

INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO

Professor de Legislação Tributária nos Cursos
de Administração do D.A.S.P.

SUMÁRIO: *Interpretação extensiva e interpretação estrita — A “mens legis” e a “mens legislatoris” — Enumeração taxativa e enumeração exemplificativa — Fato gerador do tributo — Remissão a textos de lei geral — Relação econômica — Fraude à lei — Analogia.*

1. Um dos temas mais árduos em direito tributário é o da interpretação da Lei Tributária. Sobre esse assunto principalmente, é que se estabelece a dissensão entre os que afirmam e os que negam a autonomia estrutural e dogmática daquela disciplina.¹ Já ficou sustentada em outra oportunidade, a tese autonomista.²

1 Sobre o assunto, pode ser consultado — Ezio Vanoni, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, tradução, especialmente, o capítulo I, quanto à evolução dos métodos adotados e a partir do capítulo V, sobre a matéria propriamente dita: Antônio Berliri, *Principii di diritto tributario*, 1952, vol. I, p. 55 a 91; Rubens Gomes de Sousa, *Compendio de legislação tributária*, p. 50 a 56, e *Conteúdo econômico e forma jurídica na interpretação do direito tributário*, in Anuário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de S. Paulo, 1949-1950, p. 173 a 192, especialmente a partir da p. 185, n.º 6; A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1951, p. 25 a 27, e *Il rapporto Giuridico d'imposta*, 1937, p. 153 a 163; Dino Jarach, *El hecho imponible*, 1943, vários lugares, especialmente p. 127 a 129 e 105 a 116; Giorgio Tesoro, *Principii di diritto tributario*, 1938, p. 22 a 26; Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 1951, p. 15 a 26; Georges Morange, *L'interpretation des lois fiscales*, in *Revue de Science et de Législation financière*, 1951, n.º 4, p. 638 a 653 ou, em tradução na *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 32, p. 38 a 51; Manuel Andreozzi, *Derecho Tributario Argentino*, 1951, vol. I, p. 109 a 123, defendendo a teoria tradicional; Bilac Pinto, *Parecer*, in *Estudos de direito público*, 1953, p. 55 a 94, em especial a partir da p. 72, particularmente interessante quanto ao exame do sistema suíço e germânico; Giuseppe Spinelli, *La repressione delle violazione delle leggi finanziare nella scienza e nel diritto*, 1947, p. 46 a 51; Aster Rotondi, *Spigolature di giurisprudenza in rapporto alla cosiddetta interpretazione funzionale delle leggi tributarie*, in *Archivio finanziario*, vol. II (1951), p. 447 a 467, particularmente a partir da p. 465, n.º 6, onde está a opinião do autor, contrária à tese; Benvenuto Criziotti, *Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle finanze e del diritto finanziario*, 1953, p. 418 a 437, e *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, 1935, trad., p. 248 a 261; Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, p. 46 a 54; José Larraz, *Metodología aplicativa del derecho tributario*, 1952.

No que toca à hermenêutica, tôda a dúvida que tem sido levantada parece resultar, apenas, de uma defeituosa postulação do problema. Por isso é que, por um lado, se tem querido afirmar que só a chamada interpretação estrita ou interpretação restritiva deve ser admitida e, por outro lado, se tem defendido a adoção de um método apriorístico na exegese da lei tributária.

É desnecessário recordar os diversos argumentos que demonstram ser o direito tributário direito comum e não, como querem alguns, direito singular, excepcional ou especial. Isto pôsto, não encerra o mínimo acêrto aquêlo modo de entender, segundo o qual a lei tributária só comporta interpretação estrita.

2. A rigor, nem se pode falar em tal coisa. Interpretação é a atividade lógica, em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei.³

O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em tôda a sua plenitude e extensão ou a, simplesmente, declarar-lhe a acepção, o significado e o alcance. Pode ocorrer que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo-se entre a dição da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes, de modo que a fórmula verbal signifique menos (*minus dixit quam voluit*) ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se intentava dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (*mens legis*), não amplia, nem restringe aquêlo mesmo sentido. É um êrro, ou uma impropriedade, como se vê, falar, em um caso, em interpretação extensiva e, no outro, em interpretação restritiva. Qualquer que seja a hipótese, será sempre declaratória a interpretação. Já se vê por aí que todos os métodos de interpretação são compatíveis com o direito tributário.⁴

especialmente da p. 7 a p. 78; Johannes Hein, *Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung*, 1928, p. 17 a 20; L. Trotabas, *A interpretação das leis fiscais*, trad., in Rev. de Direito Administrativo, vol. I, fasc. 1, p. 38 a 47; Francisco de Sousa Matos, *A interpretação da lei tributária e a analogia*, in Rev. de Direito Administrativo, vol. 21, p. 14 a 23; Antônio José Brandão, *A intervenção das leis fiscais*, in Rev. de Direito Administrativo, vol. 33, p. 67 a 83; Moacir Lôbo da Costa, *A analogia no direito tributário*, in Rev. de Direito Administrativo, vol. 35, p. 28 a 39; François Geny, *O particularismo do direito fiscal*, trad., in Rev. de Direito Administrativo, vol. 20, p. 6; Rafael Bielsa, *Estudios de derecho público*, vol. II (Derecho fiscal), 1951, p. 71 a 94 e *Compêndio de derecho público*, vol. III (Derecho fiscal), 1952, p. 20 a 29; Emmanuele Morselli, *Corso di scienza della finanza pública*, 1949, 1.º vol., p. 140 a 144.

