

Sarah Amarante de Mendonça Cohen

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO
REVISTO:**

Uma questão de hermenêutica

Belo Horizonte

Faculdade de Direito da UFMG

2012

Sarah Amarante de Mendonça Cohen

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO
REVISTO:**

Uma questão de hermenêutica

Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de doutora em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte

Faculdade de Direito da UFMG

2012

Tese defendida em ___/___/___, e aprovada pela banca examinadora constituída pelos Professores:

Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG) – Orientadora

Professor Doutor

Professor Doutor

Professor Doutor

Professor Doutor

Para meus pais, Abá e Tila, com amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Misabel Abreu Machado Derzi, por ser minha maior inspiração de profissional e acadêmica, exemplo de jurista e professora dedicada às causas em que acredita. Obrigada pelas horas de envolvimento, pelas discussões, sugestões bibliográficas e, sobretudo, pelo fundamental apoio nesta empreitada.

Agradeço aos Professores Doutores Marie-Christine Esclassan e Michel Bouvier, pela calorosa acolhida no Fondafip – Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques, e também em Paris, cuja colaboração foi essencial para viabilizar minha integração nos grupos de estudos, para a realização de pesquisa bibliográfica neste centro de pesquisas e na Université Sorbonne – Paris 1 e, enfim, para o enriquecimento do presente trabalho.

Agradeço ao Professor Doutor Sébastien Jeannard, pela orientação em matéria de doutrina e jurisprudência francesa e europeia, essencial para a análise comparativa empreendida no presente trabalho.

Agradeço à colega, Professora Emilie Moysan, pela ajuda na pesquisa doutrinária e bibliográfica.

Agradeço ao Desembargador Doutor José Edgard Penna Amorim Pereira, pela compreensão, pelo enorme incentivo à minha carreira, com quem aprendo a cada dia, e que é grande exemplo de jurista e profissional dedicado a esta bela profissão.

Agradeço ao Professor Doutor Sacha Calmon Navarro Coêlho, que me orientou no mestrado, tendo sido meu mestre na graduação, pós-graduação, e que continua sendo mestre e exemplo de profissional e professor.

Agradeço ao Professor Doutor Werther Botelho Spagnol, pelas considerações feitas em meu exame de qualificação, e pelas lições de Direito Tributário que carrego desde a graduação.

Agradeço ao Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior, pelas considerações feitas em meu exame de qualificação, e pelas indicações bibliográficas.

Agradeço aos Professores Doutores Thomas Bustamante e Andityas Soares de Moura, pelas indicações bibliográficas.

Agradeço ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMG e a todos seus professores e funcionários, especialmente ao Professor Doutor Giordano Bruno Soares Roberto pelo apoio.

Agradeço à Escola Superior Dom Helder Câmara, na pessoa do Reitor, Professor Doutor Paulo Umberto Stumpf, e das Professoras Anacélia Santos Rocha e Valdênia Geralda de Carvalho, pelo apoio financeiro e incentivo à minha carreira.

Agradeço ao Centro de Atualização em Direito, na pessoa do Professor Doutor Fernando Galvão e da Professora Denise Galvão, pelo incentivo.

Agradeço à colega e amiga Érika Dorze, pela enorme ajuda e apoio no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Agradeço aos colegas, amigos e companheiros de longa data, Marco Túlio de Vasconcellos Santos, Ana Lúcia Ferreira Leite e Charles Alexandre Simões Pires, pelo apoio no Tribunal de Justiça e pelo agradável convívio. Agradeço aos colegas Rodrigo Valle e Fabiana Marques, pelo apoio no Tribunal de Justiça.

Agradeço à Eliana Corrêa de Faria, pelo apoio.

Agradeço aos meus alunos, por serem grandes interlocutores nesta jornada científica.

Agradeço a Deus, por me dar força e saúde, e por colocar em meu caminho pessoas carinhosas e incentivadoras dos meus objetivos de vida.

Agradeço aos meus queridos pais, Abá e Tila, os grandes responsáveis por despertar em mim o interesse pela pesquisa científica e pela carreira acadêmica, e minhas maiores inspirações como pessoas e profissionais. Obrigada por todo o amor, apoio, paciência, incentivo e interesse, imprescindíveis para a conclusão deste e de outros feitos. Esta tese eu dedico a vocês.

Agradeço às minhas queridas irmãs, Suzana e Bruna, pelo carinho e apoio, por serem minhas melhores amigas e incentivadoras de todos os meus passos.

Agradeço ao Eduardo, pelo carinho, apoio e interesse, e pelos momentos de alegria.

Agradeço à Fi e Susana, pelo carinho e apoio na Europa, e em toda parte.

Agradeço a todos os meus amigos, em especial: ao Celso Faerman, pelo apoio e incentivo, ao Roberto Denis Machado pelo empréstimo de livros e, sobretudo, pelo incentivo, e às queridas Sara Souki e Helena Colodetti, pela amizade, incentivo e grande apoio em todos os momentos.

Agradeço à Andrea Libânio, pelo apoio e interlocução.

Agradeço aos amigos Sorel França, Mehdi Djouhri e Laure-Alice Bouvier, pela amizade e apoio em Paris.

Agradeço aos meus familiares pelo incentivo, e a todos que contribuíram para a realização deste trabalho.

*O ser não o ter,
A certeza de tecer o ser,
Sentença eterna.*

RESUMO

O Direito Tributário, por lidar com o relevante valor liberdade, é ramo do direito em que a preservação da segurança jurídica se mostra sobretudo necessário, aparecendo, neste contexto, os princípios como meios de restringir o poder estatal, sendo o princípio da legalidade que é um dos postulados de maior relevância, pelo qual perpassa toda relação jurídico-tributária.

No Direito Tributário o princípio da legalidade se especializa nos princípios da legalidade formal e da “tipicidade”, ou da especificação conceitual, prevalecendo, na aplicação da lei, os conceitos classificatórios, fechados, não os tipos propriamente ditos. Não obstante, há autores que vêm defendendo a flexibilização do tipo, “afrouxando” a sua densidade normativa em prol da atribuição de maiores margens de decisão aos intérpretes da norma.

Tendo em vista: a impossibilidade de se pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma; a necessidade de se repensar o princípio da legalidade no direito tributário, seja porque: i) a teoria tradicional não responde às modernas críticas que são contra ele desferidas; seja porque: ii) parte das censuras modernamente lançadas contra a perspectiva tradicional são pertinentes, seja por uma questão de evolução da sociedade e da própria ciência, seja porque o positivismo jurídico, base filosófica que sustenta a perspectiva tradicional, não desenvolve adequadamente uma teoria da interpretação da norma; e a impertinência, de outro lado, da maior parte das soluções propostas pelas modernas teorias revisoras do princípio da legalidade no direito tributário, pois: i) implodem suas bases, desconsiderando a árdua trajetória histórica de sua construção; e ii) a maioria das críticas lançadas contra o positivismo jurídico, base filosófica que sustenta a perspectiva tradicional, se inserem dentro de uma infundada retórica; tem-se que o objetivo desta tese consiste em preencher estas lacunas, repensando ou revendo o princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma perspectiva hermenêutica, e mediante uma nova formulação jurídico-científica, que responde às necessidades de arejamento da teoria tradicional, mas que não sucumbe necessariamente à inversão de sua lógica e à abertura de espaço para o arbítrio.

Ademais do objetivo teórico, a tese busca alcançar objetivo prático, consistente na análise crítica e comparativa do direito positivo francês – em razão da forte

tradição do princípio da legalidade nesse país europeu - e do direito positivo brasileiro, procurando identificar o modo de pensar da doutrina e da jurisprudência em matéria de interpretação do direito tributário, evidenciando as tendências, consistências e inconsistências da prática interpretativa dos tribunais.

Por meio da aplicação da teoria planificadora do direito de Scott Shapiro, que cumpre a função de revisitar as tradicionais teorias positivistas e jusnaturalistas, propondo uma teoria própria e inovadora, que preenche o vácuo deixado pelo positivismo normativista quando descreve uma teoria positivista da interpretação, cumpre-se o objetivo do presente trabalho, procedendo-se à revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário em uma perspectiva hermenêutica, e por meio da aplicação da teoria à prática.

Palavras-chave: Direito Tributário, Direito Comparado, Filosofia do Direito, Direito Brasileiro, Direito Francês, Princípio da Legalidade, Princípio da Tipicidade, Tipo, Hermenêutica, Interpretação, Positivismo Jurídico.

Abstract

Tax Law, while dealing with the relevant value of freedom, is a branch of law where the preservation of legal certainty proves exceedingly necessary. In this context, there are the legal principles that aim to restrict state power, among which the principle of legality is one of the postulates of greater importance.

In Tax Law the principle of legality is specialized a 'formal' sense, and in a 'typical' sense, also known as the principle of 'conceptual specification'. Therefore, in law enforcement or application, strict and textualist interpretation must prevail above legal discretion. Nevertheless, there are authors who advocate a more flexible form of interpretation of Tax Law, loosening the density rules in favor of giving interpreters greater margins of discretion.

Given: the impossibility of conceiving the principle of legality in Tax Law without dealing with the question of the interpretation and application of the standard; the need to rethink the principle of legality in Tax Law, either because: i) the traditional theory does not answer modern criticisms that are leveled against it, either because: i) part of modern reproaches leveled against the traditional view are relevant, whether as a matter of evolution of society and of science itself, either because legal positivism, the philosophical basis that sustains the traditional perspective, does not develop an adequate theory of interpretation of the standard; and, on the other hand, the impertinence of most of the solutions proposed by modern theories that aim to review the principle of legality in Tax Law, once they: i) implode its basis, ignoring the stony historical path of its construction, and ii) most of the criticisms leveled against legal positivism, the philosophical basis that supports the traditional view, fall within unfounded rhetoric; we reach the goal of this thesis that is, therefore, to fill these gaps, by rethinking or reviewing the principle of legality in Tax Law within a hermeneutic or interpretive perspective, by means of a new legal and scientific formulation, that meets the needs of renewal of the traditional theory, but does not necessarily give in to reverting its logic and opening space for discretion.

Besides the theoretical aim of this thesis, it also seeks to achieve a practical objective, by means of critical and comparative analysis of the French positive law - because of the strong tradition of the principle of legality in this European country - and of Brazilian positive law, seeking to identify the ways of thinking of the doctrine

and jurisprudence on the interpretation of Tax Law, highlighting trends, consistencies and inconsistencies of the interpretative practice of courts.

By applying the planning law theory of Scott Shapiro, which plays the role of revisiting the traditional positivist and natural law theories, proposing an innovative theory of his own, that fills the gap left by the normative positivism while it develops a positivistic theory of interpretation, the aims of this thesis are met, once we can review the legality principle in Tax Law in an hermeneutical or interpretive perspective, through the application of theory to practice.

Keywords: Tax Law, Comparative Law, Philosophy of Law, Brazilian Law, French Law, Principle of Legality, Legal Type, Hermeneutics, Interpretation, Legal Positivism.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CR/88	Constituição da República de 1988
CE	Constituição Européia
CGI	Code General des Impôts
CJCE	Corte de Justiça das Comunidades Européias
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPO	Conseil de Prélèvements Obligatoires
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil
LPF	Livre de Procèdures Fiscales
MP	Medida Provisória
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
QPC	Question Prioritaire de Constitutionnalité
RAO	Reichsabgabenordnung
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

TVA Taxe sur la Valeur Ajoutée

v.g *verbi gratia*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
PRIMEIRA PARTE	31
1. O POSITIVISMO JURÍDICO	31
1.1. As origens do positivismo jurídico.....	31
1.2. As teses positivistas e os equívocos conceituais.....	43
1.3. O positivismo normativista de Hans Kelsen e H.L.A. Hart.....	49
2. AS CRÍTICAS AO POSITIVISMO JURÍDICO E À CONCEPÇÃO TRADICIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	69
2.1. O positivismo jurídico da validade e o positivismo jurídico da interpretação: as incertezas kelsenianas e hartianas.....	69
2.2. As doutrinas antipositivistas de Lenio Streck e Casalta Nabais.....	73
3. POR UMA NOVA FORMULAÇÃO JURÍDICO-CIENTÍFICA DA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	106
3.1. A teoria planificadora do Direito de Scott Shapiro.....	108
SEGUNDA PARTE	135
A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NOS DIREITOS FRANCÊS E BRASILEIRO – DOUTRINA E JURISPRUDENCIA	135
1. A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO DIREITO FRANCÊS	136
1.1. Crítica à doutrina.....	136
1.2. Crítica à jurisprudência.....	193
2. A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO	219
2.1. Crítica à doutrina.....	219
2.2. Crítica à jurisprudência	239
CONCLUSÃO	262
BIBLIOGRAFIA	271

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, por lidar com o relevante valor liberdade, é ‘ramo’ do Direito em que a preservação da segurança jurídica se mostra sobretudo necessária.

Os princípios do Direito Tributário – limitações constitucionais ao poder de tributar – aparecem neste contexto, como meios de restringir o poder estatal, nele pondo rédeas. Ao lado dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, situa-se o princípio da legalidade como um dos postulados estruturantes de maior relevância, pelo qual perpassa toda relação jurídico-tributária. Afinal, em um estado de Direito, a relação tributária deriva da lei, estando por ela regidos os momentos da imposição, da arrecadação e da aplicação da receita tributária.

No Direito Tributário o princípio se especializa nos princípios da legalidade formal e da “tipicidade”, melhor chamado de princípio da especificação conceitual. Segundo Misabel Derzi (1998, p.113), no Direito Penal e Tributário, onde fica exacerbada a necessidade de segurança jurídica, prevalecem, na aplicação da lei, os conceitos classificatórios, fechados, não os tipos propriamente ditos.

Defende Misabel Derzi (1998) que foi a doutrina alemã que introduziu o termo *Tatbestand* (fato gerador, *fattispecie*, ou *tipo* em sentido impróprio) no Direito Tributário, dando-se crédito sobretudo a Albert Hensel que, em seu clássico *Steuerrecht* (1924), trouxe para a seara do Direito Tributário a estrutura da norma penal criada por Beling.

A reserva absoluta de lei também foi defendida, pioneiramente, na Alemanha, por Flume e Kruse, e na Itália por B. Cocivera e A.D. Gianini (TORRES, 2011, p. 777).

Alberto Xavier (apud TORRES, 2011, p. 780), em terras lusitanas e no Brasil, defende a “reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto”.

Em sentido diametralmente oposto, contudo, há adeptos da adoção, no Direito Tributário, de conceitos abertos e fluidos, de ordem, ou seja, de tipos propriamente ditos. Defendem o “impropriamente chamado modo de pensar tipificante”, por meio do qual se criam “presunções, pautas de valores, somatórios, etc” justificáveis pelo

princípio da praticidade, os juristas Ball, Hanraths, Hoeres, Heigl e Kleist, Wallis, Klausling, Maunz, Spitaler, Schmidt, Zitzlaff, Webwe, Isensee e Arndt (DERZI in TORRES, 2004).

Nesta linha de flexibilização do tipo, destaque-se o surgimento, na Alemanha, da doutrina da interpretação econômica do direito tributário. Encabeçada por Enno Becker, que foi o mentor do Código Tributário alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung-RAO*), introduziu-se, naquele digesto, normas de consideração econômica do fato gerador (TORRES, 2006, p. 226-227), de acordo com as quais a forma adotada pelo particular poderia ser desconsiderada pelo aplicador ou intérprete em favor de seu conteúdo econômico. De acordo com Misabel Derzi (in BALEEIRO, 2002, p. 689), a interpretação econômica do direito tributário “desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas serviu, em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do *Reich* fascista e totalitário”.

A doutrina da interpretação econômica ganha força na Itália por meio das teses de E. Vanoni e Grizziotti e de Dino Jarach, radicado posteriormente na Argentina (TORRES, 2011, p. 777).

À parte da interpretação econômica há, também, a tendência atual de crítica, pura e simples, à legalidade fechada. Casalta Nabais (1994, p. 248), nesta linha, criticando a concepção “tradicional do princípio da legalidade fiscal, excessivamente formalista e tributária do positivismo” sugere a ‘flexibilização’ do princípio da legalidade, “afrouxando” a sua densidade normativa em prol da atribuição de uma certa margem de livre decisão à Administração fiscal. O autor lusitano aduz que o princípio da legalidade fiscal era uma plena garantia para o contribuinte no contexto histórico de sua formação. Entretanto, com o advento do estado social, o incremento da complexidade do sistema fiscal e a realidade econômica em constante evolução transformam o princípio da legalidade em uma força impotente, sendo necessário atribuir poderes ao administrador (2004, p. 332-340). Em suas palavras:

[...] tendo em conta todas as transformações que vimos de enumerar, fácil é concluir que o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir a garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes. De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro lado, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que

actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacente à legalidade fiscal. (NABAIS, 2004, p. 339-340).

Torres (2000, p. 95), de forma análoga a Nabais, entende que, em nosso país “o positivismo tem procurado minimizar a importância da interpretação administrativa com defender a existência da ‘tipicidade fechada’, que é *contradictio in terminis*, e da legalidade absoluta”.

Segundo o mesmo autor, o positivismo formalista ou normativista sempre defendeu a “possibilidade de uma reserva absoluta da lei tributária”, o que coadunar-se-ia com uma “ideologia autoritária”. Vale conferir suas palavras:

O positivismo formalista ou normativista, que não aceitava o duplo conceito formal e material de lei, defendeu sempre a possibilidade de uma reserva absoluta da lei tributária.

Na Alemanha foram corifeus do movimento os juristas Flume e Kruse. Na Itália, B. Cocivera e A.D. Gianini.

No Brasil, destacou-se Alberto Xavier, autor também da expressão *legalidade absoluta e tipicidade fechada*, que conquistou corações e mentes, complementando a ideologia do autoritarismo.

O Supremo Tribunal Federal, a partir da aposentadoria de Aliomar Baleeiro, aderiu claramente à tese da ‘reserva absoluta de lei em sentido formal. (TORRES, 2011, p. 777).

Nesta linha, defende que o “subprincípio da reserva de lei” não seria absoluto, pois o direito tributário poderia se valer de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, não podendo fechar os seus conceitos por meio da lei formal, devendo ser complementado pelo “poder regulamentar da Administração” (TORRES, 2011, p. 778).

Lenio Streck (2011, p. 17-22 e 376), embora não trate especificamente do tema do Direito Tributário, defende que estamos em um paradigma em que o Direito assumiu um caráter hermenêutico (sobretudo no pós-guerra), sendo que o anterior paradigma “liberal-individualista-normativista” estaria esgotado. Nesta linha, o autor gaúcho faz uma crítica à hermenêutica tradicional, construindo as bases daquilo que ele chama de ‘nova crítica do Direito’, baseada na filosofia de Heidegger, buscando a superação do “esquema sujeito-objeto”. Em suas palavras:

[...] se o modelo de direito sustentado em regras está superado, o discurso exegético-positivista, ainda dominante no plano da dogmática jurídica praticada cotidianamente, representa um retrocesso, porque, *de um lado*, continua a sustentar discursos objetivistas, identificando texto e sentido de texto (e o exemplo mais

perceptível é o das *súmulas vinculantes*, que repristinam elementos caracterizadores da metafísica clássica), e, *de outro*, busca nas (diversas) teorias subjetivistas uma axiologia que submete o texto à subjetividade assujeitadora do intérprete (esquema S-O), *transformando o processo interpretativo em uma subsunção dualística do fato à norma, como se fato e direito fossem coisas cindíveis e os textos fossem meros enunciados lingüísticos*. (STRECK, p. 376).

Como visto, os defensores da adoção, no Direito Tributário, do tipo em sentido próprio, advogam a tese de que a opção por conceitos classificatórios fechados partiria de uma visão positivista e, portanto, ultrapassada do Direito. Estas críticas se situam, de uma forma mais ampla, dentro da chamada “retórica antipositivista”, que acusa esta doutrina de ser decadente e equivocada. Dimitri Dimoulis bem define esta tendência:

No debate brasileiro das últimas décadas o positivismo jurídico encontra suspeição e rejeição. Isso ocorre muitas vezes de forma puramente retórica, com o emprego de expressões de desprezo contra o positivismo, que é apresentado como visão teoricamente ultrapassada e politicamente perigosa: ‘deixou de ser considerado como uma forma adequada de compreender o direito’ (Barcellos), constitui um ‘retrocesso’ (Streck); o ‘velho positivismo ortodoxo vem abaixo, sofrendo golpes profundos e crítica lacerante’ (Bonavides). Constata-se a ‘decadência positivista’ (Chamon Junior) e seu fracasso político (Barroso e Barcellos). E rejeita-se a ‘pesada crosta de positivismo’ (Torres), no intuito de ‘nos livrar das amarras do positivismo’ (Camargo). (DIMOULIS, 2006, p. 45).

Nesta linha, por meio da flexibilização do princípio da legalidade, os patronos desta visão implodem a segurança jurídica, em favor de uma abordagem mais ‘moderna’ ou ‘pós-moderna’ do Direito, dando justificação, por conseguinte, a maiores liberdades ao Estado e menos proteção ao cidadão-contribuinte.

Por um lado, a crítica de que o princípio da legalidade no Direito Tributário precisa de nova formulação ou, ao menos, necessita ser repensado de acordo com novos paradigmas, por uma questão de evolução da sociedade e da própria ciência, parece fundamentada. Quando menos, a defesa do princípio da legalidade com amparo em suas bases tradicionais não responde às censuras que modernamente são contra ele desferidas. Ainda que algumas das críticas voltadas contra o positivismo jurídico clássico (que serviria de base filosófica para se pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário em sua formulação tradicional), sejam meramente retóricas e, portanto, impertinentes (como se verá adiante, com Hoerster), deve-se reconhecer que os principais expoentes do positivismo jurídico

clássico, como Hans Kelsen e H.L. A. Hart, pouco desenvolvem a teoria da interpretação da norma e os seus limites.

Da mesma forma, a teoria tradicional que pensa especificamente o princípio da legalidade no Direito Tributário, e sobre a abertura ou fechamento do tipo, é eminentemente focada em uma análise profunda da norma jurídica como tal, não tendo abordado a questão sob o ponto de vista da interpretação.

É pertinente esclarecer, portanto, que dentro desta investigação toma-se como pressuposto conceitual¹ a crença de não ser mais possível pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma. Isto porque, se não se pode mais entender a legalidade como a simples passagem da lei que institui o tributo pelas engrenagens do parlamento, pois o princípio da legalidade não mais se esgota neste momento, ou seja, se não se pode mais conceber o consentimento do tributo sem levar em conta o processo anterior de criação da norma², tampouco se pode pensar o princípio da legalidade prescindindo do momento posterior de interpretação e aplicação da norma. A centralidade desta questão reside na circunstância de que, a depender das regras interpretativas a serem adotadas, poderia haver um completo desvirtuamento ou esvaziamento da idéia de legalidade e de consentimento do tributo, invalidando o seu próprio processo de criação. Em outras palavras, *não se pode mais falar em legalidade apenas a partir de sua gênese*, sendo que este princípio, nas sociedades complexas e organizadas, adquire uma dimensão que extrapola o brocardo do *no*

¹ Segundo Gustin e Dias “não devemos confundir ‘marco teórico’ com ‘pressupostos conceituais’ já aceitos. O primeiro, como vimos, é o ponto de partida de uma investigação. Isso quer dizer que o mesmo problema de pesquisa, se tomado sob enfoques teóricos diversos, provavelmente encontrará soluções igualmente diferentes ao problema. Os pressupostos conceituais, por sua vez, são conceitos que não serão objeto de questionamento pela pesquisa. [...] Nesse sentido, podemos afirmar que determinado termo que necessita ser explicitado pelo marco teórico numa pesquisa pode ser tido como pressuposto conceitual em outra [...]”. GUSTIN; DIAS, 2002. p. 59-60.

² Com base na teoria de Habermas (2001), já se teve a oportunidade de demonstrar que o consentimento do tributo extrapola a legalidade entendida simplesmente como a passagem da lei pelo parlamento, devendo a legitimidade da norma jurídica (e do tributo) ser aferida pela análise procedimental de seu próprio processo de criação. Nas palavras de Cohen: “A política deliberativa, núcleo central desse conceito [do conceito procedimental de democracia de Habermas], vive da interrelação entre formação da vontade democraticamente constituída e a construção informal da opinião. Há comunicação, portanto, entre duas esferas, antes equidistantes, mediante a circulação do fluxo comunicativo que sai da periferia, passa pelos âmbitos mais organizados da sociedade civil, atores da imprensa, ganhando o grande público, até chegar ao centro do poder administrativo, tudo através dos canais dos procedimentos democráticos. Nesse modelo, a iniciativa de fixar os temas da agenda política provém de estruturas externas ao sistema político (governamental) - mais sensível à detecção de problemas -, e as demandas surgidas no espaço público-político são assim remetidas ao centro.” (COHEN, 2005, p. 115).

taxation without representation posto na *Magna Charta* de 1215. Com efeito, falar de legalidade, de abertura ou fechamento do tipo, implica tratar, em última instância, da questão da hermenêutica da norma.

(Re)pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário, neste contexto, impõe o preenchimento desta lacuna, na medida em que a questão da legalidade não deixa de esbarrar, ao fim e ao cabo, em uma questão de hermenêutica.

Por outro lado, embora se reconheça a necessidade de revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, (e, portanto, a consistência parcial das censuras que são modernamente contra este direcionadas), é de se questionar se a revisão deste princípio enseja, necessariamente, a implosão de suas bases tradicionais e uma completa inversão de sua lógica, o que, a toda evidência, é o que fazem os seus críticos atuais, como se teve a oportunidade de ver, abrindo espaço doutrinário e filosófico para a ampliação do poder estatal e a mitigação da segurança jurídica.

Desta sorte se, por um lado, acredita-se na necessidade de revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, focada, principalmente, na problematização da questão sobre a abertura ou fechamento do tipo que, ao fim e ao cabo, não deixa de ser uma questão hermenêutica, como já evidenciado - o que poderia, em última instância, desaguar na questão mais profunda de como se pensar o Direito, se autônomo ou submetido à moral -, por outro lado, as modernas teorias que repensam o princípio da legalidade no Direito Tributário parecem implodir suas bases, desconsiderando a árdua trajetória histórica de sua construção.

Isto porque, sabe-se que, historicamente, o tributo surge da pilhagem até, finalmente, chegar a um estágio em que é modulado pelo princípio da legalidade que expressa o consentimento do cidadão. Esse consentimento é pressuposto ante a existência da legalidade formal, ou seja, diante de um parlamento formalmente constituído em que a designação dos governantes se dá por meio de eleições. O tributo, sob esse ponto de vista, deve ser instituído por lei e, como tal, passa a ser tecnicamente consentido porque aprovado pelos representantes do povo, vedada a imposição pelo príncipe sem consentimento.

Desta forma, acredita-se na possibilidade de revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma nova formulação jurídico-científica, ou seja, sob uma inovadora luz que, ao mesmo passo em que responde às necessidades de arejamento da tradicional teoria do fechamento do tipo ou, ao menos, contrapõe as

censuras que são modernamente contra ela direcionadas, ao enfrentar a questão da hermenêutica da norma, não sucumbe necessariamente à inversão de sua lógica e à abertura de espaço para o arbítrio.

Impende ressaltar existir substrato filosófico para a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário nos moldes ora propostos.

Em primeiro lugar, existe a possibilidade de se empreender a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário com auxílio das desenvolvidas teorias da argumentação jurídica, que cumprem o papel de “descrever, discutir e determinar quais são os critérios, sejam eles formais, materiais ou procedimentais, que explicam, pautam ou que deveriam nortear a justificação jurídica” (STRUCHINER, 2005, p. 119). Assim, poder-se-ia perquirir, no presente estudo, qual ou quais destas teorias respondem ao desafio de preencher a lacuna deixada pelo positivismo jurídico, ao oferecer respostas para a questão da argumentação e da interpretação e para a revisão do princípio da legalidade tributária nos moldes ora propostos.

