, não passava de parte, embora parte importante, do ordenamento jurídico positivo. E mostrar ainda que os princípios gerais de direito, em vez de encontrarem a sua residência única no direito civil, abrangiam todo o ordenamento jurídico positivo, considerado na sua unidade sistemática: eram os seus pressupostos ético-rationais simultâneamente enervados nos diversos institutos e sobranceiros a todo o conjunto, que envolviam como a atmosfera envolve a terra. Ou seja: correspondiam àquilo que, algum dia, se chamou adequadamente “princípios de direito natural”, impostos pela própria natureza do homem e das coisas, tais como a vida os revela à consciência e a Razão jurídica os formula.

Ora, uma vez de posse destas aquisições incontestáveis, a ciência jurídica veio a imprimir maior clareza e precisão aos conceitos de direito comum e de direito excepcional: o primeiro é o que vale para a generalidade das pessoas e das situações, de harmonia com os princípios gerais; o segundo, o que, por motivos especiais, considerados pelo legislador, vale apenas para certas pessoas e situações, desviando-se dos princípios gerais. E não são outros — note-se agora com pasmo! — os conceitos consagrados pelo nosso venerável Código Civil, naquele seu tão claro artigo 11, tantas vêzes exposto aos passos habilidosos da prestidigitação forense!

O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO COMUM

6. Pergunta-se agora: será o direito tributário válido apenas para certas pessoas ou situações, desviando-se dos princípios gerais?

Fácil é responder com uma negação firme. O direito tributário, ao disciplinar a atividade fiscal do Estado e as prerrogativas do seu exercício, organiza também o dever que todo cidadão tem de concorrer, consoante as suas posses, para os encargos coletivos com a criação e a satisfação do bem comum temporal. As suas disposições abstratas e gerais aplicam-se a todos os que habitualmente residem dentro do território nacional, sem distinção de castas, posições e, até, de nacionalidades. E os princípios gerais, que informam o ordenamento jurídico positivo, presidem também à sua elaboração e aplicação.

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 de direito têm os seus conceitos privativos, que resultam da organização histórica dos seus respectivos institutos. Abstraindo dos conceitos jurídicos fundamentais que, para a ciência jurídica, constituem a estrutura lógico-formal do seu próprio pensamento, todos os outros conceitos, que foram traçados pelo legislador positivo e a que Radbruch chama “juridicamente relevantes”, correspondem apenas ao “método legal” adotado consoante a época e as circunstâncias locais, para proteger e assegurar a satisfação jurídica de determinados interesses sociais. E semelhantes conceitos, ao invés do conceito de Direito e dos conceitos que dêle logicamente se deduzem, os quais são válidos em tôdas as regiões do mundo jurídico, valem apenas dentro das regiões a que pertencem. Assim, por exemplo, o conceito de sociedade, em direito civil e em direito comercial, não interpreta os mesmos dados, nem possui a mesma extensão. Por outro lado, é perfeitamente admissível que, em direito tributário, o conceito de sociedade venha a abranger realidades sociais não tomadas em conta pelo legislador ao disciplinar a vida civil ou comercial, por não serem necessárias à disciplina dessa matéria. Mas, dêste fato, é impossível deduzir o caráter excepcional de qualquer ramo de direito, pois, se assim se fizer, todos os ramos de direito serão excepcionais, uns em relação aos outros!

O direito tributário é, pois, direito comum. E todavia, na região ocupada por êle, existem setôres restritos, que são decerto preenchidos por normas de direito excepcional. Bastará recordar, por exemplo, todos os preceitos legais relativos ao exercício do poder jurídico-fiscal discricionário no tocante à vigilância do contribuinte, com o fim de obter a máxima sinceridade na fixação da matéria coletável e o máximo de regularidade na liquidação e cobrança do impôsto. Mas, mesmo aqui, nem sempre a lei se desvia dos princípios gerais. Escreve Deus direito por linhas tortas, segundo afirma o anexim popular. Ora a lei também pode realizar a Justiça por meio indireto. Princípio geral de direito, emergente da idéia de Justiça, é o princípio que exige a igualdade de todos perante a lei tributária. Mas o contribuinte habilidoso e solerte, conseguindo fugir ao impôsto, cria para si uma situação de fato injustamente vantajosa em confronto com a situação do contribuinte cumpridor e honesto. De sorte que, contrariando esta

tendência ilícita com medidas de caráter preventivo e administrativo, o Estado não defende apenas os seus interesses fiscais, nem dá mostras de ganância desmedida: atua sobretudo como instrumento justiciero e como guardião da boa Justiça fiscal.

RELAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM O DIREITO PRIVADO

7. Resta agora examinar o segundo ponto: as relações do direito tributário com o direito privado.

Não poucos as consideram relações de interferência mútua e falam na penetração do direito tributário pelo direito civil e comercial. Na sua opinião, é indiscutível que, quer os conceitos, quer os institutos civis ou comerciais, quando o direito tributário expressamente se lhes refere, mantêm a pureza e a integridade originais: impõem-se tanto ao legislador como ao intérprete da lei tributária, vinculando-os à lei civil ou comercial. Não se deve, pois, falar em adoção ou transposição. E em caso de dúvida ou de lacunas, deverão as hesitações ser resolvidas pelo recurso ao direito privado, que é direito subsidiário e integrador do tributário.

Mas nesta maneira de compreender o direito tributário, mais as suas relações com o direito privado, latejam os erros que acabaram de ser criticados. E, em última análise, os seus partidários baseiam a pouco defensável opinião numa tese falsa: a da subordinação do direito tributário ao direito civil e comercial.

Não me parece, todavia, que o direito tributário interfira, no sentido pleno e próprio da palavra “interferência”, com o direito privado. Pensando bem, não há sequer a possibilidade de se verificar interferência alguma pois o direito tributário é essencialmente um “direito de sobreposição”. Ou seja, por outras palavras: ao direito tributário interessa tão somente o “conteúdo econômico” das relações sociais já disciplinadas por outros ramos de direito. O seu ponto de vista não é o ponto de vista da regulamentação das atividades individuais — mas o da obtenção dos meios pecuniários precisos à criação e satisfação do bem comum temporal pelo Estado. A propósito dos atos e contratos da vida civil ou comercial, não cura de atender à sua particular forma jurídica, nem ao específico regime jurídico da sua realização, — pois apenas se preocupa com o resultado econômico que produzem. A riqueza privada, nas suas eventuais transformações provocadas pela iniciativa dos homens, eis o alvo a que tende, pois são estas transformações que revelam a existência de uma capacidade para suportar o imposto. Daqui provém este fato: o dever de pagar o imposto é, em geral, definido e surge tendo como pretexto a realização dos atos e contratos da vida privada, ou quando decorreu certo período de tempo, durante o qual se presume ela teria provocado um efetivo aumento do patrimônio dos contribuintes. Daqui provém, ainda, a típica postura do direito tributário, que se sobrepõe ao direito privado do mesmo modo como a atividade financeira se sobrepõe à atividade econômica nacional.

Verifica-se aqui, portanto, o que também se verifica com outros ramos de direito: as mesmas relações sociais podem ser consideradas

por prismas diversos e originar diversos regimes jurídicos. Numa compra-e-venda, ao direito civil e comercial interessa apenas organizar e proteger a manifestação válida da vontade dos outorgantes, assegurando a igualdade das respectivas prestações. Mas, colocado perante este mesmo negócio jurídico, o direito tributário repara exclusivamente no efetivo aumento do patrimônio dos contratantes, operado pela transferência do direito de propriedade. É este o efeito da compra-e-venda que assume relevância a seus olhos. E é com base neste efeito, previsto em abstrato, que organiza a eventual relação jurídica tributária a esclarecer entre os contribuintes, futuros devedores do impôsto sôbre as transmissões, e o Estado.

Direito de sobreposição, o direito tributário envolve vários setores do ordenamento jurídico positivo, sobretudo o ocupado pelo direito civil e comercial. E para determinar o seu âmbito, para indicar e caracterizar os fatos passíveis de impôsto, emprega conceitos e definições elaborados pelas leis não-tributárias. Mas ao proceder assim, não efetua uma adoção ou transposição de institutos alheios, incorporando-os no seu sistema. Perante todos os outros, os institutos tributários guardam plena autonomia, mesmo quando na sua construção entram as vestes verbais que os enroupam. Como é bem de compreender e fácil de aceitar, não são as palavras que imprimem aos institutos jurídicos a sua natureza própria, mas a função específica que desempenham. E os institutos de direito tributário desempenham sempre a mesma função, que é a de alimentar com dinheiro as finanças públicas.