2 cf. nosso trabalho intitulado: *O direito tributário: sua conceituação, natureza e autonomia*.

3 Omite-se aqui, por desnecessária ao tratamento do assunto, a referência à interpretação dos demais atos jurídicos.

4 cf. Berliri, op. cit., p. 62; A. D. Giannini, op. cit., p. 25 e 26; Spinelli, op. cit., p. 47 e Morange, op. cit., p. 638; Griziotti, *Saggi cit.*, p. 417 e *Princípios cit.*, p. 248; nesse sentido, Vanoni e Jarach, op. cit., em diferentes lugares. Aliás, tanto Spinelli como Morange destacam a inexistência de lei restringindo o método interpretativo das leis tributárias. Contra, Andreozzi, op. cit., p. 111.

3. Problema diferente é o da analogia que muitos autores apresentam como processo de interpretação. Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia *legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia *juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.⁵

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, tôda vez que dela resulte a criação de um débito tributário. A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.⁶

4. Essas noções, entretanto, nem sempre foram tão claras. Quanto à primeira, por exemplo, por muito tempo se contestou que fôsse dado adotar em direito tributário métodos iguais aos que se permitem nas demais disciplinas. Assim é que, durante séculos, se variou entre duas orientações extremas e opostas, ambas partindo de uma idéia apriorística.

De um lado, pretendia-se que o método a seguir seria aquêlo que conduzisse a um maior favorecimento dos interesses do Estado, ou do fisco (*ut fisco faveat*).⁷ Essa fórmula prevaleceu em Roma, por certo tempo. A reação contra ela está representada pelo adágio de Modestino, que empolgou a doutrina durante alguns séculos e que recomendava que, na dúvida, a lei se interpretasse do modo mais benigno para o contribuinte (*in dubio contra fiscum*).⁸

Esse último modo de entender impressionava-se pela idéia de que fôsse odiosa ou restritiva da liberdade e da propriedade a lei tributária e que, como tal, se lhe devesse dar tratamento correspondente àquele

5 cf. a êsse respeito, Francesco Carnelutti, *Teoria Geral do Direito*, trad., 1942, p. 175, onde, depois de ter conceituado a analogia como forma de auto-integração das fontes jurídicas, assevera: "A analogia vai mais longe, porquanto serve para formar, não um comando complementar de um comando já existente mas um comando novo".

6 cf. Berliri, op. cit., p. 56 a 57 e 62; A. D. Giannini, op. cit., p. 26; Jarach, op. cit., p. 128, embora fale em interpretação analógica; contra Ezio Vanoni, op. cit., p. 322 a 326, que, aliás, assevera que "através da aplicação analógica não se cria direito novo", chegando-se, por ela, "à descoberta de uma proposição jurídica latente" (cf. p. 323 e 324), coisa que demonstramos não ser correta; também assim, Griziotti, *Saggi cit.*, p. 426, e *Princípios cit.*, p. 252 e 257 a 258; Trotabas, op. cit., p. 43, 45 e 46; A. J. Brandão, op. cit., p. 80 e 81. Sobre o assunto, aliás, ver o *Anteprojeto de Cód. Tributário Nacional*, art. 130, § 10, texto in *D. O.* de 25-VIII-53; ou art. 75, § 1.º do texto encaminhado ao Presidente da República.

7 Sustentou-o, por último, Mantellini, *Lo stato e il codice Civile*, 1890, vol. I, p. 211.

8 O adágio, que figura no *Digesto*, assim sôa: "non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit."

seguido em direito penal, segundo o qual, na dúvida, se favorece o réu (*in dubio pro reo*).

Não é preciso insistir no engano de tais concepções. A interpretação, atividade lógica de simples declaração que é, não há por que seja restringida em direito tributário, que é direito comum como qualquer outro, tanto mais quando nenhuma lei estabelece a limitação referida. Ademais, ambas as concepções mencionadas corresponderam a contingências políticas e sociais que já estão superadas.

Uma terceira orientação surgiu, no sentido de, repelindo as soluções apriorísticas, preconizar que fôsse sempre literal a interpretação, a fim de que não houvesse distensão de um ônus, encargo, ou obrigação, além daquele limite que clara e expressamente sobressaísse da dicção legal. Idênticos motivos aos que acima se apresentaram repelem inofismavelmente êsse modo de pensar.

5. Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico. Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*), os princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.⁹

É preciso ficar bem claro que nenhum desses elementos é único e conclusivo, devendo-se, pelo contrário, em cada caso, tomá-los isolada ou conjuntamente, conforme requeiram as necessidades.

Por fim, cabe lembrar que, na interpretação, a vontade do legislador, como os trabalhos preparatórios, podem ter influência. Entre nós, por exemplo, foram de grande importância para verificar-se se o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos excluía a cobrança da chamada taxa de previdência social.¹⁰

A norma, porém, uma vez emanada pelos órgãos competentes, desprende-se da vontade de seus autores e passa a constituir uma entidade autônoma, com a potencialidade ou a virtualidade de reger todos os casos que se apresentem, ainda que o legislador, ao ditá-la, não tenha tido em mente tais hipóteses. Entende-se, assim, por um lado, que a lei esgota, em princípio, a regulação da matéria tributária, de modo a não deixar margem à emissão de juízos discricionários (princípio da plenitude da lei) — e, por outro lado, que nela estejam de tal forma precisos êsses princípios norteadores, que seja sempre possível aplicá-la em cada caso que surgir (princípio da concentração lógica).

6. A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

A peculiaridade, no caso do direito tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem

9 Ver, sobre êsse último assunto, Vanoni, op. cit., p. 241 e seguintes.

10 Cf. o proveito que do mesmo processo Gilberto de Ulhôa Canto procura retirar quando aprecia o problema da incidência do imposto de indústrias e profissões em face do mesmo imposto único; cf. Parecer, in *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 25, p. 410.

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.

Assim é que, como depois será examinado, na análise do fato imponível, ou gerador, há que verificar a relação econômica por ele traduzida, ainda que, algumas vezes, ela venha encoberta por uma forma jurídica anormal. Não há nisso, entretanto, qualquer modificação, derrogação (*interpretatio abrogans*), correção ou transformação do preceito legislativo, como será demonstrado no lugar próprio.

7. Primeira tarefa do intérprete é a de verificar a contestura léxica da lei, considerar as expressões adotadas, combiná-las, constatar se as palavras estão tomadas em sentido técnico ou em acepção vulgar. Quanto aos termos usados, pode ocorrer que se trate de expressões isoladas, ou em conjunto e, se forem técnicas, pode ocorrer que se trate de termos tomados de empréstimo a alguma ciência ou de termos jurídicos.

É muito importante, quando a lei tributária refere, num mesmo dispositivo, vários fatos, circunstâncias ou ocorrências, como sendo capazes de fazer nascer um crédito tributário, determinar o exato sentido dessa enumeração.

Motivos de política legislativa, muita vez, recomendam que, depois de usar um conceito, o legislador mencione em seguida uma série de circunstâncias que lhe determinem perfeitamente o sentido. Imagine-se o caso de uma lei que exigisse um impôsto predial, ou de licença, ou outro qualquer, em base mais elevada, quando se tratasse de estabelecimentos ou edificações industriais e passasse a determinar tal conceito dizendo que como tais se consideravam — tôdas as construções, ou partes delas, destinadas especialmente a uma indústria ou manufatura exercitada por meio de maquinismos ou aparelhos inamovíveis por necessária fixação, como moinhos, tipografias.¹¹ Esta enumeração não quer significar que fiquem excluídos da determinação lagares, indústrias siderúrgicas, fábricas de gêlo, uma vez que a menção feita pela lei tem mero caráter exemplificativo.

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, situações, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria determinada. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidos no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos expressamente na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica. É o que se passaria com uma lei do sêlo na qual se declarasse devido o impôsto, quando ocorressem vendas, revendas, cessões, retrocessões, e quaisquer atos civís, judiciais ou extrajudiciais,

¹¹ O exemplo, como outros tantos que se seguirão, é colhido em A. Bellini, op. cit., p. 78.

translativos a título oneroso da propriedade, do usufruto, do uso ou gozo de bens imóveis ou de outro direito real imobiliário.¹² É evidente que aquilo a que o legislador quer atribuir relêvo, para o nascimento do crédito tributário, se consubstancia em uma categoria de atos, mais ampla do que os singelos têrmos usados em caráter exemplificativo: o impôsto incidirá tôda vez que se estiver em presença de um ato translativo a título oneroso de direitos reais sôbre imóveis. Imagine-se, ainda, o caso de uma lei do impôsto de consumo, que isentasse o contribuinte, quando se tratasse de gêneros alimentícios, com exceção, porém, de peixes, conservas, queijos, frutas sêcas ou cristalizadas. Ainda que camarões, por exemplo, não sejam peixes e se classifiquem entre os crustáceos, parece inegável a possibilidade de sujeitá-los à mesma tributação estabelecida para os peixes, pôsto que o intuito do legislador foi sujeitar ao impôsto gêneros alimentícios de luxo que virtualmente se compreendessem na categoria constituída pelo conjunto de traços comuns dos objetos ou gêneros exemplificativamente enumerados. Essas enumerações são muito comuns entre nós, quando se trata, por exemplo, de definir nas legislações estaduais, o fato gerador do impôsto de vendas e consignações.¹³