Theodor Viehweg, por exemplo, na obra *Topik und Jurisprudenz* (1953), destaca o interesse no resgate dos modos de pensar tópico e retórico na prática jurídica. Viehweg entende que, a partir da modernidade, o método tópico ou retórico foram substituídos pelo método axiomático-dedutivo, sendo que a decadência da tópica teria sido um fenômeno semelhante ao declínio da lógica (ATIENZA, 2006, p. 54). Chaim Perelman, seguindo a linha de Viehweg, na obra “La nouvelle rhétorique: Traité de l’argumentation” (1958) contribui para o ressurgimento da tópica e da retórica na interpretação jurídica, e “parte de idéia de que a análise de raciocínios jurídicos utilizados pelos políticos, juízes ou advogados [...] deve ser o ponto de partida para a construção de uma teoria da argumentação jurídica” (ATIENZA, 2006, p. 61). Perelman propõe a idéia de um “direito natural positivo” cujos fundamentos, embora pareçam jusnaturalistas, não implicariam uma contradição com o positivismo jurídico à moda de Kelsen. A este respeito, veja-se:

Não se entende bem qual seja a necessidade de chamar de Direito natural a princípios de conduta que são manifestações correntes da moral social; e não se entende que necessidade haja de corrigir o positivismo jurídico unicamente pelo fato de este reconhecer a validade de regras não escritas, um reconhecimento que nenhuma teoria do Direito positivo jamais contestou. (BOBBIO apud ATIENZA, 2006, p. 86).

Além das clássicas doutrinas de Viehweg e de Perelman, destaque-se também a contribuição de Robert Alexy (*Theorie der Juristischen Argumentation*, 1978), em

matéria de argumentação jurídica. Alexy desenvolve uma teoria que é, ao mesmo tempo analítica e descritiva, e cria uma teoria da argumentação eminentemente procedimental. O autor se vale de fontes diversas, baseando-se, fundamentalmente, na teoria habermasiana. Nas palavras de Atienza:

A fim de elaborar um esboço de uma teoria do discurso prático racional geral, com passo prévio para a construção de uma teoria da argumentação jurídica, Alexy utiliza fontes muito variadas: diversas teorias da ética analítica (especialmente as de Hare, Toulmin e Baier), a teoria do discurso de Habermas, a teoria da deliberação prática da escola de Erlangen e a teoria da argumentação de Perelman. Mas, de todas elas, a influência fundamental é, sem dúvida, a de Habermas. A teoria de Alexy significa, por um lado, uma sistematização e reinterpretação da teoria do discurso prático habermasiana e, por outro lado, uma extensão dessa tese para o campo específico do Direito. (ATIENZA, 2006, p. 160).

Posto isto tem-se que, se de um lado, as teorias da argumentação jurídica poderiam fornecer embasamento para a compreensão da questão hermenêutica de maneira mais específica, em um plano mais filosófico - não tendo em vista exclusivamente a questão da interpretação - podemos citar as doutrinas de Jürgen Habermas, Niklas Luhmann, que poderiam embasar a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário.

Habermas, na obra “Faticidad y Validez: Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso” (2001), que se situa no paradigma da reviravolta lingüística do pensamento contemporâneo, reconstrói o fundamento de legitimidade do Direito. O Direito válido, legítimo, passa a ser não aquele que simplesmente passa pelas engrenagens do parlamento, mas o que é procedimentalmente criado, por meio da circulação do fluxo comunicativo da periferia ao centro do poder administrativo. Desta forma, a teoria habermasiana, ao nosso ver, poderia oferecer um reforço ao princípio da legalidade, na medida em que exige a participação da sociedade civil nos fluxos comunicativos, é dizer, no processo de formação da norma, para que esta tenha validade. Em outras palavras, a doutrina habermasiana, ao nosso ver, incrementa a legalidade, ao invés de enfraquecê-la, na medida em que a validade do Direito deixa de estar ancorada, tão-somente, no processo de produção legislativa das normas, exigindo também o assentimento dos afetados que devem participar discursivamente deste processo produtivo (COHEN, 2005, p. 114). Não obstante, no presente estudo, não se pretende trabalhar com o princípio da legalidade do Direito Tributário com base no

processo de criação do Direito, como já evidenciado, mas trabalhar o referido princípio tendo em vista o momento posterior da interpretação, que poderia validar ou invalidar o próprio processo de criação. A doutrina de Habermas poderia sustentar a presente investigação também sob esta perspectiva, pois não se limita a tratar da validade do Direito com fulcro apenas em seu processo de criação. Nos capítulos V e VI da obra citada, o filósofo alemão tece reflexões acerca da indeterminação do Direito e a racionalidade da administração da justiça, e sobre o papel e legitimidade da jurisprudência constitucional. Defende o autor que a tensão entre faticidade e validade manifesta-se também na questão da administração da justiça “como tensão entre o princípio da segurança jurídica e a pretensão de estar ditando decisões corretas” (HABERMAS, 2001, p. 266).

Além de Habermas, pode-se destacar os pós-modernistas, que também são críticos à razão iluminista. Niklas Luhmann, situado neste paradigma, pulveriza a razão prática e descreve a sociedade como conjunto de subsistemas, sendo que cada uma das unidades utilizadas por um sistema está constituída no sistema mesmo, sem nenhum input de materiais ou informações do entorno (sistema operacionalmente fechado). Não obstante, os sistemas necessitam de muitos pressupostos factuais de seu entorno, que pressupõem um contínuo de materialidade necessário para sua existência (sistema cognitivamente aberto). É dizer, partindo das concepções de Maturana, desenvolve-se o acoplamento estrutural que é a relação entre um sistema e os pressupostos do entorno que devem apresentar-se para que possa continuar dentro da sua própria autopoiesis. Assim, o entorno pode afetar o sistema somente quando produz irritações que se reelaboram internamente, ou seja, as irritações são construções internas, na medida em que resultam de uma confrontação dos eventos com as estruturas próprias do sistema (CORSI; ESPOSITO; BARALDI, 1996, p. 19). Segundo Dimitri Dimoulis a teoria Luhmanniana pode ser classificada dentre as abordagens do positivismo jurídico *stricto sensu*, “já que admite as principais teses dessa corrente e distancia-se de forma clara do moralismo jurídico e da abordagens que afirmam a união entre o direito e a política” (DIMOULIS, 2006, p. 157).

Posto isto, verifica-se que teorias da alta modernidade ou da pós-modernidade como as ora mencionadas oferecem substrato filosófico para a revisão do princípio

da legalidade, na medida em que extrapolam as bases de uma filosofia tradicional mas, ao mesmo tempo, não pulverizam a razão prática de uma forma absoluta.

Vale reforçar, como visto que, Habermas, ao redefinir o próprio Direito, acaba transformando o consentimento do tributo em algo mais sofisticado do que a simples “passagem” da lei pelo parlamento. Em Luhmann podemos entender, igualmente, que o sistema jurídico trabalha de modo operacionalmente fechado, sendo autopoietico, ou seja, autoreferencial, sacando sua validade de dentro do próprio sistema. Nesta linha, o entorno poderia afetar o sistema jurídico somente quando produz irritações que se reelaboram internamente.

Sem embargo, e visto que existem diversas teorias que poderiam embasar a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário nos moldes ora propostos, convém destacar que adotaremos a teoria de Scott J. Shapiro que, em sua obra “Legality”, editada em 2011, responde à questão de “o que é o direito”, para viabilizar a resolução de outras grandes questões jurídicas, dentre elas a questão da interpretação. O professor da Yale Law School baseia-se na filosofia da ação, e defende que “o direito não pode ser entendido apenas em termos de regras. Os sistemas jurídicos são melhor entendidos como ferramentas complexas para a criação e a aplicação de *planos*. Mudar o foco da questão filosófica desta forma – de regras para planos – não apenas resolve muitas das tortuosas questões sobre a natureza do Direito, mas tem profundas implicações para a prática legal”³(SHAPIRO, 2011).

A teoria de Scott Shapiro nos parece ser a mais adequada para resolver as indagações do presente trabalho, seja em razão de seu caráter recente e inovador, seja porque o autor trata de questões de alta indagação filosófica de uma forma simples e, sobretudo, porque este não se limita a discutir questões de filosofia do direito (embora o faça com maestria), mas vai além, traçando, de forma objetiva, uma metodologia de interpretação do Direito, à moda positivista.

O principal ponto da teoria de Scott Shapiro consiste na compreensão das normas fundamentais do ordenamento jurídico como ‘planos’, ou seja, que “a

³ Versão original: “[...] law cannot be understood simply in terms of rules. Legal systems are best understood as highly complex and sophisticated tools for creating and applying *plans*. Shifting the focus of jurisprudence in this way—from rules to plans—not only resolves many of the most vexing puzzles about the nature of law but has profound implications for legal practice as well.”

atividade legal é melhor entendida como planejamento social e que as regras jurídicas em si constituem planos, ou normas à moda de planos” (SHAPIRO apud BUSTAMANTE, 2012, p. 1).

Scott Shapiro desenvolve uma teoria que denomina de ‘teoria planificadora do Direito’, segundo a qual as regras de um ordenamento jurídico expressam as escolhas do planejador social no que toca à ‘economia da confiança’ do sistema. Assim, Shapiro traça uma completa e inovadora teoria da interpretação jurídica, de acordo com a qual o correto método interpretativo deve ser identificado a partir das alocação da confiança e da desconfiança no sistema. Nas palavras de Bustamante:

[...] as regras fundamentais de um sistema legal expressam atitudes de confiança e desconfiança em relação aos atores e oficiais. Quando elas alocam uma ampla margem de discricionariedade a alguém, isso significa que a economia da confiança do sistema confere um alto grau de confiabilidade a essa pessoa, enquanto um baixo grau de confiabilidade é expresso quando os planejadores sociais limitam a atividade de alguém por vinculá-lo a planos e regulações estritos e inflexíveis. Isto é assim, porque os planos são, para Shapiro, ‘instrumentos sofisticados para administrar confiança e desconfiança’ uma vez que eles ‘permitem às pessoas capitalizar na fé que têm nos outros ou compensar a sua ausência’. A resposta para a questão acerca de qual teoria da interpretação ou qual aproximação à argumentação legal deve ser adotada é, portanto, determinada pela economia da confiança do sistema legal (BUSTAMANTE, 2012, p. 3).

Desta forma, tem-se que a compreensão do Direito e da legalidade de Scott Shapiro não parece desprestigiar a lógica do princípio da legalidade no Direito Tributário mas, ao contrario, tende a reforçá-la, suprimindo as suas deficiências.

Vale frisar que, nesta introdução faz-se menção a diversas teorias que poderiam sustentar a revisão do princípio da legalidade nos moldes ora propostos, mesmo para demonstrar a pertinência da presente investigação. Sem embargo, destaque-se que fizemos a escolha teórico-metodológica pela teoria de Scott Shapiro, pois como se verá oportunamente, esta bem responde à tarefa de arejamento da tradicional doutrina do tipo tributário, sem desaguar em uma tendência idealista.

Alem de discorrer teoricamente sobre o princípio da legalidade em uma perspectiva hermenêutica, propondo, na primeira parte desta investigação, uma sugestão teórica para sua revisão ou reformulação, o presente estudo será composto de uma segunda parte, mais prática, destinada a analisar o direito positivo. Nesta segunda parte fizemos a opção de analisar dois ordenamentos

jurídicos – o francês e o brasileiro – nos pontos pertinentes à interpretação do direito, para empreender uma análise comparativa de doutrina e jurisprudência. A escolha do ordenamento jurídico francês, como ponto de comparação com o nosso sistema brasileiro, se deve ao fato de a França ser um dos países do mundo ocidental que foi berço do sistema representativo moderno, juntamente com a Inglaterra, e onde nasceu o princípio da separação de poderes. Ademais, e, sobretudo, a França é o país onde o princípio da legalidade está mais fortemente arraigado, estando presente no ordenamento desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. O princípio da legalidade na França está de tal forma presente na tradição francesa, que o controle de constitucionalidade das leis *a posteriori*, apenas foi introduzido no Ordenamento jurídico francês em 2008, com a introdução da chamada “QPC” (*Question Prioritaire de Constitutionnalité*), o que revela a veneração francesa pela legalidade.

Desta forma, faremos uma comparação entre os sistemas, nos pontos pertinentes, para checar se, na prática, a interpretação da lei tributária feita pelos tribunais tem sido mais estrita – observando o princípio da legalidade dentro de uma formulação que veda a analogia – ou se tem sido mais ampliativa, dentro da perspectiva idealista. Assim, o objetivo da segunda parte da presente investigação é de verificar se a prática interpretativa dos tribunais dá algum sinal em direção a alguma concepção específica do princípio da legalidade – se estrita ou ampliativa – e as consistências e inconsistências dessa prática interpretativa, tomando como parâmetro, ao fim e ao cabo, na conclusão, a proposta teórica de revisão do princípio da legalidade desenvolvida na primeira parte. Em outras palavras, a análise eminentemente empírica de argumentos adotados em decisões judiciais nacionais e francesas, permitirão a explicitação dos métodos hermenêuticos utilizados na prática, verificando se há uma tendência de adoção de uma concepção do tipo “aberto” ou “fechado”, e da chancela de determinadas modalidades de interpretação como manifestação de uma certa concepção do Direito Tributário. Na segunda parte do trabalho, serão feitas críticas pontuais à prática interpretativa dos tribunais, nos casos envolvendo matéria tributária, procurando identificar como que o princípio da legalidade é concebido, quais as filosofias subjacentes a estas decisões, ou seja, se são decisões de alto conteúdo moral, fruto de ativismo judicial e ‘socializantes’, que

refletem uma determinada concepção do Direito, ou decisões embasadas em uma visão mais formalista do Direito.

Posto isto, e para empreender a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário nos moldes ora propostos, a tese será desenvolvida em duas partes, a primeira com 3 (três) capítulos, e a segunda com 2 (dois) capítulos, além desta introdução e da conclusão.

A primeira parte será destinada a dar uma resposta teórico-metodológica para as questões suscitadas na presente investigação. O capítulo 1 da primeira parte será dedicado à abordagem do positivismo jurídico em suas várias acepções. Partir-se-á da compreensão das origens do positivismo jurídico (item 1.1), passando-se para a descrição das teses positivistas e os seus equívocos conceituais, por meio da doutrina de Norbert Hoerster que, de forma esclarecedora, diferencia as teses que são verdadeiramente defendidas pelo positivismo jurídico, daquelas que são indevidamente atribuídas aos positivistas pelos seus críticos (item 1.2). A partir deste ponto, e sempre tomando o artigo de Hoerster como paradigma e como referência crítica, serão destacados pontos principais dos pensamentos de alguns dos maiores positivistas da nossa era: Hans Kelsen e H.L.A. Hart (item 1.3). O objetivo da descrição analítica de aspectos da doutrina positivista nos permitirá, mais adiante, refletir acerca do acerto ou desacerto das críticas que são desferidas contra o positivismo e, para o que nos interessa, contra a ‘concepção tradicional do Direito Tributário’, além da suficiência ou insuficiência destas concepções para justificar o princípio da legalidade no Direito Tributário.

O capítulo 2 da primeira parte será dedicado às críticas ao positivismo jurídico e à concepção tradicional do princípio da legalidade no Direito Tributário. Partir-se-á do estabelecimento das diferenças entre o positivismo jurídico da validade e o positivismo jurídico da interpretação, destacando-se a aventada incompletude das teorias de Hans Kelsen e H.L.A Hart para dar uma resposta à questão hermenêutica (item 2.1). Em seguida, descrever-se-á pontos principais das doutrinas anti-positivistas e o seu substrato filosófico (moralismo, jusnaturalismo), dando-se destaque às teorias de Lenio Streck e Casalta Nabais, destacando suas consistências e inconsistências (item 2.2).

No capítulo 3 da primeira parte, partindo-se das conclusões alcançadas nos capítulos 1 e 2, sobre a pertinência ou impertinência das críticas lançadas seja ao

positivismo jurídico, seja à concepção tradicional do princípio da legalidade no Direito Tributário, será apresentada a teoria de Scott J. Shapiro, demonstrando que esta supera os paradigmas anteriores nos pontos de insuficiência, dando amparo para a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, mas que, ao mesmo tempo, não respalda os pontos de crítica considerados impertinentes (item 3.1).

A segunda parte da tese será destinada dar uma resposta prática para as questões suscitada na presente investigação, por meio de uma análise do direito positivo francês e brasileiro. O capítulo 1 da segunda parte tratará da interpretação da lei tributária no direito francês, a partir de uma descrição e crítica da doutrina (item 1.1); e da jurisprudência - neste item serão analisados 3 (três) precedentes jurisprudenciais - um da Corte de Cassação, um do Conselho de Estado (já que existe a dualidade de jurisdição na França) e um da Corte de Justiça das Comunidades Européias - para entender como o Judiciário francês/europeu tem interpretado a lei tributária (item 1.2). O capítulo 2 da segunda parte tratará da interpretação da lei tributária no direito brasileiro, a partir de uma descrição e crítica da doutrina (item 2.1); e da jurisprudência - neste item serão analisados 3 (três) precedentes, sendo um do Superior Tribunal de Justiça e dois do Supremo Tribunal Federal, para investigar como nossos tribunais têm interpretado a lei tributária. (item 2.2).

Por derradeiro, a conclusão, será dedicada a responder à questão central da tese, que consiste em empreender a uma revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, sob uma perspectiva eminentemente hermenêutica, levando em conta as insuficiências da concepção tradicional do princípio (capítulo 1 da primeira parte), e as impertinências das modernas críticas contra ele desferidas (capítulo 2 da primeira parte). Na conclusão, faremos a comparação de pontos da doutrina e da jurisprudência francesa e brasileira, para concluir se a prática interpretativa dos tribunais dá algum sinal em direção a alguma concepção específica do princípio da legalidade – se estrita ou ampliativa – e as consistências e inconsistências dessa prática interpretativa. Por fim, com amparo nas concepção filosófica de Scott Shapiro, superadora do paradigma anterior (capítulo 3 da primeira parte), será possível rever do princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma inovadora formulação jurídico-científica que, ao mesmo tempo em que responde às necessidades de atualização da tradicional teoria do fechamento do tipo, agregando

uma visão sobre a interpretação da norma, não sucumbe à inversão da lógica do princípio.

É o que se passa a fazer.

PRIMEIRA PARTE

1. O POSITIVISMO JURÍDICO

1.1. As origens do positivismo jurídico

A expressão ‘positivismo jurídico’, que tem suas origens no Século XIX, difere do chamado ‘positivismo filosófico’. Este tem suas origens na Alemanha e pode ser entendido como “uma abordagem que objetiva conhecer a realidade mediante observação, rejeitando a metafísica e se preocupando com a objetividade [...]” (DIMOULIS, 2006, p. 66-67). O positivismo jurídico, por sua vez, tem origem no termo *ius positum* ou direito positivo, dedicando-se ao estudo do direito posto, em contraposição ao estudo do direito natural. Segundo Bobbio:

Toda a tradição do pensamento jurídico ocidental é dominada pela distinção entre ‘direito positivo’ e ‘direito natural’, distinção que, quanto ao conteúdo conceitual, já se encontra no pensamento grego e latino; o uso da expressão ‘direito positivo’ é, entretanto, relativamente recente, de vez que se encontra apenas nos textos latinos medievais. (BOBBIO, 2006, p. 15).

Aristóteles já diferenciava conceitualmente o ‘direito positivo’ do ‘direito natural’, destacando que este tem eficácia “em toda parte”, enquanto aquele tem eficácia apenas nas comunidades em que é posto. Nas palavras de Bobbio:

a) o direito natural é aquele que tem em toda parte (*pantachou*) a mesma eficácia (o filósofo emprega o exemplo do fogo que queima em qualquer parte), enquanto o direito positivo tem eficácia apenas nas comunidades políticas singulares em que é posto;
 b) o direito natural prescreve ações cujo valor não depende do juízo que sobre elas tenha o sujeito, mas existe independentemente do fato de parecerem boas a alguns ou más a outros. Prescreve, pois, ações cuja bondade é objetiva (ações que são boas em si mesmas, diriam os escolásticos medievais. O direito positivo, ao contrário, é aquele que estabelece ações que, antes de serem reguladas, podem ser cumpridas indiferentemente de um modo ou de outro mas, uma vez reguladas pela lei, importa (isto é: é correto e necessário) que sejam desempenhadas do modo prescrito pela lei. (BOBBIO, 2006, P. 16-17).

Embora se possa falar desta dicotomia entre ‘direito positivo’ e ‘direito natural’ desde o Direito Romano (na própria diferença entre o *jus gentium* e o *jus civile*), estando também presente no pensamento medieval⁴, a idéia toma forma no pensamento moderno a partir dos escritos de Hugo Grócio, quando este diferencia o

⁴ Segundo Bobbio “De acordo com os resultados obtidos por Kuttner, em suas pesquisas, o primeiro uso da fórmula *jus positivum* se encontra num filósofo medieval, em fins do Século XI, e precisamente em Abelardo (segundo investigações anteriores de Kantorovicz, ao contrário, acreditava-se que o primeiro uso do termo adviesse de Damaso, no Século XII; e é provável que pesquisas mais acuradas permitissem remontar tal uso ainda anteriormente a Abelardo.” (BOBBIO, 2006, p. 19).

jus naturale do *jus voluntarium*. Em sua obra *De jure belli ac pacis* formula o seguinte conceito:

O direito natural é um ditame da justa razão destinado a mostrar que um ato é moralmente torpe ou moralmente necessário segundo seja ou não conforme a própria *natureza racional* do homem, e a mostrar que tal ato é, em consequência disto vetado ou comandado por Deus enquanto autor da natureza [...] Os atos relativamente aos quais existe um tal ditame da justa razão são *obrigatórios ou ilícitos por si mesmos*. (apud BOBBIO, 2006, p. 20-21).

Desta forma, a origem do positivismo jurídico tal como o conhecemos hoje coincide com a formação do estado moderno, sendo que a partir deste momento as normas de direito natural e de direito positivo não são mais consideradas do mesmo nível, sendo o último o “único e verdadeiro direito” (BOBBIO, 2006, p. 29). É interessante destacar que Thomas Hobbes, da escola empirista inglesa, pode ser considerado um dos precursores do positivismo jurídico, quando faz uma severa crítica ao *common law*, que seria “fruto da sapiência dos juízes”, negando-lhe, portanto, legitimidade. O pensador defende que no estado de natureza haveria constante anarquia, sendo necessária a criação de um estado ao qual seria entregue o monopólio da coerção. A monopolização da coerção enseja, por conseguinte, a monopolização do próprio poder normativo. Segundo o célebre jurista italiano:

De fato, por um lado o Estado possui o poder de pôr as normas regulamentadoras das relações sociais porque surgiu para esta finalidade; por outro lado, somente as normas postas pelo Estado são normas jurídicas porque são as únicas que são respeitadas graças à coação do Estado. A partir do momento em que se constitui o Estado, deixa portanto de ter valor o direito natural (que na realidade não era respeitado tampouco antes, no estado de natureza) e o único direito que vale é o civil ou do Estado. (BOBBIO, 2006, P. 35).

Além da concepção de Hobbes, que é absolutista, pode-se citar também a concepção liberal, havendo curiosamente entre estas uma relação estreita, ao menos no que toca ao positivismo jurídico, na medida em que esta concepção também apregoa o monopólio do Direito por parte do Estado. Neste contexto se situam Montesquieu e Cesare Beccaria. O primeiro defende a separação de poderes no clássico *L'Esprit des lois* (1748), nos seguintes termos:

Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo da magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não há liberdade, porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não há liberdade

se o poder de julgar não está separado do poder legislativo e do executivo. Se ele estivesse confundido com o poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se ele estiver confundido com o poder executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais, nobres ou o povo, exercessem estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar as questões dos particulares. (MONTESQUIEU, 1869 apud BANDEIRA DE MELLO, 2003, p.143).

Dentro da concepção da separação de poderes, Montesquieu defende, ainda, que o juiz deve atuar para a aplicação fiel da lei. Veja-se:

[...] segundo Montesquieu, a decisão do juiz deve ser uma reprodução fiel da lei: ao juiz não deve ser deixada qualquer liberdade de exercer sua fantasia legislativa, porque se ele pudesse modificar as leis com base em critérios equitativos ou outros, o princípio da separação dos poderes seria negado pela presença de dois legisladores: o verdadeiro e próprio e o juiz que poria subrepticamente suas normas, tornando assim vãs as do legislador. [...] A subordinação dos juízes à lei tende a garantir um valor muito importante: a segurança do direito, de modo que o cidadão saiba com certeza se o próprio comportamento é ou não conforme à lei. (BOBBIO, 2006, p. 40).

Montesquieu defende, portanto, uma separação rígida de poderes, em que o juiz não poderia “usurpar” do poder do legislador sequer por meio da interpretação. Os juízes não poderiam “modificar as leis” pela via da equidade, por exemplo, devendo ser garantido o valor da segurança jurídica. O filósofo contribui para o positivismo jurídico, portanto, sobretudo quando defende o monopólio do Direito por parte do Estado.

Cesare Beccaria, na clássica obra *Dos delitos e das penas* (1764), contribui para o positivismo jurídico na mesma linha de Montesquieu, mas formula o clássico princípio da estrita legalidade no Direito Penal (*nullum crimen, nulla poena sine lege*). Bobbio (2006, p. 40) cita uma das passagens mais célebres dentre as que são usualmente invocadas pelos antipositivistas. Veja-se:

A primeira conseqüência deste princípios é que somente as leis podem decretar as penas sobre os delitos e esta autoridade só pode residir junto ao legislador, que representa a sociedade unida por um contrato social. [...] Nenhum magistrado, que é parte da sociedade, pode com justiça infligir penas contra um outro membro da mesma sociedade. Mas uma pena acrescida além do limite fixado pelas leis é a pena justa, mais uma outra pena; portanto, não pode um magistrado, sob qualquer pretexto de zelo, ou bem público, acrescentar a pena estabelecida a um cidadão delinqüente. (BECCARIA apud BOBBIO, 2006, p. 40).

A concepção de Beccaria sobre o ofício do juiz é no sentido de que seria vedado ao juiz interpretar a norma, o que seria uma “posição extremista que hoje nem mesmo o mais obstinado positivista estaria disposto a aceitar” (BOBBIO, 2006, p. 41). Dentro desta linha, Beccaria defende a “teoria do silogismo”, de acordo com a qual a aplicação da norma envolve apenas a revelação do que já está explícito na lei, evitando-se as analogias, onde o silogismo é imperfeito (BOBBIO, 2006, p. 41).

Vale abrir um parênteses apenas para realçar que, a toda evidência, a tese de Beccaria foi elaborada dentro de um contexto histórico de prática de arbitrariedades no sistema penal vigente na Europa do Século XVIII. Propunha, portanto, a reformulação da justiça criminal, colocando-se contra a prática de torturas para obtenção de confissões, acusações inquisitoriais, contra o poder arbitrário dos juízes, tráfico de influência e o uso da pena de morte para infrações graves ou não. Neste contexto aparece o princípio da estrita legalidade no Direito penal como forma de combate a estas arbitrariedades.

É interessante notar que estas primeiras teorizações do positivismo jurídico do Século XVIII, que coincidem com a formação do estado moderno, ainda não constituem o positivismo jurídico propriamente dito⁵. Bobbio destaca que, neste primeiro momento do pensamento juspositivista, ainda se considerava o direito natural como uma fonte subsidiária do direito positivo, podendo e devendo ser aplicado quando houvesse lacunas neste. Confira-se:

Enquanto dos juspositivistas, para serem coerentes até o fim, excluindo o recurso ao direito natural, negaram a própria existência das lacunas, os escritores do século XVII e do século XVIII não a negam, absolutamente e afirmam, ao contrário, que em tal caso o juiz deve resolver a controvérsia aplicando o direito natural. Esta solução é perfeitamente lógica para quem admite que o direito positivo se funda (através do Estado e do contrato social que faz surgir este último do estado de natureza) no direito natural: vindo, aliás, a faltar o primeiro, é evidente que deve ser aplicado o segundo. (BOBBIO, 2006, p. 42).

⁵ Embora a primeira teorização do positivismo jurídico ocorre no Século XVIII, Bobbio (2006) realça que neste século ainda estavam muito presentes as concepções do direito natural, que influenciaram a formação da Constituição americana e as Constituições da Revolução Francesa. Em suas palavras: “No pensamento do Século XVIII têm ainda pleno valor os conceitos-base da filosofia jusnaturalista, tais como o estado de natureza, a lei natural (concebida como um complexo de normas que se coloca ao lado – ou melhor, acima – do ordenamento positivo), o contrato social. No contexto da realidade do Estado ainda domina o direito natural. O Estado, realmente, se constitui com base no estado de natureza como consequência do contrato social, e mesmo na organização do Estado os homens conservam ainda certos direitos naturais fundamentais”. (BOBBIO, 2006, p. 42).

