

Pressupostos da interpretação em matéria tributária

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Professor de Legislação Tributária e Direito
Constitucional da Faculdade de Direito da
Universidade de Santa Cruz — BA

S U M Á R I O

1. Preliminares. 2. O sentido do termo interpretação. 3. Métodos de interpretação. 4. A interpretação na disciplina do CTN. 4.1. Interpretação integrativa. 4.2. Princípios gerais do direito privado. 4.3. Interpretação literal. 4.4. Interpretação favorável ao contribuinte. 5. Conclusão.

1. Preliminares

Este estudo objetiva formular a noção conceitual do termo e dos métodos de interpretação, como elementos de fundamental importância para a compreensão *a priori* da matéria na disciplina do Código Tributário Nacional. Antes, porém, é traçado um breve perfil do direito positivo na sua unidade, a fim de respaldar o entendimento doutrinário segundo o qual a interpretação, por se configurar um processo, sempre se opera num contexto lógico-sistemático.

Implica dizer que a ordem jurídica caracteriza-se por um conjunto de regras coercitivas, produto do processo legislativo, como “expressão da

vontade do Estado" (1), cujo exercício constitucional tem sede no Poder Legislativo. Esse corpo orgânico normativo disciplinador das relações sociais é que, enfeixado em mandamentos e princípios essenciais, forma o sistema jurídico.

De conformação deveras abrangente, mas constitutivo de uma unidade, como bem acentua NORBERTO BOBBIO, o ordenamento visualizado de uma perspectiva positiva contempla

“o conjunto de normas de conduta e de organização, constituindo uma unidade e tendo por conteúdo a regulamentação das relações fundamentais para a convivência e sobrevivência do grupo social, tais como as relações familiares, as relações econômicas, as relações superiores de poder, também chamadas de relações políticas, e ainda a regulamentação dos modos e das formas através dos quais o grupo social reage à violação das normas de primeiro grau ou a institucionalização da sanção” (2).

O consectário dessa inferência não é destituído de certo fundamento, posto enaltecer a valorização do sentido lógico decorrente da interação do complexo de preceitos objetivos que dão consistência ao ordenamento legal. Decerto, o texto da lei não pode ser apreendido de maneira isolada sem o devido cotejo dentro do universo de que é integrante. Na sua formulação os ingredientes utilizados pelos legisladores são variados, levando, portanto, em conta o momento histórico em que é concebido.

Enfocando essa questão, ORLANDO GOMES assinala que a unidade lógica das construções legais é um imperativo do espírito humano. Os institutos são produtos das regras “atinentes às diversas relações jurídicas agrupadas sistematicamente” (3). E arremata o insigne jurista: “a coordenação dos diversos e múltiplos institutos jurídicos em um todo harmônico forma o sistema jurídico” (4).

Inconcebível, por todos os títulos, uma lei dissociada do contexto jurídico, sobressaindo-se como conteúdo estanque, que se baste por si só. Com efeito, a legislação tributária, como de resto outros segmentos do direito, é um todo orgânico. A visão da regra jurídica embutida no sistema é essencial em qualquer esforço hermenêutico.

(1) FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 3ª ed., Coimbra, Arménio Amado — Editor, p. 134.

(2) BOBBIO, Norberto. *Dicionário de Política*. Brasília, Ed. Universidade de Brasília, 1986, p. 349.

(3) GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1974, p. 24.

(4) GOMES, Orlando. *Ob. cit.*, p. 25.

Dando maior amplitude ao exame do assunto, W. FRIEDMAN releva que a aceitação de um sistema legal estruturado, permitindo a interligação de órgãos com prescrições de natureza jurídica, é o corolário da complexidade da sociedade moderna, na qual as pessoas dependem de um sistema de regras legais e da interatuação de autoridades públicas, conforme assevera:

“The awareness of a legal system as a structure in which the different organs, participants, and substantive prescriptions of the legal order react upon each other, is essentially the corollary to the increasing complexity of modern society, in which millions of individuals depend of the functioning of a complicated net work of legal rules of many different types, and the interplay of public authorities of many levels” (5).