Por fim, ocorre virem indicadas ou enumeradas na lei várias circunstâncias, fatos, ou situações, que não mantêm aquêles traços comuns ou que, mesmo quando assim não acontece, apresentam caracteres secundários divergentes, com tal realce, que transparece ser exclusiva a menção feita pelo legislador. Já agora, considera-se taxativa a enumeração e não será dado referir-se a outros fatos, circunstâncias ou situações, além dos expressamente mencionados na lei. Imagine-se um impôsto especial de licença, exigível dos proprietários, detentores, criadores, engordadores ou vendedores de cavalos, burros, asnos, bovinos, caprinos, suínos. É evidente que a referência, não aos equinos, mas àquelas três espécies dêste gênero, seguida da indicação de vários outros gêneros, demonstra tratar-se, no primeiro caso, de enumeração taxativa. Não se compreenderiam na tributação, por exemplo, as zebras, ainda que se trate de equinos.¹⁴

É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.

O critério mais seguro para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso a enumeração é menos ampla e os

12 O exemplo ainda é de A. Berliri, op. cit., p. 79.

13 Cf. art. 1.º da lei 687, de 29 de dezembro de 1951, do Distrito Federal, e o art. 1.º do decreto-lei 130, de 28 de dezembro de 1943, do Estado da Bahia.

14 Cf. A. Berliri, op. cit., p. 80.

fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo, qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico.

8. Aspecto mais delicado do problema da interpretação é o que diz respeito ao modo como deve entender-se a remissão feita a institutos ou conceitos de direito privado, ou do outro ramo do direito, para constituir o fato gerador de tributos.

De um lado, uma corrente, chefiada pelos civilistas e alguns especialistas em direito tributário, afirma que, se o legislador tributário expressamente não alterou ou modificou aquêles conceitos, inevitável é o seu pleno acolhimento. É essa a chamada corrente tradicional. Os argumentos em que se apóia são vários e, por vêzes, sedutores. Assim é que se tem sustentado que a análise científica de um fenômeno jurídico se limitará a pesquisar os aspectos por que se apresenta, mas não poderá chegar ao ponto de alterar-lhe a consistência ou a conformação. A medicina legal, diz-se, fornece elementos para interpretar a lei penal, as ciências atuariais oferecem meios para melhor aplicar ou interpretar a lei sobre seguros, mas não é possível, com fundamento nas noções por elas ministradas, dar à lei, ou a conceitos jurídicos, acepção diversa da que lhes é inerente. Por isso mesmo, acrescenta-se que, quando a lei constitucional estabelece uma idade limite mínima para o exercício de certos cargos ou funções, como é o caso da idade de trinta e cinco anos para ser eleito senador entre nós, o que se considera é que essa em média é uma idade de maior amadurecimento; fixa-se, assim, um critério para a generalidade dos casos, diante do qual, porém, não é dado ao intérprete variar, para verificar, em cada hipótese, se o amadurecimento ou a maturidade correspondente aos trinta e cinco anos de vida está concretizada, nem muito menos lhe seria possível falar num quarentênio de direito constitucional diverso do quarentênio aritmético ou cronológico. E conclui, então, que, se a lei fixou um conceito jurídico para indicar o fato gerador, ou se simplesmente o tomou ao direito civil, comercial, ou qualquer outro, o intérprete terá de entendê-lo e considerá-lo de acôrdo com a elaboração efetivada por cada uma daquelas disciplinas, pois, de outro modo, se estará em presença de uma *interpretatio abrogans*.¹⁵

Contrapõe-se-lhe a corrente, de inspiração germânica, que recomenda seja a lei tributária *interpretada funcionalmente, levando em conta a consistência econômica do fato gerador (wirtschaftliche Betrachtungsweise)*,¹⁶ a normalidade dos meios adotados para atingir