Neste ensejo, se o positivismo jurídico primordialmente pensado no Século XVIII ainda guardava uma forte ligação com o direito natural⁶, este surge, em sua versão mais “pura”, a partir da primeira metade do Século XIX, na Alemanha. A ruptura com o direito natural acontece a partir do “historicismo”⁷, que dá origem à escola histórica do direito. Como representantes desta escola, podemos destacar C.F. Savigny e Thibaut⁸. A escola histórica pode ser considerada precursora do positivismo apenas na medida em que resiste ao direito natural. Os adeptos da escola histórica rechaçam a idéia iluminista de um “direito universal e imutável deduzido pela razão”, contrapondo ao direito natural “o direito consuetudinário, considerado como a forma genuína do direito, enquanto expressão imediata da realidade histórico-social e do *Volksgeist*.” (BOBBIO, 2006, p. 53).

É importante destacar um outro elemento como precursor na formação do positivismo jurídico, que é o movimento da codificação, de inspiração iluminista (e, curiosamente, na contra-corrente da escola histórica). Na França, destaque-se o Código de Napoleão, que entra em vigor em 1804, e inspira a formação do sistema do direito romano-germânico tal como o conhecemos. Pode-se dizer que, neste primeiro momento, a codificação tem uma pretensão de universalidade. É interessante notar que havia previsão no Código de Napoleão de que o juiz não poderia se recusar a julgar, sob pena de responsabilidade pessoal. A propósito, veja-se a redação do art. 4º do referido Código:

O juiz que se recusar a julgar sob o pretexto do silêncio, da obscuridade ou da insuficiência da lei, poderá ser processado como culpável de justiça denegada.⁹ (BOBBIO, 2006, p. 74).

⁶ Segundo Bobbio, o próprio Hobbes não poderia ser considerado um positivista *stricto sensu* na medida em que defende o recurso ao direito natural “nos casos não contemplados pelas leis escritas” (BOBBIO, 2006, p. 43).

⁷ O historicismo é um movimento surgido no início do Século XIX, que tem como principais características “o fato de considerar o homem na sua individualidade e em todas as variedades que tla individualidade comporta, em oposição ao racionalismo (...) que considera a humanidade abstrata.” (BOBBIO, 2006, p. 48).

⁸ É importante ressaltar que, embora a escola histórica tenha dado abertura ao surgimento do positivismo jurídico, não se pode considerar Savigny como um positivista, sobretudo diante da polêmica da codificação, instaurada sobretudo com Thibaut. Savigny tinha o receio de que a codificação, naquele momento histórico, pudesse interromper a tradição jurídica, ocasionando a perda de sua capacidade criativa. (BOBBIO, 2006, p. 57-62 e 74).

⁹ Veja-se a redação original do dispositivo: “Le juge qui refusera de juger sous prétexte du silence, de l’obscurité ou de insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice”. Assemblée nationale – les députés, le vote de la loi, le Parlement français <<http://www.assemblee-nationale.fr/evenements/code-civil/cc1804-lpt01.pdf>> Acesso em 07/06/2011.

A idéia por trás deste artigo era a de evitar a prática, adotada durante a Revolução Francesa, em que o juiz deixava de decidir a causa quando deparado com omissões da norma, devolvendo a matéria ao Legislativo – isto, dentro de uma concepção de separação rígida de poderes. Veja-se:

A *ratio* do art. 4º do Código de Napoleão, na intenção dos seus compiladores, era a de evitar os inconvenientes de uma prática judiciária instaurada durante a Revolução, pela qual os juízes, quando não dispunham de uma norma legislativa precisa, se abstinham de decidir a causa e devolviam os atos ao poder legislativo para obter disposições a propósito. E isto em muitos casos era imposto pela própria lei revolucionária, que desejava estimular até o extremo o princípio da separação dos poderes; em outros casos eram sugeridos ao juiz critérios de prudência política, para evitar que, com a mudança das relações de força entre os vários grupos revolucionários, ele fosse responsabilizado pela aplicação de uma lei emanada de um grupo para combater um outro. (BOBBIO, 2006, p. 77).

Embora a intenção do legislador fosse esta, a primeira interpretação dada ao artigo 4º do Código de Napoleão foi no sentido de que a norma para resolver controvérsias deveria ser sempre extraída ou deduzida da própria lei. Com efeito, este artigo tem sido invocado pelos positivistas para demonstrar a tese da completude da lei (de que esta contempla a disciplina de todos os casos) (BOBBIO, 2006, p. 77).

Neste contexto é que surge a Escola da Exegese¹⁰ que defende uma interpretação da lei fundada na *mens legislatoris* sendo, por conseqüência, acusada de fazer um “fetichismo da lei”. Podem ser apontadas cinco causas que deram origem à Escola da Exegese, quais sejam: a) a codificação, pois o Código, como fonte do Direito, facilita o desprezo às demais fontes no momento da busca da solução; b) mentalidade dos juristas da época que é informada pelo princípio da autoridade (do legislador que colocou a norma jurídica, *in casu*); c) a doutrina da separação de poderes, d) o princípio da certeza do direito ou segurança jurídica, pelo qual o cidadão deve conhecer, de antemão, quais as conseqüências de sua conduta, devendo o juiz renunciar a um papel criativo do direito, valendo-se apenas do silogismo e, por fim, e) pressões exercidas pelo regime napoleônico sobre as escolas de direito. (BOBBIO, 2006, p. 79-80).

¹⁰ A Escola da Exegese pode ser dividida em três fases, de 1804 a 1830, de 1830 a 1880 e de 1880 em diante, quando começa o seu declínio. Como principais representantes pode-se citar Alexandre Duranton, Charles Aubr, Frédéric Charles Rau, Jean Ch. F. Demolombe e Troplong. (BOBBIO, 2006, p. 84).

Pode-se também apontar as principais características da Escola da Exegese, que são: a) inversão das relações tradicionais entre o direito natural e o direito positivo; b) concepção rigidamente estatal do direito; c) a interpretação da lei fundada na intenção do legislador; d) o culto ao texto da lei e; e) o respeito pela autoridade (BOBBIO, 2006, p. 84-89).

Ao lado da experiência francesa, podemos citar a experiência inglesa, sendo Jeremy Bentham (1748-1832) e John Austin (1790-1859) os principais colaboradores para o surgimento da doutrina positivista em solo inglês.

Embora Bentham seja originário da Inglaterra, país do *common law*, sua ética utilitarista foi influenciada pelo pensamento iluminista da Europa continental, onde seu pensamento acabou tendo mais influência.

Bentham, nos Séculos XVIII e XIX, elaborou uma completa teoria da codificação, de inspiração iluminista, embora rejeitasse a concepção de direito natural. Há uma certa ambivalência na posição de Bentham, pois, se de um lado, o seu pensamento se aproxima do iluminismo porquanto acredita na possibilidade de se estabelecer uma ética utilitarista “fundada num princípio objetivamente estabelecido e cientificamente verificado, do qual se pode deduzir todas as regras para o comportamento humano [...]” (BOBBIO, 2006, p. 92), de outro lado se afasta da lógica iluminista quando rejeita a idéia de direito natural, quando acredita que esse princípio objetivamente estabelecido não deriva da natureza do homem, mas “do fato empiricamente verificável de que *cada homem busca a própria utilidade* [...]” (BOBBIO, 2006, p. 92).

O filósofo desenvolve uma severa crítica ao *common law*¹¹, repreendendo alguns de seus elementos, quais sejam: a) a sua incerteza – ou seja, a falta de segurança jurídica diante da impossibilidade de o cidadão conhecer antecipadamente as consequências de suas ações ; b) seu caráter retroativo, pois o direito comum viola a exigência de irretroatividade da lei, sobretudo da lei penal,

¹¹ As críticas de Bentham ao *common law* se dividem em três fases. Na primeira fase, se dedica a uma reforma e reorganização do direito inglês, porque era eminentemente assistemático. Na segunda fase, o autor desenvolve um digesto do direito inglês, sendo que na terceira fase, a partir de 1811, “projeta uma reforma radical do direito mediante uma codificação completa, que deveria sistematizar toda a matéria jurídica em três partes: direito civil, direito penal e direito constitucional”. (BOBBIO, 2006, p. 95). A influência de Bentham sobre a codificação moderna foi grande, sendo que seus projetos inspiraram várias constituições democrático-liberais do Século XIX. Este autor também tinha idéias muito particulares sobre a codificação, tendo entrado em contato com diversos políticos da época com a intenção de obter a aplicação de seus projetos de codificação. Acreditava que esta deveria ser elaborada por uma pessoa apenas, tendo desconfiança em relação a juristas, pois estes não seriam isentos nas suas proposições. (BOBBIO, 2006, p. 95-100).

quando o juiz cria uma norma nova para um caso previamente existente; c) a falta de fundamento no princípio da utilidade; d) a falta de competência do juiz em todos os campos do direito e, por fim; e) a falta de controle pelo povo da produção do direito por parte dos juízes.

John Austin, embora também originário da Inglaterra, já se situa em uma posição em que tenta conciliar o utilitarismo inglês com a escola histórica alemã, pois sofreu forte influência de Savigny. A teoria de Austin é conhecida como teoria analítica do direito ou *analytical jurisprudence*, tendo posteriormente influenciado autores como H. L. A. Hart, como mais adiante se verá. Sua obra mais conhecida é a “A determinação do campo da jurisprudência” ou “A delimitação do objeto do direito” (*The province of jurisprudence determined*), de 1832.

Austin, em seus estudos, diferencia a ‘jurisprudência’ da ‘ciência da legislação’. A primeira trataria do estudo do direito vigente, enquanto a segunda teria por escopo o estudo do direito tal qual ele deve ser. Ao contrário de Bentham que se ocupava sobretudo do estudo da ‘ciência da legislação’, Austin interessa-se especificamente pelo estudo da ‘jurisprudência’, que diferencia entre jurisprudência geral e jurisprudência particular. A jurisprudência geral estudaria “os princípios, as noções e os conceitos que são comuns a todos os ordenamentos jurídicos, ou seja, a todo direito positivo possível”, enquanto a jurisprudência particular estudaria “as características próprias de um ordenamento jurídico específico” (BOBBIO, 2006, P. 102).

Mediante o estudo do direito positivo, que o autor entende como aquele que é posto pelos superiores políticos aos seus súditos (AUSTIN apud SGARBI, 2009, p. 2), este faz a distinção entre as *leis propriamente ditas* e as *leis impropriamente ditas*. As primeiras seriam aquelas postas por Deus, e aquelas postas pelo homem, ou seja, leis postas por outro “ser inteligente”. Já as *leis impropriamente ditas* seriam as “leis por analogia” ou “leis por metáfora”, é dizer, em síntese: os costumes. As leis postas pelo homem, por sua vez, são diferenciadas em “leis positivas” e “leis de moral positiva”, assim são definidas:

As ‘leis positivas’ correspondem ao conjunto de regras estabelecidas por superiores políticos aos seus súditos em nações ou sociedades políticas independentes. Estas leis constituem o ‘objeto do Direito’, como acima foi referido, são leis postas, diferentemente das ‘leis divinas ou naturais. [...]

No que toca à ‘moral positiva’, como leis dos homens, elas são diferenciadas das leis ‘objeto do Direito’ pelo fato de não serem

postas pelo soberano; elas apenas equivalem à 'moral social' do grupo, isto é, as idéias comuns que estão presentes entre os homens. (SGARBI, 2009, p. 3).

Outra questão interessante que merece ser destacada é aquela acerca do pensamento de Austin em relação ao *common law*. O autor não nega juridicidade ao *common law*, embora defenda a estatização do direito. Diferencia, portanto, o direito legislativo do direito judiciário. A distinção entre estes dois 'tipos' de direito passa não por sua fonte produtiva, como seria de se esperar, mas pelo modo como o direito é produzido. O direito legislativo produziria normas gerais e abstratas, enquanto o direito judiciário produziria normas para o caso. Aliás, o direito legislativo e o direito judiciário sequer seriam necessariamente emanados pelo soberano e pelo juiz, respectivamente, pois aquele poderia emanar normas particulares, enquanto este poderia "legislar" quando edita normas gerais, como no caso dos precedentes no direito comum que assumem caráter vinculante (BOBBIO, 2006, p. 109-110).

Austin acaba por defender a superioridade do direito legislativo em relação ao direito judiciário, embora não adote algumas das críticas desferidas por Bentham ao *common law*, como aquela de que "a produção do direito judiciário não pode ser controlada pela comunidade política", (isto porque este controle, para Austin, seria em tese possível a depender do modo de constituição do órgão produtor de direito - se houve eleição democrática dos juízes, por exemplo), e à "natureza arbitrária do direito judiciário", pois, segundo Austin, os juízes estão submetidos a contingências para julgar (BOBBIO, 2006, p. 110).

Sem embargo, o jurista inglês faz objeções ao direito judiciário, podendo-se citar as seguintes: a) o direito judiciário seria menos acessível ao conhecimento que o direito legislativo; b) o direito judiciário seria produzido com menos deliberação que o direito legislativo; c) o direito judiciário seria emitido *ex post facto* (tem caráter retroativo); d) o direito judiciário seria mais vago e incoerente que o direito legislativo; e) dificuldade de certificar a validade do direito judiciário, mesmo porque é possível deparar com uma pluralidade de regras que disciplinam a mesma questão de formas diversas; f) a escassa compreensibilidade do direito judiciário e, por fim, g) o direito judiciário não seria autosuficiente (BOBBIO, 2006, p. 111-112).

Diante destas críticas ao direito judiciário, Austin chega à conclusão de que este deve ser substituído pelo direito legislativo, e desenvolve uma completa teoria da codificação.

A par da defesa do direito legislativo, pode-se destacar outros importantes pontos da doutrina de Austin, para o que nos interessa.

A primeira, consiste na questão da soberania, sendo herdeiro, neste ponto, de Bodin, Hobbes e Bentham¹². Austin assim define o conceito de soberano:

Quando um determinado superior humano, que não possui o hábito de obedecer a um outro superior, recebe habitual obediência da maior parte de uma sociedade, este superior é soberano nesta sociedade, e esta sociedade (incluindo o superior) é uma sociedade política independente. (AUSTIN apud SGARBI, 2009, p. 9).

Segundo Sgarbi (2009, p. 10) “o soberano de Austin figura como nome genérico que utiliza para designar a composição de um agente superior”. Define, portanto, o agente superior de acordo com as seguintes características:

(1) O superior deve ser ‘determinado’; (2) a sociedade deve ter o ‘hábito de obediência’; (3) a obediência deve ser da ‘maioria’ ou ‘grosso’ de seus membros; (4) o soberano deve ser ‘comum’; (5) o soberano ‘não deve obedecer a nenhum outro superior com habitualidade; e (6) o soberano deve comandar ‘sem restrições jurídicas’. (SGARBI, 2009, p. 10).

Austin, enfim, acaba por identificar o conceito de soberano como aquele que dá nascimento à ordem jurídica, ainda que não adentre pela questão de perquirir acerca do fundamento do poder do soberano, tratando-o como uma mera questão fática. Além de identificar a origem da ordem jurídica na idéia de soberania, o autor trata da questão da sanção, na qual o comando do soberano se respalda. A sanção seria, portanto, “um ‘mal’ que o soberano causa a quem seja recalcitrante em obedecer o que ordena, ou seja, é um ‘dano’ que promove ao desobediente” (SGARBI, 2009, p. 16).

¹² Segundo Sgarbi “a característica que define o soberano para Bodin se resume, portanto, no fato de não estar sujeito a qualquer poder superior: afirmar que o soberano tem limites é, para Bodin, uma contradição, pois, para este, o súdito é incapaz de impor qualquer decisão na esfera dos conflitos sociais. (...) Thomas Hobbes, por sua vez, entende que a soberania se apresenta quando um indivíduo ou grupo de indivíduos que compõem uma Assembléia impõem certo resultado sem que se possam castigar por isso. Sendo assim, a lei é o comando do soberano. (...) é perceptível como Hobbes equaciona a origem de toda norma jurídica: esta reside no ato supremo da vontade do soberano. Vontade esta que impõe e que não é passível de lhe ser imposta: se é soberano, deve possuir poder em medida suficiente para impedir de ser castigado por emitir suas ordens ou ação que porventura tenha sido imposta aos seus súditos. (...) Se para Bentham, da noção de comando derivam as noções de ‘obrigação’ e de ‘dever’, também estas são tributárias ou mantêm forte relação com a de sanção. (...) Considerando que punição encontra-se vinculada, na teoria benthamiana, à noção de ‘dor’, Bentham explica o específico significado que lhe interessa ao certificar que o direito subjetivo de determinar os atos implica o de responsabilidade por esses atos e, portanto, a possibilidade de, por eles, ser castigado. Em síntese, para Bentham ‘direito’, ‘obrigação’ e ‘direito subjetivo’ são termos co-extensivos ao de ‘vontade’ (do soberano) e de punição (dor)”. (SGARBI, 2009, p. 6-9).

O Direito para Austin é entendido, portanto, como um comando do soberano respaldado pela ameaça de punição. Desta forma, o direito positivo é diferente da moral ou do direito natural, pois o direito positivo se origina no soberano, sendo esta a “chave da ciência do Direito”. Sgarbi destaca que Austin desenvolve sua idéia nos seguintes termos:

[...] um ‘comando’ é o desejo, concebido por um ser racional (‘inteligente’, diz Austin), de que outro ser racional (ainda outra vez: ‘inteligente’) faça ou omita. Um ‘desejo’ que se distingue das outras expressões de desejo, não pelo estilo em que se expressa o desejo, senão pelo poder e propósito da parte de quem o emite de infligir um dano ou castigo se o desejo não se satisfizer. (SGARBI, 2009, p. 18).

Não bastasse, o poder do soberano para Austin é ilimitado, exceto pelas restrições ou deveres “divinos” ou “morais”. Os primeiros, os deveres divinos, seriam aqueles por meio dos quais se promove “o bem-estar da humanidade”, enquanto os deveres morais são aqueles criados pela “moralidade positiva”, é dizer, “resultantes em sua maior parte pela opinião geral de sua própria comunidade” (SGARBI, 2009, p. 22). Interessante notar que Austin não considera que as normas constitucionais sejam jurídicas, mas as entende como parte da moral positiva, pois colocadas pelo soberano, cujo poder é ilimitado. Desta forma, o soberano poderia, em tese, cometer uma inconstitucionalidade, quando não cumpre a moral positiva, mas não uma ilegalidade. Nas palavras de Austin:

O soberano do momento, ou seus predecessores, podem ter adotado e prometido expressamente sua observância [do direito constitucional]. Porém, tanto se assim a adotaram, ou se consista simplesmente em princípios seguidos pela comunidade política, o Direito Constitucional com respeito ao soberano, é exclusivamente garantido pelos sentimentos e paixões dos governados. Portanto, ainda que uma disposição do soberano que viola o Direito Constitucional possa ser denominada com propriedade *inconstitucional*, não constitui uma violação ao Direito em sentido estreito, e não pode ser propriamente denominada ilegal. (AUSTIN apud SGARBI, 2009, p. 23).

O autor desenvolve, por conseqüência, o conceito de direito subjetivo, que está sempre relacionado à idéia de um dever correspondente. Os deveres criam obrigações absolutas ou relativas. As obrigações relativas são aquelas contrapostas a um direito subjetivo, ou seja, o direito de alguém, sendo absolutas aquelas obrigações que não podem estar ligadas a qualquer direito. O soberano para Austin, nesse diapasão, não seria titular de direitos, pois não haveria quem pudesse lhe assegurar esses direitos. (SGARBI, 2009, p. 24).

Cabe, ainda, falar do conceito de Austin sobre as “leis anômalas” que são as únicas leis não imperativas que fazem parte do direito, e que seriam de três tipos: as leis interpretativas, as leis revogadoras de leis imperativas e as leis imperfeitas. No que toca às leis interpretativas, estas são atos emitidos pelo legislador que servem para explicar o direito positivo. Em suas palavras:

Os atos emitidos pelo legislador que servem para explicar o direito positivo dificilmente podem ser denominados leis no significado próprio do termo. Não produzem nenhuma modificação nos deveres reais aos governados, senão que declaram simplesmente quais são estes deveres; são propriamente atos de interpretação realizados pela autoridade legislativa. Ou, se se tomar emprestada uma expressão dos romanistas, elas são atos de interpretação autêntica. (AUSTIN apud SGARBI, 2009, p. 25-26).

Além das leis interpretativas – que seriam fruto da interpretação autêntica, como visto, existiria também a interpretação feita pelos juízes, que deveriam “rever” ou “corrigir” as leis. O papel do juiz seria, portanto, de agir como “legislador subordinado que corrige os seus erros e defeitos [da lei]”. (AUSTIN apud SGARBI, 2009, p. 26).

Além das leis interpretativas, tem-se as leis revogadoras de leis imperativas, que seriam aquelas que dispensam o cumprimento de deveres existentes, ou seja, são leis permissivas, além das leis imperfeitas, que seriam aquelas que criam obrigações sem sanção (SGARBI, 2009, p.26).

Por derradeiro, importa considerar que Austin acaba por distinguir a moral do Direito, pois este é entendido como comando do soberano, como já evidenciado, sendo irrelevante o conteúdo. O fato de a lei existir nada teria a ver com o seu mérito, é dizer: “uma lei que realmente exista, é uma lei, ainda que desgostemos dela, ou ainda seja disforme quando a respeito de critério com o qual governamos nossa aprovação ou desaprovação.” (SGARBI, 2009, p. 27).

Austin, enfim, pode ser considerado um positivista na medida em que adota alguns princípios fundamentais do positivismo jurídico, quais sejam:

- a) a afirmação de que o objeto da jurisprudência (isto é, da ciência do direito) é o direito tal como ele é e não o direito como deveria ser (concepção *positivista* do direito);
- b) a afirmação de que a norma jurídica tem a estrutura de um comando (concepção *imperativista* do direito);
- c) a afirmação de que o direito é posto pelo soberano da comunidade política independente – isto é, em termos modernos, pelo órgão legislativo do Estado (concepção *estatal* do direito). (BOBBIO, 2006, p. 108).

Descrita, em linhas gerais, a teoria de John Austin, e situado neste item o contexto em que surge o positivismo jurídico, com destaque à doutrina de alguns dos seus principais predecessores, passa-se, no item seguinte, a descrever os principais equívocos conceituais que geralmente são atribuídos às teses positivistas.

1.2. As teses positivistas e os equívocos conceituais

O termo ‘positivismo jurídico’ tem sido fruto de compreensões equivocadas. Sob este ‘rótulo’, tem sido atribuídos aos positivistas idéias e conceitos que não são por eles defendidos. Neste contexto, passou a ser de “bom tom” criticar o positivismo jurídico, sobretudo lhe atribuindo “uma concepção extremamente genérica da essência do Direito¹³” (HOERSTER, 2000, p. 9).

Norbert Hoerster (2000, p. 11), em defesa do positivismo jurídico, destaca que são atribuídas a este cinco diferentes teses, algumas delas que, de fato, são defendidas pelos positivistas, e outras que lhes são imputadas de forma equivocada:

Detrás do conceito genérico ‘positivismo jurídico’ se escondem, em minha opinião, cinco teses diferentes às que darei um nome (acunhado por mim):

- 1) *A tese da lei*: o conceito de direito tem que ser definido através do conceito de lei.
- 2) *A tese da neutralidade*: o conceito de direito tem que ser definido prescindindo do seu conteúdo.
- 3) *A tese da subsunção*: a aplicação do direito pode ser levada a cabo em todos os casos mediante uma subsunção livre de valorações.
- 4) *A tese do subjetivismo*: os critérios do direito reto são de natureza subjetiva.
- 5) *A tese do legalismo*: as normas do direito devem ser obedecidas em todas as circunstâncias.¹⁴ (HOERSTER, 2000, p. 11.)

O autor supramencionado destaca que estas teses são independentes entre si e que as únicas que podem, de fato, ser atribuídas aos positivistas, são as teses da

¹³ “una concepción extremadamente genérica de la esencia del derecho”.

¹⁴ “Detrás del concepto genérico ‘positivismo jurídico’ se esconden, en mi opinión, cinco tesis diferentes a las que daré un nombre (acuñado por mi).

1) *La tesis de la ley*: el concepto de derecho tiene que ser definido a través del concepto de ley.

2) *La tesis de la neutralidad*: el concepto de derecho tiene que ser definido prescindiendo de su contenido.

3) *La tesis de la subsunción*: la aplicación del derecho puede llevarse a cabo en todos los casos mediante una subsunción libre de valoraciones.

4) *La tesis del subjetivismo*: los criterios de derecho recto son de naturaleza subjetiva.

5) *La tesis del legalismo*: las normas del derecho deben ser obedecidas en todas las circunstancias.”

neutralidade e do *subjetivismo*. A primeira tese, a *tese da lei*, sequer seria muito sustentada na atualidade, mesmo pelos opositores do positivismo jurídico. Isto porque, além do ‘direito legal’, existe o direito consuetudinário e o direito judicial. A segunda tese, a *tese da neutralidade*, esta sim adotada pelo positivismo, seria uma das mais polêmicas, na medida em que o positivismo “exige que o conceito de direito seja definido através de critérios puramente formais, neutros no que diz respeito ao conteúdo¹⁵” (HOERSTER, 2000, p. 12). De acordo com a terceira tese, a *tese da subsunção*, o aplicador do direito atuaria sempre como um tipo de “‘autômata da subsunção’ que, com meios exclusivamente lógicos, pode averiguar o direito que se há de aplicar no caso concreto¹⁶” (HOERSTER, 2000, p. 13). Esta tese, segundo o autor, não é defendida por nenhum juspositivista de relevo da atualidade, embora lhes seja atribuída por seus opositores. Não bastasse, esta tese “falsa” tem independência em relação à tese positivista da *neutralidade*. É dizer, o fato de que seja falsa a tese da subsunção, ou seja, de que seria necessária uma valoração para a aplicação da norma jurídica, não joga por terra a *tese da neutralidade*, pois esta tem a ver com o conteúdo da norma jurídica que é neutro. Relevante conferir suas palavras:

Sem embargo, algo mais problemático que a manifesta incorreção da tese 3 é a sua independência lógica da tese juspositivista 2. Quiçás poder-se-ia argumentar da seguinte maneira: a tese da subsunção é falsa. Isto significa que quem aplica o direito *não* pode em todos os casos prescindir de valores. Existem, pelo menos, alguns casos nos quais a aplicação das normas jurídicas individuais, é dizer, vigentes para o caso concreto, requer uma valoração. No entanto, isto não significa – dado que pelo menos em *algumas normas jurídicas individuais* se introduz uma valoração – que, em todo caso, o conceito de norma jurídica *individual* não pode ser definido de forma neutra desde o ponto de vista do seu conteúdo, é dizer, que a tese 2, ao menos com relação às normas individuais do direito é insustentável? Não basta, pois, a manifesta falsidade da tese 3 para rechaçar a tese central do positivismo jurídico, é dizer, a tese 2? Pelas razões seguintes, tal *não* é o caso. A tese 2, é dizer, a tese segundo a qual o conceito de direito tem que ser definido de forma neutra no que diz respeito a seu conteúdo, não significa que o respectivo criador do direito possa prescindir de valorações substanciais. Naturalmente já o legislador, o autor das normas jurídicas gerais, quando as dita, realiza da sua parte uma *valoração*. Mas isto não afeta de modo algum a tese da neutralidade, que afirma que quem deseje *descrever* o direito vigente em uma sociedade –

¹⁵ “exige que el concepto de derecho sea definido a través de criterios puramente formales, neutros con respecto al contenido.”

¹⁶ “‘autómata de la subsunción’ que, con medios exclusivamente lógicos, puede averiguar el derecho que hay que aplicar al caso concreto.”

por exemplo, o cientista do direito – o pode fazer sem recorrer a suas próprias avaliações.

O mesmo vale para o caso da aplicação do direito, é dizer, para o caso da formulação de normas jurídicas *individuais*. Tampouco aqui quem deseje identificar e descrever o resultado de uma tal formulação, é dizer, a norma jurídica individual, necessita de modo algum levar a cabo *ele mesmo* uma avaliação, é dizer, violar a tese da neutralidade. O fato de que tome conhecimento ou registre a avaliação de quem aplica o direito (por exemplo, do juiz) não pressupõe em absoluto que ele mesmo valore.¹⁷ (HOERSTER, 2000, p.13-14.)