Inaceitável, apesar de sedutora no seu cunho literário, é, pois, a opinião daqueles que, como Trotabas, falam na “distensão teleológica” imprimida aos conceitos e institutos privatísticos pelo direito tributário, para os tornar mais maleáveis e adaptáveis aos fins perseguidos pelo fisco. Com efeito, quando a lei tributária os utiliza, distribui-lhes tarefa menos brilhante, sem, todavia, os amolgar ou adelgaçar: dentro do princípio da economia do pensamento legislativo e das clássicas regras da simplicidade e da clareza para o contribuinte, procura apenas delimitar o campo da sua atuação e indicar os fatos sujeitos ao pagamento do impôsto. E isto exige, decerto, por parte do intérprete da lei tributária, conhecimento perfeito da lei civil e comercial, bem como inteligência perfeita dos respectivos institutos: pois só assim estará apto a pensá-la em relação aos casos concretos postos pela vida social, avaliando exatamente a tarefa desempenhada pelos conceitos e institutos privatísticos quando o direito tributário as utiliza.

Mas daí até considerar o direito privado como direito integrador do tributário medeia fundo abismo, que não se transpõe sem se cair no erro. A lei civil ou comercial nada diz quanto a impostos: nem indica quais os fatos sujeitos à tributação, nem o modo e o momento em que nasce a dívida do impôsto, nem as isenções, nem os recursos admissíveis para atacar os atos de liquidação, etc. Dêste modo, nunca poderá ambicionar a fazer parte do sistema da lei tributária ou a preencher as suas lacunas. O pensamento normativo-fiscal implícito

não se encontra difundido fora da lei tributária expressa: só refletindo sobre esta, de harmonia com o processo usual da interpretação jurídica e à luz dos princípios gerais, é que o intérprete chega a formulá-lo, fazendo-o passar do estado latente ao estado ativo.

MISSÃO DO INTÉRPRETE

8. Colocado o intérprete perante a lei tributária, cumpre-lhe, pois, antes de mais nada, sacudir todos os prejuízos antigos, que o reduzem a escravo das superstições ético-políticas de certo momento histórico. Interpretar a lei é decerto o lado mais nobre da nobre missão do jurisconsulto. Mas essa nobreza só existe e tem sentido profundo enquanto corresponde a desinteressada atividade intelectual posta ao serviço da realização do Direito e do seu ideal supremo: a Justiça. Tudo quanto seja dar um destino preconcebido ao resultado da interpretação dos textos legais; tudo quanto seja pretender extrair da lei um critério da conduta aparentemente legal, embora na realidade contrário ao Direito e à Justiça, é sem dúvida negar-se a si mesmo como jurisconsulto e atraí-lo a sua própria missão.

Depois deverá habituar-se a lidar com a lei tributária como lida com as outras leis. Isto é: considerando-as “leis normais”, que se interpretam normalmente, aplicando à interpretação as regras comuns da interpretação jurídica, sem qualquer desvio ou limite, pois nem o direito positivo, nem a ciência jurídica lhe exigem a adoção de especial atitude exegética.

9. Suponho hoje aceito este resultado, que se ficou devendo à luta entre a escola clássica e a escola da livre investigação do direito: a vontade da lei não se confunde com a vontade do legislador, mas exprime a vontade objetiva e atual do Estado. Em nome da segurança jurídica, falsamente identificada com a imobilidade histórica, não se deve, portanto, considerar a interpretação como a reconstituição fiel da vontade do autor da lei. Isso seria falsear, desde logo, o próprio resultado que se procura atingir; e, ao mesmo tempo, substituir a segurança jurídica pela rígida submissão do presente vivo ao passado morto.

Como impressivamente o afirmou Ferrara, a indagação interpretativa dirige-se a destacar “aquilo que na lei aparece objetivamente querido” e nunca “aquilo que o legislador quis”. A lei vigente pertence ao chamado espírito objetivo de um povo; e se vive, e retira a sua força expansiva, e o seu constantemente atualizado sentido normativo, das contribuições do espírito subjetivo de que o homem é o suporte, frui, todavia, de inteira independência perante os seus criadores e intérpretes. Eis por que nunca se poderá admissivelmente encerrar na sua letra um determinado pensamento, mas, pelo contrário, deve aceitar que o pensamento ali expresso se projeta no Tempo com incomparável impulso, possui natural vocação para se impor como válido a outras realidades sociais, que acaso serão diversas, embora da mesma linhagem, das que suscitaram a sua promulgação.