Disso resulta claro o entendimento de que o subsistema jurídico tributário está estruturado no ordenamento positivo, ou seja, no sistema jurídico global, interagindo de modo harmônico e coordenado, como complemento necessário à adequada disciplina de relações jurídicas entre o poder fiscal e o contribuinte, possibilitando, assim, a perfeita identificação do sentido e alcance da norma no contexto legal onde se acha inserida.

2. O sentido do termo interpretação

O ato de se perquirir com o objetivo precípuo de delimitar o exato significado do texto legal denomina-se interpretação. Interpretar é, pois, desvendar o conteúdo, a essência da lei, pelo ângulo intencional nela contido, que exprime o seu verdadeiro sentido.

PLÁCIDO E SILVA aborda de modo conceitual o termo em evidência, assim explicitando:

“Do latim *interpretatio*, do verbo *interpretare* (explicar, traduzir, comentar, esclarecer), é compreendido, na acepção jurídica, como a tradução do sentido ou do pensamento, que está contido na lei, na decisão, no ato ou no contrato” (6).

Para FRANCESCO FERRARA a interpretação é a atividade de indagação profunda do pensamento do Legislativo, descendo “da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra” (7). E acrescenta o mesmo autor, enriquecendo o seu raciocínio esclarecedor em torno do assunto:

(5) FRIEDMAN, W. *Legal Theory*. New York, Columbia University Press, 1967, p. 16.

(6) SILVA, de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984, p. 502.

(7) FERRARA, Francesco. Ob. cit., p. 128.

"A missão do intérprete é justamente descobrir o conteúdo real da norma jurídica, determinar em toda a plenitude o seu valor, penetrar o mais que possível (como diz Windscheid) na alma do legislador, reconstruir o pensamento legislativo" (8).

Interpretar lei, segundo PONTES DE MIRANDA (9), é ler, entender, criticar o texto e revelar o seu conteúdo. Mesmo que ela se choque com outras leis, assegura o referido autor, tais choques têm de ser minimizados ou mesmo eliminados, já que a lei não pode trazer em seu bojo qualquer contradição, e o sistema jurídico ou lógico deve ser compreendido em toda a sua pureza.

HECTOR VILLEGAS também não discrepa desse entendimento ao assegurar que "interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Ser intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable" (10).

A interpretação jurídica, para MIGUEL REALE, é sempre de ordem teleológica assentada em pressuposto axiológico do direito, cuja articulação não se verifica de modo isolado, mas dentro de uma "estrutura de significações" (11) que povoa o ordenamento jurídico. Como se vê, ela valoriza os elementos finalísticos e valorativos como componentes essenciais do processo hermenêutico.

3. Métodos de interpretação

O deslinde da lei resulta, sem dúvida, do entrelaçamento entre os métodos literal e lógico-sistemático. A combinação desses critérios é relevante, na medida em que permite a correta compreensão do conteúdo analisado. É assente na doutrina que a interpretação não se opera tão-somente sob ponto de vista literal ou lógico. A integração desses dois fatores postos a serviço do exegeta é fator preponderante na fixação do real sentido do texto normativo.

As duas vertentes formadoras do convencimento são os pressupostos lógicos formais que dão ao intérprete o embasamento indispensável à exata inteligência da lei. O primeiro método, o literal, gramatical ou filosófico,

(8) Idem, p. 128.

(9) MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4ª ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, v. 1, 1983, p. XII.

(10) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 3ª edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, p. 161.

(11) REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 13ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, 1986, p. 287.

e o outro contempla o sistemático e lógico que, harmonizados entre si, dão escopo à doutrina interpretativa.

Daí a exortação de HECTOR VILLEGAS no sentido de que ao intérprete cabe recorrer, para analisar a letra da lei, a todos os métodos ao seu alcance:

“De esto se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance, debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante, debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la realidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida” (12).

De fato, segundo MIGUEL REALE (13), o trabalho de perquirição da realidade morfológica, condição intrínseca da própria estrutura da lei, pressupõe uma operação lógica, “pois nenhum trabalho está separado dos demais”. Para o mesmo autor, tal trabalho de exame “de um preceito, em correlação com todos os que com ele se articulam logicamente, denomina-se interpretação lógico-sistemática”.