Defende, portanto, o autor que criar ou aplicar o Direito (onde a avaliação é possível) é algo distinto de tomar conhecimento ou descrever o Direito. *In verbis*:

Criar ou aplicar o direito, de um lado, e tomar conhecimento ou descrever o direito, por outro, são duas atividades fundamentalmente diferentes. Justamente o juspositivista – que, no sentido da tese da neutralidade, admite qualquer conteúdo como possível conteúdo do direito – concede desta maneira o maior campo possível de avaliação e conformação ao criador do direito. A tese juspositivista da neutralidade *não* pode ser tomada fora de proporção através do rechaço devido à tese da subsunção.¹⁸ (HOERSTER, 2000, p. 14.)

¹⁷ “Sin embargo, algo más problemático que la manifiesta incorrección de la tesis 3 es su independencia lógica de la tesis iuspositivista 2. Quizá podría argumentarse de la siguiente manera: la tesis de la subsunción es falsa. Esto significa que quien aplica el derecho *no* puede en todos los casos prescindir de valoraciones. Existen, por lo menos, algunos casos en los cuales la aplicación de las normas jurídicas individuales, es decir, vigentes para el caso concreto requiere una valoración. Pero, ¿no significa esto – dado que por lo menos en *algunas normas jurídicas individuales* se introduce una valoración – que, en todo caso, el concepto de norma jurídica *individual* no puede ser definido neutralmente desde el punto de vista de su contenido, es decir, que la tesis 2, al menos con respecto a las normas individuales del derecho, es insostenible? ¿No basta, pues, la manifiesta falsedad de la tesis 3 para rechazar la tesis central del positivismo jurídico, es decir, la tesis 2? Por las siguientes razones, tal *no* es el caso. La tesis 2, es decir, la tesis según la cual el concepto de derecho tiene que ser definido neutralmente con respecto a su contenido, no significa que el respectivo *creador* del derecho pueda prescindir de valoraciones substanciales. Naturalmente ya el *legislador*, el autor de las normas jurídicas generales, cuando las dicta, realiza por su parte una *valoración*. Pero esto no afecta en modo alguno la tesis de la neutralidad, que afirma que quien desee *describir* el derecho vigente en una sociedad – por ejemplo, el científico del derecho – lo puede hacer sin recurrir a sus propias valoraciones.

Lo mismo vale para el caso de la aplicación del derecho, es decir, para el caso de la formulación de normas jurídicas *individuales*. Tampoco aquí quien desee identificar y describir el resultado de una tal formulación, es decir, la norma jurídica individual, necesita en modo alguno llevar a cabo *él mismo* una valoración, es decir, violar la tesis de la neutralidad. El hecho de que tome conocimiento o registre la valoración de quien aplica el derecho (por ejemplo, del juez) no presupone en absoluto que él mismo valore.”

¹⁸ “Crear o aplicar derecho, por una parte, y tomar conocimiento y describir el derecho, por outra, son dos actividades fundamentalmente diferentes. Justamente el juspositivista – que, en el sentido de la tesis de la neutralidad, admite cualquier contenido como posible contenido del derecho – concede de esta manera el mayor campo posible de valoración y conformación al creador del derecho. La tesis iuspositivista de la neutralidad *no* puede ser sacada de quicio a través del rechazo debido de la tesis de la subsunción.”

Oportunamente voltaremos à *tese da neutralidade* na medida em que é defendida pelo positivismo. Por ora importa descrever as demais teses. A quarta tese, a *tese do subjetivismo*, que também seria corretamente atribuída ao positivismo jurídico - embora não defendida por todos os positivistas -, adota o entendimento de que não existem critérios objetivamente válidos para o 'direito reto', ou seja, critérios reconhecíveis pela razão, sobre qual deve ser o conteúdo do direito. Os partidários do direito natural, por exemplo, rechaçam a *tese do subjetivismo* (e também a *tese da neutralidade*). Nas palavras do autor:

é partidário da doutrina do direito natural quem considera que os critérios do direito reto valem objetivamente e são cognoscíveis (é dizer, rechaçam a tese 4), e incorpora *também* estes critérios substantivos do direito reto em sua *definição* do direito (é dizer, rechaça a tese 2).¹⁹ (HOERSTER, 2000, p. 15.)

Por derradeiro, a quinta tese, a *tese do legalismo*, defende que as normas jurídicas devem ser obedecidas em toda e qualquer circunstância, o que não seria chancelado pelo positivismo (entendimento, aliás, rechaçado, aliás, por dois grandes positivistas, como Hans Kelsen e H.L.A. Hart). Assim, o fato de o positivismo jurídico defender a neutralidade não implica entender que as normas jurídicas devem ser necessariamente obedecidas. É dizer:

o juspositivista não vê nenhuma contradição na afirmação de que as leis racistas sulafricanas são, por razões formais, direito vigente na África do Sul mas que, devido a sua violação substancial de certas exigências morais da justiça e dos direitos humanos, devem ser rechaçadas e não obedecidas²⁰. (HOERSTER, 2000, p. 17).

Este equívoco, qual seja, de aliar a *tese da neutralidade* à *tese do legalismo* parte da confusão entre os conceitos de 'direito subjetivo' e 'direito vigente' que, embora distintos, são designados pelo mesmo termo 'direito' em alemão e espanhol - e português, acrescento. Nas palavras do autor:

A falsa suposição de que o direito subjetivo a alguma coisa tem necessariamente que estar baseado no direito vigente é sugerida, entre outras coisas, pelo fato de que no idioma alemão (e em castelhano) ambos os fenômenos - o direito subjetivo a algo e o direito vigente - são designados com o mesmo conceito, é dizer, com

¹⁹ "es partidario de la doctrina del derecho natural quien considera que los criterios del derecho recto valen objetivamente y son cognoscibles (es decir, rechaza la tesis 4) e incorpora *también* estos criterios substantivos del derecho recto en su *definición* del derecho (es decir, rechaza la tesis 2)."

²⁰ "El iuspositivista no ve ninguna contradicción en la afirmación de que las leyes racistas sudafricanas son, por razones formales, derecho vigente en Sudáfrica pero que, debido a su violación substancial de ciertas exigencias morales de la justicia y de los derechos humanos, deben ser rechazadas y no obedecidas".

o conceito *Recht* (ou 'Direito'). Em inglês, por exemplo, a situação é diferente. O inglês chama do direito vigente de *Law* e, por outro lado, ao direito subjetivo, à pretensão de um indivíduo a algo, de *right*, o que lhe permite distinguir sem maior problema entre um *legal right* e um *moral right*.

Consequentemente, em inglês, os direitos humanos não são *human laws* senão *human rights*. Portanto, estes *human rights* ou direitos humanos são direitos subjetivos de cada pessoa, moralmente fundamentados, com relação aos quais, dada sua central importância, se formula, ademais, a *exigência* de que não sejam só direitos 'morais' senão que se convertam em direitos 'jurídicos', é dizer, que sejam legalizados, incorporados ao respectivo direito vigente²¹. (HOERSTER, 2000, p. 18).

Desta forma, os positivistas embora adotem a *tese da neutralidade*, que é uma de suas teses centrais, não adotam a *tese do legalismo* e, portanto, não defendem que "todo direito injusto, pelo mero fato de ter sido sancionado pelo Estado sob a forma de lei e ser direito vigente, merece ser obedecido por seus destinatários" (HOERSTER, 2000, p. 19).

A conclusão, em suma, a partir desta análise, é de que o positivismo jurídico adota, de fato, duas teses: a *tese da neutralidade* e a *tese do subjetivismo*. De acordo com o autor, ambas são teses defensáveis. A primeira, sobretudo porque não há como atribuir-se ao Direito um conteúdo moral – o que não significa que as normas jurídicas não possam ser qualificadas de injustas, imorais, infundadas ou ilegítimas, devendo ser resistidas. Isto, contudo, não lhes retira o caráter jurídico. Em suas palavras:

Meu resumo: não vejo nenhum termo substitutivo que pudesse assumir sem maiores problemas a função de um conceito de direito entendido de uma maneira valorativamente neutra. Mas, por outro lado, não se pode reconhecer nenhuma razão pela qual o antipositivista deseja transformar necessariamente o conceito de direito em um conceito valorativo. Já agora, sobre a base de um uso perfeitamente habitual da linguagem, ao antipositivista se oferece uma série de possibilidades para dar expressão a seus interesses valorativos. Pode qualificar às normas jurídicas que lhe parecem

²¹ "La falsa suposición de que el derecho subjetivo a algo tiene necesariamente que estar basado en el derecho vigente es sugerida, entre otras cosas, por el hecho de que en el idioma alemán (y en castellano) ambos fenómenos – el derecho subjetivo a algo y el derecho vigente – son designados con el mismo concepto, es decir, con el concepto *Recht* (o 'derecho'). En inglés, por ejemplo, la situación es diferente. El inglés llama al derecho vigente *law* y, en cambio, al derecho subjetivo, a la pretensión de un individuo a algo, *right*, lo que le permite distinguir sin mayor problema entre un *legal right* y un *moral right*.

Consequentemente, en inglés, los derechos humanos no son *human laws* sino *human rights*. Por lo tanto, estos *human rights* o derechos humanos son derechos subjetivos de cada persona, moralmente fundamentados, con respecto a los cuales, dada su central importancia, se formula, además la *exigencia* de que no sean sólo derechos 'morales' sino que se conviertan en derechos 'jurídicos', es decir, que sean legalizados, incorporados al respectivo derecho vigente."

inaceitáveis pelo seu conteúdo como injustas, imorais, infundadas ou ilegítimas e, ao mesmo tempo, convidar à resistência frente a tais normas. Por que insiste em negar carácter *jurídico* a estas normas que foram criadas constitucionalmente dentro do marco de uma ordem coativa estatal?²² (HOERSTER, 2000, p. 22-23).

No que toca à *tese do subjetivismo*, é dizer, a tese que defende que os critérios do direito “reto” são de natureza subjetiva, o autor é enfático no sentido de que todas as tentativas de demonstrar a validade de normas “suprapositivas” fracassaram, seja porque não há como fundamentar normas “suprapositivas” tão-somente do ponto de vista lógico, seja porque não existe uma realidade “extrasubjetiva” própria das normas para ser apreendida (HOERSTER, 2000, p. 23-25). Confira-se:

Manifestamente, com meios puramente lógicos não é possível fundamentar normas suprapositivas. Portanto, tais normas não podem possuir validade objetiva da mesma maneira em que a possuem as leis da lógica ou da matemática.

(...)

Teria que haver uma realidade, senão empírica, ao menos *extrasubjetiva*, uma realidade própria das normas, que pudéssemos apreender e reproduzir com nossos juízos normativos. E, como esta realidade só poderia ser de natureza extraempírica, teria que ser uma realidade *metafísica*.

(...) não creio por ora na possibilidade de uma fundamentação metafísica das normas e, portanto, tampouco na possibilidade de uma fundamentação de critérios suprapositivos do direito reto objetivamente válidos. Nesta medida, subscrevo a tese juspositivista do subjetivismo²³. (HOERSTER, 2000, p. 24-25).

O autor conclui, portanto, que as “normas supremas” não são encontradas em uma realidade metafísica, mas acrescenta que estas podem ser encontradas por

²² “Mi resumen: No veo ningún término sustitutivo que pudiera asumir sin mayores problemas la función de un concepto de derecho entendido de una manera valorativamente neutra. Pero, por otra parte, no puede reconocerse ninguna razón por la cual el antipositivista desee transformar necesariamente el concepto de derecho en un concepto valorativo. Ya ahora, sobre la base de un uso perfectamente habitual del lenguaje, al antipositivista se le ofrece una serie de posibilidades para dar expresión a sus intereses valorativos. Puede calificar a las normas jurídicas que le parecen inaceptables por su contenido como injustas, inmorales, infundadas o ilegítimas y, al mismo tiempo, invitar a la resistencia frente a tales normas. ¿Por qué insiste en negarles carácter *jurídico* a estas normas que han sido creadas constitucionalmente dentro del marco de un orden coactivo estatal?”

²³ “Manifestamente, con medios pramente lógicos no es posible fundamentar normas suprapositivas. Por lo tanto, tales normas no pueden poseer validez objetiva de la misma manera en que la poseen las leyes de la lógica o de la matemática. (...)

Tendría que haber una realidad, si bine no empírica, al menos *extrasubjetiva*, una realidad propia de las normas, que pudiéramos aprehender y reproducir con nuestros juicios normativos. Y, como esta realidad sólo podría ser de naturaleza extraempírica, tendría que ser una realidad *metafísica*.

(...) no creo por ahora en la posibilidad de una fundamentación metafísica de las normas y, por lo tanto, tampoco en la posibilidad de la fundamentación de criterios suprapositivos del derecho recto objetivamente válidos. En esta medida, suscribo la tesis iuspositivista del subjetivismo.”

meio de instrumentos de convivência social criados pelos próprios homens, é dizer, estas normas não têm validade objetiva, mas podem adquirir validade a partir de uma base intersubjetiva (HOERSTER, 2000, p. 26).

O autor, em suma, traz a lume a questão acerca da má compreensão do positivismo jurídico, jogando por terra algumas das teses que seus opositores lhe atribuem. Destaca que as teses verdadeiramente defendidas pelo positivismo jurídico são as da *neutralidade* e *subjetivismo*, teses estas que são plenamente fundamentadas e defensáveis. Por outro lado, o autor deflagra as críticas que são injustamente atribuídas ao positivismo jurídico. Identifica que a tese da lei, da subsunção e do legalismo lhe são indevidamente atribuídas. Desta forma, a conclusão é no sentido de que os positivistas não defendem que o Direito deve ser definido tão-somente através do conceito de lei, tampouco devendo o aplicador do Direito atuar sempre como um ‘autômata da subsunção’, sendo que as normas jurídicas não devem ser obedecidas em ‘toda e qualquer circunstância’.

Colocadas, portanto, em linhas gerais, quais são as teses verdadeiramente defendidas pelo positivismo jurídico, e deflagradas aquelas que lhe são injustamente atribuídas, impende conhecer elementos das teorias de alguns importantes positivistas, dentro do espectro de nossa finalidade, que é compreender melhor em que consiste esta corrente de pensamento para, oportunamente, enfrentar a questão das críticas ao ‘modo tradicional de pensar o Direito Tributário’.

1.3. O positivismo normativista de Hans Kelsen e H.L.A. Hart

O primeiro jusfilósofo positivista que merece menção é Hans Kelsen (1881-1973). Este jurista, no Século XX, desenvolve um modelo em que toma o Direito como ciência da mente ou cultura. A mais célebre obra de Hans Kelsen é a “Teoria Pura do Direito” (*Reine Rechtslehre*) publicada em 1934 (1ª edição), em 1953 (edição intermediária) e 1960 (2ª edição), embora seja autor de centenas de obras.

De acordo com esta teoria, a validade da ordem normativa ocorre conquanto uma norma inferior retira seu fundamento de validade em uma norma superior, até alcançar uma norma pressuposta, a chamada norma fundamental. Nas palavras do renomado autor, na consagrada obra:

[...] a norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do

fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser *pressuposta*, visto que não pode ser *posta* por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento de sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*) [...]

Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa. (KELSEN, 1998, p. 217.)

Kelsen (1998) destaca, ainda, que há dois tipos distintos de sistemas de normas, quais sejam, o sistema estático e o sistema dinâmico. De acordo com o sistema estático, as normas do ordenamento são consideradas devidas de acordo com o seu conteúdo:

As normas de um ordenamento do primeiro tipo [estático], quer dizer, a conduta dos indivíduos por elas determinada é considerada como devida (devendo ser) por força do seu conteúdo: porque a sua validade pode ser reconduzida a uma norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento, como o particular ao geral. [...]

Essa norma, pressuposta como norma fundamental, fornece não só o fundamento de validade como o conteúdo de validade das normas dela deduzidas através de uma operação lógica. Um sistema de normas cujo fundamento de validade e conteúdo de validade são deduzidos de uma norma pressuposta como fundamental é um sistema estático de normas. O princípio segundo o qual se opera a fundamentação de validade das normas deste sistema é um princípio estático. (KELSEN, 1998, p. 217-218.)

Conclui, contudo, que a norma fundamental apenas pode fornecer o fundamento de validade das demais normas, e não o seu conteúdo de validade. Isto porque uma norma só poderia fornecer o conteúdo de validade de outras normas se este for 'imediatamente evidente', ou seja natural, o que seria impossível. Isto porque:

o conceito de uma norma imediatamente evidente pressupõe o conceito de uma razão prática, quer dizer, de uma razão legisladora; e este conceito é – como se mostrará – insustentável, pois a função

da razão é conhecer e não querer, e o estabelecimento de normas é um ato de vontade. Por isso não pode haver qualquer norma imediatamente evidente. (KELSEN, 1998, p. 218.)

Em outras palavras, o fato de a norma ser estabelecida por um ato de vontade traz a conclusão de que apenas a sua validade pode ser fundamentada em um norma superior (e não o seu conteúdo). Desta maneira, apenas o sistema dinâmico serve para sustentar a validade da ordem jurídica:

O sistema de normas que se apresenta como uma ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico. Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque seu conteúdo pode ser deduzido pela vida de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. Por isso, e somente por isso, pertence ela à ordem jurídica cujas normas são criadas de conformidade com esta norma fundamental. Por isso, todo e qualquer conteúdo pode ser Direito. (KELSEN, 1998, P. 221.)

Desta forma, pode-se concluir, como bem colocado por Hoerster (2000), que Kelsen, como juspositivista, não foge à regra geral quando adota a *tese da neutralidade*, de acordo com a qual “todo e qualquer conteúdo pode ser Direito”. Segundo o jusfilósofo austríaco “não há qualquer conduta humana que, como tal, por força seu conteúdo esteja excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica” (Kelsen, 1998, p. 221). Assim, defende que a validade da norma não pode ser objeto de questionamento porque seu conteúdo eventualmente seja contrário ao de outra norma não-pertencente à ordem jurídica. Isto porque a norma fundamental de determinada ordem jurídica não é uma norma material, não tendo um conteúdo ‘imediatamente evidente’. *In verbis*:

Não há qualquer conduta humana que, como tal, por força do seu conteúdo, esteja excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica. A validade desta não pode ser negada pelo fato de o seu conteúdo contrariar o de uma outra norma que não pertença à ordem jurídica cuja norma fundamental é o fundamento de validade da norma em questão. A norma fundamental de uma ordem jurídica não é uma norma material que, por o seu conteúdo ser havido como imediatamente evidente, seja pressuposta como a norma mais elevada da qual possam ser deduzidas – como o particular do geral – normas de conduta humana através de uma operação lógica. As normas de uma ordem jurídica têm de ser produzidas através de um ato especial de criação. São normas postas, quer dizer, positivas, elementos de uma ordem positiva. (KELSEN, 1998, p. 221.)

Dentro desta perspectiva, o autor distingue a teoria positivista da doutrina do direito natural, pois aquela busca fundamentar a validade da ordem jurídica dentro

do próprio direito positivo, enquanto esta busca a mesma validação fora do sistema do direito positivo:

Uma doutrina conseqüente do Direito natural distingue-se de uma teoria jurídica positiva pelo fato de aquela procurar o fundamento da validade do Direito positivo, isto é, de uma ordem coercitiva globalmente eficaz, num Direito natural diferente do Direito positivo e, portanto, numa norma ou ordem normativa a que o Direito positivo, quanto ao seu conteúdo, pode corresponder mas também pode não corresponder; por tal forma que, quando não corresponda a esta norma ou ordem normativa, deve ser considerado como não válido. Segundo uma genuína doutrina do Direito natural, portanto, não pode – ao contrário do que se dá com a Teoria Pura do Direito como teoria jurídica positivista – toda e qualquer ordem coercitiva globalmente eficaz ser pensada como ordem normativa objetivamente válida. A possibilidade de um conflito entre o Direito natural e o Direito positivo, isto é, uma ordem coercitiva eficaz, implica a possibilidade de considerar como não válida uma tal ordem coercitiva. Somente na medida em que o Direito positivo, quer dizer, uma ordem coercitiva globalmente eficaz, pode, quanto ao seu conteúdo, não só corresponder como também não corresponder ao Direito natural e, portanto, pode não apenas ser justo mas também injusto, é que o Direito natural poderá servir como critério ético-político do Direito positivo e, conseqüentemente, como possível justificação ético-política do Direito positivo. (KELSEN, 1998, p. 243-244.)

É nesta medida, ou seja, conquanto possa o direito positivo ter qualquer conteúdo, é que o direito natural cumpre a sua função de dar-lhe subsídios ‘ético-políticos’. Desenvolvendo ainda mais a ideia, uma teoria jusnaturalista que solapa qualquer contrariedade entre esta e o direito positivo – inserindo, *v.g.*, dentro de uma ordem normativa a regra de que as ‘normas naturais’ devem ser observadas – acaba por invalidar-se como teoria jusnaturalista, ou ‘teoria da justiça’, pois deixa de atuar na função de fornecer critérios ‘ético-políticos’ ao Direito positivo (Kelsen, 1998, p. 244).

Kelsen reconhece, contudo, que, embora seja grande a diferença entre a doutrina positivista e a doutrina jusnaturalista, esta não é estanque. O fato de a doutrina positivista apoiar-se na norma fundamental, que não é posta, mas pressuposta – e que portanto não é rigorosamente pertencente ao direito positivo – e o fato de a doutrina jusnaturalista defender que a validade do Direito encontra-se fora do Direito, aproxima ambas as teorias, ou seja, a distinção entre elas é relativa e não absoluta – embora relevante o suficiente para distingui-las (Kelsen, 1998, p. 244).

De toda sorte, persiste a diferença entre as normas jurídicas e as normas morais. O Direito e a moral, embora relacionados, seriam sistemas diferentes de normas. Não seria possível, portanto, entender que somente uma ordem social moral seja Direito, mesmo porque não existe uma moral absoluta, sempre tendo existido, ao longo do tempo e do espaço, diversos sistemas morais distintos entre si. Assim, há a rejeição da idéia da existência de uma 'moral absoluta', e de que o critério de validade do Direito possa nela se fundar. Confira-se:

A tese de que o Direito é, segundo a sua própria essência, moral, isto é, de que somente uma ordem social moral é Direito, é rejeitada pela Teoria Pura do Direito, não apenas porque pressupõe uma Moral absoluta, mas ainda porque ela na sua efetiva aplicação pela jurisprudência dominante numa determinada comunidade jurídica, conduz a uma legitimação acrítica da ordem coercitiva estadual que constitui tal comunidade. Com efeito, pressupõe-se como evidente que a ordem coercitiva estadual própria é Direito. O problemático critério da medida da Moral absoluta apenas é utilizado para apreciar as ordens coercitivas de outros Estados. Somente estas são desqualificadas como imorais e, portanto, como não-Direito, quando não satisfaçam a determinadas exigências a que a nossa própria ordem dá satisfação, v.g., quando reconheçam ou não reconheçam a propriedade privada, tenham caráter democrático ou não-democrático, etc. [...] (KELSEN, 1998, p. 78).

Nesta linha, na medida em que o Direito não é necessariamente moral, o seu conceito, por conseqüência, se distingue do próprio conceito de justiça. O fato de existirem vários diferentes sistemas morais, e de inexistir uma 'moral absoluta' torna inviável a idéia de que o fundamento de validade do Direito possa alicerçar-se na moral. É ver:

Se, pressupondo a existência de valores meramente relativos, se pretende distinguir o Direito da moral em geral e, em particular, distinguir o Direito da Justiça, tal pretensão não significa que o Direito nada tenha a ver com a Moral e a Justiça, que o conceito de Direito não caiba no conceito de bom. Na verdade, o conceito de 'bom' não pode ser determinado senão como 'o que deve ser', o que corresponde a uma norma. Ora se definimos Direito como norma, isto implica que o que é conforme-ao-Direito (*das Rechtmässige*) é um bem. A pretensão de distinguir Direito e Moral, Direito e Justiça, sob o pressuposto de uma teoria relativa dos valores, apenas significa que, quando uma ordem jurídica é valorada como moral ou imoral, justa ou injusta, isso traduz a relação entre a ordem jurídica e um dos vários sistemas de Moral, e não a relação entre aquela e 'a' Moral. Desta forma, é enunciado um juízo de valor relativo e não um juízo de valor absoluto. Ora, isto significa que a validade de uma ordem jurídica positiva é independente da sua concordância ou discordância com qualquer sistema de Moral. (KELSEN, 1998, p. 75-76).

Estes pontos centrais da doutrina kelseniana, ou seja, acerca do fundamento de validade do Direito, calcado na norma fundamental, e a adoção da *tese da neutralidade*, são relativamente conhecidos no mundo acadêmico e jurídico. Cabe, contudo, esclarecer também qual a visão kelseniana sobre a interpretação das normas jurídicas, embora o tema seja pouco desenvolvido na obra já mencionada.

O autor distingue duas espécies de interpretação: a interpretação do Direito pelo órgão que o aplica, e a interpretação do Direito feita por uma pessoa privada (ou pela própria ciência jurídica) (KELSEN, 1998, p.388).

Defende, portanto, que existe uma margem livre para a interpretação e um certo grau de ‘indeterminação’ neste trabalho hermenêutico. Esta ‘indeterminação’ pode se dar tanto no fato, como na consequência, e ser intencional por parte do órgão criador (no caso de uma norma geral abstrata, por exemplo), ou não intencional. Veja-se:

[...] todo o ato jurídico em que o Direito é aplicado, quer seja um ato de criação jurídica quer seja um ato de pura execução é, em parte, determinado pelo Direito e, em parte, indeterminado. A indeterminação pode respeitar tanto ao fato (pressuposto) condicionante como à consequência condicionada. A indeterminação pode mesmo ser intencional, quer dizer, estar na intenção do órgão que estabeleceu a norma a aplicar. [...] (KELSEN, 1998, p. 388-389).

Dentro desta lógica e no caso da norma penal, por exemplo, cabe ao juiz fazer a dosimetria da pena dentro dos limites legais, ou seja, cabe ao juiz continuar o ‘processo de determinação da norma’.

Haverá vezes, contudo, em que a ‘indeterminação’ da norma será não-intencional por parte do órgão criador. Isto ocorre quando as palavras encontram várias significações possíveis, ou em decorrência de existirem duas normas que se pretendem válidas serem, na verdade, contraditórias entre si. O trabalho de aplicação consiste em trabalhar dentro da ‘moldura’ dada pelo Direito, não podendo esta ‘moldura’ ser extrapolada:

Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do

tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é *uma* das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral. (KELSEN, 1998, p. 390-391).

Sobre as interpretações possíveis para uma mesma norma, não haveria um critério para identificar qual a melhor interpretação. Os métodos de interpretação conduziriam a um resultado que é tão-somente possível, não se podendo falar na obtenção de um único resultado viável:

[...] a necessidade de uma interpretação resulta justamente do fato de a norma aplicar ou o sistema das normas deixarem várias possibilidades em aberto, ou seja, não conterem ainda qualquer decisão sobre a questão de saber qual dos interesses em jogo é o de maior valor, mas deixarem antes esta decisão, a determinação da posição relativa dos interesses, a um ato de produção normativa que ainda vai ser posto – à sentença judicial, por exemplo. (KELSEN, 1998, p. 392).

De mais a mais, da mesma forma que Direito não pode ser validado por seu conteúdo, tampouco seria possível saber, dentro do contexto do direito positivo, qual é a ‘interpretação correta’, pois acabar-se-ia esbarrando em normas de moral, justiça, juízos de valor sociais e outras:

Na medida em que, na aplicação da lei, para além da necessária fixação da moldura dentro da qual se tem de manter o ato a por, possa ter ainda uma atividade cognoscitiva do órgão aplicador do Direito, não se tratará de um conhecimento do Direito positivo, mas de outras normas que, aqui, no processo da criação jurídica, podem ter a sua incidência: normas de Moral, normas de Justiça, juízos de valor sociais que costumamos designar por expressões como bem comum, interesse do Estado, progresso, etc. Do ponto de vista do Direito positivo, nada se pode dizer sobre a sua validade e verificabilidade. Deste ponto de vista, todas as determinações desta espécie apenas podem ser caracterizadas negativamente: são determinações que não resultam do próprio Direito positivo. Relativamente a este, a produção do ato jurídico dentro da moldura jurídica aplicanda é livre, isto é, realiza-se segundo a livre apreciação do órgão chamado a produzir o ato. Só assim não seria se o próprio Direito positivo delegasse em certas normas metajurídicas como a Moral, a Justiça, etc. Mas, neste caso, estas transformar-se-iam em normas de Direito positivo. (KELSEN, 1998, p. 393-394).