E isto, que atualmente são verdades triviais quanto às leis em geral, também é verdadeiro para a lei tributária. Neste setor, como de resto em todos os outros setôres do direito público, há, sem dúvida, que atender e respeitar o princípio basilar da legalidade, mais os seus corolários imediatos da certeza e segurança jurídicas: a obrigação de pagar o imposto só pode emanar da lei elaborada de harmonia com a Constituição e só serão liquidáveis e cobráveis os impostos incluídos no orçamento das receitas gerais do Estado, aprovado anualmente pelas leis dos meios. Mas há, também, que atender e respeitar, com feroz coerência, à máxima da Justiça, que informa todo o sistema da lei tributária e constitui o princípio anímico da atividade fiscal: a igualdade dos contribuintes perante a lei tributária. Isto significa que se deverão repudiar as interpretações rígidas e preconceituosas, quer a favor do Estado, quer a favor do contribuinte: pois tôda interpretação rígida, além de pouco correta debaixo do ponto de vista científico, é imoral nos seus efeitos, não só porque leva a Administração fiscal a arrecadar dinheiro que não lhe pertence, mas também, e sobretudo, porque facilita o sucesso dos designios reservados do contribuinte malicioso. Tal interpretação é prêmio concedido à fraude — e insofribel castigo para o contribuinte cumpridor, que virá, em última análise, a suportar as conseqüências da evasão fiscal.

INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL E LÓGICO-SISTEMÁTICA

10. Escusado será recordar aqui as fases do processo interpretativo, que todo o jurisconsulto conhece de sobejo. Determinação do sentido gramatical, determinação do sentido lógico ou lógico-sistemático dos textos, eis as sucessivas etapas do caminho a percorrer para chegar ao fim almejado: a determinação válida do sentido da lei para a espécie concreta que solicitou a sua aplicação. Mas se as etapas são sempre as mesmas e não varia o percurso, a maneira de atingir a meta pode variar: nem sempre a interpretação é meramente declarativa, porque nem sempre o seu resultado consiste na mera confirmação do sentido literal pelo sentido lógico ou lógico-sistemático. Em certos casos o intérprete encontra-se perante manifesta falta de coincidência entre ambos os sentidos, devido à imperfeita elaboração técnica da lei, ou à ambiguidade do enunciado verbal: entendida à letra, a lei diz de menos ou de mais. E em qualquer dos casos há que operar uma retificação, um ajustamento entre o pensamento legal e as palavras que o exprimiram.

Ora consoante se tem de alargar ou de restringir o sentido literal da lei, a fim de obter a sua necessária adequação ao sentido lógico ou lógico-sistemático, assim se chega ao cabo do trabalho exegético com uma declaração “extensiva” ou “restritiva” do querer legal.

Em que têrmos serão admissíveis ambos êstes resultados em direito tributário ?

Segundo a opinião clássica, ainda hoje dominante na jurisprudência dos tribunais e entre os práticos do direito, a lei tributária apenas admite uma interpretação literal e restritiva. Mas já se deixou

dito o bastante para se apreciar o infundado de semelhante ponto de vista, que é filho de erradas e perniciosas idéias. Nem a lei tributária é lei excepcional, nem o impôsto coisa odiosa: a primeira é regra geral e abstrata, de aplicação unívoca e respeitadora dos princípios gerais; o segundo, permitindo a existência do Estado, como criador e dispensador do bem comum temporal, concorre também para a existência do direito positivo, que é o disciplinador e protetor da liberdade individual.

De resto, fazer do preconceito da interpretação literal e restritiva arma de defesa do contribuinte inerte, é lançar mão de perigosa espada de dois gumes, que pode, também, ser usada contra o contribuinte. Na verdade, o uso dêste preconceito tanto pode subordinar-se ao princípio *in dubio contra fiscum*, como ao princípio *in dubio pro fiscum*. E em ambos os casos, além de conduzir a uma interpretação rígida altamente contrária à boa Justiça fiscal, como já tive ocasião de salientar, contribui para enraizar perniciosas disposições de luta entre a administração fiscal e o contribuinte, com a conseqüente tendência para o exagêro de atitudes de ambos os lados: a primeira, multiplicando o zêlo fiscalizador e os atropelos à lei, para melhor defender os dinheiros públicos; o segundo, desdobrando a argúcia e o espírito de fraude, para melhor fugir ao cumprimento da lei.