Pontificando como ponto de vista consagrado, a matéria encontra também ampla ressonância na doutrina de RUY BARBOSA NOGUEIRA, para quem o direito se compõe de uma estrutura “de normas gerais, especiais e específicas” (14). E complementa seu raciocínio, esclarecendo que:

“As normas jurídicas têm um nexo, são todas membros de um único organismo. Por isso o intérprete não deve limitar-se a examinar apenas o texto de uma disposição, mas pesquisar em todo o sistema do direito, do respectivo ramo do direito, das leis orgânicas, códigos e dentro da própria estrutura da lei, para encontrar os dispositivos ligados ou correlacionados” (15).

A doutrina francesa, representada pelo vigor do pensamento de FRANÇOIS GENY, filia-se, também, a essa corrente em razão de sustentar a unicidade da interpretação. Entende, pois, ser descabido opor-se a interpretação gramatical à lógica, tanto que ao combater esse posicionamento o faz até com certa veemência:

“Dans ce but, il me paraît assez vain d’opposer, comme on l’a fait souvent, l’interprétation grammaticale à l’interprétation

(12) VILLEGAS, Héctor. Ob. cit., p. 161.

(13) REALE, Miguel. Ob. cit., p. 275.

(14) NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, 1980, p. 98.

(15) Idem, p. 98.

logique. Il est trop clair, que l'une et l'autre se complètent nécessairement, et que les déductions rationnelles suivant les inspirations d'une saine logique, interviendront pour donner son plein développement à la volonté, dont l'expression, gramaticalment analysée, ne peut jamais représenter que le squelette" (16).

Referida posição é de igual modo compartilhada por NICOLA COVIELLO quando defende a operação harmônica entre os vários meios de interpretação. Vai mais além, a ponto de proclamar em tom incisivo: "deve rejeitar-se a distinção das várias espécies de interpretação em literal, lógica, histórica e sistemática" (17).

No mesmo sentido, doutrina RUDOLF STAMMLER, citado por ALÍPIO SILVEIRA: "não foi feliz a idéia de distinguir entre a interpretação gramatical e interpretação lógica" (18).

4. A interpretação na disciplina do CTN

Reveste-se da maior relevância a interpretação em matéria tributária. Tanto que o Código Tributário Nacional dedicou-lhe capítulo específico. Reuniu em torno dele uma série de artigos visando a bem ordenar o assunto. Traça, portanto, o norte em que o intérprete deve, inicialmente, seguir na busca de apreensão do conteúdo pertinente às normas gerais de direito tributário.

Conquanto se reconheço não contemplar todas as situações possíveis de interpretação no campo fiscal, o diploma codificado principia por estatuir de modo expresso: "a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo" (19).

É irrecusável reconhecer que o dispositivo acima transcrito, sobre achar-se inserido no contexto da legislação codificada, enuncia apenas o elemento de orientação norteador da senda que deve trilhar o exegeta. Com efeito, ele por si só não basta ao esforço da atividade hermenêutica. Tanto que não esgota todas as situações susceptíveis de se deparar quando da aplicação do direito.

(16) GENY, François. *Méthode d'Interprétation et Sources en Droit Privé Positif*. Paris, Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, tomo I, 1954, p. 276.

(17) COVIELLO, Nicola. *Manuale di Diritto Civile Italiano*, p. 67.

(18) SILVEIRA, Alípio. *Hermenêutica no Direito Brasileiro*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, v. 1, 1968, p. 5.

(19) Código Tributário Nacional, art. 107.

4.1. *Interpretação integrativa*

Regra subsequente inserta no Código Tributário Nacional ressalta que, inexistindo disposição expressa disciplinadora da interpretação das normas jurídico-tributárias, o intérprete tomará sucessivamente, na ordem indicada: “a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade” (20), constitutivos da chamada interpretação integrativa.

A analogia caracteriza-se pela aplicação de um preceito jurídico disciplinador de determinado fato a outro fato não regulamentado, mas que guarda estreita correlação com o primeiro. Trata-se, como se vê, de metodologia integrativa das lacunas das leis, visando a assegurar que “os fatos de igual natureza devem possuir regulamento” (21).

