

A interpretação no Direito Tributário

MARCELO M. RAMALHO BITTENCOURT (*)

SUMÁRIO: 1. *Introdução*. 2. *A Interpretação e o Direito*. 3. *A Legislação Tributária, sua interpretação e Princípios*. 4. *Processos, Fontes, Métodos e Resultados*. 5. *Complementação, Correção e Integração*. 6. *Conclusão. Bibliografia*.

1. *Introdução*

Interpress, em Roma, representava a figura do intérprete ou adivinho que lia o futuro das pessoas pelas entranhas da vítima. Já a palavra **hermenêutica** provém do grego *hermeneúein*, derivado de *Hermes*, deus da mitologia grega, filho de *Zeus* e de *Maia*, considerado o intérprete da vontade divina—habitando a Terra, era um deus próximo à humanidade, o melhor amigo dos homens (1).

De amplo alcance, a interpretação não se limita à Dogmática Jurídica: interpretar é o ato de explicar o sentido de alguma coisa, é revelar o significado de uma expressão verbal, artística ou constituída por um objeto, atitude ou gesto, em busca do verdadeiro sentido das coisas. Por isso o espírito humano lança mão de diversos recursos, analisa os elementos, utiliza-se de conhecimentos de lógica, de psicologia e, muitas vezes, de conceitos técnicos, a fim de penetrar no âmago das coisas para identificar a mensagem contida (1).

Todo objeto cultural, sendo obra humana, está impregnado de significados, que impõem interpretação. E o trabalho do intérprete é justamente este, o de decodificar ou de percorrer o caminho inverso seguido pelo codificador.

Segundo FRANÇOIS GÉNY, o conhecimento humano desdobra-se em princípios e aplicações, providos, respectivamente, da ciência e da arte. No mundo do Direito, hermenêutica e interpretação constituem um dos muitos exemplos de relacionamento entre princípios e aplicações. Enquanto que a hermenêutica é teórica e visa estabelecer princípios, critérios, métodos, orientação geral, a interpretação é de cunho prático, aplicando os ensinamentos

de hermenêutica (1). Não se confundem, pois, apesar de ser freqüente o emprego indiscriminado de um conceito como sendo o de outro.

Pode-se dizer então, que a interpretação é tanto a busca do conhecimento, como o próprio conhecimento (2). E em função desta interdependência, este, ou qualquer estudo sobre o tema, para servir como instrumento de debate científico, necessita, antes de tudo, partir da premissa de que *a interpretação sempre possuirá profunda conotação ideológica*. E o presente trabalho, com fins de acrescentar argumentos ao debate da hermenêutica tributária, deste prisma não se afastará.

A respeito, publicou o jornal *O Globo*, no dia 14/06/95, as seguintes declarações do Exmo. Sr. Presidente do STF, Min. Sepúlveda Pertence:

O GLOBO - " O Supremo é um tribunal político? Em julgamentos, leva em conta a opinião pública e a situação do país? "

PERTENCE - " Desde que se superou a mentira de que um juiz, particularmente um juiz constitucional, é um puro técnico capaz de extrair uma norma supostamente de um único sentido válido a um fato, desde que essa ilusão foi desfeita, a verdade é que o juiz enquanto homem, enquanto cidadão, com crenças, convicções, tendências conscientes e inconscientes, muitas vezes está inteiro dentro de uma decisão. Então é óbvio que não se julga na Lua. Somos brasileiros, de classe média, em determinado tempo e situação. É inequívoco que todo este condicionamento, no tempo e no espaço, influi na maioria das vezes até inconscientemente "...

2. A interpretação e o Direito

Em se tratando da norma jurídica, interpretação também é a expressão do seu significado. Na formulação brilhante de KARL LARENZ, a fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no sentido possível da letra da lei, "*mögliche Wortsinn*", dentro da busca da compreensão e do alcance do sentido do texto normativo (3).

Definimos norma jurídica como a previsão ou modelo de conduta diante dos fatos relevantes para o convívio social (4). Sua elaboração pressupõe a valoração de fatos, e tal ato se repete cada vez que se cuida de sua aplicação. Por isto se tem falado em vontade da lei e vontade do legislador como coisas distintas, mas, na verdade, são incorretas ambas as colocações.