15 Cf. A. Berliri, op. cit., p. 68 a 75 e 80 a 83, com transcrição de trechos de L. V. Berliri e M. S. Giannini.

16 Cf. Blumenstein, op. cit., p. 18 a 20; Merk, op. cit., p. 46 e segs., especialmente a partir da p. 48; Hein, op. cit., p. 17 a 20; Jarach, op. cit., vários lugares, especialmente p. 65 a 69, 101 e a partir da p. 110; Vanoni, op. cit., principalmente a partir da p. 241; o critério foi seguido pelo § 4.º da *Reichsabgabenordnung*, pelo § 1.º da *Steueranpassungsgesetz*, pelo art. 8.º da Lei italiana do Registro e é adotado

certos fins (*Typisierungstheorie*)¹⁷ e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar (*Teleologische Auslegungsmethode, Interessenjurisprudenz* ou *soziologische Auslegungsmethode*).¹⁸ É preciso entender que essa concepção, como anota Vanoni, levou alguma vez a excessos que atingiram as raias da livre indagação, tal qual sucedeu com a incipiente jurisprudência da Côrte Financeira do Reich (*Reichsfinanzhof*), nos primeiros anos que se seguiram à *Reichsabgabenordnung*.¹⁹ Chegou-se a falar em uma *interpretatio abrogans*, com o fim de autorizar-se o intérprete a superar a norma legislativa, para dar-lhe sentido que corrigisse eventuais desrespeitos aos ditames da justiça.²⁰

9. Parece que o que há é simples desentendimento na fixação dos elementos capazes de solucionar o problema. Nem há uma *interpretatio abrogans*, nem o intérprete tem uma função corretora ou corretiva da lei tributária, ou da lei em geral, nem há uma interpretação própria, peculiar ou inerente ao direito tributário.

O que ocorre é, simplesmente, uma técnica especial, como também acontece nas demais disciplinas jurídicas, quanto ao modo de considerar os fenômenos, fatos ou situações relevantes para a tributação, e de pesquisar-lhes o conteúdo, a essência.²¹

Em direito penal, por exemplo, sob o regime anterior ao do atual Código Penal, surgiu o problema de saber se, falando a lei em funcionário público, era possível estender aos empregados de entidades

pelos arts. 74 e 84 do *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*, texto enviado ao Presidente da República, e 129 do texto publicado no *Diário Oficial* de 25 de agosto de 1953; ainda nessa ordem de idéias, é de considerar-se o critério segundo o qual a consideração econômica é feita quando houver propósito de evasão. É a repressão ao abuso de direito em matéria tributária (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des buergerlichen Rechts*), contemplada pelo § 6.º da *Steuersparungs-gesetz* e pelo art. 86 do nosso precitado Anteprojeto, texto enviado ao Presidente da República, ou art. 131, parágrafo único, do texto in *Diário Oficial* citado; também é o critério seguido pela jurisprudência suíça, como afirma Wurlod, *apud* Bilac Pinto, op. cit., p. 88.

17 Blumenstein, op. cit., p. 19; Bilac Pinto, op. cit., p. 77.

18 Blumenstein, op. cit., p. 19; Griziotti, *Saggi cit.*, diversos lugares; e *Princípios cit.*; Vanoni, op. cit., p. 277.

19 Cf. Vanoni, op. cit., p. 201 a 207.

20 Ver a crítica que A. Berliri, op. cit., p. 81, faz a Griziotti nesse particular, e a que Aster Rotondi, in *Archivio Finanziario* cit., p. 466, faz à interpretação funcional, entendida como interpretação *abrogans*.

21 M. S. Giannini, *apud* A. Berliri, op. cit., p. 82 e 83, desenvolve essa tese: "in conclusione da questa ricerca è risultato che la questione dell'applicazione delle leggi tributarie era una volta una grande questione, mentre oggi è in massima parte una questione artificiosa frutto un pó d'inerzia, un pó di incompreensione scientifica. Le leggi tributarie si interpretano extra-testualmente come tutte le altre leggi. . . L'unico profilo sotto il quale l'applicazione delle leggi tributarie presenta qualche particolarità è quindi quello relativo alla tecnica dell'interpretazione. . . ad esso atengono le varie interpretazioni economico — contenutistiche o secondo interessi della dottrina germanica e svizzera. Ad esso attiene la più profonda "interpretazione funzionale" dal Griziotti. La particolarità di questo profilo tecnico consiste nel fatto che l'interpretazione (o meglio l'intera applicazione) delle leggi tributarie deve farsi attraverso lo studio della scienza delle finanze e della politica finanziaria, cioè della sistemazione scientifica dell'antefatto materiale ed economico-politico che costituisce la situazione di fatto oggetto di parificazione giuridica astratta della norma tributaria".

paraestatais, Caixas Econômicas, etc., dispositivos relativos a peculato e outros delitos contra a Administração pública. Houve muito debate e dúvida a êsse respeito, mas se encontram respeitáveis pronunciamentos tanto de doutrina, quanto de jurisprudência, acolhendo, com todo o acêrto a nosso ver, o entendimento ampliativo.²² Também em direito constitucional é encontrado o uso de certos termos e conceitos com acepção diversa da que lhes dá a disciplina a que pertencem. Veja-se, por exemplo, o sentido amplo em que a Constituição de 1946 fala em funcionário, aí abrangendo os empregados de autarquia e, às vêzes, os próprios extranumerários, em flagrante divergência com a conceituação ditada pelo direito administrativo e, especialmente, pelo Estatuto dos Funcionários Públicos. O mesmo acontece com o conceito de propriedade e com tantos outros, que na Constituição adquirem um sentido muito mais amplo que o que lhes é peculiar. Em qualquer dêsses casos, dando à norma a sua plena significação, não está o intérprete levando a cabo uma *interpretatio abrogans*. É isso que em direito tributário ocorre.

10. Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera êsse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando fôr o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se, porém, de uma fórmula elíptica, empregada *brevitatis* ou *utilitatis causa*.

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que êsse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual fôr a sua forma externa.

Demais disso, como destacam muitos autores, desempenha o papel de verdadeira idéia-fôrça em direito tributário, e, portanto, serve de critério fundamental de hermenêutica, o princípio, hoje traduzido em quase tôdas as constituições modernas, da generalidade dos tributos, da sua incidência de acôrdo com a capacidade econômica dos contribuintes e da conseqüente igualdade por que deve reger-se a tributação.²³

22 Hoje, o problema já não existe, pois o texto expresso do art. 327 e parágrafo único do *Código Penal* veio solucioná-lo.

23 Sobre a inserção da garantia da igualdade em tôdas as constituições posteriores à revolução francesa e a sua importância como preceito determinante das demais garantias

Isso mesmo levou Vanoni a acentuar que o problema da interpretação das leis tributárias está fundamentalmente dividido entre as duas exigências, uma formal, que afirma a necessidade de uma norma de lei para fazer surgir a obrigação tributária, outra material, que exige que “a igual situação corresponda tributo igual”.²⁴

Pouco importa que o princípio genérico da igualdade e, particularmente, o princípio específico da igualdade em face da tributação constituam um preceito programático ou diretivo (*directory provision*) e se dirijam antes ao legislador do que ao aplicador. Não se sustentou aqui que o intérprete possa corrigir as eventuais transgressões desse princípio pela lei. Ao contrário, decretada ela, pressupõe-se tenha atendido à recomendação constitucional.

O que à interpretação se permite e se recomenda é que, quando fôr o caso, dê à lei a inteligência que melhor se compatibilize com aquela regra. Não há nisso nenhuma violência contra a norma legal, mas, diversamente, assim se obtém a atuação do seu comando, em tôda a plenitude.

11. Por fim, a conjugação dessa regra da igualdade com os princípios fundamentais de direito tributário que informam a dogmática do fato gerador demonstram a absoluta correção do método de interpretação que aqui se recomenda. Não é essa a oportunidade apropriada para estudar-se o problema do fato gerador, do qual se tratará em outro momento. De logo, porém, poderão ser antecipadas algumas noções a propósito, especialmente no que toca aos pontos de fricção do direito tributário com o direito privado.

O legislador, ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos, ou situações, já se disse, são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva. Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acôrdo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração, a vontade do contribuinte pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante. Por isso mesmo, aquilo que em direito privado é um ato

constitucionais, cf., apesar das dissensões que separam êsses autores, sendo jusnaturalista o primeiro e positivista o último, os escritos de Erich Kaufmann e Hans Nawiasky, ambos sob o mesmo título de “*Die Gleichheit von dem Gesetz im Sinne des Art. 109 der Reichsverfassung*”, in *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Heft 3, 1927, p. 2 a 24 e 25 a 43, contendo, anexa, a manifestação de von Hippel, Triepel, Richard Schmidt, Anschütz, Kelsen, Holstein, Heller, Hensel, Thoma e Jellinek, p. 43 a 60”; Francisco Campos “*Igualdade de todos perante à lei*, in *Rev. de Direito Administrativo*, vol. X, p. 376. No terreno específico do direito tributário, E. Blumenstein, op. cit., p. 16, destaca essa função determinante do princípio constitucional da igualdade: “*Unter der Verfassungsgrundsätzen die für die Auslegung des Steuerrechts massgebend sind, beansprucht die Garantie der Rechtsgleichheit eine besondere Bedeutung*”. Além do art. 141, § 1.º, a nossa Constituição contempla o princípio específico no art. 202.

24 Cf. op. cit., p. 331. É verdade que Vanoni se serve do argumento para defender a legitimidade da aplicação ou, como êle chama, da interpretação analógica, coisa que só com restrições admitimos, conforme exposição feita páginas atrás, item terceiro.

jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato — fato gerador ou imponible.

Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto nas relações civis ou comerciais é relevante a *intentio juris*, interessa ao direito, somente, a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*. Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto, ou o conceito de direito privado é recebido mais ou menos integralmente pelo direito tributário. Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente.

É preciso bem entender as coisas. Quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista.