É corrente a lição acima, tanto que encontra arrimo na doutrina de FRANCESCO FERRARA: “l’analogia é l’applicazione d’un principio giuridico che la legge pone per un certo fatto ad un altro fatto non regolato ma simile giuridicamente al primo” (22).

E acrescenta em tom explicativo:

“É poichè ricercando nel sistema si possono trovare dei casi analoghi già regolati, si estraie per un processo d’astrozione il regolamento giuridico che per quelli vale, allargandolo fino a comprendervi i casi non preveduti che presentino però la stessa essenza giuridica” (23).

Desse entendimento também compartilha HECTOR VILLEGAS, para quem utilizar a analogia “significa aplicar a un caso concreto, no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante” (24). No mesmo sentido LIMONGI FRANÇA aduz: “analogia é a aplicação de un princípio jurídico regulador de certo fato a outro fato não regulado, mas semelhante ao primeiro” (25).

Impõe consignar, de logo, que os princípios transcendem o ordenamento positivo, tanto que não se circunscrevem tão-somente ao âmbito deste, ao contrário, como máximas supremas contemplam “todo axioma ju-

(20) *Idem*, art. 108.

(21) FRANÇA, Limongi. “Analogia”. In *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1978, p. 371.

(22) FERRARA, Francesco. *Tratado di Diritto Italiano*. Roma, Athenaeun, 1921, p. 227.

(23) *Idem*, p. 227.

(24) VILLEGAS, Héctor. *Ob. cit.*, p. 170.

(25) FRANÇA, Limongi. *Ob. cit.*, v. 6, p. 371.

rídico derivado da cultura jurídica universal” (26). Por sua vez, os princípios jurídicos decorrem do conjunto de preceitos que alicerçam a base fundamental do direito.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, que também comunga com entendimento acima expandido, “os princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, cumprindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num feixe dado de normas” (27). Neste mesmo sentido, CARLOS MAXIMILIANO afirma que eles são “as diretivas idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica” (28).

Os princípios, por consubstanciarem regras de validade inquestionável, são levados em conta pela norma tributária codificada. Destarte, é lícito ao intérprete recorrer aos princípios gerais do direito tributário e do direito público visando à aplicação do direito, visto como não poderá escusar-se de fazê-lo sob a alegação da inexistência de dispositivo normativo expresso.

Cumprir enfatizar, pois, que os princípios basilares que dão consistência e, portanto, auxiliam na formulação de uma doutrina interpretativa repousam, ineludivelmente, na ordem jurídico-constitucional. Revestindo-se às vezes de conotação dogmática, tais preceitos, visto darem a devida adequação a situações vinculadas à problemática tributária, não podem ser relegados.

Os princípios gerais de Direito Tributário podem ser extraídos do sistema tributário nacional, especialmente do direito positivo fiscal, e se caracterizam, conforme BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, como “as verdades cardiais e supremas que dominam todas as normas jurídicas tributárias e inspiram o respectivo sistema. Estão no espírito da legislação tributária, constituindo a base e pressuposto lógico de todas as disposições legais específicas” (29).

Os princípios de direito tributário podem ser assim resumidos: princípio das competências tributárias privativas, princípio das imunidades, princípio da legalidade, princípio da reserva de lei, princípio da anualidade e princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, os princípios gerais do direito público consistem em axiomas essenciais de conteúdo amplo. Cumprir destacar, dentre eles, o

(26) SILVA, de Plácido e Silva. Ob. cit., v. III, p. 447.

(27) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1985, p. 72.

(28) MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 295.

(29) MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984, p. 479.

princípio republicano, o princípio da federação, o princípio da igualdade ou da isonomia, o princípio da separação dos Poderes, o princípio da vedação do confisco, o princípio da irretroatividade das leis, o princípio da ampla defesa, o princípio da autonomia municipal, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos e o princípio da universalidade da jurisdição.