A vontade que prevalece na aplicação da norma é a do seu intérprete. É que o aplicador da lei pode atribuir prevalência a valores que o legislador teve como secundários ou irrelevantes. Com a elaboração da norma deu-se a objetivação da vontade, e esta, objetivada, convertida assim em norma, passa a ser interpretada mediante critérios valorativos que podem ser diversos daqueles do legislador. A partir do conhecimento do significado e do alcance da norma jurídica, acrescido do conhecimento e da valoração do fato sobre o qual incide, chegamos à sua aplicação (2).

Entretanto, não se pode negar que a *práxis* interpretativa, necessariamente, dependerá, mesmo que em parte, do processo cominatório, mormente do aspecto formal e material do ato legislativo.

Sabemos que a elaboração de um ato legislativo não implica no simples agrupamento assistemático de normas jurídicas. A formação de uma lei requer planejamento e método; um exame cuidadoso da matéria social, dos critérios a serem adotados e do adequado ordenamento das regras. O ato legislativo deve ser um todo harmônico e eficiente, a fim de proporcionar o máximo de fins, com o mínimo de meios, como orienta a doutrina (1).

Infelizmente, esta não é a regra aplicada pelo legislador brasileiro, até mesmo porque a mora legislativa, de tão absurda, acaba por mascarar a incapacidade técnica dos órgãos daquele Poder. Entenda-se, ademais, incapacidade como sendo também a produção indevida de leis específicas ou restritas, direcionadas apenas a atender um pequeno grupo de privilegiados: a casta à qual nossos congressistas pertencem.

Dentro deste contexto é que se situa a atividade do intérprete. A eficácia do Direito depende, de um lado, do técnico que formula as leis, decretos e códigos e, de outro, da qualidade da interpretação realizada pelo aplicador das normas. Da simplicidade, clareza e concisão do Direito escrito, vai depender a boa interpretação, aquela que oferece uma diretriz segura, que orienta quanto às normas a serem vividas no plexo social, nos pretórios e onde mais o Direito é considerado. O êxito da interpretação depende de um bom trabalho de técnica legislativa. O mensageiro-legislador, além de analisar os fatos sociais e equacioná-los mediante modelos de comportamento social, deve exteriorizar as regras mediante uma estrutura que, além de clara e objetiva, seja harmônica e coerente. A tarefa do intérprete é menos complexa quando os textos são bem elaborados. Se considerarmos, ainda, que a hermenêutica fornece princípios para a exegese dos negócios jurídicos, contratos, testamentos e outras modalidades, vamos ter uma visão maior do significado e importância que representa para o mundo do Direito (1).

E não se diga que uma norma, por ser clara, dispensa a interpretação — não mais aplicamos o princípio da *in claris cessat interpretatio*, já que toda e qualquer norma jurídica depende, para ser aplicada, de interpretação. Esta

faz parte do procedimento de aplicação da norma, pois o jurista, à luz de um valor ou de uma ideologia, a compreenderá ou a interpretará, dando-lhe um sentido já estabelecido, como ocorre nas épocas de estabilidade social, ou um sentido novo, como acontece nas épocas de transição (5).

Ensina RUGGIERO (6) que *"a obra legislativa clara, cuja leitura não mostre qualquer obscuridade ou ambigüidade, tem necessidade de interpretação. Não é pois verdadeiro que a interpretação pressuponha a dificuldade de entender à primeira vista o sentido da lei e se deva excluir quando exista tal dificuldade. Só aparentemente é que o processo de interpretação não tem lugar para os preceitos não obscuros: neste caso é menos evidente somente por ser mais rápido e quase instantâneo. Se a aplicação da norma implica um trabalho de inteligência para a solução ou adaptação do caso particular e concreto na figura do caso geral e abstrato formulado pelo legislador, é impossível tal aplicação sem prévia interpretação"*.

E adiante, afirmando ser a própria clareza um conceito relativo, lembra aquele jurista que uma lei tida como clara durante certo tempo, *"pode tornar-se ambígua ou duvidosa mais tarde, por virtude do aparecimento de novas relações, quanto às quais nasce a incerteza de saber se são ou não reguláveis pela norma até então aplicada"*.

Aliás, mesmo admitindo-se a existência de normas absolutamente claras, não se pode concluir pela desnecessidade, em relação a estas, de interpretação, que será feita facilmente, muitas vezes de modo instantâneo, imediato, fazendo parecer que nem houve interpretação (2).

