



# INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA: IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM

Paulo Caliendo\*

## Resumo

O presente artigo trata dos métodos de interpretação em Direito Tributário, bem como da passagem do cânone *in dubio contra fiscum* para uma formulação atualizada, conforme os direitos fundamentais, sob a forma de *in dubio contra sacrificium*.

## Palavras-chave

Interpretação Tributária. *In dubio contra sacrificium*. Interpretação Sistemática.

## Abstract

This article is about the methods of interpretation in Tax Law, as well as the passage from the canon *in dubio contra fiscum* to an updated formulation, according to the fundamental rights, in the form of *in dubio contra sacrificium*.

## Keywords

Tax interpretation. *In dubio contra sacrificium*. Systematic interpretation.

## 1. INTRODUÇÃO

A teoria da interpretação é diferente para cada modo de pensar o jurídico, produzindo diferenças claras nos seus resultados concretos e nas soluções práticas para os dilemas jurídicos. A *interpretação tópico-sistemática* é capaz de dotar o intérprete de uma gama vasta e sofisticada de instrumentos de análise, que lhe dão superioridade sobre os modelos anteriores. A proposta do presente artigo é responder ao questionamento sobre a existência de um posicionamento interpretativo geral, que oriente a compreensão e construção de sentido das normas tributárias.

---

\* Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito", publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, vice-presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

## 2. DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO PENSAMENTO CONCEITUAL, NORMATIVISTA E SISTEMÁTICO

O problema da interpretação jurídica aparece igualmente de modo diverso em cada modo de pensar o jurídico.

O *pensamento conceitualista* adota um modelo silogístico de interpretação, dominado pelo formalismo jurídico e pela concepção de que a tarefa interpretativa se caracteriza como sendo uma tarefa lógico-dedutiva. O modelo de solução decorre da compreensão fechada do sistema e de um tipo de coerência material rígida do raciocínio jurídico, de tal forma que não existem lacunas ou casos difíceis no Direito. O próprio sistema jurídico contém todas as respostas aos problemas do sistema, de tal modo que um problema sem solução dedutível não pode ser considerado um problema jurídico. Neste caso o juiz está submetido ao conjunto de axiomas e conceitos gerais da ciência do Direito.

Trata-se de um modelo de coerência judicial necessária (*"necessary"*), no sentido que as decisões judiciais estão inseridas no quadro geral de um sistema fechado e de coerência material rígida e, portanto, a coerência das decisões judiciais é absolutamente necessária com o sentido material do sistema de conceitos jurídicos. Segundo tal entendimento deve existir uma necessária vinculação judicial ao acervo jurídico vigente (*"pre-existing law"*) e sobre o processo de evolução legal ou normativa.

Para o *pensamento normativista* existe uma forte *discrecionalidade judicial* em que ao juiz é autorizado preencher de sentido a norma jurídica, nos limites de sua moldura normativa. Assim, permite-se ao juiz solucionar o caso concreto com as suas preferências pessoais de natureza ética, política ou ideológica, desde que tais escolhas estejam inseridas no interior da moldura normativa. Os casos difíceis são sempre solucionados pelos juízes com base na discrecionalidade judicial.

Para este entendimento a exigência de uma coerência judicial com o sistema jurídico somente é necessária do ponto de vista formal e desejável no seu sentido material, mas nada impede que o sistema produza posições contraditórias materialmente, porém legítimas pelo resultado da ação de competências tributárias diversas. Assim, trata-se de uma *coerência desejável* (*"desirable"*), ou seja, um dos requisitos que deverá ser tomado em conta, mas que poderá ser afastado por valores diversos na aplicação judicial;

Por sua vez no *pensamento sistemático* os requisitos de *coerência necessária* e *suficiente* (*"sufficient"*), ou seja, um requisito essencial na interpretação e aplicação do Direito. Segundo *Dworkin*<sup>1</sup>, o Direito deve ser entendido como

---

<sup>1</sup> *Misabel Derzi* ao tratar da obra do *Ministro Carlos Velloso* refletiu sobre o dilema entre a justiça e os direitos fundamentais e a democracia, tendo por referência os estudos de *Dworkin*. Segun-

uma voz organizada e coerente (*community of principle*); ou seja, uma comunidade de membros que entende estar governada por *princípios comuns* ("*common principles*"), isto é, capaz de apresentar uma justificação normativa geral. Existem casos difíceis e estes devem ser resolvidos conforme o sistema jurídico, mas respeitando as possibilidades de solução que emergem das conexões valorativas, decorrentes do caso concreto.

Diversas são as noções sobre o *alcance* do conceito de coerência, dentre as quais podemos destacar:

i) *alcance geral*, em que deverão os juízes, ao julgar, procurar coerência com o sistema jurídico como um todo<sup>2</sup>. Este entendimento é utilizado pelo pensamento *conceitualista*, que determina um alcance geral e irrestrito da coerência que se espalha por todo o sistema, de raciocínio jurídico e judicial, exigindo um completo sistema lógico-dedutivo encadeado de conceitos. Por sua vez, o *normativismo* irá implicar tão somente em um modelo de coerência de alcance geral de sentido formal;

ii) *tópica*, no qual deverão procurar coerência com o sistema jurídico geral ou somente com uma parte deste.

O pensamento *sistemático* irá permitir uma interpretação *tópico-sistemática*, organizando a possibilidade de soluções decorrentes de conside-

---

do a autora: "portanto, a questão da atuação da Suprema Corte nas democracias tem merecido a a tenção dos mais interessantes filósofos e constitucionalistas. Se os juízes não são eleitos, como explicar que possam, criativamente, controlar a constitucionalidade das leis? Dworkin responde explicando que um regime político não será democrático porque a maioria do povo governa a si mesmo, mas se e na medida em que as decisões coletivas tratem o conjunto dos cidadãos com um respeito igual e com atenção igual. Ao interpretar os vagos e abstratos princípios constitucionais, a Corte limita a competência dos parlamentos, não em razão de uma superioridade inerente ao poder judicante, mas em nome da superioridade do poder do povo sobre os demais órgãos constituídos ou constitutivos de governo. A Corte está encarregada de fazer prevalecer a vontade profundo do povo (na Constituição) contra a vontade episódica da maioria de seus representantes, que fazem as leis"; ver in DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. ix.

<sup>2</sup> Cf. Julie Dickson: "[...] Dworkin (1977, and, although not yet written at the time of Levenbook's article, Dworkin 1986. "[...]Dworkin's account of integrity in adjudication requires judges to attempt to view the legal system as a whole as exhibiting coherence and speaking with one voice in interpreting the law, Dworkin does also recognise that compartmentalisation into different branches or areas of law is an indisputable feature of legal practice, and he accordingly attempts to integrate it within his vision of adjudicative integrity. He does so via his doctrine of local priority in interpretation, i.e. that if a given principle justifying a judicial decision does not fit at all well with the area of law which the case is classified as falling under, then this counts dramatically against deciding the case in accordance with that principle, no matter how well such an interpretation coheres with other areas of the law (see Dworkin 1986, ch. 7). However, because of the strong pull toward global coherence in law as integrity -- expressed in Dworkin's claim that it is necessary to strive to view the legal system as a whole as speaking with one voice, the voice of an authentic political community, in order that law can be seen as justifying state coercion [...]" ; ver in DICKSON, Julie, "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em 12.09.04, às 21:00 hs.

rações e conexões valorativas, do caso concreto e à referência necessária com o sistema jurídico.

Um exemplo importante de interpretação sistemática pode ser encontrado no excelente estudo de *Giovanni Sartor* sobre o assunto, que abordou a dialética das disputas judiciais e do confronto entre teorias diversas e conflitantes por sua aceitação como interpretação oficial. Segundo este autor, uma disputa é um “*intercâmbio dialético de teorias*” (“*dialectical exchange of theories*”). Assim, o critério para determinar a “*força comparativa de teorias competitivas*” (“*comparative strength of competing theories*”) é a ideia de coerência. A parte que oferecer a teoria mais coerente irá possuir a maior força comparativa e, possivelmente, alcançar a vitória.

Segundo o autor, a ideia de coerência, nesse sentido limitado, pode ser entendida<sup>3</sup> como:

a) *compreensividade* (“*case-coverage*”), ou seja, a capacidade de explicar um amplo campo de casos;

b) *funcionalidade* (“*factor-coverage*”), ou seja, a capacidade de levar em consideração argumentos e contra-argumentos consistentes. Dessa forma, a teoria mais consistente será aquela que referir a consideração do maior número de fatores explicativos, respondendo ao maior número de questionamentos contrários. Não há a defesa de uma única resposta possível, mas a da melhor resposta possível capaz de integrar diferentes visões valorativas na decisão judicial, permitindo a resolução leal de litígios axiológicos;

c) *conectividade analógica* (“*analogical-connectivity*”), na qual as premissas de uma teoria possibilitam a construção, por analogia, de outras premissas no interior do mesmo sistema proposicional;

d) *sustentabilidade* (“*non-arbitrariness*”), em que todas as premissas de uma teoria encontram-se suportadas mutuamente no interior do sistema proposicional, de tal forma que a solução permita a integração da solução do caso concreto em combinação com a preservação da integridade do sistema jurídico. Há, desse modo, uma possibilidade de interpretação tópico-sistemática.