Visto sob o ângulo jurídico-tributário, o princípio da equidade se confunde com a noção de justiça fiscal a que deve o intérprete recorrer na aplicação da lei. Consiste, conforme JOSÉ CARLOS FREIRE, em que “os elementos da comunidade devem despender esforço idêntico para cumprir suas obrigações fiscais, ou seja, o sacrifício deve ser igual para todos” (30). Persegue, portanto, uma repartição mais justa da carga tributária, de sorte que os cidadãos devam contribuir para o Estado em consonância com sua capacidade contributiva.

Tanto subsiste esse axioma plasmador da doutrina comprometida com a promoção do bem-estar social que, hodiernamente, a equidade se vincula à aspiração de um ideal maior de justiça. Evidentemente, faz ressurgir translúcida a máxima romana segundo a qual *aequitas sequitur legem*, isto é, a equidade acompanha a lei.

Trazendo alguns achegos da doutrina para ilustrar o entendimento esposado, ressalte-se a posição de WAGNER GIGLIO (31), para quem a equidade é um pressuposto lógico da atividade interpretativa, tendente a alcançar a finalidade do direito, na sua expressão mais justa. FÁBIO FANUCCHI também perfilha esse entendimento: “a equidade encontra justaposição com o conceito de justiça. Há proximidade entre o justo e c equitativo” (32).

Impondo-se como uma regra de moderação no contexto interpretativo, a equidade, sobreleva notar sua função significativa ao constituir-se como um instrumento de arrefecimento da severidade da lei. Os fundamentos consubstanciadores dessa afirmativa podem ser encontrados nos argumentos desenvolvidos por VICENTE RÃO, assim dispostos:

“a) por igual modo devem ser tratadas as cousas iguais e desigualmente as desiguais;

(30) FREIRE, José Carlos Soares. “As Funções do Ministério da Fazenda no Sistema Económico”. *Revista de Finanças Públicas*. Ano XXXV, nº 323, 1975, p. 34.

(31) GIGLIO, Wagner D. “Equidade e relação de trabalho”. In *Enciclopédia Saraiva do Direito*. Coord. FRANÇA, Limongi. São Paulo, Ed. Saraiva, v. 32, 1973, p. 413.

(32) FANUCCHI, Fábio. *Curso Tributário Brasileiro*. 4ª ed. São Paulo, Ed. Resenha Tributária — IBET, 1978, p. 206.

b) todos os elementos que concorreram para constituir a relação *sub judice*, coisa ou pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância, ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente considerados;

c) entre várias soluções possíveis, deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade e de benevolência da justiça; *jus bonum et aequum*" (33).

Por sua vez, vale ponderar que a dispensa da prestação do tributo não se coaduna com o espírito inspirador da equidade, tanto que o Código Tributário Nacional elimina essa possibilidade, dispondo *ad litteram*: "o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido" (34).

4.2. Princípios gerais do direito privado

Descartada a possibilidade da interpretação integrativa, o intérprete recorrer-se-á aos princípios gerais de direito privado, que poderão ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo, e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Isto é o que dispõe o Código Tributário Nacional (35).

Para ALIOMAR BALEEIRO, o dispositivo codificado acima "pretende fornecer, em forma geral e sintética, a diretriz para estrear-se a fronteira entre o direito privado e o tributário, resguardando a autonomia deste" (36).

A questão definitiva dos efeitos tributários foi então dissipada por dissonar como meio de integração da legislação tributária. Isto pressupõe, segundo RUY BARBOSA NOGUEIRA, a assertiva de que quando as categorias privatistas estejam irradiadas na lei tributária, há de se adentrar no direito privado para entendê-las, porquanto "não foram alteradas pelo direito tributário mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste" (37).

A evidência, outro dispositivo da lei complementar (CNT) defluiu do mesmo sentido filosófico que inspirou o antecedente, encontrando-se vazado nos seguintes termos: *in verbis*:

(33) RAO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo, Max Limonad, v. I, 1952, p. 88.

(34) CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 108, § 2º

(35) *Idem*, art. 109.

(36) BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, p. 443.

(37) NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Ob. cit.*, p. 111.

“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (38).