Sobre a interpretação do Direito, é interessante notar, ao contrário do que se poderia supor do tradicional pensamento positivista kelseniano – e ao lado de tantos equívocos que se comete no que toca à compreensão do positivismo, como bem destacado por Norbert Hoerster - que o jusfilósofo austríaco entende existir espaço

para julgamentos morais, desde que a norma jurídica deixe brechas para tanto. É dizer: o Direito é dotado de brechas, sendo o sistema jurídico incompleto, por essência. É, portanto, trabalho do intérprete preencher estas brechas com certo grau de liberdade, sendo este grau de liberdade definido, em última instância, pelo o que o próprio direito positivo colocar. Ou seja, se o próprio direito positivo deixa estes espaços absolutamente abertos, o julgamento pode se lastrear na moral, nos valores sociais, no 'bem comum', *et alii*. Por outro lado, o direito positivo pode estabelecer critérios hermenêuticos – até baseados na moral – e, neste caso, os critérios ou parâmetros de interpretação deverão ser observados porque se converteram em direito positivo.

Sobre o preenchimento das lacunas do Direito, entende o autor que somente o órgão aplicador é que tem função criativa do Direito no trabalho hermenêutico. A interpretação dada pela ciência jurídica, por outro lado, não seria criadora do Direito, sendo “pura determinação cognoscitiva do sentido das normas” (KELSEN, 1998, p. 395). Em outras palavras, a interpretação das normas dada pela ciência jurídica apenas estabelece os possíveis sentidos da norma, mas não tem a função de criar o Direito. De mais a mais, a interpretação científica deveria se afastar da ficção de que existe apenas ‘um sentido correto para a norma’. A ideia de existir apenas um sentido correto para a norma seria uma criação em serviço do ideal de segurança jurídica, seria uma ficção com claros objetivos políticos. *In verbis*:

A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação ‘correta’. Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximativamente.

Não se pretende negar que esta ficção da univocidade das normas jurídicas, vista de uma certa posição política, pode ter grandes vantagens. Mas nenhuma vantagem política pode justificar que se faça uso desta ficção numa exposição científica do Direito positivo, proclamando como única correta, de um ponto de vista científico objetivo, uma interpretação que, de um ponto de vista político subjetivo, é mais desejável do que uma outra, igualmente possível do ponto de vista lógico. Neste caso, apresenta-se falsamente como uma verdade científica aquilo que é tão-somente um juízo de valor político. (KELSEN, 1998, p. 396).

Ademais disso, a interpretação jurídico-científica poderia ter a importante função de mostrar à autoridade legisladora os eventuais ‘defeitos’ da criação

legislativa, de modo que as normas possam ser elaboradas de forma menos inequívoca, aumentando os níveis de segurança jurídica (KELSEN, 1998, p. 396-397).

Posto isto, vale notar que Kelsen, além de defender que a norma pode ser preenchida, interpretada, com juízos morais, dentro dos limites colocados pelo direito positivo, defende, de forma surpreendente (para os críticos do positivismo jurídico), não existir “uma única interpretação correta” para a norma posta. Não fora o suficiente, aduz que a idéia de existir apenas um sentido correto para a norma seria uma falácia em favor de interesses políticos (a ciência não poderia chancelar tal entendimento). Um advogado, por exemplo, que defende determinada posição, não estaria exercendo uma função jurídico-científica, mas jurídico-política.

Neste contexto, percebe-se o acerto das críticas de Hoerster (2000), pois o positivismo kelseniano, ao passo que adota, de fato, a *tese de neutralidade*, não chancela a *tese da subsunção*, ou seja, não defende que o intérprete deva atuar sempre como uma “autômata da subsunção”, verificando com meios exclusivamente lógicos qual é o direito aplicável ao caso concreto.

Este ponto é de extrema relevância para os fins da presente investigação, na medida em que esta tem por objeto a reflexão sobre o princípio da legalidade no Direito Tributário, desaguando, necessariamente, em um questionamento acerca da própria interpretação da lei, na suficiência da adoção da hermenêutica do conceito classificatório fechado, e na (im)pertinência das críticas a este modo de pensar o Direito Tributário.

Descrita em linhas gerais a doutrina juspositivista de Hans Kelsen – e para o que interessa aos presentes objetivos (sem a pretensão de descrever em detalhe todos os aspectos de diversas doutrinas positivistas e as críticas contra elas desferidas, por fugir ao foco deste estudo) –, passa-se a descrever, para os presentes fins, pontos principais da doutrina de Herbert L.A. Hart, um dos juspositivistas de maior destaque do século passado.

A principal obra de H.L.A. Hart (1907-1992) é ‘O conceito de Direito’ (*The concept of Law*) publicada em 1961 (1ª edição), e em 1994 (2ª edição póstuma), em que trata das relações entre Direito, coerção e moralidade. Nesta obra Hart desenvolve seu pensamento acerca do Direito, que se aproxima ao de Hans Kelsen quando entende estar a validade do Direito fundada em uma ordem normativa. Por

outro lado, Hart afasta-se do pensamento do jurista austríaco na medida em que não adere à solução de uma norma fundamental pressuposta como fundamento de validade do Direito. Ao revés, Hart é mais empírico que Kelsen (e menos transcendental, portanto), quando defende que o fundamento de validade do Direito, em última instância, estaria em uma *norma social* que existe na medida em que é observada. Isto que faz com que o fundamento de validade do Direito repouse, em última instância, nos costumes²⁴. Nesta obra Hart também faz uma revisão das teorias de John Austin, na medida em que considera o modelo deste simples, propondo um modelo mais elaborado. Hart, neste sentido, se opõe ao pensamento de John Austin quanto ao conceito de Direito enquanto repudia a idéia daquele autor de o Direito seria um comando do soberano respaldado pela ameaça de punição. Se, para Austin, “a prática social relevante era a obediência habitual da população dos mandatos do soberano – e, em duas palavras, o poder político”, de acordo com o pensamento de Hart “tanto a existência do direito como o último critério de validade jurídica derivam da prática dos juízes e tribunais de aceitar a regra de reconhecimento”²⁵ (HART, apud JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 179-180).

As oposições de Hart ao modelo de Austin podem ser assim resumidas:

[...] 1) insuficiência da caracterização do Direito como ‘ordens baseadas em ameaças’; 2) insuficiência do critério do soberano como ‘a chave do Direito’, isto é, chave para identificar as normas da ordem jurídica, e, finalmente, 3) deficiência na formulação de soberania ilimitada de Austin. (SGARBI, 2009, p.105).

Situado o contexto em que concebida a teoria de Hart, é interessante notar como este desenvolve seu pensamento na obra de forma cuidadosa, demonstrando, passo a passo, a construção de cada raciocínio.

Hart defende, portanto, que o sistema jurídico é composto de regras primárias de comportamento e regras secundárias de reconhecimento. Em suas palavras:

Por força das regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas acções, quer queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias

²⁴ A respeito, confira-se: Green, Leslie, "Legal Positivism", *The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2009 Edition)*, Edward N. Zalta (ed.), Disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2009/entries/legal-positivism/>>. Acesso em 14/05/2011.

²⁵ “la práctica social relevante era la obediencia habitual de la población a los mandatos de un soberano – en dos palabras, el poder político -, para Hart tanto la existencia del derecho como el último criterio de validez jurídica derivan de la práctica de los jueces y tribunales de aceptar la regla de reconocimiento.” (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, P. 179-180).

em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação. As regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados. As regras do primeiro tipo dizem respeito a acções que envolvem movimento ou mudanças físicos; as regras do segundo tipo tornam possíveis actos que conduzem não só a movimento ou mudanças físicos, mas à criação ou alteração de deveres ou obrigações. (HART, p. 91).

As regras primárias seriam regras de comportamento, existentes mesmo em sociedades primitivas, de organização mais simples. No entanto, haveria defeitos na estrutura social simples das regras primárias, consistentes em sua incerteza, carácter estático e ineficácia da pressão social difusa pela qual as regras são mantidas.

A incerteza estaria na impossibilidade de resolver dúvidas acerca das regras através de um processo de identificação de um texto ou pessoas dotadas de autoridade, o que faltaria em um sistema baseado apenas em regras que impõem condutas. O carácter estático repousa na questão acerca da mutabilidade do sistema, que só poderia ser alterado mediante mudanças lentas na própria sociedade. Isto porque as regras nesta sociedade se tornaram obrigatórias através de sua evolução, sendo que qualquer processo de alteração dependeria igualmente dessas mudanças sociais. Em terceiro lugar, temos a questão da ineficácia da pressão social difusa pela qual as regras são mantidas. Neste caso, a inexistência de uma instância a quem cabe decidir se uma regra foi ou não violada pode trazer consequências sérias (HART, p. 102-103).

A solução, portanto, para sanar estes defeitos seria a complementação das regras primárias com regras secundárias, que seriam regras de outro tipo, tendo por função determinar a própria forma de criação e alteração das regras primárias, estabelecendo sanções para o seu descumprimento. É ver:

O remédio para cada um deste três defeitos principais, nesta forma mais simples da estrutura social, consiste em complementar as regras *primárias* de obrigação com regras *secundárias*, as quais são regras de diferente espécie. [...] enquanto as regras primárias dizem respeito às acções que os indivíduos devem ou não fazer, essas regras secundárias respeitam todas às próprias regras primárias. Especificam os modos pelos quais as regras primárias podem ser determinadas de forma concludente, ou ser criadas, eliminadas e alteradas, bem como o facto de que a respectiva violação seja determinada de forma indubitável. (HART, p. 103-104).

Hart defende, portanto, que a solução dos três defeitos apontados na estrutura social simples das regras primárias passa pela adoção das regras secundárias. O primeiro defeito, o da *incerteza* poderia ser solucionado através da adoção da chamada *regra de reconhecimento*. *A regra de reconhecimento*:

especificará algum aspecto ou aspectos cuja existência numa dada regra é tomada como uma indicação afirmativa e concludente de que é uma regra do grupo que deve ser apoiada pela pressão social que ele exerce. (HART, p. 104).

Assim, a passagem do estágio não-jurídico para o estágio jurídico perpassa por esta *regra de reconhecimento* que fornece o próprio fundamento de validade do Direito. Este fundamento de validade, como visto, tem um elemento social, pois a *regra de reconhecimento*, como visto, é “apoiada pela pressão social que [o grupo] exerce” (HART, P. 104).

Hart adota, portanto, a chamada tese das “fontes sociais do Direito”, de acordo com a qual, “para que o Direito exista deve constatar-se alguma forma de prática social que determine as fontes ou critérios últimos de validade do sistema jurídico”²⁶ (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 179).

A regra de reconhecimento dá unidade ao sistema, que deixa de ser um conjunto desconexo, introduzindo neste uma “marca de autoridade” e, por conseqüência, a idéia de um ordenamento jurídico:

[a regra de reconhecimento] ao conferir uma marca dotada de autoridade, introduz, embora numa forma embrionária, a idéia de sistema jurídico: porque as regras não são agora apenas um conjunto discreto e desconexo, mas estão, de um modo simples, unificadas. Acresce que, na simples operação de identificação de uma dada regra como possuindo o aspecto exigido de se tratar de um elemento da lista de regras dotada de autoridade, temos o germe da idéia de validade jurídica. (HART, p. 105).

A regra de reconhecimento acaba por delimitar o jurídico do não-jurídico. De acordo com o professor madrileno de Filosofia do Direito, Roberto Jiménez Cano, a tese das fontes sociais do direito é uma tese eminentemente positivista conquanto assenta a validade do Direito em um fato posto. Em suas palavras:

Em definitivo, a tese das fontes sociais do direito não quer dizer outra coisa senão que a origem de todo o direito é sempre um fato; por exemplo, uma lei, um costume ou uma decisão judicial. Eis aqui

²⁶ “para que el derecho exista debe constatar-se alguna forma de práctica social que determine las fuentes o criterios últimos de validez del sistema jurídico.” (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 179).

precisamente o que dá nome à escola positivista: o que seja ou não direito depende de um fato *posto*²⁷. (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 180).

Já o segundo defeito, o do caráter *estático* do regime de regras primárias, poderia ser sanado mediante a introdução das chamadas *regras de alteração*. Estas consistem em se atribuir a um indivíduo ou grupo de indivíduos o poder de introduzir novas regras primárias ou de eliminá-las.

Já o terceiro defeito, o da *ineficácia* da pressão social difusa pela qual as regras são mantidas pode ser remediado mediante a criação de uma regra secundária que atribui aos indivíduos poder para determinar se uma regra primária foi ou não violada. A esta regra secundária o autor dá o nome de “regras de julgamento” (*rules of adjudication*).

As regras secundárias de reconhecimento, alteração e julgamento estão ligadas umas às outras. As regras de julgamento, por exemplo, estão necessariamente ligadas às regras de reconhecimento pois, na medida em que um tribunal profere uma decisão dotada de autoridade quanto à circunstância de determinada regra ter sido violada, acaba, em síntese, sendo uma regra de reconhecimento (ainda que imperfeita). Veja-se:

É verdade que esta forma de regra de reconhecimento [a regra que atribui jurisdição], inseparável da forma mínima de jurisdição, será muito imperfeita. Diferentemente do texto dotado de autoridade ou de um livro de leis, as sentenças podem não ser proferidas em termos gerais e o seu uso como guias dotados de autoridade relativamente às regras depende de uma inferência, de certo modo pouco segura, a partir de decisões concretas, e a confiança em tal deve flutuar não só com a perícia do intérprete, mas também com a coerência dos juízes. (HART, p. 107).

A combinação das regras primárias com as regras secundárias é o que, em síntese, constitui o próprio ordenamento jurídico (embora não o seja como um todo). As regras secundárias trazem consigo os conceitos de legislação, jurisdição, validade e de poderes públicos e privados, que se integram às regras primárias (HART, p. 108).

O fundamento do ordenamento jurídico, em última instância, portanto, para Hart, consiste na aceitação da regra de reconhecimento, sendo que a validade das regras primárias e secundárias podem ser aferidas a partir desta regra.

²⁷ “En definitiva, la tesis de las fuentes sociales del derecho es siempre un hecho; por ejemplo, una ley, una costumbre o una decisión judicial: He aquí precisamente lo que da nombre a la escuela positivista: lo que sea o no derecho depende de un hecho puesto. (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 180).

Para um ordenamento jurídico existir, portanto, devem ser preenchidos alguns requisitos, quais sejam: a observância das regras primárias por parte dos cidadãos e aceitação das regras secundárias por parte dos agentes públicos. Se apenas um destes requisitos é cumprido, ou seja, se apenas as regras primárias são observadas, tratar-se-á de um estágio pré-jurídico, não se podendo falar em um ordenamento jurídico propriamente dito. *In verbis*:

Há, portanto, duas condições mínimas necessárias e suficientes para a existência de um sistema jurídico. Por um lado, as regras de comportamento que são válidas segundo critérios últimos de validade do sistema devem ser geralmente obedecidas e, por outro lado, as suas regras de reconhecimento especificando os critérios de validade jurídica e as suas regras de alteração e de julgamento devem ser efectivamente aceites como padrões públicos e comuns de comportamento oficial pelos seus funcionários. [...]

A asserção de que um sistema jurídico existe é, portanto, uma afirmação bifronte, que visa tanto a obediência pelos cidadãos comuns como a aceitação pelos funcionários das regras secundárias como padrões críticos comuns de comportamento oficial. (HART, p. 128).

Desta forma, o sistema jurídico é caracterizado desta maneira, mediante a união destas regras primárias com as regras secundárias.

Um outro ponto importante da doutrina de Hart é a distinção que este faz entre Direito e moral. O autor defende que não existe uma necessária conexão lógica entre as normas jurídicas e as normas morais, podendo existir normas jurídicas despidas de conteúdo moral. Rejeita, portanto, a noção de que *lex iniusta non est lex*. De acordo com esta tese “se quer afirmar que, em que pese a existência de numerosas e importantes conexões entre o direito e a moral, ditas conexões são contingentes e não necessárias, nem lógica, nem conceitualmente”²⁸ (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 180). Nas palavras de Jiménez Cano:

A tese da separação [de Hart] implica, portanto, não que não se possa produzir uma conexão contingente entre direito e moral, tampouco que tal conexão em um dado momento não possa ser necessária em um determinado sistema jurídico. O que a tese quer dizer é que tal conexão não é nunca necessária com caráter geral. Em definitivo, o que se pretende refutar através desta tese é a afirmação de que a conexão entre direito e moral seja um dos recursos que definem o conceito de direito e, portanto, de um

²⁸ “se quiere afirmar que, pese a la existencia de numerosas e importantes conexiones entre el derecho y la moral, dichas conexiones son contingentes y no necesarias, ni lógica ni conceptualmente” (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, P. 180).

conceito válido para todo o sistema jurídico²⁹. (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 181).

As normas morais, por exemplo, seriam dotadas de quatro características formais: *importância*, *imunidade à mudança deliberada*, *caráter voluntário dos delitos morais* e *formas de pressão moral* (HART, p. 183). Estas características diferenciam as normas morais das normas jurídicas. Quanto ao critério da *importância*, por exemplo, as regras jurídicas podem ser consideradas sem importância suficiente para serem mantidas, mas ainda assim serão regras jurídicas. O mesmo não ocorre com as regras morais, pois devem ser consideradas importantes para ter este *status*. No que diz respeito à *imunidade à mudança deliberada*, as normas morais não podem ser alteradas da mesma forma que as jurídicas, pois estas podem ser criadas ou revogadas por um ato legislativo intencional. As normas morais se alteram mediante um processo lento de prática e desuso, sendo este processo involuntário. Por outro lado, é bem verdade que a alteração de uma norma jurídica poderia ter o efeito de provocar a alteração ou a decadência de um determinado padrão moral. No que toca ao *caráter voluntário dos delitos morais*, poderia ser concebido (embora não de forma totalmente precisa) no sentido de que a moral trata do comportamento *interno*, enquanto o Direito trataria do comportamento *externo*. O que isto significa é que a responsabilidade moral, em alguma medida, depende do controle do indivíduo sobre sua conduta, enquanto o Direito poderia prescindir deste elemento interno (ou volitivo) para atribuição de responsabilidade. Por derradeiro, as *formas de pressão moral* também diferenciam as normas morais das jurídicas. Enquanto a forma tradicional de pressão jurídica consiste na existência de punições, ameaças, no que toca às normas morais, estas são respaldadas pela pressão exercida pela própria moral, pela própria “verdade” da norma moral (HART, p. 188-195).

Postas estas diferenças entre as normas morais e as normas jurídicas, o que se conclui é que, embora possa existir uma conexão entre Direito e moral, esta conexão não serve para definir o próprio conceito daquilo que é ou não é Direito.

²⁹ “La tesis de la separación implica, por tanto, no que no pueda producirse una conexión contingente entre derecho y moral, ni tampoco que dicha conexión en un momento dado no pueda ser necesaria en un determinado sistema jurídico. Lo que esta tesis quiere decir es que dicha conexión no es nunca necesaria con carácter general. En definitiva, lo que pretende refutarse a través de esta tesis es la afirmación de que la conexión entre derecho y moralsea uno de los rasgos definitorios del concepto de derecho y, por tanto, de una concepto válido para todo sistema jurídico.” (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 181).

Extrapolando a questão da separação entre Direito e moral, o autor discorre sobre o positivismo, que define justamente como:

o significado da afirmação simples de que não é em sentido algum uma verdade necessária que as leis reproduzam ou satisfaçam certas exigências da moral, embora de facto o tenham frequentemente feito. (HART, p. 202).

Colocado este conceito, Hart acaba por se definir como integrante de um positivismo mais ameno, ou *soft*, na medida em que admite que, ainda que não haja uma relação necessária entre normas jurídicas e normas morais, a regra de reconhecimento, em última instância, poderia levar em conta a sua compatibilidade ou incompatibilidade com uma regra moral como critério de validade. Jiménez Cano bem descreve o que defende esta linha de positivismo chamada de '*soft*' ou inclusivo:

Em definitivo, o que viria afirmar a reformulação *suave* da tese das fontes é que a existência e o conteúdo do Direito nem sempre vêm determinados por fatos sociais, senão que em certas ocasiões pode ser fixado pela moral. [...] Por um lado, sustentar que a moral pode determinar a existência do Direito significa que para identificar uma norma como jurídica se deve acudir a aquela, à moral. A moral atuaria neste caso como um critério de validade jurídica. Por outro, dizer que a moral pode determinar o conteúdo do Direito supõe afirmar que a moral se incorpora ao próprio conteúdo das normas jurídicas, de tal forma que o significado dos conceitos morais incorporados nas normas jurídicas seriam, eles mesmos, parte do Direito de uma sociedade determinada. Bem, pois a afirmação de que a existência e o conteúdo do Direito não têm porque vir sempre determinados por fatos sociais será mantido pela versão do positivismo conhecida como incorporacionismo, positivismo suave ou, também, positivismo jurídico inclusivo ou includente, sendo seus principais advogados o próprio Herbert Hart, Wilfrid Waluchow, Jules Coleman, Matthew Kramer, Kenneth Himma e José Juan Moreso.³⁰ (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 192-193).

³⁰ “En definitiva, lo que vendría a afirmar la reformulación *suave* de la tesis de las fuentes es que la existencia y el contenido del derecho no siempre vienen determinados por hechos sociales, sino que en ocasiones puede ser fijado por la moral [...]. Por un lado, sostener que la moral puede determinar la existencia del derecho significa que para identificar una norma como jurídica se debe acudir a aquélla, a la moral. La moral actuaría en este caso como un criterio de validez jurídica. Por outro, decir que la moral puede determinar el contenido del derecho supone afirmar que la moral se incorpora al propio contenido de las normas jurídicas, de tal forma que el significado de los conceptos morales incorporados en las normas jurídicas serían, ellos mismos, parte del derecho de una sociedad determinada. Bien, pues la afirmación de que la existencia y el contenido del derecho no tienen por qué venir siempre determinados por hechos sociales será mantenida por la versión del positivismo conocida como incorporacionismo, positivismo suave o, también, positivismo jurídico inclusivo o incluyente, siendo sus principales abogados el propio Herbert Hart, Wilfri Waluchow, Jules Coleman, Matthew Kramer, Kenneth Himma y José Juan Moreso. (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 192-193).

Ainda que o autor possa ser integrante o positivismo *soft*, não adere ao entendimento de que existiriam princípios da conduta humana com os quais o direito positivo deve se conformar para ser válido.

Com efeito, o autor defende que o conceito de Direito deve ser tomado de uma forma mais ampla, sem dele serem excluídos os conteúdos “iníquos”. Entende que excluir os conteúdos iníquos do Direito não teria nenhum efeito de:

conduzir a um esforço de resistência ao mal, perante ameaças do poder organizado, ou a um entendimento mais perfeito do que está moralmente em jogo, quando se pede obediência. (HART, p. 226).

Muito pelo contrário: integrar os conteúdos iníquos ao conceito de Direito poderia chamar mais a atenção para estes mesmos conteúdos. Ademais, a questão da validade do Direito não conduz a um necessário dever de obediência às regras iníquas. Ao revés: entender que o Direito comporta regras iníquas é um elemento facilitador da desobediência:

[...] O que seguramente é mais necessário para dar aos homens uma visão clara, quando enfrentarem o abuso oficial do poder, é que preservem o sentido de que a certificação de algo como juridicamente válido não é concludente quanto à questão da obediência e que, por maior que seja a aura de majestade ou de autoridade que o sistema oficial possa ter, as suas exigências devem no fim ser sujeitas a exame moral. Este sentido, de que há algo fora do sistema oficial, por referência ao qual o indivíduo deve, em última análise, resolver os seus problemas de obediência, é seguramente mais susceptível de manter-se vivo entre aqueles que estão acostumados a pensar que as regras de direito podem ser iníquas, do que entre os que pensam que nenhuma iniquidade pode ter em qualquer parte do estatuto de direito. (HART, p. 226-227).

Este ponto de reflexão do autor é muito interessante. À primeira vista, poder-se-ia pensar que um conceito de Direito que exclua qualquer conteúdo de iniquidade poderia ser mais “benéfico” ou mais próximo da “realização da justiça”. Não obstante, o positivista inglês defende justamente o contrário, ou seja, que um conceito de Direito que faça distinção entre a sua validade e a sua iniquidade ou imoralidade “habilita-se a ver a complexidade e a variedade destas questões separadas, enquanto que um conceito de direito que negue validade jurídica às regras iníquas pode cegar-nos para elas.” (HART, p. 227).

Cabe destacar, ainda, sobre a doutrina de Hart, uma questão relevante para presente estudo, acerca da interpretação do Direito. Hart defende que as regras têm

uma “textura aberta”, na medida em que são comandos gerais e abstratos. Aduz que:

Em qualquer sistema jurídico, deixa-se aberto um vasto e importante domínio para o exercício do poder discricionário pelos tribunais e por outros funcionários, ao tornarem precisos padrões que eram inicialmente vagos, ao resolverem as incertezas das leis ou ao desenvolverem e qualificarem regras comunicadas, apenas de forma imperfeita, pelos precedentes dotados de autoridade. (HART, p. 149).

O autor tenta demonstrar haver uma deficiência nas posições formalista e anti-formalista sobre a interpretação do texto normativo. O formalista seria um “otimista” e o anti-formalista um “cético”. Isto porque o formalista se preocupa tão-somente com o que o texto normativo dispõe, voltando-se apenas para dentro do Direito, enquanto o anti-formalista se preocupa apenas com a dimensão social do Direito, mirando a questão sob a ótica dos problemas externos que podem ser trazidos ao intérprete (SGARBI, 2009, p. 132-133).

Hart procura conciliar as posições formalista e anti-formalista, destacando haver uma ‘zona clara de aplicação’ e uma ‘zona de penumbra’. Sobre a doutrina de Hart, são as palavras de Sgarbi:

[...] os casos que recaem na ‘zona clara’ são aqueles em que as questões nominais parecem não cobrar qualquer interpretação; por sua vez, os casos que estão cobertos pela ‘zona de penumbra’ são aqueles os quais mesmo que os textos legais ofereçam alguma diretriz isso apenas ocorre de modo incerto. Portanto, Hart destaca o fato de tanto poderem ocorrer situações em que a aplicação de um texto será mecânica e sem maiores especulações (casos da zona clara), como pode suceder que haja necessidade, dada a indeterminação do texto legal em relação ao caso apresentado, de usar-se alguma discricionariedade (casos da zona de penumbra). (SGARBI, 2009, p. 133).

Superando as posições formalista e anti-formalista Hart não deixa de destacar haver um campo vasto à atividade criadora do Direito. Aduz que:

os juízes não estão confinados, ao interpretarem, quer as leis, quer os precedentes, às alternativas de uma escolha cega e arbitrária, ou à dedução ‘mecânica’ de regras com um sentido pré-determinado. (HART, p. 220).

Defende, ainda, que questões complexas, envolvendo valores constitucionais, por exemplo, envolvem a escolha entre valores morais, sendo que esta escolha por parte do juiz não é nem, de um lado, arbitrária, tampouco sendo mecânica, mesmo porque o magistrado está adstrito à imparcialidade e neutralidade quando analisa as

alternativas possíveis. Desta forma, não haverá apenas uma decisão correta para um determinado caso, mas esta se tornará aceitável (e vinculante) na medida em que é a escolhida pelo magistrado (HART, p. 221).

De acordo com este entendimento, quando o juiz depara com a existência de um caso que não está regulado pelo Direito – ou que seja incompleto – este deve então exercer a sua discricionariedade para decidir o caso concreto, como já evidenciado. Veja-se:

Quando o juiz se encontra diante de um caso difícil, em que o direito é indeterminado, dado que não há fontes jurídicas para resolver o caso e tem que buscar a solução fora do direito. Ao não haver resposta jurídica para o caso, ao juiz se abrem uma multiplicidade de alternativas extrajurídicas para resolvê-lo. Não há, portanto, uma única resposta predeterminada por uma norma jurídica. Então, uma vez tomada a decisão sobre a base de um material extrajurídico, o resultado é que o juiz criou direito *ex post facto*³¹. (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 181).