Não há, pois, motivo algum que impeça, de *jure condendo* ou de *jure condito*, a interpretação não literal e extensiva da lei tributária. O próprio Código Civil, art. 11, não o proíbe, como erradamente se tem julgado entre nós: aí apenas se impede a interpretação analógica das leis excepcionais. Ora o resultado extensivo da interpretação declarativa nunca poderá ser tomado por uma interpretação por analogia: pois a primeira visa a obrigar a letra da lei a coincidir com o seu espírito, o passo que a segunda se destina a formular uma regra latente no sistema legal, recorrendo a preceitos que regulam casos jurìdicamente semelhantes.

Dêste modo, a lei tributária, comum ou excepcional, deverá ser objeto de interpretação declarativa-extensiva ou declarativa-restritiva sempre que a defeituosa elaboração técnica (infelizmente muito frequente!) a imponha ao intérprete.

INTEGRAÇÃO PELA ANALOGIA DAS LACUNAS DA LEI TRIBUTÁRIA

11. E chega-se assim ao ponto escaldante: a integração das lacunas da lei tributária.

Não interessa discutir aqui o problema, que tanto seduz os cultores da teoria geral do direito, de saber se o ordenamento jurìdico pode ou não apresentar lacunas. O legislador é homem e falível: a sua obra é, portanto, necessariamente incompleta. Mas os interesses sociais protegidos pelo direito não podem ficar insatisfeitos e os tribunais não podem denegar justiça. De sorte que as omissões legais, voluntárias ou involuntárias, terão de ser suprimidas com a ajuda dos meios técnicos usuais do intérprete. A tese do horror vacui, própria das ciências físicas, encontra a sua homóloga na ciência do direito com

a tese de que tôdas as relações sociais deverão encontrar na lei preceito disciplinador, explícito ou implícito. E o método para determinar o preceito legal implícito, tornando-o explícito, consiste no recurso à analogia e aos princípios gerais de direito.

Na verdade, o ordenamento jurídico positivo, considerado na sua unidade sistemática, corresponde a conjunto orgânico de normas intimamente conexas, de princípios logicamente entrelaçados. Para além dos preceitos expressos, que materialmente o constituem, há pois um fundo comum de energias normativas, cuja sede reside na própria razão jurídica que os ditou e os informou. Descer até êsse fundo comum, a fim de retirar um critério de orientação prática da atividade jurídica não formulado na lei, mas latente ou subentendido na lógica do instituto a que ela pertence, ou de outros institutos, que regulam casos semelhantes debaixo do ponto de vista jurídico, eis o objeto próprio da analogia *latu sensu* compreendida.

Ora, nada impede que as lacunas da lei tributária sejam preenchidas por êste método.

Dir-se-á: semelhante doutrina é, todavia, perigosa. O direito tributário contende com a esfera patrimonial do homem, dando ao Estado a possibilidade de a invadir com o fim de operar levantamentos em dinheiro. De outra banda, o princípio do Estado de direito não permite liquidar e cobrar impostos que não constem de lei expressa. E a norma jurídica construída pelo recurso à analogia, se é deduzida mediante processos lógico-rationais de preceitos expressos, não consta, todavia, de preceito expresso regulador do caso omissis. De sorte que a admissão do recurso à analogia vai depor nas mãos do Estado um instrumento de extorsão violenta, com manifesto prejuízo do contribuinte e da segurança jurídica.

Mas semelhante maneira de pensar, além de se basear na falsa concepção da analogia como fonte de direito novo, admite como boa uma distinção entre normas jurídicas explícitas e implícitas, desconhecida da ciência jurídica. A analogia não cria direito novo: é descoberta de normas jurídicas latentes no sistema do direito vigente e presupostas por êle. Não corresponde, pois, a arvorar o intérprete em legislador, mas a completar a disciplina jurídica criada pelo legislador.