O trabalho de interpretação do direito é uma atividade que tem por escopo levar ao espírito o conhecimento pleno das expressões normativas, a fim de aplicá-los às relações sociais. Interpretar o Direito é revelar o sentido e o alcance de suas expressões. Na definição do prof. PAULO NADER, fixar o sentido de uma norma jurídica é descobrir sua finalidade, é pôr a descoberto os valores consagrados pelo legislador, aquilo que teve por mira proteger. Fixar o alcance é demarcar o campo de incidência da norma jurídica, ou conhecer sobre que fatos sociais e em que circunstâncias a norma jurídica tem sua aplicação (1), isto tudo como premissa da atividade jurisdicional.

A lei que cria, altera ou extingue direitos e obrigações é a lei substantiva, material ou categorial. É fonte ou expressão do direito substantivo. A lei que dispõe sobre a forma de proceder para atuar a vontade concreta da lei é a formal ou adjetiva, fonte do direito procedimental e processual (2).

A observação das diferenças desses provimentos, isto é, se se trata de dispositivo de lei substantiva ou formal a ser compreendido, é de relevância no campo de interpretação da lei tributária porque sendo a obrigação fiscal *ex lege*, veremos que a disciplina interpretativa da lei no sentido substancial é mais delicada, porque enquanto a legislação categorial cria os direitos e

obrigações principais, as normas formais, procedimentais, criam apenas obrigações acessórias (2).

Mas, se a lei é escrita e as palavras muitas vezes têm significados ou conotações várias, como entender, com segurança, a manifestação de vontade objetivada na lei? Mais ainda, se a dúvida ou questão é de alta indagação, haverá meios disponíveis para a mente humana certificar-se da verdade jurídica? (7)

Eis a grande problemática da interpretação. Se lembrarmos que, afora momentos de intuição, via de regra, a inteligência do homem procede gradativamente e que também o direito, que é elaboração humana, visando a disciplinar relações humanas, é estruturado por meio de normas escritas, escalonadas dentro de uma hierarquia, compondo um sistema, podemos dizer com HEIDEGGER que *"chamamos interpretação ao desenvolvimento do compreender"* (7).

3. A legislação tributária, sua interpretação e princípios

Toda lei significa opção exercida pelo legislador. Assim, às vezes este usa a palavra com significado não usual, que define, por motivos de ordem prática. Foi o que ocorreu com o legislador ao elaborar o Código Tributário Nacional no pertinente às palavras lei e legislação (2).

A palavra lei, como tantas outras usadas na linguagem jurídica, é plurissignificativa. Ora é empregada em sentido amplo, significando toda e qualquer norma jurídica, ora em sentido restrito, significando somente a norma jurídica produzida pelo órgão ao qual a Constituição atribuiu a função legislativa (2).

O Código Tributário Nacional, afastando as dúvidas, deu à palavra legislação o significado de lei em sentido amplo. *"A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes"* (art. 96) (2).

Em todo o CTN, a palavra lei só é empregada em seu sentido restrito, enquanto a palavra legislação tem o significado abrangente que lhe atribuiu o artigo acima. A interpretação a cujo propósito editou normas, não é apenas da lei, mas da legislação, como se verifica de seu art. 107 (2) .

Há quem entenda ser a chamada interpretação econômica especificidade do Direito Tributário (8). *"O florescer de estudos sobre o Direito Tributário"*, diz ALFREDO AUGUSTO BECKER, *"primeiro na Alemanha, depois na Itália, França, e agora no Brasil, originou numerosa corrente doutrinária, segundo a qual, dever-se-ia ter como princípio geral dominante (e não como regra jurídica excepcional) o princípio que o Direito Tributário, ao fazer referência a institutos e*

conceitos de Direito Privado, desejaria transmitir ao intérprete aplicador da lei tributária não a peculiar estrutura jurídica daquele instituto ou conceito – mas o fato econômico que lhe corresponde. Esta doutrina, com algumas restrições e peculiaridades, é esposada por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que foi quem, até hoje, com melhor precisão e clareza, mostrou os cânones fundamentais desta doutrina” (9).

Para esta corrente, o intérprete deveria considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão: na relação jurídica tributária haveria uma relação econômica subjacente, e esta é quem ditaria o significado da norma, sendo o tributo uma realidade econômica (2). Entretanto, ao se afastar em demasia da técnica interpretativa, buscando o sentido da regra jurídica apenas em vista dos fatos econômicos envolvidos na relação de tributação, poderia o intérprete estar negando o Direito, o que afetaria a segurança que este empresta às relações humanas na sociedade.