Jiménez Cano (2008, p. 182) destaca que, apesar da discricionariedade do juiz, aparecem aqui “a *ponderação* e o *balanceamento* como elementos presentes no esforço para fazer justiça em meio a interesses em conflito”³².

Neste aspecto, pode-se notar que Hart aproxima-se de Kelsen pois, como já evidenciado, o jurista austríaco, também ampara o entendimento de que a norma pode ser interpretada com juízos morais, dentro dos limites do direito positivo, não havendo apenas uma única interpretação correta para a norma posta.

Colocados estes pontos, vale notar que Hart não foge às categorias colocadas por Hoerster (2000). Na condição de positivista, ele adota a *tese da neutralidade*, porquanto separa o conceito de Direito do conceito de moral e rejeita, por exemplo, a *tese do legalismo*, segundo a qual as normas de direito devem ser obedecidas em todas as circunstâncias. Quanto à *tese da subsunção*, tampouco a adota, na medida em que não defende que o aplicador deva agir como um autômata.

Destacada a origem do positivismo jurídico (item 2.1), os equívocos conceituais frequentemente atribuídos às teses positivistas (item 2.2), e colocados pontos

³¹ “Cuando el juez se encuentra ante un caso difícil, en el que el derecho es indeterminado, dado que no hay fuentes jurídicas para resolver el caso y tiene que buscar la solución fuera del derecho. Al no haber respuesta jurídica para el caso, al juez se le abren multitud de alternativas extrajurídicas para resolverlo. No hay por tanto una única respuesta correcta al caso, es decir, no existe una única respuesta predeterminada por una norma jurídica. Entonces, y una vez tomada una decisión sobre la base de un material extrajurídico, el resultado es que el juez ha creado derecho *ex post facto*” (HART apud JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 181).

³² “la *ponderación* y el *balance* como elementos presentes en el esfuerzo por hacer justicia en medio de intereses en conflicto”. (JIMÉNEZ CANO, 2008, p. 182),

principais da doutrina de Hans Kelsen e de H.L.A. Hart, dentre estes, o pensamento destes autores sobre a validade do Direito, as relações entre Direito e moral, e sobre interpretação da norma (item 2.3), passa-se para o capítulo 3, dedicado às críticas ao positivismo jurídico e à concepção tradicional do princípio da legalidade no Direito Tributário. Pontos deste segundo capítulo serão retomados no capítulo seguinte (capítulo 3), quando da reflexão acerca das críticas lançadas ao positivismo jurídico; no capítulo 4, em que se buscará apresentar uma proposta teórica que responda tanto às críticas lançadas contra o positivismo jurídico, quanto às críticas lançadas às teorias 'idealistas', supostamente superadoras do positivismo jurídico; e, finalmente, pontos do capítulo 2 serão retomados mais adiante, no capítulo conclusivo (capítulo 6), destinado a dar resposta à questão central da presente investigação.

2. AS CRÍTICAS AO POSITIVISMO JURÍDICO E À CONCEPÇÃO TRADICIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 O positivismo jurídico da validade e o positivismo jurídico da interpretação: As incertezas kelsenianas e hartianas

Colocadas as bases do positivismo jurídico, é importante estabelecer a distinção entre o positivismo jurídico da validade e o positivismo jurídico da interpretação.

Esta distinção é bem colocada por Dimoulis (2006), que assevera que os adeptos do positivismo jurídico se dedicam ao combate do moralismo jurídico e acabam identificando o positivismo jurídico com a questão da validade, esquecendo-se da questão da interpretação. Veja-se:

Os adeptos do positivismo jurídico *stricto sensu* dedicam sua energia intelectual ao combate ao moralismo jurídico, analisando questões de definição de seu conceito. Isto leva muitos estudiosos a analisar e a definir o positivismo jurídico *stricto sensu* com exclusiva referência à questão da validade, olvidando-se da interpretação, com exceção dos problemas da completude do ordenamento jurídico e da ausência de lacunas que se relacionam fortemente com a questão da validade. (DIMOULIS, 2006, p. 209-210).

Segundo o autor, a negligência dos positivistas pela teoria da interpretação acaba por submetê-los a críticas por parte de seus opositores no sentido de formularem uma teoria formalista e incompleta, pois não tratam adequadamente da questão da conexão do Direito com outros sistemas “ignorando as relações sociais que explicam a criação e as formas de aplicação das normas jurídicas” (DIMOULIS, 2006, p. 217), sendo esta abordagem encontrada em todas as críticas antipositivistas.

Com efeito, antipositivistas clássicos como Carl Schmitt e Lon Fuller, adotam censuras desta natureza. *In verbis*:

Assim, por exemplo, o constitucionalista alemão Carl Schmitt (1888-1985), partidário de uma visão politicista do direito, apostrofou a teoria kelseniana com as palavras: ‘algo vale, quando vale e porque vale. Isso é ‘positivismo’. Um partidário do moralismo jurídico, como Lon Fuller (1902-1978), referiu-se ao positivismo como ‘teoria puramente formal e retórica’ ou ‘formal e estéril’ que ignora o conteúdo do direito. E um jusfilósofo de orientação marxista recorreu a um jogo de palavras apresentando a teoria pura do direito (*reine Rechtslehre*) como teoria vazia do direito (*reine Rechtslehre*). (*sic*, DIMOULIS, 2006, p. 217).

Estas críticas, portanto, se devem em parte ao fato de que as próprias teorias positivistas adotam uma abordagem minimalista, e não desenvolvem propriamente uma teoria (positivista) da interpretação, o que afeta a sua credibilidade. *In verbis*:

[...] no âmbito da teoria da interpretação a ausência de estudos construtivos sobre os métodos que permitem conhecer o conteúdo do material normativo compromete a credibilidade da abordagem juspositivista. Quando se sabe *o que* deverá ser aplicado (questão da validade), mas não se sabe *como* será aplicado (questão da interpretação), a teoria do direito se limita a um exercício acadêmico sem relevância cognitiva para o aplicador do direito. (DIMOULIS, 2006, p. 218).

Diante da ausência de uma verdadeira teoria juspositivista da interpretação, ocorre, em realidade, uma oscilação entre dois extremos, quais sejam: a “aplicação mecânica da lei” (ou a “tese da subsunção”) - que, como já vimos, seria uma posição adotada pela Escola da Exegese, mas que não encontra respaldo nas obras dos mais importantes positivistas do século passado, como vimos com Hoerster – e, de outro lado, a posição de Hans Kelsen e H.L.A Hart, que pouco desenvolvem a teoria da interpretação (DIMOULIS, 2006, p. 218).

De fato, como vimos no capítulo anterior, em matéria de interpretação, Hans Kelsen, particularmente, se limita a distinguir a interpretação autêntica – que seria a verdadeira interpretação do Direito – das demais modalidades, e entende que o trabalho de aplicação consiste em “trabalhar dentro da ‘moldura’ dada pelo Direito”, não podendo esta ser extrapolada. Defende, portanto, caber ao intérprete preencher as eventuais brechas do Direito com certo grau de liberdade, limitado, em última instância, pelo que o próprio direito positivo colocar. Enfim, do mesmo modo que o Direito não poderia ser validado por seu conteúdo, não seria possível saber, dentro do contexto do direito positivo, qual é a ‘interpretação correta’, pois acabar-se-ia esbarrando em normas de moral, justiça, juízos de valor sociais e outras.

Neste contexto, resta claro que Kelsen não adota a “tese da subsunção”, mas tampouco traça uma teoria sobre os métodos de interpretação. Segundo Dimoulis, a metáfora da moldura de Kelsen acaba perdendo sua relevância, diante da falta da identificação de métodos de interpretação:

A proposta kelseniana é de perfeita lógica e dificilmente pode ser contestada por um juspositivista (já um jusmoralista contestaria a discricionariedade do aplicador [...]). O problema está no silêncio do autor em relação aos *métodos* interpretativos que permitem constatar os limites da norma, isto é, traçar a moldura. Isso é imprescindível, já que a afirmação da existência tanto de alternativas ‘dentro’ da norma

como de outras que não se enquadram em seu significado perde sua relevância se não for indicado o caminho para constatar essas alternativas. (DIMOULIS, 2006, p. 211).

Com efeito, quem decide o que está dentro ou fora da moldura, de acordo com a doutrina kelseniana, seria o próprio aplicador do Direito, o que significa, na falta de identificação de um método para se decidir o que está dentro ou fora da moldura, que o aplicador seria soberano na decisão daquilo que cabe ou não dentro da moldura. Esta circunstância, por si só, acabaria invalidando a própria ‘teoria da interpretação’ kelseniana. Nas palavras de Dimoulis:

Quando não há métodos para constatar os limites de uma atividade decisória, a autoridade competente pode decidir conforme seu livre arbítrio, indicando ela mesma os limites de sua competência. Isso equivale ao reconhecimento de uma competência ilimitada: ‘faça o que quiser. Com efeito, a autoridade que possui a competência para fixar uma competência (*Kompetenz-Kompetenz*) pode deslocar ao infinito seus limites, revendo constantemente sua decisão. Quando uma autoridade pode definir sua própria competência, temos a *determinação auto-referencial de competência (selbstbezügliche Kompetenzbestimmung)*. (DIMOULIS, 2006, p. 212).

O pensamento de Kelsen sobre a interpretação se aproximaria, portanto, do realismo jurídico, apesar das críticas feitas por este autor a esta corrente de pensamento. Veja-se:

O estudo da teoria da interpretação de Kelsen desmente a difundida opinião que o apresenta como adepto da aplicação automática das leis e como crítico da subjetividade do juiz. A abordagem kelseniana ‘desafia’ quem acredita no caráter cognitivo da interpretação (conhecer objetivamente o sentido da norma no intuito de aplicá-la). Mas esse desafio pessimista não é específico de Kelsen. Caracteriza todo o realismo jurídico que adota o ceticismo em relação às normas [...] (DIMOULIS, 2006, p. 216).

H.L.A. Hart, a seu turno, cuja teoria foi brevemente descrita no capítulo anterior, pode-se dizer que não adota uma visão sobre interpretação muito distinta da kelseniana. Hart entende que as regras têm uma textura aberta, pois são comandos gerais e abstratos, tentando demonstrar que na aplicação da norma, haveria tanto uma “zona clara” quanto uma “zona de penumbra”, havendo um vasto campo à atividade criadora do Direito. O autor avança um pouco mais do que Kelsen pois destaca que o juiz, apesar de exercer sua discricionariedade, está submetido à imparcialidade, devendo se valer da ponderação e balanceamento no trabalho de interpretação do Direito.

Não obstante, do mesmo modo que Kelsen, Hart não traça métodos hermenêuticos e acaba por reconhecer a liberdade do aplicador:

Hart adota a teoria da textura aberta do direito [...] e não se refere a métodos ou critérios de interpretação, reconhecendo a liberdade potencialmente ilimitada do aplicador. Com efeito, Hart não indica mediante quais métodos, objetivamente controláveis, pode ser constatado o significado da norma nos 'casos fáceis' (*clear cases* ou *easy cases*), nem explica qual é o critério para distinguir entre casos fáceis e casos difíceis. Hart reconhece a liberdade do juiz para resolver casos situados na 'penumbra' da formulação da norma. Mas isso não deve ocultar o fato de que Hart não explicita a visão juspositivista sobre a interpretação jurídica nos casos fáceis ou claros. (DIMOULIS, 2006, p. 216-217).

Neste contexto, a posição de Hart também é identificada por Dimoulis (2006, p. 217) como realista (apesar das críticas do filósofo inglês a esta corrente), porquanto entende como adequada aquela interpretação adotada pelo órgão competente.

A partir destas reflexões, tiradas dos pensamentos de Kelsen e Hart, pode-se chegar à conclusão, portanto, de que, embora improcedentes as críticas dos anti-positivistas no sentido de que esta doutrina adotaria a *tese da subsunção*, defendendo uma aplicação automática da lei, como já vimos de ver, procedem as censuras no que diz respeito à ausência do desenvolvimento de uma teoria da interpretação genuinamente positivista.

Com efeito, o substrato filosófico e ideológico das doutrinas anti-positivistas repousa na retomada de uma visão "idealista" do Direito, advogando o seu caráter aberto e invocando conceitos como "justiça", "verdade", "ética", e "bem comum", em um resgate ao direito natural. Veja-se:

No que diz respeito ao conteúdo das propostas dos partidários do pós-positivismo no Brasil, fica claro que se trata de uma retomada da visão idealista do direito. Seguindo a palavra de ordem de 'levar a sério a moral', a doutrina brasileira proclama que o direito constitui um sistema aberto de valores, considerando necessária a 'reinclusão da razão prática na metodologia jurídica'.

Essa premissa de abertura do direito e de flexibilização de sua metodologia tem como conseqüência a reintrodução do *idealismo* e da *metafísica* na teoria do direito. Em obras recentes se multiplicam as referências a conceitos como justiça, verdade, moral, ética e dignidade humana enquanto valores que impõem o abandono do positivismo jurídico. Encontraremos, inclusive, obras que sugerem a retomada dos ensinamentos do direito natural que é apresentado, a despeito de sua história no pensamento ocidental, como repositório 'da democracia e da justiça'. (DIMOULIS, 2006, p. 51-52).

Os partidários do anti-positivismo, neste contexto, exigem que o Direito esteja comprometido com a justiça e, por conseqüência, que seja criada uma jurisprudência de valores, que busca a realização da justiça na maior medida possível.

Passa-se, portanto, a analisar duas teorias representativas deste modo de pensar, que são as teorias antipositivistas de Lenio Streck e Casalta Nabais.

2.2. As doutrinas antipositivistas de Lenio Streck e Casalta Nabais

No contexto das críticas ao positivismo jurídico, destaque-se, primeiramente, o pensamento de Lenio Streck, que explora a questão da “crise” da hermenêutica jurídica. Streck defende que a concepção amplamente difundida de que “interpretar” a norma implica revelar o seu sentido, entendimento dominante na doutrina brasileira, seria reflexo da presença da “dicotomia sujeito-objeto”, típica da filosofia da consciência, influenciada pela hermenêutica objetivista de Emilio Betti³³ (STRECK, 2011, p.116-117 e 133).

Streck entende que haveria uma resistência à substituição do paradigma positivista pelo novo constitucionalismo, que ingressou na história justamente para superar o antigo modelo. Sem embargo, de forma acertada, o autor gaúcho reconhece que os representantes do positivismo normativista, como Kelsen e Hart, por exemplo, não pregam a “pureza hermenêutica”, nem defendem a aplicação mecânica da lei. Pelo contrário, e na mesma linha das críticas de Dimoulis, Streck acaba concebendo a posição destes autores no que toca à teoria da interpretação como “realista”, na medida em que atribuiriam uma grande relevância à vontade do aplicador, ou seja, à “subjetividade do intérprete”. Em suas palavras:

A partir disso [do debate do constitucionalismo contemporâneo com o velho positivismo], começam os problemas do positivismo primitivo. A

³³ Segundo Streck: “[...] é a partir de investidas neokantianas que Betti desenvolve a sua teoria hermenêutica: uma teoria baseada na forma metódica e disciplinada da compreensão, no qual a própria interpretação é fruto de um processo triplo que parte de uma *abordagem objetivo-idealista*. A partir de Betti, entende-se como processo triplo da interpretação o fato de nos depararmos com formas significativas, resultado das objetivações de uma outra mente. [...] há que se entender a participação de um sujeito interpretante, um objeto com formas significativas e a mente de um outro sujeito. Isto vai levar Betti a afirmar que *a interpretação é um processo reprodutivo, pelo fato de interiorizar ou traduzir para a sua própria linguagem objetivações da mente, através de uma realidade análoga à que originou uma forma significativa.*” (STRECK, 2011, p. 133-134)

razão começa a ser substituída pela vontade (do intérprete). Veja-se o longo caminho percorrido desde o positivismo primitivo até as correntes que surgiram após a segunda guerra mundial. Neste sentido, é razoável apontar para a jurisprudência dos valores e o positivismo normativista kelseniano como as matrizes que colocaram na vontade o *locus do fundamentum*. Na insuficiência daquela parte da linguagem para fornecer respostas, chama-se à colação a subjetividade do intérprete, que, de forma solipsista, levanta o véu que ‘encobre’ a resposta que a regra não pôde dar. Os problemas decorrentes da equivocada interpretação do dualismo kelseniano todos conhecemos, culminando com o errôneo entendimento de que a interpretação como ato de vontade – a ser feita pelo juiz – representaria uma ‘faceta crítica’ da Teoria do Direito. Já os ‘efeitos colaterais’ do voluntarismo da jurisprudência dos valores podem ser vistos nas teses conhecidas como ‘neoconstitucionalistas’, onde a ponderação de valores se transformou no canal de legitimação/institucionalização de uma ampla discricionariedade. (STRECK, 2011, p. 145).

O autor gaúcho, nesta linha, entende que deve haver a superação desta dicotomia sujeito-objeto, típica da filosofia da consciência³⁴, abrindo-se espaço para uma leitura hermenêutica do ordenamento jurídico. Esta superação da filosofia da consciência, por sua vez, somente ocorre com o advento da filosofia da linguagem³⁵

³⁴ Sobre a filosofia da consciência, veja-se as palavras de Manfredo Araújo Oliveira: “tendo-se rompido no fim da Idade Média a unidade sempre pressuposta pelo pensamento clássico, embora por ele nunca tematizada, entre pensar e ser, descobriu-se que o pensar não pode ser tratado como um objeto entre outros, uma vez que ele se manifesta como condição de possibilidade de toda objetivação. Se assim é, então se manifesta ingênuo querer saber *sobre o mundo* dos objetos sem perguntar pela instância que constitui o mundo objetivo enquanto objetivo, ou seja, pela subjetividade humana, como fonte de todo processo cognitivo. Precisamente nisso constitui a *revolução copernicana* no pensamento proclamado por Kant: em vez de nos dirigirmos aos objetos, transcendemos dos objetos para sua condição de possibilidade, isto é, passa-se dos objetos para o espírito finito como condição de possibilidade do processo de objetivação da realidade. Assim se manifesta à reflexão filosófica a *consciência* humana como *mediação necessária* no processo de conhecimento, de tal modo que o pensamento clássico é considerado, em bloco, dogmático por não ter sido capaz de tematizar a *mediação consciencial* do processo do conhecimento”. (OLIVEIRA apud COHEN, 2005, p. 64).

³⁵ Sobre a filosofia da linguagem ou reviravolta linguagem, explica Oliveira: “a linguagem se tornou, em nosso século, a questão central da filosofia. O estímulo para sua consideração surgiu a partir de diferentes problemáticas: na teoria do conhecimento, a crítica transcendental da razão foi, por sua vez, submetida a uma crítica e se transformou em ‘crítica do sentido’ enquanto crítica da linguagem; a lógica se confrontou com o problema das linguagens artificiais e com a análise das linguagens naturais; a antropologia vai considerar a linguagem um produto específico do ser humano e tematizar a correlação entre forma da linguagem e visão do mundo; a ética, questionada em relação a sua racionalidade, vai partir da distinção fundamental entre sentenças declarativas e sentenças normativas. Com razão se pode afirmar, com K.-O Apel, que a linguagem se transformou em interesse comum de todas as escolas e disciplinas filosóficas da atualidade. Nesse contexto, é muito importante perceber que a virada filosófica na direção da linguagem não significa, apenas, nem em primeiro lugar, a descoberta de um novo campo da realidade a ser trabalhado filosoficamente, mas, antes de tudo, uma virada da própria filosofia, que vem a significar uma mudança na maneira de entender a própria filosofia e na forma de seu procedimento”. (OLIVEIRA apud COHEN, 2005, p. 65).

pois, enquanto aquela concebe a linguagem como um instrumento para designação de entidades independentes, esta lhe atribui um papel constitutivo da relação de mundo (STRECK, 2011, p. 183).

Isto é importante do ponto de vista da hermenêutica, pois com a reviravolta lingüística do pensamento contemporâneo, não se pode mais conceber um “sujeito interpretante”, ou seja, o sentido não mais pode ser encontrado na consciência do ser pensante, mas na linguagem em si, que é a própria condição de se estar no mundo (STRECK, 2011, p. 226). Desta forma, a filosofia da linguagem rompe com a relação do sujeito com o objeto, o que, para o que nos interessa, implica o rompimento da relação do intérprete com o texto. Não existe mais, portanto, um sujeito cognoscente que apreende um objeto por meio da linguagem:

[...] nesse novo paradigma, a linguagem passa a ser entendida não mais como terceira coisa que se coloca entre o (ou um) sujeito e o (ou um) objeto e, sim, como condição de possibilidade. A linguagem é o que está dado e, portanto, não pode ser produto de um sujeito solipsista (*Selbstsüchtiger*), que constrói o seu próprio objeto de conhecimento.

Nesse sentido, a viragem (giro) ontológico-lingüística se coloca como o que *precede* qualquer relação positiva. Não há mais um ‘sujeito solitário’; agora há uma comunidade que antecipa qualquer constituição de sujeito. (STRECK, 2011, p. 227-228).

Desta forma, para Streck, não se trata de um mero giro lingüístico, mas de uma verdadeira virada hermenêutica, ou seja, o acesso às coisas passa a ser mediado pelo significado, sendo que não mais se tem acesso aos objetos tal como eles são, mas sempre a partir de um ponto de vista (STRECK, 2011, p. 228-229). Neste contexto, ao autor rejeita a concepção de que no trabalho hermenêutico deve-se primeiro conhecer, para depois interpretar e, por fim, aplicar.

Destaca o autor, portanto, que a hermenêutica em si, dentro desta mudança de paradigma, sofre uma evolução, passando de um estágio inicial de ‘técnica especial para a interpretação de textos’ (hermenêutica especial), para uma ‘teoria geral da interpretação’, culminando em uma ‘hermenêutica fundamental’³⁶.

³⁶ Dentro do marco da ‘hermenêutica especial’, pode-se destacar a hermenêutica teológica, filológica e jurídica. A primeira, se ocupava de interpretação de textos sagrados, enquanto a segunda se incumbia das alegorias encontradas na literatura clássica. A hermenêutica jurídica, neste primeiro momento, de ocupava das interpretações das compilações romanas. Não havia, portanto, neste momento, uma unicidade dos estudos hermenêuticos. Na fase da ‘teoria geral de interpretação’, a hermenêutica já assume uma forma mais sofisticada, como uma filosofia universal. Schleiermacher foi um dos autores que contribuiu para esta fase, dando ênfase à questão do ‘sentido do autor’, o que levou sua teoria a ser denominada de ‘hermenêutica psicológica’. Já no terceiro estágio, o da

O Direito, portanto, passa a ser entendido dentro deste novo lugar destinado à linguagem. *In verbis*:

O Direito passa a ser compreendido a partir desse novo lugar destinado à linguagem, nessa 'terceira' etapa da história do conhecimento: na metafísica clássica, a preocupação era com as coisas; na metafísica moderna, com a *mente*, a consciência; já no paradigma exurgente da invasão da filosofia pela linguagem, a preocupação é com a palavra, a linguagem. Não há essências. Tampouco definimos a realidade a partir de nossa consciência assujeitadora do mundo. O mundo não é um conjunto de objetificações. Daí o alerta de Heidegger: a pedra não tem mundo, o animal é pobre em mundo, e o homem é formador de mundo. Neste novo paradigma, a linguagem constitui mundo; é condição de possibilidade. Desse modo, a linguagem não está à disposição do sujeito. Antes disto, é o sujeito que depende da linguagem. O mensageiro já vem com a mensagem. No conto está o contador. (STRECK, 2011, p. 277-278).

Neste contexto, Streck tece uma crítica ao Direito brasileiro, pois neste não haveria uma uniformidade hermenêutica, sendo que os tribunais, por vezes, lançariam mão de uma 'metodologia exegético-subsuntiva', sendo que, por outras vezes, os limites semânticos do texto jurídico seriam completamente ignorados. Este fenômeno derivaria justamente do pensamento de que existe um "sentido a ser revelado" pelo texto, e de que a tarefa do hermeneuta consistiria em trazer a lume este sentido correto.

O autor propõe assim uma desconstrução hermenêutica do processo de produção de sentidos, devendo-se, doravante, adotar a concepção de que o texto não carrega sentidos prévios. Assim, não haveria mais falar em "julgamentos de acordo com a lei" ou de "julgamentos em desacordo com a lei", porque a lei não existe mais como ente autônomo, mas aparece sempre simbolizada pela linguagem. Assim, o conteúdo do texto jurídico passaria a existir apenas a partir do momento da aplicação. Quando um juiz profere um julgamento "em desacordo com a lei", estaria, na verdade, proferindo um julgamento contra o que a doutrina e jurisprudência

'hermenêutica fundamental', pode-se destacar a importância de Heidegger e de sua obra 'Hermenêutica e Faticidade'. O que na fase anterior tinha um caráter ôntico, relacionado aos textos, assume um caráter ontológico, em que se busca a compreensão do ser. Se antes havia a crença de que se interpreta, por meio de um método, para depois se alcançar a compreensão, a partir de Heidegger, a compreensão antecede a interpretação. A hermenêutica, a partir desta mudança, é colocada no nível do mundo prático, sendo que a compreensão não pode ser alcançada através do método (pois este sempre chega tarde). Em outras palavras, dentro da filosofia heideggeriana, haveria uma co-originaridade entre o ser e o mundo (esta concepção é posteriormente adotada por Gadamer). (STRECK, 2011, p. 237-243).

assentaram como arbitrário. Estes padrões, de julgamento de acordo, em desacordo com a lei, ou interpretação literal, seriam eminentemente ligados ao positivismo primitivo (STRECK, 2011, p. 306-307).

A resposta para o problema hermenêutico, portanto, pode ser encontrada dentro da *faticidade*. Em outras palavras, é a faticidade da própria Constituição do estado que passa a ser o *topos* hermenêutico que orientará toda a interpretação do sistema jurídico, “apontando para a realização da ordem política e social de uma comunidade, *colocando à disposição os mecanismos para concretização do conjunto de objetivos traçados no seu texto normativo* deontológico” (STRECK, 2011, p. 312). Assim, a Constituição assume sua força normativa, apontando para o futuro e resguardando os direitos já conquistados. Por consequência, as infraconstitucionais devem interpretadas conforme a Constituição, com base na principiologia constitucional. Veja-se:

[...] A Constituição não tem somente a tarefa de apontar para o futuro. Tem, igualmente, a relevante função de proteger os direitos já conquistados. Desse modo, mediante a utilização da principiologia constitucional (explícita ou implícita), *é possível combater alterações feitas por maiorias políticas eventuais, que, legislando na contramão da programaticidade constitucional, retiram (ou tentam retirar) conquistas da sociedade.* (STRECK, 2011, p. 319).

Streck entende, portanto, que os ‘operadores jurídicos’ não devem continuar a negar a função social do Direito, mas devem compreender o novo modelo do Direito e do Estado Democrático de Direito juntamente com suas metas deontológicas, conformando assim as possibilidades de interpretação.

Propõe, portanto, um rompimento com esta ‘tradição inautêntica’ (da filosofia da consciência), mediante a compreensão do real sentido da Constituição, entendendo o Direito como um mecanismo que pode promover mudanças sociais:

Para romper com essa *tradição inautêntica*, no interior da qual os textos jurídicos constitucionais são hierarquizados e tornados ineficazes, afigura-se necessário, antes de tudo, compreender o sentido da Constituição. Mais do que isso, trata-se de compreender que a especificidade do campo jurídico implica, necessariamente, entendê-lo *como mecanismo prático que provoca (e pode provocar) mudanças na realidade.* No topo do ordenamento está a Constituição. Esta Lei Maior deve ser entendida como *algo que constitui a sociedade, é dizer, a constituição do país é a sua Constituição.* Nesse sentido, deixo claro no desenvolvimento desta obra que assumo uma postura *substancialista* [no Estado Democrático de Direito, o Direito tem uma função transformadora], para o qual o Judiciário (e portanto, o Direito) assume especial relevo. (STRECK, 2011, p. 345-346)

O autor está convencido da necessidade de superar a crise de paradigmas existente para que os objetivos traçados na Constituição, de justiça, igualdade social, função social da propriedade, *et alii*, sejam alcançados. Embora o advento da Constituição de 1988 tenha trazido consigo um novo modelo de Direito, o modo de fazer o Direito continuaria sendo o de outrora. Em suas palavras: “*olhamos o novo com os olhos do velho, com a agravante de que o novo (ainda) não foi tornado visível*. Este é o ponto fulcral da presente obra” (STRECK, 2011, p. 347).