A força evidente dessa abordagem é clara, visto que muitas vezes a disputa por interpretação oficial em matéria tributária envolve abordagens igualmente coerentes e conflitivas, nas quais qualquer uma das interpretações poderia surgir como aceitável para o caso. Dessa forma, a mera presunção de que o estudo do fenômeno jurídico-tributário é suficiente para se entender o raciocínio jurídico-tributário, deve ser afastada. Não há como se entender a própria evolução conceitual em Direito Tributário como mero

---

<sup>3</sup> Cf. SARTOR, Giovanni. *Teleological arguments and theory-based arguments. Artificial Intelligence and Law*. N. 10, Netherlands: Kluwer, p. 95-112, 2002, p. 103-104.

fenômeno subsuntivo ou dedutivo entre normas e conceitos, tornando-se necessária uma abordagem sistemática na qual a noção de coerência possui toda a sua força explicativa.

O problema da interpretação jurídica aparece igualmente de forma diversa em cada modo de pensar o Direito Tributário. O modo de interpretação tributária irá variar também em conformidade com o modelo teórico escolhido, de tal forma que os resultados e os métodos irão diferenciar-se de maneira significativa. Assim, podemos diferenciar os diferentes modos de *interpretação jurídico-tributária*.

## 2.1. Pensamento Conceitual: hermenêutica e interpretação

O *modelo conceitual* irá distinguir *hermenêutica* e *interpretação*, enquanto graus de aplicação da atividade interpretativa. A *hermenêutica* trata de modo genérico sobre os modelos de apreensão de sentido, a *interpretação propriamente dita* se dirige à aplicação a determinado dispositivo legal. Assim, no entender de *Carlos Maximiliano*: “a hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar”<sup>4</sup>.

A hermenêutica tem por objeto a determinação do sentido e o alcance das expressões jurídicas, visto que o Direito é composto de termos gerais, normas dispersas, princípios e institutos diversos e é tarefa do intérprete aplicar ao caso concreto a norma jurídica. No pensamento conceitual a tarefa do intérprete é aquela que “*extrai da norma tudo o que na mesma se contém*”<sup>5</sup>. Assim entendia sabiamente a jurisprudência romana que “*neque leges, neque senatusconsulta ita scribi possunt, ut omnes casus qui quandoque inciderit comprehendantur*”, ou seja, “*nem as leis, nem o senatus-consultos podem ser escritos de tal maneira que em seu contexto fiquem compreendidos todos os casos em qualquer tempo ocorrentes*”, visto que as normas são previsões sobre programações intersubjetivas e intertemporais e, portanto, não é possível que abarquem todos os casos possíveis e imagináveis<sup>6</sup>. Desta forma, não é fácil a tarefa do intérprete que deve buscar encontrar na multiplicidade de normas, expressões e fatos no curso histórico a retomada da unidade do sistema jurídico, mediante uma aplicação científica.

Na definição de *Carlos Maximiliano* “*interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase,*

---

<sup>4</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

<sup>5</sup> Cf. M AXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

<sup>6</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

*sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém*<sup>7</sup>. A tarefa da interpretação não é somente tornar claro o sentido de determinada expressão ou norma, nem tampouco encontrar o sentido exato de determinada regra em relação com o conjunto das leis, mas encontrar o verdadeiro sentido intrínseco da expressão.

Conforme bem relata *Paulo de Barros Carvalho* a doutrina interpretativa convencional (conceitual) propõe a aplicação simultânea dos seguintes critérios<sup>8</sup>:

*literal-gramatical*: é aquele no qual o intérprete limita-se ao sentido literal da linguagem ordinária da norma e demanda, portanto, o conhecimento perfeito da linguagem e do idioma nacional. Este tipo de raciocínio tem sido questionado, visto que a palavra pode ter mais de um sentido, sentidos diversos em contextos variados ou ser objeto de ambiguidade, de tal modo que os hermeneutas têm preferido a aplicação de métodos mais completos de extração de sentido, ou seja, *“mais importante e de mais força que a palavra é a intenção de quem a afirma”* (*prior atque potentior est, quam vox, mens dicenti*<sup>9</sup>);

*histórico*: trata-se do critério que procura a verificação de sentido por meio da investigação do contexto histórico em que foi editada a norma jurídica. O uso da investigação do contexto histórico não se compara, contudo, com a recuperação da vontade do legislador (*mens legislatoris*). A edição de uma nova lei faz parte de um processo complexo e irracional, marcado por intenções contraditórias, nas quais não se descobre de pronto o verdadeiro autor da norma jurídica, dado que a mesma proposição é resultado de retóricas de todas as ordens ou de idiosincrasias de legisladores ou partidos políticos. Dessa forma, nem todas as informações decorrentes do contexto histórico (*occasio legis*) são relevantes, visto que o desenrolar histórico dissipa as antigas consistências de sentido do momento da sua edição<sup>10</sup>;

*lógico*: é aquele que se utiliza das regras da lógica formal para a determinação do sentido da norma jurídica, dentre as quais se destacam: o princípio da identidade, da não contrariedade, do terceiro excluído, da razão suficiente e da finalidade<sup>11</sup>. O uso exclusivo da lógica e de um método matemático ou geométrico de interpretação é incapaz de encontrar a riqueza dos sentidos da linguagem e das normas jurídicas;

---

<sup>7</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

<sup>8</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

<sup>9</sup> Cf. CELSO. *Digesto*, liv. 1, tít. 3. frag. 29 *apud* MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101.

<sup>10</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Interpretação e integração da norma tributária* *In* Martins, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo Saraiva, 2001, p. 138.

<sup>11</sup> Cf. COELHO, Luis Fernando. *Lógica Jurídica e interpretação das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 76-77.

*teleológico*: o sentido da norma é determinado pela verificação dos fins e objetivos do comando normativo, bem como encontrar a finalidade pretendida pela norma. Duas concepções têm disputado a primazia dos grandes objetivos da legislação tributária, a concepção *in dubio pro fisco* e a *in dubio pro contribuinte*;

*sistemático*: em que o sentido do comando normativo é pesquisado em conjunto com a multiplicidade das normas jurídicas. Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho: “o método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta”<sup>12</sup>. Lembra Carlos Maximiliano que em Roma já se proibia que o juiz decidisse sem considerar o conjunto todo do ordenamento jurídico, por meio do brocardo: “*é contra o Direito, julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só ou uma parte da mesma (incivile est, nisi tota lege perspecta, uma aliqua partícula ejus proposita, judicare, vel responder)*”<sup>13</sup>.

Muitos têm se questionado se a interpretação em matéria tributária deve seguir a mesma lógica e métodos gerais de interpretação ou se possui um modelo próprio. Para A.D. Giannini<sup>14</sup>: “*lo cierto es que las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el Derecho tributario deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier otra clase de leyes*”.

Assim, cada sistema jurídico-tributário irá permitir ou autorizar a utilização conjunta ou combinada dos critérios acima, de tal modo que se possa realizar a correta interpretação da norma tributária. No entender de Morselli, a interpretação e integração da norma tributária é uma atividade absolutamente essencial, em virtude do fato de que o Direito Tributário não se assenta sobre um único instituto, mas sobre um conjunto de institutos de naturezas diversas que são compreendidos em um sentido orgânico<sup>15</sup>. O objetivo da interpretação é, portanto, alcançar em cada caso a correta aplicação do conceito de tributo, por meio da aplicação de métodos de interpretação<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

<sup>13</sup> Cf. CELSO. *Digesto*, liv. 1, tít. 3. frag. 24 *apud* MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 105.

<sup>14</sup> Cf. GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957, p. 32.

<sup>15</sup> Conforme Morselli: “*Il diritto dell’imposta non forma un solo ed único istituto, ma un insieme di istituti, in un certo senso orgânico. V’è certamente similarità, ad esempio, fra l’imposta sui terreni e l’imposta sui fabbricati, tant’è che per lungo tempo esse andarano confuse*”, ver in MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. Padova: CEDAM, 1949, p. 141.

<sup>16</sup> Conforme Morselli: “*Sicché, dove in date norme singole, o insieme ordinate per formare un istituto tributario, si vede mancante o non completamente offero all’interprete quello che gli occorre per risolvere casi concreti, e però, quando cio che direttamente gli manca forma il principio di ragione di tal norma o istituto, allora egli revolge allá scienza per trarre da essa, com lógico critério, il principio lasciat intendere dal legislatore finanziario, quale egli medesimo l’avrebbe voluto, secondo lè particolarità dei*

Dessa forma, o intérprete é livre para utilizar os métodos mais importantes para alcançar o sentido e alcance da norma jurídica a ser aplicada, dentre eles não deve existir hierarquia, dado que o pluralismo metodológico deve respeitar o pluralismo das situações de fato e de valores que podem reger determinado fenômeno jurídico<sup>17</sup>.

Conforme bem ensina *Carlos Maximiliano*, as regras gerais de hermenêutica se aplicam de modo idêntico às leis fiscais, com uma diferença fundamental de que a interpretação em matéria tributária conjuga-se à finalidade de realizar o poder de tributar, assim: “*explicado o modo de entender a faculdade de distribuir pelo povo os encargos pecuniários do erário, cumpre fazer agora como se interpretamos textos em que o legislador usa daquela prerrogativa soberana*”<sup>18</sup>, ou seja, para o autor a interpretação está radicalmente ligada ao exercício da soberania.

O pensamento conceitual irá desenvolver um raciocínio decorrente do encadeamento de conceitos, dentre os quais o de tributo será o mais importante. A exigência de um sistema com coerência interna é uma exigência da ciência jurídica e, particularmente do Direito Tributário, visto que, como foi reforçado por *Sainz de Bujanda* ao traduzir e prefaciar a famosa obra de *A. D. Giannini* *Istituzioni di Diritto Tributario*, deve-se entender que:

“el orden no consiste tan sólo, ni primordialmente siqueira, em la circunstancia de que las nociones se encadenen unas a otras siguiendo exclusivamente la pauta marcada por la contextura de la matéria que se desarrolla. Lo importante es que esas ideas aparezcan debidamente jerarquizadas y que una vez agrupadas atendiendo a su respectiva importancia y ala funcion que desempeñan en el sistema, el autor sepa mantenerse fiel al orden preestablecida, haciendo que la exposición de las ideas primarias preceda a la de las ideas secundarias o complementarias”<sup>19</sup>.