Na verdade, porém, mesmo os defensores da aludida doutrina sustentam que sua aplicação não afasta do Direito Tributário os métodos interpretativos utilizados no Direito em geral. Assim, AMÍLCAR FALCÃO afirma taxativamente “*que todos os métodos de interpretação são compatíveis com o Direito Tributário*”. E esclarece: “*a peculiaridade, no caso do Direito Tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem ser feitas para alcançar – alcançar, não alterar ou corrigir – a determinação da lei, do mesmo modo como se lança mão de noções de medicina legal ou de ciência atuarial e contábil, muitas vezes, para penetrar o sentido, respectivamente, da lei penal ou da legislação sobre seguros*” (10).

O art. 109 do CTN determina que os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Essa disposição é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisada, sobretudo em face das divergências doutrinárias a respeito da utilização, pelo direito tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado” (2).

A questão da autonomia do Direito Tributário é o ponto nuclear dos debates. Os que sustentam a plena autonomia dizem que os conceitos de Direito Privado não se prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada das origens. Já os que defendem a unicidade do Direito sustentam que os conceitos de direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como no de qualquer ramo da Ciência Jurídica (2).

Assim afirma VILANOVA: “*errada la actitud de muchos especialistas en las distintas ramas del Derecho, civilistas, constitucionalistas, administrativistas, penalistas – cuando inician la exposición de su disciplina con disquisiciones acerca*

del método de la misma. En efecto, la ubicación de estos desarrollos en tratados especializados induce al lector a pensar que cada una de las disciplinas jurídicas puede tener un método peculiar. Habría, así, un método para los penalistas, otro para los constitucionalistas, otro para los civilistas etc. Nosotros repudiamos energicamente esta multiplicidad de métodos jurídicos, ala que consideramos como una consecuencia del ciego especialismo y de la falta de preocupación por la teoría general del Derecho, de que adolecen con frecuencia los juristas. Si se piensa que el ordenamento jurídico es un todo cuyas partes son interdependientes, y que los casos concretos no se rueselven por la aplicación de una sola norma, sino de todo el ordenamiento, se advierte sin dificultad el error del pluralismo metódico que combatimos. La Ciencia del Derecho puede admitir una división dogmática en capítulos o ramas, pero es indispensable hacerse cargo que tal división no multiplica ni su objeto ni su método" (11).

Na verdade, o Direito é uno. Nenhum ramo do Direito é inteiramente autônomo, desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais, e também o intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o que não será alcançado o objetivo colimado. Dentro do próprio Direito Civil existem regras com características absolutamente especiais, como, p. ex., aquelas pertinentes ao casamento, ao direito a alimentos, entre outras. Não é que exista autonomia de um ramo jurídico dentro do Direito Civil, mas a natureza das relações disciplinadas exige tratamento especial (2).

Relevante é notar que o art. 109 do CTN refere-se aos princípios gerais do Direito Privado e não às leis do Direito Privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalentes no Direito Civil ou no Comercial, em virtude da elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do Direito Privado é que não se aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial. Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa adaptação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário (2).

Mas o art. 110 do CTN determina que *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, Estadual e Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias"*. Não o pode a lei, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição refe-

riu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou delimitar competências tributárias, obviamente este elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas (2).

Não se deve exigir que a CF tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas, para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma, de Direito Privado, para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, este seria evidentemente inalterável pelo legislador, independentemente de regra do CTN(2).

Seja qual for a posição do intérprete frente à questão da autonomia de qualquer ramo do Direito, se Privado, ou Tributário, o estudo da interpretação, por sua natureza e abrangência, há de situar-se no campo da teoria geral do Direito, não se podendo admitir critérios e métodos de interpretação específicos e privativos de qualquer deles (2).

Listaremos na tabela a seguir (*vide* pág. 187), conforme a classificação do prof. RICARDO LOBO, os Princípios Gerais do Direito Financeiro que, necessariamente, determinam qualquer análise da legislação tributária.

Seguem abaixo os conceitos dos princípios que julgo ínsitos ao tema deste trabalho:

1. Capacidade contributiva – é a capacidade econômica do contribuinte ou a capacidade de pagar (*ability to pay*). Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira. Subordina-se à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva (3), (v. CF, art. 145, parágrafo 1º).