O enfrentamento desta “crise” seria viável a partir do rompimento com a “certeza de si do pensamento pensante (*Selbstgewissheit des denkenden Denken*), próprio da filosofia da consciência e ultrapassar o obstáculo representado pela dualidade sujeito-objeto [...]” (STRECK, 2011, p. 347), o que implica uma ruptura de paradigma.

O jurista nesse novo paradigma teria que lidar com a perda da segurança representada pela existência do sujeito e, portanto, pela perda da sua possibilidade de “dizer o mundo”, devendo conviver com a “angústia do estranhamento”. O autor se questiona, neste viés, se “a Constituição de 1988, entendido como o novo, tem condições de triunfar sobre a tradição inautêntica do Direito forjada no velho modelo-liberal-individualista-normativista?” (STRECK, 2011, p. 351).

Diante do novo paradigma, não cabe “interpretar para compreender”, sendo que ocorre um movimento inverso, ou seja, compreende-se para interpretar. Não haveria mais falar, portanto, em separação entre texto e norma, sendo que “o texto será sempre o ‘já normado’ pelo intérprete”, sendo que este “não subsiste como ‘um ente disperso’ no mundo”, só *sendo* na sua norma (STRECK, 2011, p. 57). A interpretação deriva, portanto, da compreensão, sendo esta condição de possibilidade para a interpretação. Desta forma, compreender e, portanto, interpretar, não depende de um método e “por isso, com a hermenêutica da faticidade (fenomenologia hermenêutica), salta-se da epistemologia da interpretação para a ontologia da compreensão” (STRECK, 2011, p. 358).

Em outras palavras, o texto só exsurge da norma, sendo que “não se interpreta o texto, mas o texto em sua historicidade e faticidade, que vai constituir a ‘norma’. Norma é, assim, o texto aplicado/concretizado”. (STRECK, 2011, p. 361).

Dentro desta perspectiva, e como realçado, o autor propõe uma hermenêutica em que a Constituição deixa de ser ferramenta jurídica – fenômeno que seria

denominado por muitos de ‘hermenêutica constitucional’-, para se “des-objetificar”, por meio do resgate da função social do Direito. Os juristas, dentro deste novo paradigma, deveriam superar o pensamento de que “as palavras refletem a essência das coisas”, não lhes cabendo mais acessar o seu “sentido unívoco (ontológico)” (STRECK, 2011, p. 359). O texto da Constituição, por sua vez, somente vai existir a partir da interpretação, a partir da ação prática dos intérpretes: *In verbis*:

A partir desse necessário olhar hermenêutico, entendo que a significação do texto da Constituição somente se constitui na ação prática dos intérpretes. *Não há nenhuma significação em si como uso geral fora de situações concretas, vivenciadas, mas somente o uso do discurso no seio/interior de uma determinada relação intersubjetiva. Só esta relação é que vai constituir a significação. O conteúdo da Constituição exsurge, assim, das diversas intersubjetividades, constituídas e constituintes das diferentes situações hermenêuticas em que se inserem os intérpretes.* (STRECK, 2011, p. 361).

Desta forma, para o autor, a interpretação já deve vir a partir da idéia que se tem de Constituição, devendo esta funcionar como um ‘filtro’. A interpretação, portanto, está “condicionada pela minha pré-compreensão que tenho acerca da Constituição, do constitucionalismo, da teoria do Estado, da sociedade, etc.” (STRECK, 2011, p. 361).

Posto em linhas gerais o pensamento de Streck sobre a nova hermenêutica, vale destacar que as críticas deste autor quanto às mudanças paradigmáticas, nos parecem acertadas. É bem verdade que a filosofia sofreu esta revolução copernicana e que o Direito, a toda evidência, não poderia ficar de fora deste novo paradigma. A evolução do pensamento contemporâneo exige que a ciência seja assentada em novas bases, mediante a superação dos anteriores modos de ver o mundo³⁷.

³⁷ Essa reviravolta acontece na ciência, de um modo geral. A Física, por exemplo, que é a mais clássica das ciências, pois trata de explicar o mundo e o seu funcionamento, tampouco escapou desta ‘revolução do pensamento’. De acordo com Aba Israel Cohen Persiano: “Uma diferença fundamental entre a física clássica, fundada por Galileu no Século XVIII, e sua sucessora, a física moderna, inaugurada por Max Planck em 1900, está no fato de a primeira manter o observador do lado de fora dos processos, como um mero espectador, enquanto que a segunda o coloca como ator essencial a interpretar e descrever a realidade [...] Com base nos exemplos aqui mencionados podemos inferir que, para a física, a realidade não contém elementos absolutos, algo que está lá fora – a coisa em si como discutia Kant: ela não é algo que corre independentemente de nosso julgamento. A realidade depende fortemente do modo como observamos, decrevemos e interagimos com a Natureza. [...] Concluindo, vemos que a física moderna introduziu o elemento humano como ator principal do mundo que quer descrever. Limitações inerentes à Natureza e/ou à nossa

Como já exposto no capítulo 1, a necessidade de revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, da abertura ou fechamento do tipo, que deságuam na própria questão da interpretação, se justifica sobretudo com base nesta reviravolta da filosofia. Torna-se relevante, neste sentido, a circunstância de que a filosofia da consciência, que celebrava a centralidade do sujeito, abre espaço para esta reviravolta linguística do pensamento contemporâneo.

Não obstante, em que pese o acerto das colocações de Streck quanto às mudanças de paradigma no âmbito da ciência, e da necessidade de evolução e atualização do pensamento jurídico, tem-se que o autor, na intenção de superar a filosofia da consciência e a relação “sujeito-objeto”, baseia-se em Heidegger e Gadamer, e acaba por defender uma nova hermenêutica, onde seria “impossível negar a tradição, a faticidade e a historicidade, em que a fusão de horizontes é condição de possibilidade dessa ‘normação’” (STRECK, 2011, p. 279).

Embora este autor procure se defender das críticas que acusam sua proposta hermenêutica de relativista, declarando que vem travando “uma luta contra decisionismos, discricionariedades (que sempre descambam para a arbitrariedade interpretativa) e ativismos [...]” (STRECK, 2011, p. 365), acaba, de certa forma, criando uma proposta hermenêutica que se funda, ao fim e ao cabo, em uma perspectiva eminentemente idealista.

Ainda que o autor negue o caráter idealista de suas proposições, afirmando que a hermenêutica gadameriana “não pode ser lida como uma supervalorização do papel da subjetividade do intérprete ou como qualquer espécie de relativismo” (STRECK, 2011, p. 296), não podemos deixar de enxergar uma vertente idealista em suas proposições quando prega a inexistência de métodos interpretativos, além do único “método” orientador da interpretação, que seria a pré-compreensão da Constituição.

Com efeito, o autor deixa transparecer a sua inquietação com a falta de efetividade do Texto Constitucional, e prega a necessidade de superação de paradigmas para o alcance dos objetivos de justiça, igualdade social, função social da propriedade, dentre outros, traçados pela Constituição. Desta forma, o modelo de

consciência/incapacidade de descrevê-la além do que conseguimos perceber introduziram elementos de incerteza esfumando a aplicação de termos do dia-a-dia a fatos que extrapolam largamente nossos parâmetros sensitivos. [...]” (COHEN PERSIANO, no prelo).

estado, ao fim e ao cabo, é o que orienta a interpretação, pois ‘o texto já não guarda mais sentidos prévios’.

Esta tendência, revelada por Streck, nos rememora as críticas feitas por Dimoulis (2006), no sentido de que os partidários das doutrinas ‘anti-positivistas’ retomam esta visão idealista do Direito, em uma tentativa de resgate de valores, como justiça, bem comum, ética, verdade, dentre outros. Os anti-positivistas exigem que o Direito esteja comprometido com a justiça, sendo que Streck, de alguma forma - embora funde o seu raciocínio sempre na noção de Constituição – não deixa de flexibilizar a metodologia do Direito, defendendo que a interpretação jurídica deve se fundar no modelo de estado em vigor.

Com efeito, em um resgate histórico, pode-se destacar que Enno Becker, um dos principais jusfilósofos do nazismo, não deixou de recomendar que o Direito Tributário alemão deveria ser a expressão jurídica do nacional-socialismo de Hitler (COÊLHO apud COHEN, p. 17).

A pergunta que se faz, neste contexto, é: qual seria, neste ponto, ao menos, a diferença entre a recomendação de Becker, qual seja, de que o Direito deveria ser, naquele momento histórico, a expressão do modelo de estado em vigor, deste modelo hermenêutico sugerido por Streck, que prega que a interpretação jurídica deve ser a expressão do Estado Democrático de Direito? A diferença se faria pelo conteúdo, ou seja, a recomendação de Becker seria ‘má’, enquanto a de Streck seria ‘boa’? A toda evidência, a diferença entre uma concepção e outra não se pode fazer em um âmbito valorativo, o que nos força a concluir que ambas as concepções seriam semelhantes, ao menos no que toca à recomendação de que a interpretação jurídica deve ser a expressão do modelo de estado em vigor (guardadas, evidentemente, as devidas diferenças quanto à origem e momento histórico dos autores em questão).

O pensamento de Streck, portanto, acaba por se situar neste novo paradigma do ‘neoconstitucionalismo’, em que existe uma tentativa de reconciliação do estado com a sociedade, então separados pelo positivismo jurídico. Nas palavras de Écio Oto Ramos Duarte:

O intento de reconciliar o Estado com a sociedade, até então divorciados pela ciência jurídica positiva, veio associado com o interesse de superação de uma normatividade formal concebida desde a idéia da Constituição como uma mera *folha de papel do racionalismo* (Lassale) em direção a um modelo de Estado social que

absorvesse a *programaticidade das normas constitucionais* tão inoperantes, senão excluída da tese jurídica, de caráter neutralizante, dos fundamentos políticos sustentada pelo modelo Estado-legislação. (DUARTE; POZZOLO: 2010, p. 21).

Embora sob o rótulo do ‘neoconstitucionalismo’ possam ser encontrados pensamentos divergentes, existem algumas teses em comum que podem ser atribuídas a esta linha de pensamento, quais sejam: o pragmatismo, o ecletismo metodológico, o principialismo, o estatalismo garantista, o judicialismo ético-jurídico, o pós-positivismo, o juízo de ponderação, a especificidade interpretativa, a ampliação dos conteúdos da *Grundnorm* e, por fim, o conceito não-positivista de direito (DUARTE; POZZOLO: 2010, p. 64-73).

O pragmatismo se caracteriza pela circunstância de o conceito de direito tomar por base a prática, o que faz pressupor, portanto, que existem vários possíveis conceitos de direito, o que relativiza o pressuposto de que deve haver a determinação do conceito de direito. O caráter prático da ciência do direito se sobrepõe, portanto, ao seu caráter científico, o que significa que o paradigma neoconstitucionalista inclui no direito uma dimensão política.

O ecletismo ou sincretismo metodológico se caracteriza pela circunstância de o neoconstitucionalismo buscar uma via intermediária entre a orientação analítica e hermenêutica, o que significa que a aplicação do direito depende de um conjunto de metodologias interdependentes.

O principialismo se caracteriza pelo argumento da conexão do direito com a moral, expressada pelo neoconstitucionalismo por meio dos princípios jusfundamentais que, como verdadeiras “pautas axiológicas de procedimento para a resolução dos conflitos normativos em âmbito jusfundamental” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 66).

O estatismo garantista implica que a segurança jurídica deve ser assegurada por meio das instituições estatais, o que seria uma propriedade distinta do positivismo e do jusnaturalismo, “porque sua perspectiva está vinculada a uma pretensão garantista, é dizer: agora, o que cobra maior importância é a garantia da existência de mecanismos institucionais de tutela dos direitos fundamentais” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 67).

O judicialismo ético-jurídico consiste na característica do neoconstitucionalismo de exigir que os ‘operadores jurídicos’ se valham de “juízos

de adequação e juízos de justificação com natureza ética ao lado das técnicas estritamente subsuntivo-jurídicas” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 67). Ainda nas palavras de Duarte:

Denunciando o equívoco da tese da discricionariedade judicial própria do positivismo jurídico clássico (é dizer, no sentido forte), a tese neoconstitucionalista do judicialismo ético-jurídico propugna que a dimensão da justiça pretendida pela aplicação judicial comporta a conjugação de elementos éticos aos elementos estritamente jurídicos, confluindo, portanto, à fixação da tese da conexão entre direito e moral. [...] (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 67).

Já o interpretativismo moral-constitucional implica que o intérprete da Constituição deve levar em conta os valores morais da pessoa humana, efetivando estes na aplicação da Constituição. Esta leitura da Constituição, que deriva de uma “interpretação construtiva dos valores constantes do regime democrático, termina por realizar, concomitantemente, a redução do discurso jurídico (raciocínio jurídico) ao discurso moral (raciocínio moral)” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 68).

O ‘pós-positivismo’ é característica do neoconstitucionalismo segundo a qual não se busca meramente descrever e analisar os ordenamentos jurídicos em vigor, mas adota-se uma perspectiva comprometida com ideais. *In verbis*:

[...] antagonicamente ao positivismo jurídico, este modelo modifica (e supera) o método de análise daquele pois ‘frente ao distanciamento (ou a reivindicação do ponto de vista externo), à neutralidade e à função descritiva, se opõe um modelo no qual as principais características que se predicam da ciência jurídica ocorrem ser o compromisso (ou a adoção do ponto de vista interno), a iniludível intervenção dos juízos de valor na análise do direito e a prioridade do caráter prático da ciência jurídica’. (SASTRE ARIZA apud DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 68-69).

Desta forma, o neoconstitucionalismo procura superar o “método rígido do positivismo jurídico”, pois este não atenderia aos ideais de justiça, formal e material, consubstanciados no Direito.

O juízo de ponderação, a seu turno, consiste na característica do neoconstitucionalismo de propor uma solução dos casos difíceis (*hard cases*) por meio do balanceamento ou ponderação de princípios constitucionais. Desta forma, os métodos tradicionais de solução de antinomias (hierárquico, cronológico ou da especialidade, v.g) são substituídos por este critério do balanceamento.

A especificidade interpretativa, por sua vez, corresponde à tese de que existiria uma “especificidade da interpretação constitucional em relação aos demais materiais

normativos” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 70-71). É dizer, a interpretação constitucional detém características específicas e diferentes da interpretação da lei, na medida em que o intérprete constitucional deve se “referir a uma tese moral”.

Já a ‘ampliação do conteúdo da *Grundnorm*’ significa a reformulação da questão da validade do Direito. O neoconstitucionalismo defende que a *Grundnorm* ou norma fundamental guarda conteúdos morais. As normas injustas, nesta toada, não detém o caráter de normas jurídicas.

Por derradeiro, o ‘conceito não-positivista de direito’ se refere à aproximação da obrigação jurídica de um ideal moral, na medida em que o neoconstitucionalismo “atribui às Constituições atuais, além de uma força formal de validade, uma densidade material normativa” (DUARTE; POZZOLO, 2010, p. 72). A validade do Direito passa, portanto, a depender em alguma medida a uma justificação ética.

Postas em linhas gerais as principais características do neoconstitucionalismo (apesar das críticas a este *nomen iuris*), percebe-se que esta doutrina rejeita vários elementos do positivismo. Salta aos olhos que a doutrina neoconstitucional acaba rechaçando uma das teses que, como vimos, constitui a essência do positivismo jurídico, que é a *tese da neutralidade*, segundo a qual existe uma separação entre o Direito e a moral. Conforme realçado, em matéria de interpretação, que constitui o foco do presente estudo, o neoconstitucionalismo procura oferecer uma solução hermenêutica que se desfaz dos métodos de interpretação, e que se pauta, eminentemente, na principiologia constitucional como parâmetro de interpretação. Como destacado por Duarte (2010), na descrição das principais características do neoconstitucionalismo, este se vale do judicialismo ético-jurídico, do interpretativismo moral-constitucional, do ‘pós-positivismo’, da especificidade interpretativa, da ampliação do conteúdo da *Grundnorm*, e do ‘conceito não-positivista de direito’, que são todas perspectivas idealizantes, conforme destacado anteriormente por Dimoulis (2006).

Pode-se concluir, portanto que, se de um lado, é verdade que o momento histórico atual exige uma teoria que aborde o Direito com referência às normas constitucionais, por outro lado, embora a doutrina neoconstitucionalista cumpra este papel, qual seja, de oferecer uma resposta à questão da interpretação constitucional, acaba, sob o pretexto de inovar na forma de conceber o Direito, desaguando no velho e conhecido idealismo, próprio do direito natural.

Desta forma, chancelamos aqui a necessidade de se conceber o Direito e a sua interpretação levando-se em conta o advento do novo constitucionalismo e, ainda, o giro lingüístico engendrado pela filosofia. Por outro lado, a doutrina neoconstitucional ou pós-positivista, como destacado, incorpora elementos idealizantes, e resgata a fluidez entre Direito e moral, o que não nos parece inovador. Ao revés, o resgate da fluidez entre Direito e moral soa como um retrocesso jusnaturalista que, na verdade, não supera as principais teses do positivismo jurídico.

Postas estas críticas que se voltam para esta corrente de pensamento que, como visto, em um plano filosófico, rechaça elementos do positivismo jurídico, e propõe uma nova hermenêutica para o Direito, importa, neste momento, destacar elementos do pensamento de autores que, especificamente, no Direito Tributário, também propõem uma nova hermenêutica, aquela da flexibilização do tipo.

José Casalta Nabais, como destacado alhures, em sua obra 'O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo' (2004), propõe uma atribuição de maiores poderes à Administração, na medida em que o princípio da legalidade teria se transformado em uma 'força impotente', deixando de significar uma plena garantia para o contribuinte nas sociedades complexas.

Nabais desenvolve o (curioso) tema dos 'deveres fundamentais', ou seja, das "sujeições, deveres ou obrigações dos particulares no direito público actual" (NABAIS, 2004, p. 15-16), concepção que, segundo o autor, deriva da própria noção de estado de direito. O 'esquecimento', segundo Nabais, do tema dos 'deveres fundamentais' decorreria do fato de que muitas constituições europeias foram promulgadas após a derrocada de regimes autoritários, dando-se relevância, por consequência, ao tema dos direitos fundamentais do cidadão em face do estado.

Defende o autor que os deveres fundamentais constituem 'uma exigência estrutural de qualquer constituição', e que o seu esquecimento deriva, ainda, da idéia de que as normas relativas aos deveres fundamentais legitimam a intervenção do poder público na esfera privada do cidadão, o que decorre da noção de estado social. Em suas palavras:

Desde logo, porque constituindo os deveres fundamentais uma exigência estrutural de qualquer constituição, essa desconsideração pode ser explicada com base na idéia de que as normas constitucionais relativas aos deveres, mais do que visarem os

comportamentos dos particulares, constituem a legitimação para a intervenção dos poderes públicos em determinadas relações sociais ou em certos âmbitos da autonomia pessoal dos cidadãos, e uma tal legitimação resultar amplamente da determinação dos objectivos do poder público decorrente da actual fórmula 'estado social' constante dos arts. 20º, I, e 28º, I, da Lei Fundamental. (NABAIS, 2004, p. 19).

Sem embargo, a falta de atenção dispensada ao tema pela doutrina ou a falta de menção explícita dos deveres fundamentais nos textos constitucionais, não significaria a sua inexistência, pois muitos existiriam implicitamente no texto. Assim, o autor define os chamados 'deveres fundamentais' como uma categoria correlativa aos direitos fundamentais, que consubstancia o dever do homem na realização do 'bem comum'. *In verbis*:

[...] uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objectivos do bem comum.

[...] podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais. (NABAIS, 2004, p. 64).

Os deveres fundamentais, portanto, seriam deveres para com a coletividade a serem realizados por seus membros-cidadãos sendo que, nas palavras do autor, estes "são a expressão da estadualidade ao seu mais alto nível" (NABAIS, 2004, p. 101).

O autor classifica os deveres fundamentais em algumas categorias. Em primeiro lugar, haveria os deveres positivos e negativos, a depender se implica para o destinatário uma conduta positiva ou negativa; os deveres positivos podem se dividir, ainda, em prestações pessoais, que impõem um *facere*, e em prestações materiais, que impõem um *dare*, como no caso do dever de pagar impostos. Em segundo lugar, haveria os deveres determinados na constituição, que seriam imediatamente aplicáveis, e os deveres determinados na lei, apenas mediatamente aplicáveis. Em terceiro lugar, haveria os deveres com conteúdo autónomo e os deveres não-autónomos. Os primeiros, teriam um conteúdo independente dos direitos fundamentais, já os segundos, teriam um conteúdo que se avizinha com os direitos fundamentais, é dizer, seriam constitucionalmente concebidos para limitar os

direitos fundamentais. Em quarto lugar, haveria os deveres de conteúdo cívico-político e os deveres de conteúdo econômico, social ou cultural. Os primeiros se relacionam com o comprometimento das pessoas em relação ao funcionamento do estado, enquanto os segundos se relacionam com o comprometimento de todos os agentes na preservação destes valores. Por derradeiro, o autor divide os deveres fundamentais na categoria de deveres jurídicos e deveres cívicos. Os segundos teriam uma força jurídica atenuada em relação aos primeiros, dispondo o legislador de menores poderes sancionatórios (NABAIS, 2004, p. 112-117).

Posta esta classificação dos chamados 'deveres fundamentais', o autor discorre sobre a questão acerca do 'dever fundamental de pagar impostos'. Assevera que a relação tributária não pode mais ser entendida simplesmente como uma relação de poder, pois o imposto se transformou em um contributo essencial para a manutenção do estado, no caso, de um estado social. Segundo o autor, não haveria um direito fundamental a não pagar impostos, como tentam defender alguns liberais, mas haveria, ao revés, um dever de contribuir para as despesas do estado (NABAIS, 2004, p. 186).

Neste contexto, o autor tece considerações sobre os conceitos de estado fiscal, de imposto e de poder tributário.

Sobre o estado fiscal, defende que este caráter (fiscal) do estado é característica predominante da maior parte dos estados modernos, pois são custeados mediante a receita de tributos. A passagem do estado liberal para o estado social, portanto, não teria retirado do estado o seu caráter fiscal, pois a diferença entre ambos se assentaria apenas no papel da tributação, que teria um aspecto mais restrito no estado liberal, e mais alargado no estado social. Seria, ainda, essencial para o conceito de estado fiscal a noção de separação entre estado e sociedade (mesmo no estado social), pois o estado deve ser sustentado financeiramente pela sociedade, por meio do imposto. Através desta separação, estado e economia atuariam de acordo com suas próprias lógicas de funcionamento, é dizer, o estado atuando na busca do 'bem comum' e na realização da justiça, e a economia pelo critério do lucro (devendo haver, portanto, algum tipo de controle estatal em relação à economia para defesa dos interesses públicos). Defende o autor que a separação entre estado e economia é benéfica pois:

[...] não só facilita o controlo estadual desta [da economia], como fortalece esse controlo em termos de efectividade e eficácia, pois ela

aumenta em muito a verossimilhança de que os interesses não econômicos, os interesses gerais, sejam tomados em conta. (NABAIS, 2004, p. 198).

De mais a mais, esta separação, além de permitir o controle da economia pelo estado, como visto, impede que o estado subverta o sistema econômico pois, tendo um interesse nas receitas provenientes da economia, não pode/deve comprometer a produtividade do sistema³⁸.

A idéia de estado fiscal, portanto, vem acompanhada da noção de livre disponibilidade econômica dos particulares, ou seja, de liberdade do indivíduo. *In verbis*:

[...] o princípio da livre disponibilidade econômica exige que se permita, com a maior amplitude possível, a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, e que a limitação dessa liberdade de decisão apenas seja admitida quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar a manter essa mesma liberdade de decisão. (NABAIS, 2004, p. 204).

Em que pese, contudo, o autor defender a existência do estado fiscal, o que pressupõe uma separação entre estado e economia, com a manutenção das fontes produtivas e da disponibilidade econômica dos particulares, advoga a existência de um (suposto) 'dever fundamental de pagar impostos'.

³⁸ De fato, a própria idéia de tributação depende da manutenção da produtividade do sistema pois, do contrário, haveria um regresso para a política da pilhagem, que foi substituída pela política do tributo. Esta idéia de manutenção da produtividade do sistema, aliás, não é recente, tendo sido percebida desde a antiguidade. De acordo com COHEN (2005), citando completo estudo de ARDANT (1971): "[...] os conquistadores dos primeiros impérios do Oriente Médio, há milhares de anos antes da Era Comum, passaram a perceber que a dizimação e pilhagem dos povos conquistados não era uma estratégia que favoreceria os conquistadores a longo prazo. [...] no século VIII da Era Comum, o cádi de Bagdá - Abou Yousof Ya'Koub - escreveu sobre os deveres entre os soberanos e seus subordinados, fazendo referência a uma controvérsia havida em virtude da conquista do Iraque e da Síria: os combatentes, não satisfeitos com as quotas que lhes cabiam do produto da pilhagem, exigiam que as terras dos povos dominados fossem partilhadas em seu favor. Tal demanda teria sido rechaçada pelo Califa Omar, ao argumento de que a pilhagem seria uma 'política de visão limitada', mas a manutenção da prestação dos serviços públicos essenciais e a proteção das novas províncias, mediante cobrança de uma contraprestação - um imposto territorial, o chamado 'kharadj' - seria política muito mais favorável aos conquistadores. Se a relação entre conquistadores e conquistados evoluiu da 'política' da pilhagem para a 'política' do tributo, também no plano doméstico a evolução foi análoga, na medida em que as requisições forçadas, desregradas e sem contrapartida, passaram a ser vistas como uma forma destrutiva da atividade produtiva. Por corolário, a existência de regras claras, traduzir-se-ia numa comodidade tanto para os 'contribuintes', quanto para os dominadores. Aqueles seriam beneficiados, evidentemente, por não se verem sujeitos aos mimos do poder. Estes, a seu turno, se veriam igualmente contemplados - não só por evitarem uma recusa sistemática dos 'contribuintes' às requisições forçadas - mas, sobretudo, ante a preservação das fontes produtivas e a possibilidade de uma organização financeira mais eficaz." (COHEN, 2005, p. 32-33).

A este respeito, entende que o imposto teria uma finalidade constitucional e uma função extrafiscal, além de sua função fiscal, simplesmente arrecadatória. O imposto não seria um fim em si mesmo, mas um instrumento (indireto) de realização das tarefas últimas do estado (NABAIS, 2004, p. 226).

Destaca, ainda, o autor, a questão dos limites constitucionais à tributação, que divide em limites formais e materiais. Os limites formais se referem ao “quem e como” se tributa, enquanto os limites materiais têm vinculação com o “objeto e conteúdo” do poder tributário. Neste contexto, o autor rejeita a tese (que atribui de positivista) de que só haveria limites formais ao poder tributário, devendo o Direito Tributário atender também a uma dimensão ética (NABAIS, 2004, p. 316). O dever de pagar impostos, portanto, se vincula não tão-somente a uma dimensão que se prende à segurança jurídica dos contribuintes, mas está atrelada à justiça fiscal, para que se possa ter uma “compreensão adequada do dever de pagar impostos no estado de direito” (NABAIS, 2004, p. 317). Em suas palavras:

[...] o imposto não pode mais ser configurado como um tipo (meramente) formal, que se baste em ser suportado por qualquer acto de vontade do legislador, exigindo-se antes que seja concebido como um tipo material, que oferece soluções fundadas em termos de justiça, ou seja, penetradas pela idéia do estado de direito material. (NABAIS, 2004, p. 317-318).