De outra banda, se se pode falar, a título elucidativo e metafôricamente, em normas jurídicas implícitas, designando por esta expressão o fundo comum de energias normativas sôbre que assenta o ordenamento jurídico positivo, é, porém, inadmissível considerá-las como autênticas normas de direito.

A opinião que, invocando os citados argumentos, pretende repudiar a analogia no campo do direito tributário, carece assim inteiramente de argumentos ponderosos. Sobretudo, esquece o princípio fundamental da Justiça tributária: o que exige a igualdade de todos perante a imposição fiscal. E, em última análise, não é mais do que forma afim, pôsto que cientificamente mais elaborada, da opinião vulgar que considerava o direito tributário direito excepcional e limitativo da liberdade individual.

Mas o recurso à analogia não é sinônimo de arbítrio: é apenas processo de integrar lacunas da lei tributária, promovendo a sua aplicação a todos os casos contemplados no seu espírito, ou no espírito do instituto a que pertence, de harmonia com o princípio basilar da igualdade de todos os contribuintes perante o dever de suportar os encargos públicos. A sua utilização verifica-se dentro do respeito do ordenamento jurídico positivo: não consiste em criar disposições originais e imprevistas fontes de receita. Dêste modo, a analogia pode e deve legitimamente usar-se neste campo, como se usa nos outros, apenas com guarda da limitação imposta, entre nós, pelo art. 11 do Código Civil, para as leis tributárias de caráter excepcional.

12. Falhando a analogia, ainda as lacunas da lei tributária poderão ser preenchidas pelo recurso aos princípios gerais de direito.

Discutiu-se muito, e ainda hoje se discute, o alcance desta fórmula: princípios gerais de direito. Durante a última parte do século passado e o começo do nosso, a jurisprudência teórica julgava ter desacreditado para todo o sempre o direito natural ou racional e fazia dêste descrédito o ponto de partida para a sua orientação positivista-sociológica ou positivista-lógico-normativa. Daí o repudiar enérgicamente, como profissão de fé científica, a identificação dos princípios gerais de direito com os princípios de direito natural. Daí, ainda, oscilar entre duas tendências aparentadas entre si: a que considerava os princípios gerais de direito como equivalendo aos princípios éticos e lógicos, pressupostos necessários de qualquer sistema de legislação positiva; e a que reduzia os princípios gerais de direito aos princípios informadores do direito vigente. Mas em ambos os casos, entendia que a sua descoberta se efetuava por intermédio exclusivo da razão jurídica raciocinante, deduzindo das normas particulares, por gradações sucessivas, princípios cada vez mais abstratos e gerais. E assim, segundo se pensava, chegar-se-ia sempre ao ponto de encontrar um princípio regulador da hipótese duvidosa.

Como Del Vecchio, todavia, o demonstrou num estudo notável, a idéia de direito natural é daquelas idéias que acompanham a humanidade no seu desenvolvimento e não desaparece com o simples fato de algumas escolas a negarem. O Direito é obra dos homens e corresponde à necessidade humana. Dêste modo, os seus princípios gerais não de, por força, encontrar-se na própria natureza humana. E quando o intérprete pretende compreender e integrar um corpo legislativo historicamente determinado, terá de recorrer ao produto da experiência jurídica comum a todos os povos, aos princípios gerais sobre o justo e o injusto, o direito e o torto, gravados e decantados ao longo do Tempo na consciência jurídica universal em estreita intimidade e conexão com a gênese, a vida e a aplicação das leis vigentes idas e atuais.

É assim lícito falar num resíduo comum de princípios ideais e absolutos que, simultaneamente, fogem a qualquer sujeição étnica e geográfica e se infiltram nos vários ordenamentos jurídicos positivos, dando às normas jurídicas particulares a sua mais alta razão de ser.

E a semelhantes princípios nada obsta a que se chame, na esteira de uma tradição prestigiosa e duradoura, princípios de direito natural: assim o faz o nosso Cód. Civil, no art. 16.