Houve um expressivo julgado norte-americano que, manifestando-se a respeito, acentuou que afirmar o contrário seria permitir que os planos dos contribuintes prevalecessem sobre a legislação, na determinação do tempo e do modo de tributação.²⁵

Quando se encara o problema da evasão é que bem evidente aparece a pertinência dessas noções. Merk dá um exemplo muito interessante de fato que ocorreu na Alemanha.²⁶ Um indivíduo, para reduzir a incidência do imposto de vendas (*Umsatzsteuer*), alugou por anos um automóvel a preço altíssimo e incomum, obrigando-se o pretendo locatário a fazer as despesas de conservação e ficando com o direito de opção para, no fim de algum tempo, ser-lhe o carro vendido a baixo preço. A operação é, inegavelmente, do ponto de vista econômico, uma venda, ainda que assuma a forma jurídica de locação. Outro exemplo é dado por Georges Morango: uma lei criava imposto de renda, que abrangia os rendimentos de qualquer natureza provenientes de títulos ou ações de sociedades comerciais, salvo, além do mais, aqueles distribuídos aos sócios ilimitadamente responsáveis das sociedades em comandita simples. Uma sociedade anônima, a *Huileries et Savonneries de l'Ouest Africain*, em dezembro de 1939, logo após a decretação da lei, se transformou em sociedade em comandita simples (Almink & Cie.), passando a pertencer a outra sociedade (S/A Alminko) a maior parte

25 A decisão da Suprema Corte, no caso *Higgins versus Smith* (1940), *apud* Jarach, op. cit., p. 68, nota 86, assim sôa: "To hold otherwise would permit the schemes of taxpayers to supersede legislation in the determination of time and manner of taxation".

26 Nesse caso, a incidência total do tributo para Merk, op. cit., 53, é indiscutível: "So wäre z. B. von vornherein begründet die Verpflichtung zur Entrichtung der erhöhten Umsatzsteuer, wenn zur Vermeidung der Steuer unter den oben näher bezeichneten Voraussetzungen ein Personenkraftwagen zu einem ungewöhnlich hohen Mietpreise auf Jahre hinaus vermietet würde, der "Mieter" hierbei sich verpflichtete, die Instandsetzungs- und Ausbesserungskosten zu übernehmen, und ihm dann nach Verlauf einiger Zeit der Wagen zu billigem Preise überlassen würde".

do seu capital, como sócia responsável solidariamente. Em dezembro de 1940, sem que no meio tempo um único negócio fôsse feito, dissolveu-se aquela primeira sociedade, e a quase totalidade do capital, na liquidação, foi ter à S/A Alminko (detentora de 2.486 partes ou cotas, num total de 2.500), com o que se pretendeu evadir o impôsto mencionado.²⁷ É manifesto o propósito de adotar uma fórmula anormal para revestir uma intenção empírica de conteúdo econômico indistinctível.

Nesses casos de fraude à lei (*fraus legis*) bem à mostra aparece a consistência econômica do fato gerador, em atenção à qual se desprezam, como acentua Morange, os meios e combinações jurídicas, as fórmulas jurídicas enfim, ainda que lícitas, empregadas com o objetivo de obter um resultado em desacôrdo com a intenção do legislador.²⁸ Isso não decorre, como se está a ver, de uma atividade construtiva, ou de uma reelaboração da norma legal por parte do intérprete. Tudo se liga ao próprio modo de considerar, como fato econômico, o fato gerador e, assim, de dar-lhe a integral significação ou acepção que na lei se contém. Nem se objete que tal importaria em uma aplicação analógica, cuja legitimidade para a criação de débito tributário negamos. No caso, estamos diante de uma interpretação pura e simples, cuja tarefa é, unicamente, a de colhêr a plena determinação da lei, não só na sua letra, como em seu espírito, e de declará-la.²⁹

É perfeitamente plausível, como se vê, o método de interpretação aqui apreciado. Não se trata, como está evidente, de fazer aplicações arbitrárias de princípios científicos, econômicos ou financeiros, para reger hipóteses que ou não estejam bem caracterizadas e razoavelmente tratadas pelo legislador, ou que êste, injustificadamente, não haja incluído na tributação.

Ao contrário, a tributação terá que resultar da lei. O que se quer é que não fique reconhecida à imaginação fértil do contribuinte a faculdade de decidir do modo e do montante pelos quais serão pagos os tributos. A lei, o seu comando, a sua determinação, sem acréscimos, nem reduções, são aqui chamados a incidir em tôda a sua inteireza, sejam quais forem as manobras, os expedientes ou as fórmulas adotadas.

Resulta dessa concepção que serão sujeitas a tributo as relações econômicas a que a lei alude como fatos geradores, ainda que, eventualmente, não se apresentem revestidas da forma jurídica exterior que normal ou geralmente lhes corresponde. Por outro lado, ainda que o negócio, fato ou ato jurídico, através do qual se apresente o fato gerador, seja nulo de pleno direito, ou anulável, essa circunstância é irrelevante para o direito tributário e não impede que sejam cobrados os tributos respectivos, nem dá lugar à restituição dos já arrecadados, salvo disposição legal em contrário.