Assim, entendia *Carlos A Mersán*, famoso tributarista paraguaio e um dos fundadores do ILADT (*Instituto Latino-Americano de Direito Tributário*) e que teve o privilégio da sua obra “*Direito Tributário*” ter sido traduzida por *Dejalma de Campos*, com Prefácio de *Ives Gandra Martins* e Apresentação de *Geraldo Ataliba*. Segundo o autor:

---

*casi, se anche suo compito fosse stato quello di realizzare individualmente presso tutti il tributo ordinato”, ver in MORSELLI, Emanuele. Corso di Scienza della Finanza Publica. Padova: CEDAM, 1949, p. 143.*

<sup>17</sup> Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Normas de interpretação e integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 83.

<sup>18</sup> Cf. MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 270.

<sup>19</sup> Cf. BUJANDA, Sainz de F. Estúdio Preliminar In GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957, p. XVI.

“Assim, esta disciplina tem seu estudo centrado no ‘tributo’ como o tem o Direito Penal no delito, como exemplifica o mesmo Jarach ou como o tem o Direito Trabalhista nas relações do capital com o Trabalho que, ao final de contas não constitui as relações especiais dos particulares, as quais independem do Direito Civil”<sup>20</sup>.

A importância deste estudo é tão relevante para o Direito Tributário que este conceito se traduz num conceito genético desta disciplina, ou seja, ela funda e é o ponto de partida da própria autonomia didática do estudo do Direito Tributário. Conforme *Carlos Mersán*:

“Se esta é a matéria que doutrinariamente justifica o nascimento de um ramo autônomo, pode-se afirmar que ainda que exista outra justificativa maior na legislação positiva especializada que caracteriza aos Estados de qualquer sistema de governo – ditatorial ou democrático<sup>21</sup> – referente aos impostos, as taxas e as contribuições e é por isso que Pugliese define a razão do estudo da nova disciplina como ‘o próprio ordenamento jurídico tributário de um dado país’<sup>22</sup>.

A razão de tal entendimento, conforme *Rafael Bielsa*, decorre da compreensão de que um ramo do conhecimento somente se distingue dos demais quando apresenta institutos, categorias e regras próprios que lhe garantam uma autonomia no quadro geral das ciências. Assim, a autonomia somente ocorre: i) quando possui princípios próprios e diferenciados dos demais; ii) quando as instituições que o formam possuem fundamentos comuns e iii) difere dos demais por suas características comuns. O autor irá repetir este entendimento da autonomia do Direito Tributário, fundado na noção de tributo como resultado deste poder de império do Estado em arrecadar tributos.

A homogeneidade do objeto de estudo do Direito Tributário, centrado na noção de tributo, é que irá garantir a sua emancipação como disciplina didaticamente autônoma de outros ramos do Direito. Segundo *Jarach* o Direito Financeiro, por sua heterogeneidade, não permite um estudo adequado do fenômeno tributário, exigindo antes uma disciplina mais delimitada para a completa compreensão desse fenômeno tributário, assim:

“[...] é o conjunto de disposições variadas, de Direito Público, ou de Direito Privado, com instituições muito distintas entre si, como são, por um lado as instituições relativas aos gastos e ao or-

<sup>20</sup> Cf. MERSÁN, Carlos. *Direito Tributário*. SP: RT, 1988, p. 05.

<sup>21</sup> Cf. CARVALHO, A. A. *Contreiras de Doutrina e aplicação do Direito Tributário*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 58.

<sup>22</sup> Cf. MERSÁN, Carlos. *Direito Tributário*. SP: RT, 1988, p. 05.

çamento, e por outro lado as tributárias, as dos recursos patrimoniais e do crédito público”<sup>23</sup>.

Revisados os principais entendimentos sobre a interpretação no pensamento conceitual, vejamos agora as inovações e peculiaridades do *pensamento normativista*.

## 2.2. Pensamento Normativista: Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária)

O pensamento normativista partirá de um modelo diverso de interpretação da norma jurídico-tributária, visto que para este o modelo de interpretação não visa apenas a *extração de sentido* do dispositivo normativo, mas especialmente a *construção de sentido*. Trata-se de um modo absolutamente revolucionário para a época em que foi formulado e para a formatação da ideia de Direito.

O uso pluralista de métodos de interpretação não resolve, contudo, o problema de se encontrar a correta extração de sentido do texto legal, visto que, como alegava *Antônio Franco de Campos*, em 1977, a utilização simultânea de métodos somente poderá gerar imperfeições, falhas e incoerências hermenêuticas, de tal modo que devemos encontrar um método superior de análise:

“no geral, os métodos de interpretação estabelecidos pela doutrina, de per si considerado, não satisfazem plenamente, pois falhas, deficiências ou imperfeições ocorrem a cada passo, mesmo considerando o ecletismo de alguns. A solução dos problemas interpretativos pode ser encontrada na pesquisa da ratio, o que poderia levar-nos a abraçar o método teleológico, sem abandonarmos a natureza das coisas”<sup>24</sup>.

O positivismo irá encontrar este ponto de partida seguro para a interpretação jurídico-tributária no estudo da estrutura da norma jurídica. Assim afirmava *Alfredo Augusto Becker*, em sua obra de 1963, que:

“ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a ‘estrutura lógica’ e a ‘atuação dinâmica’ de toda e qualquer regra jurídica. Isto posto, ele pode dividir a tarefa hermenêutica em quatro momentos:

Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar [...].

---

<sup>23</sup> Cf. JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

<sup>24</sup> Cf. CAMPOS, Antônio J. Franco. Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário. São Paulo: Bushatsky, 1977. CAMPOS, Antônio J. Franco. Direito Tributário. São Paulo: J. Bushatsky, 1975.

Segundo momento: Investigar e analisar os fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem os problemas práticos a resolver [...].

Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica porque esta é infalível [...].

Quarto momento: O intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica [...]”<sup>25</sup>.

Como se pode notar, o pensamento de *Alfredo Augusto Becker* irá representar uma viragem hermenêutica na forma de interpretação jurídico-tributária. Ele irá estabelecer uma forma de *interpretação dinâmica* da norma tributária e não apenas passiva ou exegética, que pretende extrair da norma um determinado sentido. O modelo de *interpretação clássico* era absolutamente passivo dentro de uma *ordem conceitual fixa*, formada por conceitos universais e axiomas fundamentais, diverso do modelo proposto por *Becker* que irá defender que:

“A lei tributária não é um falcão real que o punho do Executivo alça vôo para ir à caça do ‘fato gerador’. A regra jurídica contida na lei (forma literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A Lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial”<sup>26</sup>.

Irá o autor defender o *cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico* como modo de compreensão do fenômeno jurídico, de tal forma que a interpretação será tarefa de conhecimento da totalidade da fenomenologia do sistema jurídico. Assim, uma lei ou artigo jamais será identificado com uma norma jurídica e talvez nem exista como tal, somente será possível extrair a regra jurídica da lei ou artigo em relação ao conjunto das demais leis vigentes (plano horizontal) e antecedentes (plano vertical).

A interpretação jurídica no positivismo passará a ter uma função teórico-sistemática menor do que no pensamento clássico. Irá assumir preponderância a Teoria Geral do Direito, enquanto *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*, sendo que a principal função do intérprete será realizar um estudo pormenorizado da fenomenologia da incidência jurídica, de tal sorte a confirmar a ocorrência do fato gerador. Esta conclusão é tão forte no autor que ele irá denominar tal fenômeno de *mitos e superstições na interpretação tributária* e irá afirmar categoricamente que:

---

<sup>25</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-103.

<sup>26</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-104.

“O problema jurídico tributário que, no passado, mais apaixonou os estudiosos do Direito Tributário foi o da interpretação das leis tributárias. [...] O referido atavismo hermenêutico denuncia-se ainda muito forte [...] quando se trata de interpretar regras jurídicas que escolheram fatos jurídicos (atos jurídicos, negócios jurídicos, etc.) para a composição de suas respectivas hipóteses de incidência”<sup>27</sup>.

Os anseios de *Alfredo Augusto Becker* ganharam os corações e as mentes dos mais brilhantes tributaristas nacionais da segunda metade do século XX. Dentre estes autores podemos destacar: *Geraldo Ataliba*, *José Souto Maior Borges* e *Paulo de Barros Carvalho*<sup>28</sup>. Esta conclusão será ainda mais explícita nos estudos de *José Souto Maior Borges*, que irá defender que somente uma teoria formal do Direito será capaz de constituir uma teoria geral do ordenamento jurídico e, portanto, definir a estrutura geral da totalidade do sistema jurídico.

Relevante é a explícita menção de *José Souto Maior Borges* à obra e ao paradigma de pensamento fundado por *Becker*, que assim se manifestou sobre a obra do tributarista gaúcho no Prefácio da obra *Teoria Geral da Isenção Tributária*, de 1969: “são por demais conhecidas as metáforas vez por outra encontradas em alguns autores para caracterizar o fenômeno da tributação: expressões como *patologia tributária*, *manicômio jurídico-tributário* e *clínica fiscal* atestam o estado de espírito que se encontra a doutrina”.