<u>VALOR</u>	<u>PRINCÍPIO</u>	<u>NORMA</u>
JUSTIÇA:	Economicidade	Progressividade
	Custo/benefício	Proporcionalidade
	Capacidade contributiva	Personalização
	Redistribuição de rendas	Seletividade
	Desenvolvimento econômico	
	Solidariedade	
	Territorialidade	
	País de Destino	
País de Fonte		
	<i>Non olet</i>	
EQÜIDADE:	Eqüidade entre gerações	
LEGITIMIDADE:	Equilíbrio orçamentário	
	Igualdade	
	Devido processo legal	
SEGURANÇA JURÍDICA:	Proibição de analogia	
	Legalidade	
	Tipicidade tributária	Superlegalidade
	Clareza	Reserva da lei
	Irretroatividade	Primado da lei
	Anterioridade	
	Anualidade	
	Proteção da confiança do contribuinte	
	Irreversibilidade do lançamento	
	Publicidade	
	Unidade do Orçamento	
	Exclusividade Orçamentária	
	Não-afetação da receita	
Especialidade do orçamento		
Destinação pública do tributo		

2. **Legalidade** - subdividido em superlegalidade, reserva da lei e primado da lei, este é um dos pontos cardeais do Estado Financeiro, expressamente consagrado no art. 150, I, da CF (3), e, segundo o prof. RUY B. NOGUEIRA, impõe que o tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada. Em face desse princípio não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor por outra via (12).

3. **Tipicidade Tributária** - Corolário da legalidade, este princípio quanto à criação do tipo é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, ou o objeto da definição da lei, em caráter abstrato; quanto à definição do fato gerador, significa que este, por gerar o tributo, deve vir exaustivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos, temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e enumerações casuísticas. Quanto à interpretação e aplicação, impõe que só haverá imposição fiscal se o fato, previamente qualificado pelo intérprete, se subsumir, exata e precisamente, em todos os aspectos da definição abstrata da lei (3).

4. **Clareza** - Informa que na elaboração das normas tributárias deve prevalecer a terminologia clara e unívoca, a correção vernacular, os conceitos determinados e as enumerações taxativas (3), ao invés da *numerus apertus*, quando da cominação legal.

5. **Irretroatividade** - Salvo em relação a lei benigna, a interpretativa e a declaração de inconstitucionalidade, significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado: a regra geral do direito tributário é a da eficácia da lei nova sobre os fatos geradores

futuros e pendentes (art. 105 do CTN) (3). (Ver também art. 5.º, XXXVI e art. 150, III da CF).

6. Anterioridade – É o princípio do art. 150, III, b, da CF, que determina que o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (3).

7. Proteção da confiança do contribuinte – Emanada do princípio da boa-fé e significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (3) (art. 100, p. único do CTN).

Estes princípios informam a interpretação tributária, dentre outros, implícitos, que se incluem dentro de qualquer outro ramo de Direito, como o da boa-fé, o do Estado Social de direito, o da democracia, os constitucionais em sentido estrito, *etc.*

4. Processos, Fontes, Métodos e Resultados

A interpretação do Direito Financeiro, perante os órgãos do Estado, ocorre através do processo formal, e, em relação ao indivíduo, pelo processo informal. São formais as interpretações autêntica, judicial e administrativa. Autêntica é a levada a efeito pelo próprio legislador, com eficácia *ex tunc*; judicial, a mais importante, por ser a única dotada de eficácia definitiva, mercê dos atributos da coisa julgada, é a produzida pelos órgãos do Poder Judiciário. A administrativa, consubstanciada nos atos normativos da Administração ou nas decisões dos órgãos que participam do processo tributário, é também relevante e auxilia a atividade jurisdicional, principalmente nas questões técnicas (3).

Nota-se que o interpretar relaciona-se com a questão da separação dos poderes do Estado, das fontes do Direito ou dos processos legislativo, administrativo e judicial. Há a necessidade da complementação do produto legislativo, a ser realizado pela interpretação administrativa ou judicial, no Direito Tributário, com fins de harmonizá-lo.

Já a interpretação informal resulta do trabalho da doutrina, das agências não-governamentais ou dos planejadores fiscais (V. elisão fiscal). Esta última, de especial relevância para o Direito Tributário, é a interpretação dos advogados, contadores e planejadores fiscais, a quem incumbe orientar as

empresas no cumprimento das obrigações tributárias e aconselhá-las na economia dos impostos (3).