27 Cf. in *Revue de Sc. et de Lég. Financières* cit., p. 649/650.

28 Cf. in *Revue* cit., p. 649.

29 Cf. Morange, in *Revue* cit., p. 651 e 652, quando assevera: *Nous sommes, cette fois-ci, en presence d'une interprétation pure et simple, c'est-à-dire parfaitement légitime, du texte.*

13. Parece dispensável insistir, depois do que ficou dito, sobre o tema da analogia. É forma de integração da ordem jurídica. Cria direito novo. Por isso mesmo, em tese, dela não pode resultar o nascimento de um débito tributário, pois que isso se chocaria com o princípio constitucional da legalidade.

Hipótese duvidosa, porém, é aquela em que a própria lei manda que a analogia seja feita. É o que, por exemplo, sucede com o art. 8.º da lei italiana do registro que determina a sujeição à alíquota, correspondente ao ato com que mais analogia apresente, daqueles atos que, pela sua natureza e efeitos, sejam submetidos à alíquota progressiva, proporcional ou gradual, mas não se encontrem nominativamente indicados na tarifa.³⁰

Geralmente, porém, casos como êsses não são de analogia. Trata-se, algumas vezes, de simples interpretação extensiva, em que a tributação está prevista para circunstâncias, fatos, situações, enumeradas exemplificativamente. Outras vezes, o caso é, sobretudo, de instituição de uma figura jurídica assimilável àquilo a que, em direito germânico, se dá o nome de fato gerador supletivo ou substitutivo (*Ersatztatbestand*) e que consiste na criação, ao lado do fato gerador principal, de outros tantos que serão levados em conta quando não se configure o primeiro.³¹

De modo que, via de regra, é de excluir-se a idéia de analogia, pois, como demonstra A. Berliri, o seu pressuposto é uma deficiência da lei, uma lacuna legislativa a remediar ou preencher, e, no caso, “o pressuposto não se verifica, pôsto que não existe lacuna; foi o próprio legislador quem se incumbiu de eliminá-la, estabelecendo, exatamente, que quando na elaboração da Tarifa um ato não fôsse nominalmente contemplado, êle devesse considerar-se compreendido na categoria daqueles atos com os quais apresentasse maior analogia”.³²

30 O art. 8.º do diploma citado (R. D. de 30-XII-1923, n.º 3269) está assim redigido, na sua segunda parte: “*Un atto che per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite nell'art. 4, risulta soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa, è soggetto all'imposta stabilita dalla tariffa per l'atto col quale per la sua natura e per i suoi effetti ha maggiore analogia*”. Não nos interessa discutir o problema da lei italiana. Parece-nos razoável, no entanto, a manifestação de A. Berliri, no sentido de não só mostrar a excepcionalidade do dispositivo e o seu aspecto restrito a um tipo determinado de atos (os sujeitos à alíquota progressiva, proporcional ou gradual) e compreendidos numa única das quatro tabelas anexas à lei, como ainda no sentido de acentuar que o caso é antes de interpretação extensiva do que de analogia. Cf. op. e loc. cit., p. 86 a 91. Ver, também, quanto ao nosso direito positivo, o art. 43 das Disposições Preliminares da Tarifa Aduaneira.

31 Blumenstein, op. cit., p. 23, assim conceitua êsses *Ersatztatbestände*: “*Diese bestehen darin, dass erz (refere-se ao legislador, esclarecemos nós) den steuerrechtli relevanten Tatbestand genau umschreibt und sodam für den Fall der Fehlens-eizelner Tatsbestandsmarkmale eine weitem Tatsbestand anführt, dessen Erfüllung die nämliche Rechtswirkung haben soll wie diejenige des erstgenannten*”. Aliás, o mesmo autor exemplifica êsse fato com os impostos de selo, nestes têrmos: “*Beispiele bieten namentlich Stempelges, 11, 21, 22, CG 5, wo den durch die abgabepflichtigen unkünden umschriebenen Tatbeständen auch noch weitere gleichgestellt werden*”.

32 Op. e loc. cit., p. 89.

Num extremo, pode admitir-se que a analogia seja tolerada, sem a restrição feita, quando expressamente prevista na lei, para um impôsto determinado.³³ De qualquer forma, é de excluir-se a analogia, em princípio, quando dela resulte a criação de débito tributário. Afora êsse caso e outros tantos decorrentes de princípios gerais de direito, ou de considerações ligadas a outras disciplinas jurídicas (matéria criminal, por exemplo), nada impede que se faça aplicação analógica em direito tributário.

33 Cf. A. Berliri, *op. e loc. cit.*, p. 90 e 91.