

## Interpretação das leis fiscais

ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO

Jurista português

**R**EPRODUZINDO, a seguir, o magnífico ensaio do jurista português ANTÔNIO JOSÉ BRANDÃO sobre a "Interpretação das Leis Fiscais", salientamos a crítica feita pelo autor à "maneira privatística de pensar juridicamente", que transforma o direito civil no protótipo do direito comum, no modelo que deve ser seguido pelos outros ramos da ciência jurídica e na sede de todos os princípios gerais.

Já GABINO FRAGA, no prefácio do seu "Derecho Administrativo", mostra a existência do mesmo vício no México, salientando a necessidade de sua extirpação: "El predomínio que en nuestro país ha tenido siempre la enseñanza del Derecho Civil ha hecho que se precise que las manifestaciones de la actividad administrativa deben encerrarse dentro de los moldes señalados para regir las relaciones privadas".

Isso — acrescenta o Mestre Mexicano — além de desnaturar em muitos casos a atividade administrativa, gerou a idéia de que ou a administração se sujeita aos moldes do direito privado e, então, não conseguirá realizar os seus fins, ou extravasa de tais moldes e a ação dos governantes converter-se-á em arbitrariedade.

Após citar este ensinamento, o nosso TITO PRATES DA FONSECA observa que o fato assinalado é devido a não se ter formado ainda suficientemente, entre nós, como no México e alhures pela América do Sul, ao lado do direito civil de feição individualista, um direito público dominado pela necessidade do Estado de cumprir os seus fins.

É possível que grande culpa dessa orientação caiba a DUGUIT, que, combatendo as teorias da personalidade do Estado e da soberania, equipara aquele às entidades privadas, negando-lhes quaisquer privilégios ou prerrogativas: "negando personalidade ao Es-

tado, não concebo a existência de uma regra que se aplique às relações de uma suposta pessoa soberana com indivíduos sujeitos à sua vontade, a existência de uma regra distinta, por seu fundamento e seu objeto, das que se aplicam às relações entre particulares".

Não esqueçamos, porém, que as obras de DUGUIT são frutos de sua época e que sobre ele influíram poderosamente as condições da França, nos princípios do século XX. O caso Dreyfus vibrara um golpe rude no prestígio do Estado; os problemas referentes à separação da Igreja e do Estado e à lei das associações haviam elevado ao primeiro plano importantes questões referentes à soberania; o movimento sindical na órbita dos serviços públicos significava um verdadeiro repto ao Estado, por parte de seus próprios servidores; na esfera governamental o movimento descentralizador implicava, naturalmente, um ataque à unidade do Estado; na expansão do sindicalismo procurava-se, em relação ao trabalhador, realizar um sistema integral, social e econômico, dependente do Estado. Foi nesse ambiente — diz RAYMOND G. GETTELL — que DUGUIT escreveu.

A sua argumentação, porém, como lembra ARBELÁEZ, é demasiado sofística. Afirmar que os governantes, como tais, são idênticos aos demais membros da sociedade é contrariar a realidade. Se a sociedade existe e necessita de uma direção, essa direção, necessariamente, deve encontrar-se acima dos elementos que vai dirigir. Obviamente, um direito especial deve reger as relações entre esses dois grupos de indivíduos e entre eles e o Estado.

Não é de hoje que se diz que o direito privado está sob a tutela do direito público — *jus privatum sub tutela juris publici latet* —.

Embora dimanem ambos da mesma fonte — a fonte exclusiva do Direito: o Estado



— o direito privado está subordinado ao direito público, pois recebe dêste o poder coativo, essencial à sua própria existência. Não é possível, sem grave dano para as relações jurídicas, inverter os papéis e pretender jungir à tutela dos princípios privatistas os postulados do direito público, especialmente do direito administrativo que, por sua mobilidade e ação, constitui um “aparato obietivo de combate”.