Basicamente a fonte por excelência do D. Tributário é a lei em sentido formal (v. princípio da legalidade, acima). Quando do capítulo da complementação, veremos a possibilidade da utilização de outras fontes, como a analogia, a equidade, o costume, *etc* (art. 108 do CTN, art. 126 do CPC e art. 4º da LICC).

A classificação mais duradoura, criada por SAVIGNY, estabelece quatro métodos de interpretação, a saber:

Literal – visa compreender a lei em função do sentido e da configuração das palavras no texto; não quer dizer restringir seu sentido, mas sim estudar sua semântica, sua sintaxe e organização, sob os ditames da fraseologia. É o método adotado pelos formalistas, adeptos da teoria conceptualista (art. 110, CTN).

Histórico – De pouco uso, em função da velocidade de variação das normas tributárias, este método vai buscar na origem e no desenvolvimento dos institutos jurídicos, dentro da realidade social, os critérios informativos para interpretação da lei. É muito utilizado nos EUA.

Lógico – De escassa utilidade, ora se confunde com a interpretação literal, ora com a sistemática. Por isso, alguns autores se referem à interpretação lógico-gramatical ou lógico-sistemática.

Sistemática – Determina a interpretação dos conceitos do Direito Tributário em função de seus contatos com o Direito Civil, vedando, pois, a jurisdição de conceitos econômicos, já que os institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vistas à unidade do Direito. Hodiernamente incorpora o critério teleológico, econômico ou finalista.

Posteriormente, os positivistas e a jurisprudência acrescentaram aos métodos de SAVIGNY a interpretação teleológica, apesar de este método encontrar-se implícito nos outros quatro:

Teleológica – Defendida pelos sociologistas, leva em conta a finalidade e o objetivo da norma, na sua consideração econômica. Encontrada também em outros ramos do Direito, a interpretação econômica, ou a do positivismo causalista ou sociológico (Teoria Reducionista) defende a liberdade de criação do juiz, objetivando a justiça fiscal, com a capacidade contributiva sendo medida pelo método mecanicista.

Quanto aos resultados, cânones ou objetivos, temos as seguintes interpretações:

Restritiva – Restringe-se apenas ao sentido do texto legal; hoje não mais pende em favor do contribuinte ou do fisco. Aqui a lei disse mais do que queria.

Extensiva – Segundo LARENZ, estende-se o significado da letra da lei até o limite máximo de sua possibilidade expressiva, sem que se adultere ou fracione os conceitos de direito produzidos pela norma, evitando-se, então, a analogia, em função da exigência da reserva legal; *minus dixit quam voluit*: a lei disse menos do que queria.

Subjetiva – Trata-se da busca da vontade do legislador histórico – *mens legislatio*, absorve o método literal. Hoje é minoritária.

Objetiva – Vem a ser a norma em seu desenvolvimento histórico, em vista de que a norma pode ser, com o passar dos tempos, melhor do que entenderam seus criadores – *mens legis social*.

5. Complementação, Correção e Integração

A complementação, dentro da problemática da interpretação do Direito,

vem a ser o preenchimento de lacunas (integração) ou a correção das contradições ou antinomias da norma, seja com fins de harmonização do sistema jurídico, seja em respeito ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.

A integração inicia-se onde já não há mais palavra a ser interpretada, ou seja, opera-se além do sentido possível da letra da lei, em face de uma lacuna *insatisfatória*, prejudicial à norma. A lacuna que não demonstre carência frente aos princípios gerais de direito não precisa ser preenchida, pois o legislador não o quis, correspondendo, então, a um espaço ajurídico inócuo.

O art. 108 do CTN enumera, a meu ver, sem sentido, uma hierarquia de métodos para proceder-se à integração. Quanto à analogia (*legis* – na busca de uma lei, *juris* – na busca do ordenamento como um todo), *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*, devemos explicitar que esta não cria tributos, servindo apenas para auxílio às normas processuais, secundárias e administrativas. No Brasil, opera o princípio da proibição da analogia gravosa ou desfavorável ao contribuinte (CTN, arts. 97 e 108, p. 1.º e CF, art. 150, I).

Assim, em face da lei, o juiz não criaria o imposto sobre grandes fortunas, valendo-se da analogia, por mais justo que o seja, mesmo que esta seja uma lacuna não-intencional ou insatisfatória (?!). Entretanto, poderia fazê-lo através da utilização da interpretação extensiva! Isto, como se vê, trata-se de uma das questões mais complexas do estudo do Direito Tributário.