O autor irá desenvolver uma das obras mais profundas sobre a aplicação do pensamento normativista (positivismo metodológico), aplicado ao Direito Tributário, na sua obra *Obrigações Tributárias (Uma introdução metodológica)*, publicada em São Paulo, em 1984. De outro lado, o método formal possui um valor pragmático, visto que ele é capaz de resolver problemas concretos ao “[...] solucionar problemas de interpretação e aplicação do Direito”<sup>29</sup>. A tarefa do intérprete é submeter uma determinada hipótese teórica de uma dedução de uma norma à *testabilidade*, visto que as normas não podem ser *verificadas*, mas tão somente testadas perante o conjunto do sistema jurídico, de tal modo que o cânone da totalidade do sistema jurídico poderá provar a existência ou inexistência de uma norma jurídica determinada<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 101-102.

<sup>28</sup> Cf. CARVALHO, P. B. . Homenagem a Alfredo Augusto Becker. In: Dejalma de Campos. (Org.). *Tributo a Alfredo Augusto Becker*. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995, v. , p. -.

<sup>29</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 20.

<sup>30</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 65.

Como exemplo, toma José Souto Maior Borges o caso do conceito de obrigação tributária, e afirma que na teoria clássica do Direito Tributário (para nós o conceitualismo), o termo “obrigação tributária” não é mero correspondente do grupo finito de particulares, mas denota a propriedade do universal existente em qualquer norma jurídica pensável. Esta visão essencialista, que procura entre a palavra e o objeto o correspondente conceito perfeito, é rechaçada pelo autor, que irá afirmar que “a tese da patrimonialidade da obrigação tributária é sustentada, na doutrina brasileira tradicional, em caráter tipicamente essencialista”<sup>31</sup>, e defenderá em sentido contrário que “o estar obrigado é tão-somente uma especificação das modalidades deonticas de regulação do comportamento humano”<sup>32</sup>. Dessa forma, o autor irá defender que não existem essencialidades ou essências a serem descritas por palavras sob a forma de conceitos, mas de construções normativas que regulam a conduta humana sob a forma de modalidades do dever-ser (*deontico*): obrigatório, permitido e proibido.

A viragem radical do estudo da fenomenologia da incidência tributária irá ocorrer com os estudos revolucionários de Paulo de Barros Carvalho<sup>33</sup>. Este autor irá sofisticar radicalmente os estudos sobre a fenomenologia da incidência da norma tributária na sua obra seminal “Teoria da Norma Tributária”, de 1973. Para esse autor, o grande problema do estudo do Direito Tributário está na conceituação dos fundamentos do Direito e na definição de um método adequado para o estudo do fenômeno tributário, sendo que muitos dos problemas de interpretação do Direito Tributário são problemas de definição dos elementos nucleares de entendimento do jurídico. Assim, será a partir do conceito “atômico” de norma jurídica que todo o conhecimento será estruturado, afinal o problema do direito será um problema da linguagem, ou melhor dizendo, de mal uso da linguagem.

Assim, é somente a partir de bases sólidas, inquestionáveis que poderá surgir uma verdadeira interpretação livre de apriorismos e concepções essencialistas, de tal modo que “surge, enfim, o esboço de um enfoque global do Direito Tributário, por desdobramento lógico de noções vestibulares da ciência jurídica”<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 108.

<sup>32</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 130.

<sup>33</sup> Cf. CARVALHO, P. B. . Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: André Ramos Tavares; Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos. São Paulo: Saraiva, 2005, v. , p. 09-24.

<sup>34</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 18.

A concepção normativista terá um entendimento de interpretação tributária centrada nas seguintes características<sup>35</sup>:

i) *construtivismo*: o modelo de interpretação normativista acredita num papel criativo e dinâmico do intérprete, divergindo claramente da concepção de que a interpretação seja um modo de *extração de sentido* do texto, realizando uma passagem para o modelo de *construção de sentido do texto*, por meio do estudo da incidência da norma tributária;

ii) *ausência de apriorismos*: uma crítica fundamental do modo de pensar normativista está na negação da ausência de apriorismos interpretativos, tais como o célebre debate sobre a prevalência da interpretação pró-fisco (*in dubio pro fisco*) ou pró-contribuinte (*in dubio contra fisco*), como sendo posições superadas de um imperativismo do Direito, ou seja, de uma concepção que entendia que as normas jurídicas representavam uma visão correta de mundo ou eram uma representação perfeita da essência das relações sociais. Para Paulo de Barros Carvalho, “a visão imperativista ganhou dimensão com o jusnaturalismo, que no ímpeto de identificar o Direito com o justo, com um conjunto de princípios normativos, puramente ideais, de validade universal e permanente, chegaram por concluir que haveria um verdadeiro comando, no sentido de obediência a esses princípios, não sendo o Direito o comportamento humano que os violassem, ou melhor, os ilícitos”<sup>36</sup>. O entendimento do autor reforça a concepção de que a norma jurídica é uma construção humana, que deve no âmbito de seu contexto ser conhecida;

iii) *ausência de autonomia interpretativa*: a interpretação em matéria tributária não possui regras ou leis interpretativas diversas das demais áreas jurídicas, sendo que as mesmas regras que orientam a interpretação em todas as áreas do Direito também serão aplicáveis ao Direito Tributário. Nada impede, contudo, que existam particularidades de cada sistema tributário em específico;

iv) *preocupação com a linguagem*: o foco será revertido do estudo do ser e das realidades em si (*teoria ontológica*) e passará a preocupar-se com a auto-referência do discurso (*teoria retórica*)<sup>37</sup> e, portanto, o estudo da linguagem jurídica será a preocupação primeira na interpretação jurídica. Não se trata, contudo, da interpretação literal ou gramatical do texto, mas da *estrutura do sentido*, de sua sintaxe, do que compõe a correta construção do discurso jurídico;

---

<sup>35</sup> Cf. CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; CANTO, G. U. ; JARACH, D. ; ATALIBA, G. . Interpretação do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.

<sup>36</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 31.

<sup>37</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 05.

v) *neutralidade valorativa*: em razão da inexistência de elementos objetivos e universais capazes de determinar o que é o bom ou correto valorativamente, em face de um pluralismo axiológico na sociedade moderna. A norma jurídica, destituída de quaisquer pontos de referência material, representará o que existe de atemporal e universal na Teoria Geral do Direito;

vi) *fechamento formal do sistema*: a situação de confusão conceitual (carnaval tributário) gerou um profundo desconforto com a intrusão de conceitos extrajurídicos no entendimento do fenômeno tributário, como se qualquer abertura para informações e valores extrajurídicos se caracteriza-se como uma corrupção da pureza do sistema tributário. A aversão à submissão do Direito Tributário à ciência das Finanças, ao Direito Financeiro ou Econômico gerou, como reação, uma defesa do fechamento formal do sistema a contatos externos. Como resultado há uma negação unânime da validade de uma interpretação econômica do Direito Tributário, como uma das piores iniciativas que já ocorreram e um grave erro metodológico de usar instrumentais inadequados para conhecer o fenômeno tributário.

Estes elementos irão caracterizar a interpretação tributária sob a égide do pensamento normativista, representando um esforço sério e sofisticado de aperfeiçoamento institucional e teórico, que muito auxiliou o país e formou toda uma geração comprometida de juristas em nosso país, especialmente nos duros anos de reforço da autoridade fiscal, durante o regime militar.

Esta teoria será aperfeiçoada e levada a um novo patamar e paradigma de interpretação nos estudos revolucionários de *Paulo de Barros Carvalho* sobre o fenômeno de incidência da norma jurídica, com a obra *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. (1998). Inacreditavelmente, o autor será o maior construtor de uma teoria completa sobre a estrutura da norma jurídica, com a *Regra-Matriz de Incidência Tributária* e, posteriormente, irá avançar para um novo patamar de análise sistêmica sobre o fenômeno jurídico-tributário. Esta nova fase demonstrará a radicalização de alguns pressupostos teóricos pré-existentes e a incorporação de novos postulados e instrumentos de análise.

O pensamento sistemático irá reunir um conjunto diverso de experiências e programas teóricos, no entorno do objetivo de repensar a Teoria Geral do Direito Tributário.

### 2.3. Pensamento Sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais)

O pensamento sistemático irá produzir um conjunto de novos modelos, instrumentos e agenda de trabalho, muito superior ao que existia nos momentos anteriores, implicando em uma nova forma de interpretação jurídico-tributária. Segundo Juarez Freitas: “numa interpretação tópic-

sistemática consciente, o Direito passa a ser visto como um só, variando, embora, em grau, a intensidade dos princípios que regem os subsistemas, os quais devem ter harmonia com os princípios hierarquizados como fundamentais”<sup>38</sup>.

O pensamento sistemático parte da impossibilidade da compreensão normativista da teoria da ciência jurídica como ciência normativa, visto que os enunciados deonticos não podem ser entendidos em sentido descritivo<sup>39</sup>. Segundo Guastini, a teoria normativista da ciência jurídica fundamenta-se em duas teses principais<sup>40</sup>:

i) ambiguidade pragmática: os enunciados deonticos podem ser empregados para realizar atos de linguagem diferentes, ou seja, podem ser usados para descrever uma prescrição ou para formular uma prescrição ou proibição;

ii) validade normativa: os enunciados deonticos são o único modo apropriado de descrever normas. Descrever uma norma no pensamento normativista significa “asseverar a validade de uma norma”<sup>41</sup>.

Como bem leciona Ricardo Guastini, não há como a ciência jurídica exprimir-se mediante enunciados deonticos, principalmente porque não há como se cogitar que estes descrevam o “verdadeiro” ou “único” significado das normas jurídicas. Não há, contudo, como compartilhar desse entendimento, dado que não há como se aceitar que exista apenas uma interpretação verdadeira. Assim “[...] um enunciado deontico (positivo ou negativo) é empregado para formular uma norma, não para afirmar ou negar a sua validade”<sup>42</sup>.