É a lição lapidar de ARBELÁEZ:

“Salta a la vista la importancia capital del derecho público, ya que no se le debe considerar como una categoría pasiva, limitado a mirar el mundo tranquilamente, reducida su actividad a vigilar la conservación de un orden externo, sino que hay que mirarlo sabiendo que comprende todos los elementos de la lucha por el bien social y individual, como un “aparato obietivo de combate” que inspirado en la idea de lo justo, regule la vida social. Por lo tanto, al estudiar el derecho público importa llegar a él con el criterio bien formado acerca de su significación en el conjunto jurídico conociendo principalmente el carácter que lo especifica, y, en consecuencia, sabiendo que lo que lo modela y le da una fisionomia propia es su aspecto combativo”.

Entre nós, parece que o mal reside, precipuamente, na falta de “profissionalização” no serviço público. Os juristas que servem ao Estado mantêm, via de regra, as suas bancas de advocacia, e lidam, por isso, a maior parte do seu tempo, com as leis civis. Só alguns abnegados, em número reduzidíssimo, se dedicam, realmente, ao estudo do direito administrativo, que parca vantagem pecuniária lhes promete ou assegura. O resultado é que ao estudar qualquer assunto o jurista, que milita no fóro, raciocina em termos dos princípios que inspiram a lei civil, esquecido de que — passando-os por el tamiz del criterio administrativo — tais princípios adquirem nova côr, novo aspecto, novo significado. — C. A. L. B.

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 manualistas 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. Promulgada 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, atribue ao querer político do Estado a forma de um “dever ser” jurídico, obietivo 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 cien-



tificamente 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, afim 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, pensar 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 ilusórias. 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 renunciar, 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 sua obra coletiva, que pertence a todos, não pertencendo a ninguém, só dificilmente 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

todas as idéias que lhe prometem 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 imposto, êsse parasita da atividade jurídico-econômica, que se alimenta dos patrimônios particulares com insaciável e caprichosa 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 inhospita 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 imposto 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 despendar 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, debilitar 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 rede fiscal do Estado.

Simultaneamente, esta mesma atitude defensiva procurou lançar raízes fundas no terreno mais



seguro da legalidade. Considerado o imposto, no consenso geral, como gravame odioso, as solicitações do meio ambiente atuaram sobre 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 quaestionibus contra fiscum facile responderit*". E foi assim relativamente fácil renová-la, lisonjeando o subserviente respeito com que o jurista ainda hoje contempla e adota as idas *romanices*, muito embora permaneça ainda ambígua, mesmo para os historiógrafos, o exato sentido e alcance da sentença de MODESTINO. Pagar imposto 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 ecoar dentro de si — ela que, para servir a Verdade, devia praticar severa ascese intelectual, assistindo imperturbável ao degladiar 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, sobre os quais se criaram, e se fortaleceram, e se estabilizaram hábitos antigos, é ainda 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 sobre 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 sobre 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 este aspecto, o problema complicá-se com outro, mais grave, que é o clássico problema da divisão do direito em público e privado.

Toda a gente sabe, porém, o que a teoria geral do direito fez com semelhante tema: um intermínio vozear de discussões sem fim. Daquí este 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 setores 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 todas as normas jurídicas, que emanam todas 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, sem-



pre 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 reconheceu 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 este aspecto, afim 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 destes critérios ficou, todavia, sem crítica aniquiladora. E 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 for, afigura-se-me útil mantê-la, com o cuidado de a não identificar como incontroversa verificação científica, nem de lhe reconhecer grande rigor. A inteligência humana é enferma e lento o progresso científico. Dêste modo, os artifícios discursivos nem sempre são invenções balofas, pois podem também servir como instrumento auxiliar do trabalho científico. O investigador precisa de balisas e pontos de referência para lhe marcar o caminho já percorrido e sobre 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 balisas: convém, por isso, mantê-la, para mais facilmente 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, aquele que regula o complexo de ativida-

des 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 levantamentos 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 concretadas: 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 esteve 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 dele um direito singular ou excepcional em relação ao comum?