O citado artigo traz ainda os princípios gerais do Direito Público – incluindo-se aí os do Direito Tributário –, que já foram tratados neste trabalho, e a equidade (v. art. 172, IV), que é um conceito complexo, de diminuto uso na integração, exceto quando surgem dúvidas de interpretação (art. 112), mas de decisiva aplicação quando da elaboração da norma.

Já correção ou interpretação *contra legem* vem a ser o modo de superação das antinomias do Direito, embutindo-se, juntamente com a integração, entre as formas de complementação jurídica. Antinomias são erros, incorreções ou contradições entre normas ou princípios do direito (3). Tal técnica visa dar coerência ao ordenamento jurídico (KANT), desde que não sejam contradições inconciliáveis, porque neste caso haveria similitude com a ocorrência de lacunas, o que exigiria não correção, mas integração.

Assim, ao deparar-se com normas conflitantes ou antinômicas, o juiz utilizará a sua ciência para decidir qual delas será a revogada ou revogadora (*lex posterior derogat priori*), sendo auxiliado, nesta tarefa, pela noção de hierarquia das leis (*lex superior derogat legi inferior*), pela equidade e pelo controle constitucional de ofício. Em verdade, a correção trata-se de um processo lógico-valorativo, que só surge a partir da interpretação de que há incompatibilidades normativas, porque, *a contrario sensu*, não haveria correção.

Por fim, lembramos que um sistema jurídico eivado de antinomias e de princípios contraditórios, como o do desenvolvimento econômico em relação à capacidade contributiva, o dos empréstimos atuais que só serão pagos às gerações futuras, a ocorrência de privilégios fiscais odiosos a partir de *lobbies* criados entre Legislativo e Judiciário, *etc*, poderá resultar em uma correção a ser feita através da Revolta Fiscal, estopim, via de regra, de uma Revolução em seu sentido mais amplo.

6. Conclusão

A interpretação tributária não difere da exercida nos outros ramos do Direito. Deve o intérprete, entretanto, observar o contexto e as idiossincrasias das normas tributárias, quando deparar-se com a aplicação, correção ou integração *in concreto*.

Como já foi dito, a opção entre ser partícipe da corrente da Autonomia do Direito Tributário – defendida por TROTABAS (RDA n.º20), adepto da interpretação finalista, teleológica ou econômica (da consideração do econômico do fato gerador), com os conceitos sendo firmados independentemente da referência civilista, ou, por antítese, ser favorável à corrente do primado do Direito Privado – onde a segurança jurídica do contribuinte, a legalidade estrita, conforme expôs FRANÇOIS GENY (RDA n. 26), impõe aos critérios de tributação uma sintonia com os conceitos de Direito Civil, vem a ser apenas uma questão ideológica.

Assim, primeiramente oscilará o posicionamento do intérprete em função de suas convicções filosóficas ou sócio-políticas, mas, *a posteriori*, vale lembrar, a necessidade fará o interlocutor optar pela corrente que no momento lhe for mais útil, em sede de jurisdição contenciosa, ora para criar, ora para ilidir a obrigação tributária.

Para os autonomistas, o juiz poderia deixar de tributar em função dos princípios da Justiça Fiscal, da isonomia e da igualdade entre os contribuintes, conforme depreende-se do art. 109 do CTN. Da análise do princípio da capacidade contributiva, contido na norma tributária, poderia o magistrado determinar o sujeito passivo da relação jurídica fiscal, já que o âmago desta *práxis* seria a busca da Justiça Fiscal, e por conseguinte, da Justiça Social.

Vê-se, então, que para esta corrente o papel do Estado seria o de interventor direto na Economia, como garantidor dos princípios básicos contidos na Declaração Universal dos Direitos do Homem, e não apenas o de um mero espectador frente às peripécias do capitalismo, em que pese o risco dos órgãos estatais gerirem as finanças do Estado, seja por incompetência, seja pela fraqueza do homem público frente ao vil metal, expresso pela tipicidade cancerosa da corrupção.