Validando esse raciocínio, ALIOMAR BALEEIRO empresta contribuição valiosa ao colocar exemplo tão consentâneo com argumentação expendida, assim posto: “a quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do código fiscal (art. 158 do CNT)” (39). Explica, dando consistência a sua lição, em torno da momentosa questão que o texto normativo sob exame:

“ao invés de enfatizar a possibilidade de não modificação dos princípios gerais do direito privado, afirmou a sua eficácia, embora *limitando-a e resguardando a alteração dos efeitos tributários*” (40).

Depreende-se do preceito acima citado que, não obstante reconhecer a supremacia do direito privado no pertinente ao conteúdo, definição, conceitos, formas e ao alcance dos seus institutos, proclama a autonomia do direito tributário ao tornar-lhe legítima a possibilidade de modificação dos efeitos fiscais dos institutos circunscritos ao seu campo.

Tanto prospera a posição científica desse enunciado, que se inserem na práxis, a título exemplificativo, a remissão, a compensação, o pagamento, ou a quitação, aos quais se pode aplicar tratamento diverso do preconizado pela regra privada, face dos seus efeitos diversificados na seara fiscal.

4.3. *Interpretação literal*

Para determinadas matérias, o Código Tributário Nacional reservou a interpretação literal, conforme assinala em uma das suas disposições, *in verbis*:

“interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias” (41).

(38) CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 110.

(39) BALEEIRO, Aliomar. Ob. cit., p. 444.

(40) Idem, p. 445.

(41) CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 111.

Convém assinalar que o método proposto pelo CTN é aquele que consiste no exame do texto legislado na forma em que se apresenta, sem maiores indagações de ordem filosófica e ideológica. Mas na verdade, por melhor que seja o legislador, o conteúdo da lei nem sempre se revela claro, estreme de dúvida, pois, segundo FRANCESCO FERRARA, “o sentido literal é incerto, hipotético, equívoco” (42).

PARA LUIS ALBERTO WARAT, o presente método deita raízes no direito romano, cuja crença fundamental “é a mesma que inspira todas as correntes jurídicas formalistas: consiste na idéia de que as palavras de lei têm sentido unívoco que o intérprete deve descobrir e sistematizar” (43).

Na verdade, é justo supor que o preceito vertente encerra apenas conteúdo de mera orientação, partindo-se da inferência lógica de que, no dizer de EMILIO BETTI *apud* RUY BARBOSA NOGUEIRA (44), a interpretação pressupõe sempre um processo. E, como tal, não pode ter aplicação meramente estática, mas sim conciliada com os métodos dessa natureza existentes.

Detendo-se, entretanto, numa análise mais aprofundada do tema, pode-se compreender perfeitamente que o dispositivo examinado apenas remete o intérprete a outras regras codificadas que tentam realçar a proeminência da lei para a regulação de importantes matérias.

Assim é que as causas excludentes e suspensivas do crédito tributário (art. 97, VI), a obrigação tributária acessória (art. 113, § 2.º) e isenção (art. 176) obedecem rigorosamente ao princípio da legalidade tributária, portanto não podem resultar de “induições, deduções ou analogia” (45).

4.4. *Interpretação favorável ao contribuinte*

A matéria em cima, que fixa regras de direito penal tributário, vem, finalmente, inserta no Código Tributário Nacional, que enumera quatro situações suscetíveis de aplicação do meio de interpretação favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária. A disposição codificada está assim vazada:

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- 1) à capacidade do fato legal;

(42) FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 3ª ed., Coimbra, Arménio Amado — Editor, p. 140.

(43) WARAT, Luis Alberto. *Mitos e Teorias na Interpretação da Lei*. Porto Alegre, Ed. Síntese, 1979, p. 75.

(44) NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Ob. cit.*, p. 96.

2) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

3) à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

4) à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação" (46).

Tem-se como certo que a diretriz acima traçada pelo CTN é de inspiração romana e reflete a máxima consagração pelo direito penal: *in dubio pro reo*, que autoriza, no campo do direito tributário, a interpretação favorável ao acusado no campo das penalidades e das infrações verificadas no território da incerteza.