A interpretação sistemática exige uma compreensão coerente do sistema jurídico, dessa forma conforme Juarez Freitas: “cada preceito deve ser visto como parte viva do todo, porque apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso, quando se almeja uma bem-fundada hierarquização tópica dos princípios tidos como proeminentes”<sup>43</sup>.

A interpretação sistemática em Direito Tributário é, por outro lado, parte da interpretação sistemática em Direito Constitucional, de tal modo, como leciona Luís Roberto Barroso:

---

<sup>38</sup> Cf. FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 288.

<sup>39</sup> Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 104.

<sup>40</sup> Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 90-91.

<sup>41</sup> Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

<sup>42</sup> Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

<sup>43</sup> Cf. FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 70.

“O direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições legais, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que convivem harmonicamente. A interpretação sistemática é fruto da idéia de unidade do ordenamento jurídico. Através dela, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas. Em bela passagem, registrou Capograssi que a interpretação não é senão a afirmação do todo, da unidade diante da particularidade e da fragmentaridade dos comandos singulares. No centro do sistema, irradiando-se por todo o ordenamento, encontra-se a Constituição, principal elemento de sua unidade, porque a ela se reconduzem todas as normas no âmbito do Estado. A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa idéia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da interpretação sistemática, que é o princípio da unidade da Constituição, para o qual se abre um capítulo específico mais adiante. A Constituição interpreta-se como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente.”<sup>44</sup>

A interpretação sistemática é um caso da interpretação constitucional e decorre da existência do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), que por sua vez representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas<sup>45</sup>:

i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto que no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;

ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater* famílias e comerciante); no Estado Constitucional não há conceito de vida boa, não existem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais é que constituem o substrato do *ethos* social;

iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional, por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;

---

<sup>44</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 6a Edição, 2004, Saraiva, pág. 136/137.

<sup>45</sup> Sobre o tema veja-se ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino : Einaudi, 1992.

iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do Direito, consagrado na Jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é a concreção de valores, onde existe uma dogmática fluída, na aplicação de princípios e valores (Jurisprudência de valores);

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro caso a lei é pacificadora de conflitos sociais; no segundo caso, a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro (podendo representar grupos determinados). Os princípios correm o risco de se tornarem um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos. Fim da “*beleza*” lógica defendida pelos normativistas.

É com base nestes fundamentos que se sustenta a natureza valorativa da resolução de conflitos<sup>46</sup> no ordenamento jurídico constitucional<sup>47</sup>.

Uma interpretação sistemática objetiva antes de mais nada, na elaboração de uma *nova dogmática*, aberta e flexível, atenta aos desafios de nosso tempo. Essa *nova dogmática* se assume como teoria jurídica, no sentido expresso por Ricardo Guastini:

“Diremos então que a teoria jurídica articula-se, grosso modo, em dois setores de investigação distintos: por um lado, a análise lógica da linguagem legislativa (que inclui a análise estrutural do sistema jurídico); por outro, a análise lógica da linguagem dos juristas (mas também dos outros operadores do direito, especialmente dos juizes)”<sup>48</sup>.

### 3. DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerando que o sistema jurídico é um todo ordenado de princípios, regras e valores, cabe destacar o papel de relevo desempenhado pelos princípios em uma teoria sistemática do Direito Tributário. Dentre os diversos aspectos podemos destacar que:

- as normas de comportamento, tais como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios;

---

<sup>46</sup> Sobre o assunto veja-se STEINMETZ, Wilson Antônio. Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

<sup>47</sup> Para uma completa verificação da proteção dos Direitos Fundamentais veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

<sup>48</sup> Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 382.

- os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância;
- os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico;
- os princípios são detentores de “*forma jurídica e conteúdo moral*”<sup>49</sup>. Eles teriam o sentido de racionalidade prática, desta forma eles representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral.

### 3.1. Da interpretação tópico-sistemática

A *interpretação tópico-sistemática*, defendida especialmente por Juarez Freitas, caracteriza-se por hierarquizar prudencialmente princípios, regras e valores, realizando um redimensionamento do problema das antinomias entre princípios e regras, de tal modo que os princípios ocupam o papel de cúpula do sistema. Desse modo, esta forma de interpretação irá igualmente ressaltar a importância da solução adequada ao caso concreto<sup>50</sup>.

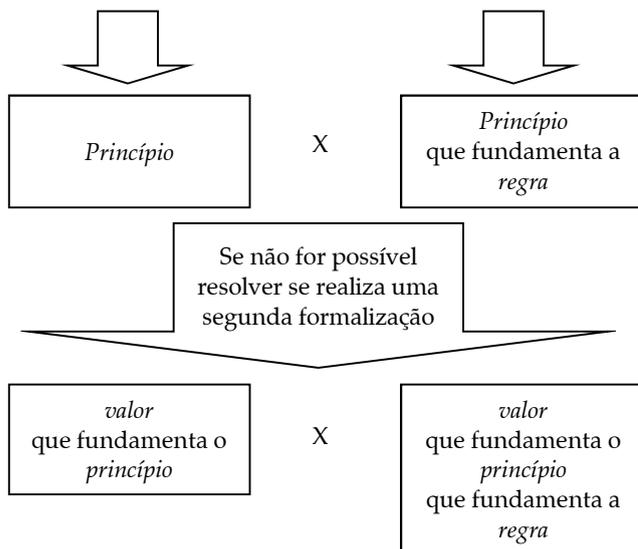
Desse modo, as regras apresentam uma densificação de princípios (normas de fundamento) e carregam valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (regra) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (princípios), o conflito irá ser deslocado para o fundamento (princípio) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (princípio). Se esses fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou não se possa solucionar o seu conflito, então caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. Assim, caberá ao intérprete proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Cf. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: RT, 2005, p. 152.

<sup>50</sup> Cabe ressaltar o comentário Helenilson Cunha Pontes ao “Princípio da Não-Cumulatividade no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 170.412-8-SP”, em que defendeu que: “o sistema normativo é o resultado da articulação entre princípios e regras, onde os princípios ocupam o vértice da pirâmide, estruturando e iluminando todo o sistema e cujo movimento não se dá somente de cima para baixo, mas nos dois sentidos, em que uma norma completa e dá significado a outra. Por isso que o melhor modo de compreender princípios e regras é diferenciado-os por graus de concretude, cuja intensidade também poderá variar de acordo com o caso concreto”; ver in PONTES, Helenilson Cunha. *Princípio da Não-Cumulatividade no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 170.412-8-SP in DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 27.

<sup>51</sup> Leciona Juarez Freitas com propriedade que: “Mais: a antinomia entre as regras oculta, necessariamente, uma antinomia ente princípios. Estes ostentam validade formal e não são mais deves do que aquelas. A diferença reside em que as regras apresentam função hermenêutica instrumental, isto é, devem servir à realização dos princípios. Aliás, a tarefa da hierarquização, no uso dos silogismos dialéticos, culmina justamente na posituação do princípio como superior”; ver in FREITAS, Juarez. *A melhor*

Para ilustrar, na decisão o intérprete irá proceder da seguinte forma:



Determina o Capítulo IV do CTN, relativo à “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” que: “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

Este dispositivo tem sido muito criticado pela doutrina nacional, visto que não esgota ou encerra todos os métodos hermenêuticos, não supera ou dissolve os mecanismos abertos de interpretação em uma sociedade democrática (judiciário, executivo e legislativo), nem tampouco resolve os problemas hermenêuticos de conflitos interpretativos. Sua inutilidade não prejudica, contudo, o texto do CTN.

Não podemos concordar, entretanto, que não exista uma especificidade na interpretação tributária. Por óbvio que a interpretação jurídica é uma, que não existe uma interpretação para cada área do conhecimento jurídico, mas daí a afirmar que a interpretação no Direito Tributário deve ter os mesmos princípios que a interpretação no Direito Civil, no Direito Penal, etc., é algo totalmente diverso. Creemos que os princípios públicos que regem a justa repartição de encargos públicos exige um modelo argumentativo distinto. A aplicação da justiça geral e particular no Direito Tributário é distinta da sua aplicação nas relações privadas. Os fins específicos são diversos (justiça fiscal, neutralidade fiscal-concorrencial e liberdade fiscal), bem como os meios utilizados pelo sistema tributário, logo as normas interpretativas devem ser ade-

---

interpretação constitucional “versus” a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.) *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, pg. 318.

quadas a produção coerente de normas jurídicas que melhor permitam esta combinação de meios e fins públicos.

A presença de um capítulo sobre normas de interpretação deve ocorrer somente para firmar cânones de interpretação sobre questões controversas, tais como: interpretação econômica, a questão da tipicidade, da boa-fé, da proporcionalidade, etc. Não se cogita de um código que pretenda superar a doutrina e a atividade jurisprudencial, mas de uma norma que estabeleça os limites e diretrizes de uma interpretação legal aberta. No entender de Ricardo Lobo Tôrres: “os princípios de interpretação não se convertem em normas nem têm caráter obrigatório: são diretivas ou topoi”<sup>52</sup>.

Podemos encontrar também no direito estrangeiro a presença de dispositivos sobre a interpretação, tal como na Ley General Tributaria na Espanha<sup>53</sup>. Outros, contudo, preferiram evitar tal utilização, especialmente pela dificuldade de trazer em um corpo normativo uma dogmática da hermenêutica.