Ao revés, a corrente do Primado do Direito Privado, majoritária em nosso país, baseada no fato de que o Direito Financeiro estaria subjugado ao Civil, sem poder de alterá-lo, determina a ausência de surpresa na oneração fiscal, a liceidade da elisão fiscal – em contrário dos autonomistas –, a partir de uma legalidade estrita. Ou seja, utilizar-se-á o método literal ou gramatical, nos moldes do art. 110 do CTN, no sentido de aplicar ao Direito Tributário os conceitos privatistas, mormente no que tange aos aspectos da segurança jurídica do contribuinte.

Para seus adeptos, insignificantes seriam os aspectos ligados à capacidade contributiva, à isonomia ou à Justiça Fiscal. *In casu*, o Estado não teria o poder (nem o direito!) de entrar no bolso do cidadão com fins de obter receitas tributárias que não as já expressa e precisamente estipuladas pela legislação, nos seus exatos e restritos termos.

Particularmente, seria extremamente cômodo ou “politicamente correto” inclinar-me pela vertente de K. TIPKE que sugere o Equilíbrio ou a Interdisciplinabilidade entre as duas correntes já estudadas, como solução para a *vexata quaestio* em tela.

Destarte, deixar-se-iam de lado os conceitos civilistas que fossem abusos de forma jurídica, bem como toda a tributação seria baseada apenas nas relações jurídicas obrigacionais sujeitas ao império da lei, sem deformação dos conceitos do Direito Civil, através de uma interpretação sistemática, conceitual ou global.

Mas isto não me parece suficiente. Se por um lado reconheço a importância dos princípios garantes da segurança jurídica do contribuinte (legalidade, tipicidade, anterioridade, *etc.*), por outro lado proponho a reformulação dos critérios e da carga tributária aplicada no país: curiosamente, ao invés de incidir, p. ex., sobre grandes fortunas, ou sobre a verdadeira remessa de lucro das multinacionais, a tributação afeta prioritariamente a paupérrima massa trabalhadora, via desconto na fonte (IR), via impostos sobre consumo (ICMS, IPI), sobre serviços (ISS), *etc.* Trata-se, pois, da mais pesada carga tributária do Ocidente, cujo ônus vem sendo suportado incongruente e mentemente pelas camadas mais necessitadas da população.

A contragosto, creio que o nosso Estado não poderia deixar de participar ativamente na Economia, sob pena de a tese do Equilíbrio de Mercado vir a “desequilibrar a oferta no mercado de lápides”... Só não vê quem não pode, ou quem não quer: o sistema econômico nacional está erigido sobre bases pantanosas e lodacentas. A nossa cultura empresarial ensina que as atividades devem ser feitas em função do lucro absurdo, a curto prazo, às custas da semi-escravidão alheia; não há, entre nós, o ideal do enriquecimento concorrente ou global.

Em face do exposto, enquanto prevalecer a *mens* do enriquecimento exclusivo (os ricos ficam cada vez mais ricos e os pobres cada vez mais pobres), como corolário da "lei de Gérson", inclino-me em prol da Justiça Fiscal, ou, como queiram, da interpretação econômica do fato gerador, até que sobrevenha uma mudança (leia-se revolução) estrutural no quadro da economia brasileira.

7 - Bibliografia

1. NADER, PAULO, *Introdução ao Estudo do Direito*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 312-329.
2. MACHADO, HUGO DE BRITO, *A Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro*, p. 25-50.
3. TORRES, RICARDO LOBO, *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, p. 73-106, 115-136.
4. VASCONCELOS, ARNALDO, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 5.
5. GUSMÃO, PAULO DOURADO DE, *Introdução à Ciência do Direito*, p. 136.
6. RUGGIERO, *Instituições de Direito Civil*, v. I/135.
7. NOGUEIRA, RUY BARBOSA, *Interpretação no Direito Tributário*, p. 7-24.
8. VILLEGAS, *ob. cit.*, p. 133.
9. BECKER, ALFREDO AUGUSTO, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 114.
10. FALCÃO, AMÍLCAR, *Introdução ao Direito Tributário*, p. 73-76.
11. AFTALIÓN, OLANO e VILANOVA, *Introducción al Derecho*, p. 428, 429.
12. NOGUEIRA, RUY BARBOSA, *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, p. 24, 25.

(*) MARCELO M. RAMALHO BITTENCOURT é Promotor de Justiça no Estado do Rio de Janeiro; Professor de Direito Civil na Fundação Escola do Ministério Público/RJ - FEMPERJ; Professor concursado de Direito Processual Civil da Univ. Cândido Mendes e ex- Promotor de Justiça no Estado de Minas Gerais.