Lançadas assim, inesperadamente, as perguntas surgem 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 mal-entendido: 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 arquetipo e a êle o restante ordenamento jurídico viesse buscar a inspiração e os princípios informadores. Cuidava-se assim estabelecer 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, simultaneamente, 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 sobre as ambições satisfeitas da burguesia conservadora, só entrou a enfraquecer quando, muitos anos decorridos sobre o início da extraordinária expansão do Estado moderno, o direito público conheceu o favor da moda e o sopro fustigante da revolução.

Nesse momento, porém, verificou-se a inevitável mudança de rumo — e com todos os exageros dos primeiros ímpetus: 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 sobre o violento fenômeno da “publicização” de muitos institutos jurídico-privados, como, por exemplo, o contrato; e por toda 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 simultaneamente 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, considerado 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 vezes 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 lógica-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 dele logicamente se deduzem, os quais são válidos em todas 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, deste 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 ele, existem setores 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 imposto. Mas, mesmo aqui, nem sempre a lei se desvia dos princípios gerais. Escreve Deus direito por linhas tortas, segundo afirma o anêximo 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 imposto, 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 justiceiro 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. Daquí 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. Daquí 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 imposto sobre 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 imposto, 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 prosseguidos pelo fisco. Com

efeito, quando a lei tributária os utiliza, distribue-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 imposto. 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 imposto, nem as isenções, nem os recursos admissíveis para atacar os atos de liquidação, etc. Deste 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 reduziam 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 exegetica.

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, frue 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-se aceitar que o pensamento ali expresso se projeta no tempo com impárravel 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 setores 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 toda 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 desígnios reservados do contribuinte malicioso. Tal interpretação é prêmio concedido à fraude — e insofrível castigo para o contribuinte cumpridor, que virá, em última análise, a suportar as consequências da evasão fiscal.

#### INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL E LÓGICO-SISTEMÁTICA

10. Escusado será recordar aqui as fases do processo interpretativo, que todo 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 ambigüidade 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, afim 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 termos 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 imposto 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 fisco*. E em ambos os casos, além de conduzir a uma interpretação rígida altamente contrária à boa Justiça fiscal, como já tive ocasião de salientar, contribue para enraizar perniciosas disposições de luta entre a administração fiscal e o contribuinte, com a conseqüente tendência para o exagero de atitudes de ambos os lados: a primeira, multiplicando o zelo 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, ao passo que a segunda se destina a formular uma regra latente no sistema legal, recorrendo

a preceitos que regulam casos juridicamente 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 freqüente!) 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 jurídico 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 todas 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, afim 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



de preceitos expressos, não consta todavia de preceito expresso regulador do caso omissio. De sorte que a admissão do recurso à analogia vai depor nas mãos do Estado um instrumento de extorsão viopatrimonial 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 lenta, 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 pressupostos 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 metafóricamente, em normas jurídicas implícitas, designando por esta expressão o fundo comum de energias normativas sobre 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, posto 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 Cód. Civil, para as leis tributárias de caráter excepcional.

#### PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO

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 enêrgicamente, 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 reduzi 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 racionante, 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 hão 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 injus-



to, 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.

E 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 ele 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 eles, 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 obrigação de pagar o imposto, deverá procurar obter que cada um concorra, na medida das suas posses, para as despesas com a sustentação do Estado. E ao aplicá-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 desrespeitar a Justiça.

13. Carecem, portanto, inteiramente de base os velhos preconceitos aqui examinados de fuga 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 subgrupos, e traça linhas divisórias à investigação, nem por isso se diversifica, nem muda de atitude 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, nele 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 no 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 *æquitas cerebrina*, as interpretações efetuadas com o intuito fixo e reservado de favorecer certo interesse, 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 zelo 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 — *Nature 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*, Modena, 1921, e *Riforma del Codice Civile e Principii Generali di diritto*, Roma, 1938.