Os princípios tributários recebem principalmente da doutrina constitucional diretrizes para a coerente interpretação do Sistema Constitucional Tributário, de tal modo a permitir uma sintonia com as demais fontes. Tal postura revela-se inequivocamente adequada, visto que impede um isolamento dogmático da interpretação tributária, que deve necessariamente dialogar com os dispositivos da Ordem Econômica e da Ordem Social previstos na CF/88. A tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade: o financiamento dos direitos fundamentais. Na norma tributária encontra densificada está escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para a justa repartição dos encargos públicos.

São exemplos de princípios de interpretação constitucional que terão um papel relevante: da unidade da Constituição, da concordância prática, da força normativa da Constituição e da interpretação conforme a Constituição, dentre outros tantos.

---

<sup>52</sup> Cf. Tôrres, Ricardo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 59.

<sup>53</sup> “SECCIÓN III. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

#### 4. DA PASSAGEM DO *IN DUBIO CONTRA FISCUM* PARA *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM*

A teoria geral da interpretação tributária irá presenciar a passagem do *in dubio contra fiscum* para o cânone interpretativo *in dubio contra sacrificium*, conforme os argumentos que veremos a seguir.

##### 4.1. *In dubio contra fiscum*

O critério de interpretação *in dubio contra fiscum* não se confunde com uma regra geral de interpretação aplicável a todos os momentos interpretativos, mas tão somente para os casos onde existem mais de uma interpretação possível, que conduzem a resultados diversos para os contribuintes, sendo um deles menos favorável ao mesmo. Para Martínez seria “*uma regra de decisão de fato incerto na aplicação da lei*”<sup>54</sup>. Preferimos entender que se trata de critério dirigido à solução de dilemas na interpretação, ou seja, à situação interpretativa que exige a escolha entre duas alternativas antagônicas ou contraditórias.

A sua origem no famoso texto de *Herennius Modestino* no Digesto (“*Liber Singulis De Praescriptionibus*”), em que afirmou que: “*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile respionderit*” (“*não se pode afirmar que comete delito, aquele que em caso de dúvida adota uma interpretação favorável ao contribuinte*”)<sup>55</sup>. Outra redação famosa deste brocardo, com idêntico sentido é: “*In dubio, magis contra fiscum est respondendum*” (“*na dúvida deve-se decidir contra o fisco*”). Cabe lembrar que no mundo antigo o imposto tem sua origem na ideia de sujeição política onde o devedor tinha o poder de vida e de morte sobre o vencido e os dominados. Tributo neste período tem o forte e trágico significado de vassalagem, sendo claramente o oposto da liberdade e notadamente odiosos.

O critério aparece em um contexto onde qualquer oposição à vontade do imperador podia ser entendida como afronta, oposição, rebelião e naturalmente como crime contra o Império. A relativização das duras regras fiscais imperiais foi alcançada somente por corajosa interpretação dos juriconsultos.

O critério interpretativo *in dubio contra fiscum* não se identifica imediata com o critério da “*odiosa restringenda*”, ou seja, na necessária interpretação restritiva das normas de caráter odioso, dentre as quais se destacam normas fiscais<sup>56</sup>. Igualmente se destaca que não se afirma a aplicação de uma interpretação favorável ao contribuinte ou restritiva diretamente em função de

---

<sup>54</sup> Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.131.

<sup>55</sup> *D., de jure fisci*, 49,14, 10.

<sup>56</sup> Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.129.

sua natureza “odiosa”. Como bem ressalta *Pedro Martínez* a regra de *Modestino* surge após a Constituição de Caracala de 212, ou seja, em um período em que houve um alargamento do direito de cidade a todos os habitantes do império. Assim, não teria o tributo nesta época uma vinculação à sujeição odiosa ou “*nota captivitatis*”, que excluía participação cidadã ativa na comunidade política. Assim, não se poderia alegar a restrição do critério somente aos períodos de opressão ditatorial, nem tampouco ressalte-se que a carga fiscal romana era considerada extorsiva no período.

O Direito Português irá aceitar, contudo, a identificação da tributação como norma odiosa, assim conforme antiga jurisprudência do Paço: “*gabella sempre est odiosa et ideo restringenda*”<sup>57</sup>. Mesmo no auge do absolutismo real português testemunha o Desembargador do Paço *Bermudes e Torres* que: “*he muito conforme com a Real intenção de Vossa Magestade, que vemos continuamente praticada a exemplo não só do Imperador Trajano, e de Filippe Prudente mas do Senhor Rey D. João II que com aquela integridade de animo, que bem testemunha a incorruptibilidade do seu corpo, louvava aos Ministros que aconselhando, ou votando, attendião, em dúvida, mais à utilidade dos Vassallos, do que às conveniências do Patrimônio Real, trazendo sempre na lembrança, e melhor na execução, a sentença que lemos do jurisconsulto Modestino na L. Non puto 10 f.f de Jur. Fisci*”<sup>58</sup>.

Cabe, contudo, relativizar a noção de ausência absoluta de regras públicas entre os antigos. A grande invenção<sup>59</sup> da “tecnologia” pública do mecenismo societário (*urbs civitas*) irá surgir justamente neste período, especialmente com a novel criação da República romana. O regime republicano romano irá distinguir três funções específicas (“*ipsum Romulum traditur populum in triginta partes divisse*”).

Inicialmente existe uma distinção entre legislação e governo, dado que a *lex* é a manifestação do próprio *populus*<sup>60</sup>. O governo é considerada a manifestação específica do *rex-magistratus* (*et quindem initio civitatis nostrae populus sine lege certa, sine jure certo primu agere instituit, omniaque manu a regibus gubernabantur*, em D.1.2.2.). A natureza dos poderes é distinta, enquanto o povo edita comandos gerais por meio da lei, o titular do “*imperium*” edita comandos individuais.

Outro elemento característico é a atribuição da legislação da legislação a um corpo distinto de pessoas, sendo que a história de Roma apresenta uma evolução em que o poder de “*imperium*” torna-se gradativamente pequeno e

---

<sup>57</sup> Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.129.

<sup>58</sup> Cf. LIMA, Antônio Telles Leitão. Comentário aos artigos das sisas do reino de Portugal *apud* MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.129.

<sup>59</sup> Cf. LOBRANO, Giovanni. A teoria da respublica (fundada sobre a ‘*sociedade*’ e não sobre a pessoa jurídica’) no Corpus Júrís Civilis de Justiniano (Digesto 1.2-4). Revista Sequência, n. 59, p. 13-41, dez. 2009.

<sup>60</sup> D, 1.2.2 Pomp.

o poder da “*Lex*” consideravelmente amplo<sup>61</sup>. Somente em períodos de contingências ou perigos, onde a República se une em torno de um ditador é que se reestabelece o formato original. Torna-se claro aqui, portanto, da falsa noção de que o critério *in dubio contra fisco* tenha surgido em uma época de ausência de poder legislativo ou popular, aparecendo somente nos séc. XVIII e XIX em função do papel da legislação como representante da vontade popular. Por fim, caberia à atividade integradora dos juristas em proceder a uma unidade sistemática da pluralidade de leis sob um *ius civile* comum.

Bartolo de Sassoferrato (1314-1357), professor de Direito em Pisa, irá novamente reafirmar o entendimento de que o poder de tributar (*collectas*), mediante a criação de rendas públicas (*vectigalia*) ou tributos (*census*) pertencia ao Rei, bem como o produto da sua arrecadação. A noção de fiscalidade encontra-se diretamente relacionada à ideia de obediência. Tal entendimento relaciona-se diretamente ao grave e histórico problema da resistência ou descumprimento aos comandos do soberano, especialmente em face à passagem de muitos regimes republicanos das cidades italianas para o despotismo oligárquico ou individual. Bartolo irá escrever justamente em uma época em o fenômeno da tirania se espalhava pela Itália. No livro *De regiminis civitatis* ressaltaria que “*hoje toda a Itália é plena de tiranos*” (*hodie Italia est tota plena tyrannis*), em uma das primeiras obras sobre o direito público e da responsabilização do soberano.

A defesa do critério *in dubio contra fisco* interpretação irá permanecer nos séc. XVI e XVII com base na interpretação contratual de que as cláusulas contratuais ambíguas devem ser interpretadas contra o redator do texto, com base no critério “*contra stipulatorem*” oriundo do Direito Romano e previsto no *Code Civil* da França, em seu art. 1162, que determinava que: “*Em caso de dúvida a convenção se interpreta contra aquele que a estipulou e a favor de quem surge a obrigação contratada*” (“*Dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l'obligation*”).

Este mesmo preceito foi incorporado como máxima interpretativa do Direito Contratual em diversos países (UK, EUA, Canadá, Índia, Bélgica, Espanha<sup>62</sup>, Itália<sup>63</sup> e outros países), sob a forma do critério “*contra proferentem*”, ou seja, no sentido de que uma cláusula contratual ambígua deve ser interpretada contra o seu proponente, em um caso de disputa contratual.

---

<sup>61</sup> Cf. IHERING, Rudolf von. *Law as a mean to an end*. New Jersey: Lawbook Exchange, 1999, p. 259.

<sup>62</sup> Código Civil Espanhol: “*Art. 1288. La interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad*”.

<sup>63</sup> “*Art. 1370 Interpretazione contro l'autore della clausola. Le clausole inserite nelle condizioni generali di contratto (1341) o in moduli o formulari (1342) predisposti da uno dei contraenti s'interpretano, nel dubbio, a favore dell'altro*”.