Trata-se do princípio geral do direito público de indiscutível relevância, na medida em que permite o abrandamento das regras de tributação, permitindo a aplicação mais justa do direito. Tanto que sua aplicação é acentuada e encontra guarida na copiosa manifestação jurisprudencial que já consagra o fundamento de sua aplicabilidade.

O primeiro caso aventado pelo CTN diz respeito à capitulação do fato legal. Esta hipótese se configura quando a situação fática, embora transparecendo evidente, é duvidosa quanto à norma que lhe é aplicável. Revela-se aí que se pode enquadrar o autor da infração cometida.

A outra hipótese preconizada no item 2 se ocupa do caso de dúvida quanto à natureza do fato ou dos seus efeitos. Pode-se estar diante de uma situação conhecida, palpável, mas incerta quanto à sua índole ou quanto às circunstâncias materiais que ensejaram o seu nascimento.

A terceira refere-se ao caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade. Neste caso a dúvida é na *imputatio facti*, isto é, há dificuldade de se determinar o autor da prática do delito e a dúvida quanto ao atributo de imputabilidade do infrator. Dúvida quanto à punibilidade, "incerteza quanto à condição de ser punível ou não o autor que seja certo e imputável" (47).

A última trata da dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação. Trata de incerteza inerente à caracterização da penalidade, pois, neste caso, não se sabe ao certo qual o tipo de pena a ser aplicada, dentre aquelas elencadas pela legislação tributária, *verbi gratia* apreensão de mercadorias, multa e confisco. No outro, refere-se ao problema da graduação da penalidade.

(45) *Idem*, p. 98.

(46) *CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*, art. 112, I, II, III e IV.

(47) MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1985, p. 51.

5. Conclusão

Conclui-se que a argumentação esposada induz a se perfilhar o entendimento de que a interpretação em matéria tributária não se constitui numa atividade isolada. Nem tampouco a interpretação literal ou gramatical, sem contrapartida do critério lógico, é suficiente para a construção do processo hermenêutico.

Em razão dessa assertiva é que se acolhe a escola lógico-sistemática, por se entender a fragilidade do método literal. Na verdade, ele se revela insuficiente para a perfeita caracterização do direito e a conseqüente segurança jurídica que deve nortear a sua aplicabilidade.

Inspira a filosofia dessa doutrina o pressuposto de que a exegese constitui-se numa "atividade complexa, de natureza lógica e prática" (48). Disso é razoável deduzir-se que há uma interação dos meios de interpretação que buscam estabelecer o exato significado e alcance do texto legislativo.

Reflete, pois, a interpretação toda uma construção do arcabouço jurídico, que "exprime a ordem da sociedade nas relações intersubjetivas" (49). Daí por que, em qualquer campo do direito, o jurista deverá recorrer ao procedimento tradicional de combinação dos métodos gramatical e lógico-sistemático.

Tanto isso é verdade que o próprio Código Tributário Nacional, ao traçar orientação nesse campo, conduz o intérprete a se socorrer, inclusive, de princípios gerais do direito tributário, público e privado, além da analogia e equidade, para a correta aplicação do direito tributário.

Não se pode deixar de considerar que o direito tributário tem as suas particularidades, motivo por que a legislação complementar, sem descartar a possibilidade de remeter o intérprete às leis de conteúdo caracterizado por princípios ou comandos mais gerais, fixa determinadas regras de interpretação, sem, contudo, exaurir a matéria, cujo raio de amplitude não se cinge tão-somente àqueles enunciados, mas assenta seus postulados na doutrina de ressonância universal.

Assim, é no quadro do sistema positivo que se deve captar o verdadeiro sentido e alcance de uma norma jurídica tributária, pois é do cotejo de um dispositivo isolado em confronto com o ordenamento geral que se pode colher o conteúdo que a norma encerra. Isto porque a evolução das relações sociais impõe um processo legiferante cada vez mais complexo, a exigir uma filosofia uniforme na reunião de dispositivos que dão ao diploma legal a devida organicidade.

(48) FERRARA, Francesco. Ob. cit., p. 131.

(49) COELHO, Luís Fernando. *Lógica Jurídica e Interpretação das Leis*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1979, p. 72.