BENEVENUTO DONATI — *L'unità della scienza del diritto a proposito della distinzione del diritto in publico 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 caps. respeitantes à interpretação e aplicação da lei administrativa e penal.

## EXPOSIÇÕES DE MOTIVOS

### SIGILO NOS PROCESSOS EM TRÂNSITO NAS REPARTIÇÕES PÚBLICAS — INTERPRETAÇÃO DO ITEM VI DA CIRCULAR PR-5-42

— A "decisão final", referida na circular PR-5-42, é aquela que normalmente só seja suscetível de reforma ou alteração, mediante pedido de reconsideração, ou recurso para autoridade competente.

#### DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DO SERVIÇO PÚBLICO

1.856 — Em 8 de agosto de 1942 — Excelentíssimo Senhor Presidente da República — Encaminhou Vossa Excelência ao estudo deste Departamento o requerimento em que Vaster Carlos E. Becker solicita a reforma do item VI da circular PR-5-42 publicada no *Diário Oficial* de 10 de abril último, segundo a qual

"antes de solução final do assunto não serão dados a conhecer as informações, os pareceres e despachos, salvo determinação expressa, em contrário, da autoridade competente".

2. Alega o requerente que, tendo sido imposta a um seu constituinte multa que atinge soma vultosa, requereu êle ao delegado fiscal do Tesouro Nacional de Porto Alegre certidão de várias peças do processo administrativo em que essa multa foi aplicada. Tais certidões lhe foram negadas, sob pretexto de que, não estando, ainda, "findo o processo", não podem ser dados a conhecer aos interessados informações, pareceres e despachos.

3. Examinando o assunto, verificou êste Departamento que, embora proceda, em tese, a reclamação formulada, nenhum motivo aconselha a alteração da circular em apreço, porque o que ocorre no caso é simplesmente um erro de interpretação, que, conquanto deva ser corrigido, não afeta o valor intrínseco da norma interpretada.

4. Realmente, o item impugnado não se refere a processo findo, mas a solução final, o que, positivamente, tem significado diverso.

5. Processo findo é aquele em que não podem os interessados interpor mais qualquer recurso. E' aquele cujo objeto, ou assunto, ou controvérsia, que lhe deu origem, já se acha definitivamente decidida. E' processo terminado, resolvido, destinado ao arquivo.

6. Não é a situações dessa ordem que alude o item da circular em causa. Ela exige, apenas, simplesmente, que se aguarde a solução final para que possam os interessados ter conhecimento dos pareceres e despachos. Que se deve entender, porém, por "solução final"?

7. Solução — dizem os léxicos — é o ato ou efeito de solver. Desfecho, conclusão. Decisão (Cândido de Figueiredo, Aulete, Moraes, Domingos Vieira). Na técnica processual civil é comum o uso da expressão — "decisão final" — que corresponde à solução final de que nos ocupamos. A lei n. 319, de 25 de novembro de 1936, que instituiu, com âmbito nacional, o recurso de revista, usava da expressão, em seu art. 1.º. E o Código do Processo Civil vigente a reproduziu em seu art. 253.

8. Conforme tem esclarecido os comentadores desses diplomas legais, a expressão *decisões finais* é usada com o objetivo de excluir da possibilidade da revista as decisões interlocutórias, isto é, aquelas "que o juiz dá ou manda em algum feito antes que profira sentença definitiva" (Ord. L. 3, tit. 65 princ.), considerando-se esta última a "que resolve a questão fundamental controvertida, depois de esgotados os termos regulares da causa" (RIBAS, *Consol. das Leis de Proc.*, Rio, 1915, pág. 266).

9. Adaptando ao processo administrativo o sentido que a expressão possui no direito judiciário civil — embora com as naturais cautelas que essa transplantação impõe — poderemos concluir que a solução final referida na circular é a que resolve a questão principal discutida no processo, excluídos, assim, os simples despachos e atos instrutórios e os pareceres ou informações, meramente opinativos, sem força decisória.