Tal critério aparece no Capítulo 4 dos Princípios da *Unidroit* para os contratos comerciais internacionais (“*Principles for international commercial contracts*”). Determina o art. 4.6 que: (*contra proferentem rule*) “*Se os termos de um contrato proposto por uma das partes não é suficientemente claro, deve ser preferível a interpretação contra a parte proponente*” (“*If contract terms supplied by one party are unclear, an interpretation against that party is preferred*”). Os fundamentos para esta interpretação decorrem do fato de que a parte que propõe a cláusula deve suportar os riscos pela falta de clareza da formulação realizada (“*Such a party should bear the risk of possible lack of clarity of the formulation chosen*”). Esta regra trata de alocar o ônus da prova para a parte que originalmente propôs a cláusula e no caso de conflito contratual exige o seu cumprimento, de tal modo que não tire vantagem indevida desta. Os Princípios da *Unidroit* ressaltam, contudo, que esta cláusula deve ser analisada em suas circunstâncias, de tal modo que quanto mais as partes se envolveram em negociações menor é a sua força absoluta.

Esta cláusula passou a ser utilizada na proteção do consumidor em diversas leis e códigos nacionais. No caso brasileiro este critério interpretativo tornou-se princípio contratual no art. 47 do CDC que impõe: “*Art. 47. As cláusulas contratuais serão interpretadas de maneira mais favorável ao consumidor*”.

Outra versão do critério *in dubio contra fiscum* aparece reformulado sob a construção *in dubio pro libertate*, como decorrência do reconhecimento do direito fundamental à liberdade como um dos mais relevantes pilares da ordem constitucional. Na Constituição alemã (*Grundgesetz*) aparece claramente este sentido no art. 2 (2) que determina: “*A liberdade da Pessoa é inviolável*” (“*... Die Freiheit der Person ist unverletzlich....*”). No mesmo sentido determina a CF/88 que: “*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]*”.

Para esta tese o Estado deve assegurar a liberdade do cidadão e “[...] não pode retirar essa liberdade com a simples aplicação do princípio da igualdade”. Ressalte-se assim que o reconhecimento de que os direitos fundamentais possui um duplo sentido, tanto de proibição de intervenção (direito de defesa), como também como direito de proteção. Deve-se, cuidar, contudo, que não se trata de uma restrição ou limitação em sentido estrito dos direitos fundamentais.

Em alguns sistemas constitucionais, tais como a Bélgica<sup>64</sup>, o critério é identificado e derivado do princípio da legalidade (*legality*), de tal modo que somente a lei poderá instituir obrigações tributárias materiais, sendo vedada

---

<sup>64</sup> Art.170 da Constituição da Bélgica, “[...] § 1. *Taxes to the benefit of the State can only be introduced by a law*”.

à administração tributária e ao judiciário expandir o sentido da norma de modo a aumentar a carga fiscal do contribuinte. Não há como identificar, em nosso entender, diretamente este critério com o princípio da legalidade, mesmo que os seus sentidos se aproximem quanto à finalidade pretendida.

A moderna doutrina tributária e o constitucionalismo contemporâneo fundaram algumas indagações cruciais ao embate com o dogma trazido pela tradição anterior de interpretação conforme o célebre brocardo de *Modestino*. Novas compreensões foram introduzidas no sentido de relativizá-lo, tais como:

- i. nem sempre ser contra *fiscum* é pro *libertate*;
- ii. nem sempre ser contra *fiscum* é pro livre iniciativa ou individualismo; e
- iii. nem sempre contra *fiscum* ser é a favor da capacidade contributiva.

Vejamos, pois, o caso de um contribuinte que sofre com a concorrência desleal por parte de concorrente que sistematicamente faz uso de esquemas societários ou tributários maliciosos, artificiosos, vazios de sentido econômico e adquire por força da má-fé vantagem econômica sem substrato na eficiência negocial. Neste caso, a ação do fisco contrária a estas ações não seria em favor de todos os demais contribuintes? Não seria apenas em prol do fisco e da sociedade, mas de cada um dos demais contribuintes em mesma situação? Não haveria aqui uma defesa do fisco da manutenção da manutenção do equilíbrio de direitos fundamentais em um plano horizontal (contribuinte-contribuinte), de caráter nitidamente isonômico?

Estas e outras questões serão objeto de questionamento e defesa de um novo ponto de vista radicalmente distinto: *in dubio pro fisco*.

#### 4.2. *In dubio pro fisco*

Originalmente parece o critério *in dubio pro fisco* parecia ser apenas a defesa do poder sobre os vencidos ou os dominado, contudo, logo surgiram vozes alegando ser esta uma forma de defesa da igualdade.

Tais sentimentos tornaram-se ainda mais vivos com a identificação do fisco como uma forma de financiamento do Estado Democrático e Social. Este critério não aparece identificado pelos autores como sendo um critério enunciado nos textos legais romanos, nem tampouco como tendo sido adotado como modelo de interpretação geral. Identifica-se em passagem do Código

Justiniano um critério favorável ao fisco (“*de sententiis adversus Fiscus latiss retractantis*”)<sup>65</sup>.

Contudo, alguns autores identificam indícios desta tese em Roma, dado que a expressão *fisco* detinha um duplo significado de um lado aparecia como a receita destinada ao tesouro privado do Imperador (*fiscus Caesaris*), de outro, aparecia como o conjunto de receitas públicas (*aerarium populi romani*) de competência do Senado Romano. Cabe ressaltar que no Direito Romano o Direito Tributário não detinha, um tratamento autônomo como disciplina de direito público, sendo que não existia claramente a noção da fiscalidade como fonte de financiamento do bem-comum.

A história do Direito Tributário irá apresentar essa dualidade de valores em choque, de um lado o interesse geral representado pelo fisco e de outro o particular representado pelo contribuinte. Some-se a isto o fato de que existia a percepção de que o poder exercido em suas diversas formas (monarquia, república ou aristocracia) buscava de algum modo o bem comum, o interesse geral e público e iremos entender a razão pela qual o critério irá ressurgir de modo avassalador com o aumento da cidadania, dos espaços de representação e do voto substituindo a vassalagem<sup>66</sup>.

O critério *in dubio pro fisco* é igualmente apresentado como um modo de combate ao comportamento fraudulento por parte do contribuinte (*in fraudem legis agree*), ou seja, em que sem infringe as palavras da lei, contorna o propósito (*qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit*, Dig. 1.3.29). O critério aparece como uma forma de superação do excessivo formalismo, que prejudica a igualdade na distribuição encargos<sup>67</sup>.

A defesa do critério seria igualmente uma fundamentação em prol dos interesses gerais de todos os indivíduos como um todo e de cada contribuinte mediatamente.

Estes argumentos, contudo, foram igualmente postos em cheque pela doutrina, dado que se assentam em alguns pressupostos questionáveis. Existe um salto lógico entre a afirmação de que o Estado busca o bem-comum, de que a fiscalidade financia os meios para alcançar estes fins e o entendimento de que *sempre* a interpretação *pro fisco* representa uma solução justa. Não existe um axioma que diga que a justiça geral deve ser sempre preferível a

---

<sup>65</sup> Código Justiniano I, IX.

<sup>66</sup> Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.133.

<sup>67</sup> “L’opinione secondo cui una rigida interpretazione della legge meglio tutela il contribuente ha peraltro condotto, specie in Italia e in Francia, a un eccessivo irrigidimento del formalismo, che a sua volta si è risolto nel considerare legali gli stessi interventi elusivi”, POMPEO, Valeria. La frode alla legge nel diritto interno e l’uniformazione europea della disciplina dei contratti. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia “Tullio Ascarelli”. Dottorato di Ricerca in “Diritto privato per l’Europa” – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma.

justiça particular. Pelo contrário, em alguns casos a justiça particular possui maior valoração do que a aplicação da justiça geral.

De outro lado, o sistema é repleto de situações onde o interesse geral somente se sobrepõe ao interesse particular como exceção, onde o sacrifício individual mereça a justa reparação, tal como no caso da desapropriação<sup>68</sup>, na requisição administrativa, na vedação de confisco<sup>69</sup>, na proibição de privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista<sup>70</sup>, na garantia do mínimo patrimonial (bem de família), no princípio preservação da empresa, nas normas protetivas aos usuários de serviços públicos concedidos, permissionados ou delegados<sup>71</sup>.

Entender que existe uma cláusula geral *pro fisco* com base em um princípio pétreo da supremacia do interesse público com eficácia plena e irresistível seria admitir um sistema constitucional que não existe: o Estado Total. Nesse caso toda a sociedade voltar-se-ia para a realização dos interesses gerais, cada interesse particular estaria subordinado aos desejos públicos selecionados pelo corpo administrativo e dirigente. Haveria uma absorção de todos os patrimônios pela esfera pública e cada interesse particular somente seria legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral.

Pelo contrário, não há em nosso sistema nenhuma valoração absoluta da preferência econômica ou social pela intervenção do Estado na economia, de tal modo que inexistente uma absorção da esfera econômica privada pelo estatal, pelo contrário esta esfera acaba sendo preterida em diversos casos pela atuação privada em setores de interesse geral mediante concessão ou delegação (telefonia, energia, transportes, água e saneamento, entre outros) ou pela atuação social complementar (imunidades às entidades sociais e educacionais). Igualmente há vedação constitucional expressa à atuação econômica direta do Estado na economia, ressalvados os casos de relevante interesse coletivo ou segurança nacional<sup>72</sup>.

---

<sup>68</sup> "Art. 5º. XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

<sup>69</sup> "Art. 150 [...]IV - utilizar tributo com efeito de confisco;"

<sup>70</sup> "Art. 173, § 1º, [...] II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) e § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado".

<sup>71</sup> "Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários";

<sup>72</sup> "Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei".