Ora, em direito tributário, são princípios de direito natural os que impõem o respeito intangível pela pessoa humana e a igual subordinação de todos perante os encargos públicos. O homem somente é ser jurídico porque é homem: esta qualidade, a que nem êle próprio pode sequer renunciar por sua iniciativa, nunca resultou, nem jamais resultará da concessão eventual de qualquer entidade humana. Perante os outros homens e agindo entre êles, a sua qualidade de homem impõe-se à consideração de todos: eis por que a razão natural exige que a lei jurídica seja a lei das relações entre homens iguais. Dêste modo, o poder público terá de assentar a sua autoridade no acatamento dêste princípio fundamental; reside aqui a fonte da sua legitimidade e o limite da sua expansão. Nada contra a dignidade humana, tudo quanto a favoreça — eis o lema que ao seu exercício impõe a própria natureza das coisas.

Mas do respeito devido à qualidade de pessoa em cada homem, decorre o princípio que prescreve o estabelecimento de iguais possibilidades de agir para todos. A lei exprime a coordenação social dos homens na vida em comum: deve, portanto, ser igual para todos e exigir de todos os mesmos deveres. Donde, a lei tributária, criando a a obrigação de pagar o impôsto, deverá procurar obter que cada um concorra, na medida das suas posses, para as despesas com a sustentação do Estado. E ao applicá-lo, ao Estado cumpre cobrar apenas o que lhe pertence de harmonia com a lei tributária e aos homens pagar o que a mesma lhe exige.

Eis por que, em face de um caso não contemplado na lei tributária expressa, nem resolúvel pela analogia, êstes dois princípios basilares de direito natural fornecerão sempre ao intérprete e ao juiz o critério normativo, que lhes permitirá integrar as lacunas sem desprezeitar a Justiça.

13. Carecem, portanto, inteiramente de base os velhos preconceitos aqui examinados de fugida e sem grandes aprofundamentos. O ordenamento jurídico é uno e una a sua ciência. O primeiro é todo constituído por normas jurídicas, enfeixadas em sistema. E ao estudá-las, se a ciência as classifica, e com elas forma grupos e sub-grupos, e traça linhas divisórias à investigação, nem por isso se diversifica, nem muda de attitude ou método: continua sempre a estudar o ordenamento jurídico positivo enquanto ordenamento jurídico positivo, procurando extrair-lhe o sentido pleno, harmônico, coerente consigo próprio. De sorte que, perante as normas de direito, assim do público como do privado, a ciência jurídica receita sempre o mesmo processo lógico de interpretação e procura sempre atingir o mesmo fim imediato, que é o da realização efetiva do ordenamento jurídico positivo, mediante a obtenção de um critério de orientação prática do agir, segundo o pensamento legal e o ideal de Justiça, nêle historicamente e parcelarmente incorporado. Como processo lógico, destinado a captar

o sentido atual da lei, a interpretação só pode ser uma: não varia com a natureza das normas jurídicas interpretadas, nem com a qualidade dos intérpretes. Como meio de obter um critério de orientação prática do agir, só pode conhecer os limites derivados do bom senso, da apurada visão das realidades sociais e das exigências permanentes da Justiça: não se destina a servir superstições ético-políticas, nem a dar viabilidade a êste ou àquele propósito deliberadamente interesseiro. Eis por que são tão errôneas como injustas, e merecedoras do severo epíteto de *oequitas cerebrina*, as interpretações efetuadas com o intuito fixo e reservado de favorecer certo interêsse, quer particular, quer público. E ao Estado, como criador e protetor nato do direito positivo — portanto, como expressão máxima da Justiça histórica — compete decerto evitar que os seus serventuários, estimulados por mal compreendido zêlo de bem defender o dinheiro público, dêem o feio exemplo das interpretações preconceituosas e rígidas, que ora se agarram à letra da lei para lhe matar o espírito, ora ao espírito para lhe adulterar a letra! *

* Indicações bibliográficas:

Ezio Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*”, Padova, 1932.

Mario Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.

Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, in *R. S. L. F.*, ano de 1928 e *Précis de science et législation financières*, Paris, 1939.

Del Vecchio, *Sui Principii generali del Diritto*, Moderna, 1921, e *Riforma del Codice Civile e Principii Generali di diritto*, Roma, 1938.

Benvenuto Donati, *L'unità del diritto e l'unità della scienza del diritto a proposito della distinzione del diritto in pubblico e privato*, in *R. G. T. D.*, ano 1926-27.

Marcelo Caetano, *Manual de direito administrativo*, Lisboa, 1937, e *Lições de direito penal*, Lisboa, 1939, nos capítulos respeitantes à interpretação e aplicação da lei administrativa e penal.