O pior argumento, contudo, é o de natureza realista que afirma que o sistema tem adotado uma interpretação *pro fisco* na maioria dos julgados e, portanto, trata-se da interpretação oficial dos intérpretes da constituição, com vigência real. Tal argumento teria o mesmo sentido que afirmar que o descumprimento sistemático de valores, princípios e regras juridicizou o ilícito, tornando valor o desvalor, lícito o ilícito e substituiu a interpretação jurídica pela interpretação política do poder, que com sua força irresistível sufoca o jurídico. Neste caso não estaríamos mais tratando do “Direito” Tributário e nem de um Estado submetido ao Direito. Assim, não olharíamos mais o dever-ser, nos contentando com o ser das vontades volúveis do poder de sujeitar. Não precisaríamos mais estudar o Direito, mas estudar como titular-se com a outorga para decidir sem reservas.

#### 4.3. *In dubio pro lege*

Outro critério utilizado é *in dubio pro lege* como uma forma de superação do clássico impasse entre a defesa do critério *in dubio pro fisco* e do *in dubio contra fisco*. Este é oriundo da opção pelo brocardo latino “*ut res magis valeat quam pereat*”, que determina que quando uma norma não é suficientemente clara deve ser buscado o sentido que preserve a sua utilidade, de tal modo que é melhor a sua utilização (*valeat*) do que simplesmente ignorá-la (*pereat*). Trata-se de uma norma com sentido valorativo neutro, que não explicita exatamente qual o valor ou finalidades a serem buscadas, devendo ser apreciadas caso a caso na *interpretação útil* da norma. O efeito prático é estabelecer um comando de autorização para o intérprete aplicar no caso concreto a sua axiologia, as suas preferências e ideologias, em um modelo decisionista tão ao gosto do positivismo. Os critérios uniformes são substituídos pela decisão individual do intérprete, como se o sistema não elegeisse previamente quais os valores, e não apenas as normas, que devem ser respeitados.

#### 4.4. *In dubio contra sacrificium*

Em nosso entender o critério que melhor evoca o sentido constitucional é *in dubio contra sacrificium*, no sentido que a exigência de sacrifício particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

Este critério evoca o problema da restrição constitucional de direitos fundamentais, visto que a tributação sempre significará uma retirada de patrimônio do contribuinte em prol das tarefas públicas. Para *Jorge Reis Novais*: “no texto constitucional ou na literatura especializada são correntes as referências a ‘restrições’, ‘limites’ ou ‘leis restritivas’ de direitos fundamentais para significar uma idéia comum de afectação ou intervenção estatal no domínio dos direitos fundamen-

tais com algum sentido desvantajoso para os interesses da liberdade”<sup>73</sup>. Tem se entendido que há três limites aos direitos fundamentais<sup>74</sup>: i) os imanentes que excluem certos modos de seu exercício; ii) os que resultam de colisões, ou seja, de limitações recíprocas e os decorrentes de iii) leis restritivas na salvaguarda dos valores constitucionais.

As *limitações imanentes dos direitos fundamentais* são aquelas que excluem certos modos de seu exercício. Esta teoria parte do entendimento de que os direitos fundamentais possuem um conteúdo mínimo, que não pode ser violado, sob pena de ofensa direta ao direito fundamental. Encontraremos na Constituição alemã: “em nenhuma hipótese um direito fundamental poderá ser afetado em sua essência”<sup>75</sup>. Ao assim se admitir pressupõe-se igualmente que os direitos fundamentais não podem uma estrutura e limites e não são absolutos. Assim, o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados do contribuinte não autoriza que atue em fraude a lei.

Situações diversas decorrem quando as limitações resultam de colisões, ou seja, de *limitações recíprocas e os decorrentes de valores e princípios constitucionais*. O texto constitucional brasileiro apresenta um caráter nitidamente complexo, visto que sendo fruto de um esforço político de base ampla na superação do regime autoritário, contemplou um amplo espectro ideológico na eleição de seus valores fundamentais: individualismo, Estado Social, liberdade, igualdade, entre outros. Estes se apresentam axiologicamente no mesmo plano normativo, fazendo com que os métodos tradicionais de interpretação (hierárquico, cronológico e especialidade) não funcionem adequadamente. Como solução exige-se a ponderação como método complementar na busca da unidade constitucional. Assim, por exemplo, permite-se igualmente o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados desde que o contribuinte não ofenda outros princípios constitucionais, tais como a livre concorrência. O abuso de direito do contribuinte é vedado se praticar a uma ofensa a outros princípios constitucionais, a serem verificados no caso<sup>76</sup>. Podemos citar como exemplo o caso *American Virginia*, em que o contribuinte se utilizava sistemática e dolosamente da inadimplência como mecanismo anti-concorrencial.

Podemos citar como exemplo de *lei restritiva na salvaguarda dos valores constitucionais*. Vigora de modo geral a eficácia imediata dos direitos fundamentais (aplicabilidade imediata), conforme o art. 5º, § 1º do texto constitucional (“As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação

---

<sup>73</sup> Cf. NOVAIS, Jorge Reis. As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição. Coimbra: Coimbra, p. 155.

<sup>74</sup> Cf. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Intepretação constitucional e direitos fundamentais. São Paulo, Renovar, 2006,.

<sup>75</sup> “Art. 19. (2) In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden”.

<sup>76</sup> Cf. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Intepretação constitucional e direitos fundamentais. São Paulo, Renovar, 2006, p. 289.

*imediate*”). Em determinados casos o texto constitucional expressamente instituiu reservas ou restrições, tais como no caso das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que devem atender os requisitos da lei (art. 150, inc. VI, alínea c da CF/88).

A interpretação *in dubio pro fisco* se caracterizaria em nossa opinião em uma restrição a direito fundamental não expressamente autorizada pelo texto constitucional e não prevista em nenhum dos casos anteriores. Esta renúncia tem sido aceita no direito comparado em relação aos direitos da comunidade, ordem pública e vedação de abuso de direito, contudo a sua admissão deve ser realizada sob severos limites, sob pena de ofender o conteúdo essencial do direito, a prerrogativa de estabelecer restrições concedida ao legislativo e a prevalência *a priori* dos interesses individuais.

Cabe ressaltar a pertinência do texto de Reis Novais: “*daí resulta esse atributo de entricheiramento (Nino) dos bens jusfundamentalmente protegidos contramedidas restritivas que visem o benefício de outros de entidades supra individuais ou do interesse geral. Desde que estas medidas afetem desfavoravelmente o âmbito nuclear da liberdade individual, ou seja, a área de autonomia exigida pelo princípio da dignidade da pessoa humana, o sacrifício imposto, mesmo que o seja a uma só pessoa e mesmo que tenha como contrapartida, numa perspectiva utilitarista, o incremento significativo das utilidades da sociedade no seu conjunto é inadmissível*”<sup>77</sup>

Entendemos, desse modo, que a atribuição de sacrifício aos contribuintes deva ser realizada nos limites expressos do ordenamento e somente em situações excepcionais muito claras.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente texto pretendeu demonstrar a relevância e importância da *interpretação sistemática* no Direito Tributário, bem como da prevalência de um cânone interpretativo fundado na noção de que havendo dúvida não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte (*in dubio contra sacrificium*). Salvo em situações de clara excepcionalidade expressa é que devem se justificar novos encargos ao contribuinte, sob pena de ofensa direta ao núcleo de sua proteção em nome de um genérico direito da sociedade.

## REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6a Edição, 2004, São Paulo: Saraiva.

---

<sup>77</sup> Cf. NOVAIS, Jorge Reis. As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição. Coimbra: Coimbra, p. 604.

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1953.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária** (Uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984.
- BUJANDA, Sainz de F. **Estúdio Preliminar** In GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.
- CAMPOS, Antônio J. Franco. **Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. São Paulo: J. Bushatsky, 1975.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e aplicação do Direito Tributário**. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; CANTO, G. U. ; JARACH, D. ; ATALIBA, G. . **Interpretação do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Homenagem a Alfredo Augusto Becker. In: CAMPOS, Dejalma de (Org.). **Tributo a Alfredo Augusto Becker**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995.
- \_\_\_\_\_. Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos**. São Paulo: Saraiva, 2005, v. , p. 09-24.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 18.
- COELHO, Luis Fernando. **Lógica Jurídica e interpretação das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. A melhor interpretação constitucional “versus” a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.) **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GIANNINI, A.D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.

- GUASTINI, Ricardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- IHERING, Rudolf von. **Law as a mean to an end**. New Jersey: Lawbook Exchange, 1999.
- JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.
- LOBRANO, Giovanni. **A teoria da república** (fundada sobre a ‘*sociedade*’ e não sobre a pessoa jurídica’) no Corpus Júris Civilis de Justiniano (Digesto 1.2-4). Revista Seqüência, n. 59, p. 13-41, dez. 2009.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Interpretação e integração da norma tributária** In Martins, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo Saraiva, 2001.
- MERSÁN, Carlos. **Direito Tributário**. SP: RT, 1988.
- MORSELLI, Emanuele. **Corso di Scienza della Finanza Pubblica**. Padova: CEDAM, 1949.
- NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra, p. 155.
- PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Intepretação constitucional e direitos fundamentais**. SãoPaulo, Renovar, 2006.
- POMPEO, Valeria. **La frode alla legge nel diritto interno e l’uniformazione europea della disciplina dei contratti**. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia “Tullio Ascarelli”. Dottorato di Ricerca in “Diritto privato per l’Europa” – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SARTOR, Giovanni. Teleological arguments and theory-based arguments. **Artificial Intelligence and Law**, n. 10, Netherlands: Kluwer, p. 95-112, 2002, p. 103-104.
- SILVA, Virgílio Afonso da (Org.) **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TÔRRES, Ricardo Lôbo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

VIGO, Rodolfo Luis. **A interpretação jurídica**. São Paulo: RT, 2005.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **Il diritto mite: legge, diritti, giustizia**. Torino :  
Einaudi, 1992.