Neste contexto, o autor passa a discorre sobre os limites formais da tributação e, para o que nos interessa, sobre o princípio da legalidade fiscal. A este respeito, descreve a construção histórica do princípio da legalidade e da idéia de tributação consentida³⁹. No entendimento do autor, contudo, o princípio da legalidade fiscal

³⁹ A respeito da submissão do tributo à lei, no contexto do surgimento dos sistemas representativos modernos, confira-se as palavras de COHEN: “[...] em alguns países europeus, as necessidades fiscais do príncipe deram ensejo à criação de assembleias consultivas que, em alguns países – como na Grã Bretanha – foram a semente da formação dos parlamentos, como hoje os conhecemos. Em outros casos, como na experiência francesa, as assembleias, que mais tarde formaram os estados-gerais (que serviam como órgãos de consulta fiscal), não tiveram evolução análoga na direção da criação de um regime representativo local. A monarquia acabou, por outro viés, desaguando na sangrenta Revolução Francesa de 1789 desencadeada, como se sabe, por motivos fiscais. A semente mais longínqua do sistema representativo moderno, ao nosso ver, surge, portanto, na Inglaterra, ainda no final da Alta Idade Média, quando o rei João Sem Terra impõe uma dura tributação aos barões normandos, sob pretextos fúteis, o que dá ensejo a uma reunião dos barões para reivindicação de uma maior limitação à fiscalidade real. Pressionado, o rei jura a *Magna Charta* que abraçava, em 63 parágrafos, as garantias pelas quais os nobres reclamavam. [...] Na Inglaterra, portanto, nasce o sistema representativo moderno, sendo que no reinado de Edward III estabelecem-se os três princípios fundamentais do governo inglês: a ilegalidade dos impostos cobrados sem o consentimento do parlamento, a necessidade do concurso das duas câmaras para mudar a lei e o direito reconhecido aos comuns de investigar os abusos e de acusar os conselheiros do rei (GLASSON, 1882-1883 apud ARDANT, 1971, p. 512).

apenas refletia a idéia de auto-tributação ou de tributação consentida na conjuntura da monarquia dualista⁴⁰ em Portugal “em que a reserva dos impostos à lei tinha por objectivo subtraí-los ao executivo monárquico privado de qualquer legitimidade democrática (*rectius* burguesia) [...]” (NABAIS, 2004, p. 329). Em outras palavras, para Nabais, a partir do momento em que o Poder Executivo passa a ter a “confiança do parlamento”, é dizer, a partir do momento em que o Poder Executivo passa a ser eleito, detendo legitimidade democrática, o princípio da legalidade deixa de ter por função afastar os seus agentes das esferas de decisão:

[...] a partir do momento em que, por força da evolução constitucional (*máxime* da realidade constitucional), o executivo passou a ter por suporte a confiança do parlamento, a reserva dos impostos à lei deixou de ter por função afastar estes da decisão de um órgão sem legitimidade democrática. (NABAIS, 2004, p. 330).

O princípio da legalidade, portanto, para o autor lusitano, já não traduz a idéia de auto-tributação, sendo que este seu carácter “garantístico” não teria sido posto em causa após o fim do dualismo monárquico. *In verbis*.

[...] o princípio da legalidade fiscal, separado do dualismo monárquico, já não traduz o vector negativo da ideia de autotributação, continuando esta, porém, a ser invocável como suporte daquele, na medida em que é encarada no seu aspecto ou aspectos positivos de garantia do que hoje designamos por direitos fundamentais, à qual, por via de regra e de algum modo, se reconduz a generalidade das reservas de lei (parlamentar). É que uma tal garantia é assegurada em termos mais adequados através da intervenção do parlamento, dada a indiscutível superioridade democrática ou representativa deste face ao governo, derivada quer da legitimidade democrática directa do órgão parlamentar, quer do facto de o processo legislativo (parlamentar) ser público e se desenvolver segundo o princípio do contraditório assente fundamentalmente nos poderes da oposição (ou oposições) e no peso da opinião pública. (NABAIS, 2004, p. 330-331).

Assim, segundo o professor de Coimbra, mesmo com a superação do dualismo monárquico e com o advento do estado liberal, não se abandonou a desconfiança em relação ao Poder Executivo, havendo uma supervalorização do parlamento como

O princípio do consentimento do imposto passa, portanto, a ser a arma da oposição, sendo que em 1628, no reinado de Charles I, o parlamento apresenta o ‘*bill of rights*’ ou ‘petição de direitos’, proclamando que o rei não poderia cobrar ‘qualquer dádiva, empréstimo, benevolência, taxa ou carga semelhante sem o consentimento comum do parlamento’. Não obstante, foi só em 1688 que a supremacia do parlamento se consolida definitivamente na Inglaterra, num ‘pacto’ entre o parlamento e os novos monarcas, sendo o poder fiscal da assembléia é consagrado na declaração de direitos de 1689 (ARDANT, 1971, p. 521).” (COHEN, 2005, p. 45-47).

⁴⁰ Refere-se ao período, entre 1580 e 1640, em que Portugal viveu sob do domínio espanhol da Casa de Habsburgo.

garantidor da justiça, na medida em que este realizaria a liberdade dos cidadãos. Veja-se:

[...] enquanto prevaleceu o entendimento da lei como lei-*ratio*, o princípio da legalidade fiscal congregou em si o duplo sentido de limite formal (assegurado pela exigência de um dado procedimento e de uma dada forma para o estabelecimento dos impostos) e de limite material (ligado à exigência de impostos respeitadores dos direitos fundamentais dos cidadãos) da tributação. Por outras palavras, o princípios da legalidade fiscal era, nesse contexto, uma garantia plena para o contribuinte. (NABAIS, 2004, p. 332).

Este quadro, contudo, teria se alterado a partir da evolução do próprio estado de direito, e sobretudo com o advento do estado social, pois são “outros os pressupostos em que assenta seu funcionamento e, conseqüentemente, a base do próprio princípio da legalidade dos impostos” (NABAIS, 2004, p. 332). Isto porque com o estado social dissipa-se a noção de que haveria uma separação rígida entre estado e sociedade, regulada pela economia, e do estado, senhor da política, em que a sociedade se apresentava protegida do estado (do Poder Executivo) através do parlamento. Assim, a partir do momento em que o estado passa a ser concebido como uma força interventora na sociedade, a lei deixa de ser “uma forma de revelação do direito justo e expressão da vontade geral” (NABAIS, 2004, p. 332). *In verbis*:

Compreende-se assim que a lei do estado social não tenha de ter associadas as características clássicas da generalidade e da abstração, nem suporte a crença do seu carácter onipotente de outros tempos, pelo que não está mais em condições de assegurar uma justiça social *a priori* e de suscitar a confiança da generalidade dos seus destinatários. (NABAIS, 2004, p. 333).

De mais a mais, a lei, segundo o autor, mesmo nos tempos do estado liberal não pôde prescindir de um papel ativo mínimo da administração, sendo que no contexto do estado social acaba contendo predeterminações abertas, conceitos indeterminados e cláusulas gerais que abrem margem para atuação da administração:

[...] ao contrário do que sugeria a fé liberal, na sua onipotência, jamais pôde prescindir da dispensa de um papel activo mínimo à administração, mesmo no sector da reserva de lei e quando ao estado estava vedado uma acção ativa dos domínios económicos e social, apresenta-se-nos hoje em dia contendo ‘predeterminações abertas’, reclamadas por exigências várias e traduzidas na técnica legislativa de utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais e na concessão de verdadeira discricionariedade, assim abrindo

caminho a uma ampla margem de livre atuação do operador jurídico administração. (NABAIS, 2004, p. 334).

Não bastasse, no que toca ao sistema fiscal, defende o professor lusitano que existiria ainda maiores necessidades de atuação da administração, pois o sistema fiscal tornou-se mais complexo em se funda em tributos ‘sintéticos’ e ‘progressivos’ que “para concretizar uma efectiva igualdade dos cidadãos visa atingir as mais diversificadas e complexas manifestações da capacidade económica em termos reais” (NABAIS, 2004, p. 335).

Esta complexidade atual do sistema fiscal, em que há a necessidade de apuração do real, demandaria a atribuição à administração de um papel mais ativo. Em outras palavras, a busca ao atendimento do princípio da capacidade contributiva (efetiva) do contribuinte, não mais poderia ser alcançada por meio da legalidade fiscal estrita, mas justamente por meio da contenção dos poderes do legislador, ou seja, do reconhecimento de sua incapacidade de dominar todas as esferas da realidade, conferindo-se esta prerrogativa à administração fiscal.

O autor reconhece, sem embargo, que haverá vezes em que a própria administração não conseguirá apreender toda a realidade, devendo, nesses casos, valer-se de uma ‘execução tipificada da lei’ para a simplificação de sua aplicação. Evidentemente que esta simplificação deve ser concebida com cautela, só devendo ser utilizada em casos excepcionais, quando não seja possível individualizar a execução da lei.

A incapacidade da lei para conceber a realidade em toda a sua essência deriva também, no estado social, da própria caracterização dos impostos, que não se prestam tão-somente a uma função arrecadatória:

A impotência da lei, para dominar a realidade no sector dos impostos, resulta ainda do facto de os impostos, no estado social, não terem uma finalidade exclusivamente reditícia e prosseguirem diversos objectivos de carácter extrafiscal, como os de natureza económica e social, o que implica no respeitante a estas outras funções, uma flexibilidade que apenas a administração no momento da aplicação da lei de imposto, está em condições de efectivar em termos operacionais. (NABAIS, 2004, p. 337).

Acrescenta, ainda, que um outro fenómeno que tem ocorrido com o advento do estado social é o do ‘desdobramento da soberania fiscal’, que consiste em uma “contração da própria figura do imposto ou pelo menos do seu regime constitucional clássico, em que se tem inserido em termos praticamente hegemónicos o princípio

da legalidade” (NABAIS, 2004, p. 338). Este fenômeno pode ser verificado tanto por meio da para-fiscalidade e também através da formação de uma ‘fiscalidade supranacional’, sendo que esta última ocorre nos países da União Européia.

Com efeito, esta última fiscalidade acaba por limitar o “alcance da reserva parlamentar fiscal dos estados membros da União”, mormente porque, ainda que haja transferência de poder para as instâncias comunitárias, não há a criação correspondente de uma ‘reserva parlamentar européia’.

Mediante todas estas transformações acontecidas no seio do estado social, o autor conclui que o princípio da legalidade deixa de ser garantia de produção de um direito fiscal justo, e deixa de representar o consentimento do cidadão-contribuinte:

[...] tendo em conta todas as transformações tendo em conta todas as transformações que vimos de enumerar, fácil é concluir que o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir a garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes. De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma freqüência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro lado, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionais imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacente à legalidade fiscal. (NABAIS, 2004, p. 339-340).

O autor vai além, quando destaca que, para alguns doutrinadores, em países onde não existe a possibilidade de participação do contribuinte nas formas de democracia direta (referendo ou iniciativa legislativa popular), o princípio da legalidade se afastaria ainda mais da idéia de consentimento do tributo.

Sem embargo, para Nabais, não teria havido o completo desaparecimento da noção ‘garantística’ do princípio da legalidade, pois permaneceria atrelado a este princípio uma ‘função política de direção da ação do estado pelo parlamento’, ou seja, as leis fiscais seriam um instrumento de participação do parlamento das decisões do estado e de seu orçamento; haveria, ainda, a função do princípio da legalidade de compensação da impossibilidade de funcionamento dos testes decorrentes do princípio da proporcionalidade relativamente aos impostos e, por derradeiro, haveria a função do princípio da legalidade de garantir uma decisão centralizada sobre os encargos fiscais (NABAIS, 2004, p. 340-343).

Neste ponto, o autor discorre sobre o princípio da legalidade em suas duas vertentes conhecidas, quais sejam: o princípio da reserva de lei formal e o princípio da ‘reserva material ou contedística da lei’ (*Tatbestandstandmässigkeit*) ou, simplesmente, tipicidade. Sobre a tipicidade, atribui suas origens a Otto Mayer que teria defendido que o imposto deve ser juridicamente disciplinado “sem a concessão de qualquer discricionariedade”, idéia amplamente adotada pela doutrina. Sem embargo, mais recentemente, alguns autores têm posto em causa ‘este entendimento tradicional’. Não obstante, fato é que a maior parte da doutrina e jurisprudência, sobretudo alemãs, onde o princípio teve nascimento, enxergam o princípio da tipicidade fiscal “um qualificado princípio da legalidade da administração”. Nas palavras do autor:

[...] o certo é que a generalidade da doutrina e jurisprudência alemãs vê no princípio da tipicidade fiscal um qualificado princípio da legalidade da administração, concluindo que, relativamente ao objeto do imposto, à matéria colectável e ao montante do imposto, quem deve decidir é o legislador, pelo que a lei deve, quanto a estes elementos, ou seja quanto aos elementos essenciais dos impostos, levar sua disciplina tão longe quanto seja possível, excluindo-a assim, quer da competência da administração, traduza-se esta em poder normativo (regulamentar) ou numa qualquer margem de livre decisão decorrente da utilização pela lei de cláusulas gerais ou de conceitos (normativos) indeterminados ou da concessão de faculdades discricionárias, quer da competência do juiz a que, neste domínio, está vedado proceder à colmatação de lacunas. Nesta conformidade, este segundo segmento de reserva material ou contedística da lei fiscal, que alguns setores recentemente vieram designar por princípio da determinabilidade (*Bestimmtheitsgrundsatz*), procurando assim autonomizá-los face nomeadamente à ideia de tipicidade, tem por função retirar à administração e ao juiz qualquer papel activo no respeitante aos elementos essenciais dos impostos, o que tem por consequência que ‘o direito fiscal viva do *dictum* do legislador’. (NABAIS, 2004, p. 354-355).

Sobre a compreensão do princípio da tipicidade na Alemanha, o autor acrescenta, contudo, que ainda que haja esta tendência de conceber o princípio da tipicidade como a atribuição ao legislador da descrição dos elementos caracterizadores da obrigação tributária que, na prática, a assertiva seria retórica, pois o BVerfG (Tribunal Constitucional Federal alemão), embora retoricamente reafirme esta doutrina, não tem, na prática, considerado inconstitucionais normas tributárias que contenham cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Assim conclui o autor que, na prática, o princípio da tipicidade deve ser entendido com

“moderação e realismo”, devendo ser compatibilizado com o princípio da praticidade ou praticabilidade.

Já na Espanha e Itália, seria atribuído ao princípio da tipicidade o sentido de uma reserva material ou substancial da lei formal, sendo que a jurisprudência entende que esta reserva de lei é relativa, ainda que não haja consenso doutrinário sobre o alcance desta “relatividade”. Na Itália, a Corte Constitucional já teria por diversas vezes adotado o entendimento de que a lei deve disciplinar quais os critérios delimitadores da discricionariedade administrativa, o que significa, de outro lado, o entendimento de que nem todos os elementos da exação sejam disciplinados por lei, o que tem sido acompanhado pela doutrina. Na Espanha, também há a defesa da “natureza relativa da reserva da lei fiscal”, seja no âmbito doutrinário, seja pelo Tribunal Constitucional. O Tribunal, na matéria, tem entendido que o princípio da reserva da lei fiscal se restringe à criação dos tributos e à sua configuração essencial (incluída a determinação da alíquota aplicável), mas não no que toca à supressão de isenções e bonificações tributárias.

Na França a tipicidade fiscal parece ser mais severa do que na Itália e Espanha porque, em tese, existe a idéia de que a atuação do Poder Executivo está limitada ao estabelecimento apenas das modalidades de aplicação da lei. À lei, por sua vez, caberia a regulamentação de questões atinentes à incidência, à alíquota, à outorga de exonerações fiscais e às modalidades de cobrança e de pagamento. Não obstante, na prática, ou seja, de acordo com a jurisprudência dos Conselho de Estado e Constitucional, acaba havendo uma tendência de admitir que a tarefa legislativa poderia se limitar a disciplinar os princípios fundamentais relativos à incidência, alíquotas, *et alii*, atribuindo aos regulamentos a sua concretização, o que acaba dando à administração uma margem bem maior de atuação.

Já em Portugal, o princípio da tipicidade consta do próprio Texto Constitucional, sendo que a reserva de lei abrange as normas criadoras de impostos, as normas de incidência *lato sensu* e as normas que instituem garantias para o contribuinte (incluídos os benefícios fiscais dentro da matéria reservada à lei). De outro lado, estão excluídas da reserva de lei questões relativas ao lançamento, liquidação e cobrança.

O autor aduz que em Portugal existe uma reserva material e não apenas formal da lei, mas que esta reserva deve ser limitada por princípios constitucionais. Em suas palavras:

[...] como não pode deixar de ser, esta ‘determinabilidade da lei fiscal tem limites decorrentes de outros preceitos ou princípios constitucionais que, ao interferirem com o princípio da reserva de lei parlamentar fiscal, de algum modo limitam o seu alcance. Ou seja, esta reserva de lei tem de ser posta em concordância prática com os outros princípios constitucionais com que, ao menos *prima facie*, está em conflito ou colisão. (NABAIS, 2004, p. 369).

O autor destaca que um dos princípios que deve limitar o princípio da tipicidade fiscal é o princípio da praticabilidade ou praticidade que “implica que o legislador não vá tão longe na determinação das soluções legais quanto seria de exigir, permitindo deixar à administração uma dada margem livre de decisão” (NABAIS, 2004, p. 373). A falta de atribuição à administração desta liberdade teria a consequência de trazer soluções impraticáveis e economicamente inviáveis, sendo este um princípio constitucional de ‘validade geral’, sendo importante na seara fiscal, em virtude da massificação dos procedimentos fiscais.

Em outras palavras, a complexidade da técnica fiscal, ou mesmo a realidade prática, fazem com que haja a necessidade de adoção de *standards*, seja por parte da lei, seja por parte da administração:

[...] face à realidade cujo grau de diferenciação e individualização não é possível acompanhar por razões de ordem prática, nomeadamente pelos custos insuportáveis ou inadequados que implicam, se apele à edição de normas de simplificação, seja em sede legislativa, seja em sede administrativa, através das quais se proceda à tipificação (ou tipi(c)ização), globalização (*Pauschalierung*) ou standardização, assumindo como regra o que é típico, normal, provável, e desprezando o potencial de diferenciação e individualização que uma tributação analítica e assente na capacidade contributiva efectiva proporcionam. (NABAIS, 2004, p. 375).

Segundo Nabais, há autores, como Isensee e Arndt, que defendem a adoção dos tipos em sentido próprio como uma saída para a questão da complexidade do sistema fiscal. Com efeito, haveria um ‘estado de necessidade’ (falta de meios humanos e materiais da administração), que ensejaria a adoção de uma ‘ilegalidade necessária’, é dizer, em um desprezo pela realidade e uma aplicação da lei de maneira uniforme. De outro lado, contudo, há quem defenda que o princípio da

praticabilidade ou praticidade não tem suporte constitucional, havendo o risco de esta 'ilegalidade necessária' se tornar permanente.

Para o autor português, contudo, o princípio da praticabilidade tem envergadura constitucional, e defende, portanto, a adoção de técnicas de simplificação na execução da lei fiscal, adotando-se conceitos indeterminados ou concedendo faculdades discricionárias ao administrador.

Esta atenuação do princípio da tipicidade também vem, segundo o autor, para evitar a fraude e a evasão fiscal pois, para que se tenha sucesso nesta luta, não há como sustentar um princípio da tipicidade fechado e rígido, pois a administração deve ter mecanismos mais livres para poder atuar e acompanhar "a capacidade inventiva" do contribuinte, devendo poder se valer da analogia para o preenchimento de lacunas.

Não seria possível assim manter a compreensão do princípio da legalidade atrelada ao estado liberal, sendo que a idéia de que a administração não poderia se valer da analogia seria de todo ultrapassada, pois esta é hoje subordinada à lei.

Com efeito, estariam em decadência, na visão do autor, idéias como a da 'odiosidade do fisco', da 'interpretação mais favorável para o contribuinte' em casos de dúvidas, ou na adoção de uma 'interpretação literal' no Direito Tributário. O autor discorda, portanto, da idéia da vedação de emprego da analogia no Direito Tributário pois, por trás desta concepção, estariam justamente estas concepções defasadas.

Esta idéia de vedação do emprego da analogia refletiria ainda um "excesso de positivismo" e uma visão individualista do direito fiscal, desvinculada de conteúdos éticos ou de justiça material:

É, porém, óbvio o (excesso de) positivismo dum tal entendimento que, por seu turno, tem subjacente uma concepção de homem soberano isolado (no contexto dum estado inimigo das liberdades) e de contribuinte interessado em pagar o menos possível de imposto(s), como se lhe assistisse um direito fundamental de não pagar impostos e não de uma pessoa socialmente solidária (no quadro dum estado amigo das liberdades e seu promotor face àqueles cidadãos que as não podem obter em sede de funcionamento do sistema económico de mercado) e de um contribuinte destinatário do dever fundamental de pagar impostos e, conseqüentemente, interessado numa tributação conforme a igualdade. Para além de entregar a justiça fiscal para qualquer *dictum* do legislador, não só revela um direito fiscal alheio ou ascético a critérios éticos ou de justiça (material), como é de todo incompatível com a ideia de estado de direito material, expressa numa série de princípios constitucionais que, no respeitante aos impostos, estão polarizados na igualdade fiscal a aferir pela

capacidade contributiva, um princípio que, atenta a sua irrecusável dignidade constitucional e a sua inegável natureza preceptiva, não pode ser sacrificado em nome de preconceitos obsoletos, mormente duma concepção de legalidade fiscal praticamente absorvente de toda 'constituição fiscal'. (NABAIS, 2004, p. 386).

A idéia do autor, portanto, é de que os impostos devem ser estabelecidos “nos termos da Constituição, e não apenas ‘nos termos da lei’” (NABAIS, 2004, p. 386-387), é dizer, a questão do emprego ou não da analogia “é uma questão jurídico-constitucional a solucionar através da convocação dos diversos princípios constitucionais pertinentes” (NABAIS, 2004, p. 387).

O que sustentaria a vedação ao emprego à analogia, ao ver da doutrina que advoga esta tese, seria justamente o princípio da legalidade. Sem embargo, este princípio não sustentaria a vedação, seja porque a democracia não seria atingida pela integração analógica das normas, pois a atividade aplicativa do direito ainda corresponde:

[...] à realização do princípio democrático e, conseqüentemente, da sua expressão organizatória consubstanciada no princípio da divisão de poderes, pois que a integração analógica mais não faz do que actuar a vontade democrática do legislador deficiente ou imperfeitamente expressa. (NABAIS, 2004, p. 387).

Desta forma, ao ver do autor português, a utilização da analogia não comprometeria o princípio democrático. Em suas palavras:

[...] a utilização da analogia deixa totalmente intocada a competência do legislador (democrático). De resto e em contrapartida, a entender-se que o emprego da analogia desrespeita a vontade democrática do legislador, não se compreende que ela não seja excluída também relativamente às normas fiscais favorecedoras dos contribuintes pois, que, igualmente no concernente a estas, ficaria afectada a sua base democrática. (NABAIS, 2004, p. 387).

Não bastasse, para o autor, sequer o princípio da segurança jurídica embasaria a vedação ao emprego da analogia, sendo esta idéia ultrapassada, pois seria possível prever o emprego da analogia no planejamento fiscal:

[...] a ideia de que os contribuintes, que actualmente já não são apenas os ilustrados *beati possidentes* do século passado, conhecem e compreendem eles próprios as leis fiscais, afectadas em geral de hipertrofia e de ultratecnicismo, não passa de pura ficção. Mais do que confiar na lei, que desconhece ou não está em condições de compreender, o contribuinte, na sua planificação fiscal dirigida para as opções fiscais mais vantajosas, confia nos técnicos ou consultores tributários que têm em conta, não apenas a letra e os limites possíveis do sentido da lei, mas também a jurisprudência, as directivas da administração e os comentários doutrinários que originou,

ou seja, tudo quanto se exige para alcançar o *telos* da lei, em que não é de excluir, apelando ainda à segurança jurídica, o próprio recurso à analogia para colmatar lacunas cognoscíveis. (NABAIS, 2004, p. 388-389).

De outro lado, o emprego da analogia seria um instrumento eficaz para o combate à fraude e à evasão. Não haveria, ademais, na Constituição (portuguesa) nada que chancelasse a idéia de uma supremacia da segurança jurídica sobre o princípio da igualdade fiscal. O autor defende, portanto, uma aplicação equilibrada entre os princípios da segurança jurídica e da igualdade ou justiça fiscal, o que não significa, evidentemente, a aplicação analógica a torto e a direito.

O autor discorre ainda sobre a questão da retroatividade das leis, que seria vedada em decorrência do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte, que é um dos aspectos mais relevantes da segurança jurídica:

[...] a ideia de protecção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica sob a perspectiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua actuação como à actuação das entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. (NABAIS, 2004, p. 395-396).

Defende, portanto, que o princípio da segurança jurídica (e suas derivações) dirige-se eminentemente ao legislador, que fica proibido de editar normas retroativas, aplicando-se também à administração na medida em que tenha uma livre margem de decisão.

O autor defende que deve ser coibida aquela retroatividade ‘intolerável’ que “afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes” (NABAIS, 2004, p. 402). Sem embargo, defende que deveria haver o balanceamento do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança com outros valores como o ‘interesse público e sua imperiosidade em obter receitas, mesmo retroativas’, pois em Portugal o princípio da segurança jurídica não teria consagração constitucional:

[...] o legislador fiscal dispõe de uma ampla margem de liberdade política neste campo, cujos limites, em rigor, apenas poderão ser traçados face a cada situação concreta através da ponderação entre, de um lado, a confiança dos cidadãos e o merecimento da sua protecção, a apreciar com base em factores como o grau ou tipo de

retroactividade em causa, a situação de confiança e a (i)legitimidade, clareza ou equivocidade de cada um e do conjunto dos elementos que a constituem (ou seja, o facto gerador consubstanciado na actuação estadual, a confiança gerada e o seu grau, intensidade ou densidade e, bem assim, o investimento feito pelos cidadãos nesta confiança), e a gravidade ou onerosidade das desvantagens criadas aos destinatários pelas alterações fiscais, e, de outro lado, o interesse público em jogo relativamente ao qual é de considerar, designadamente, o seu carácter extraordinário e o grau da sua imperiosidade. (NABAIS, 2004, p. 402).

Por derradeiro, o professor de Coimbra discorre sobre o princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, defendendo, na mesma linha, que estes princípios devem atuar em um contexto de um direito fiscal prático e exequível, é dizer, que se vale de presunções, pautas fiscais, simplificações, tipificações (em sentido próprio), *et alii*. É conferir:

[...] o princípio da igualdade fiscal tem de actuar no contexto dum direito fiscal que, para ser exequível e praticável, reclama com veemência a sua simplificação a conseguir sobretudo através do recurso à tipificação ou estandardização (quantitativa ou qualitativa) das leis fiscais. Um recurso relativamente ao qual o legislador não é, porém, totalmente livre, já que, para além de respeitar o princípio da proibição do excesso ao lançar mão desse instrumento de simplificação, há-de socorrer-se de tipificações objectivamente assentes em efectivas situações típicas e admitir que a administração fiscal possa socorrer-se de ‘medidas equitativas’, dispensando-a assim de observar as tipificações legais naquelas situações em que o seu respeito conduza a intoleráveis iniquidades. (NABAIS, 2004, p. 694).

Descritas, portanto, as principais idéias de Casalta Nabais, em sua obra relativa ao ‘dever fundamental de pagar impostos’, importa tecer algumas críticas e considerações às posições deste autor.

Primeiramente, tem-se que, do mesmo modo que Lenio Streck (mas sem o propalado amparo filosófico invocado pelo autor gaúcho), e de outros tantos críticos do positivismo jurídico, Nabais acaba adotando uma visão idealista do Direito, na medida em que defende o comprometimento do Direito (e do estado social), com ideais de justiça.

A própria adoção do conceito de ‘dever fundamental’, que seria uma categoria correlata aos direitos fundamentais, consistente no dever do homem na realização do ‘bem comum’ revela a preferência do autor por uma visão idealista do Direito.

De um lado, é bem verdade que o tributo não seria um fim em si mesmo, pois tem a função servir de instrumento para realização das tarefas atribuídas ao Estado,

como destaca o autor português. Sem embargo, em virtude desta função última do tributo, Nabais acaba defendendo que o Direito Tributário deve ter uma 'dimensão ética' afastando-se, portanto, do positivismo jurídico, e adotando uma concepção do direito que mais se aproxima de uma visão moralista, à moda de autores como Carl Schmitt.

Sem embargo, sobre a 'crise da legalidade', entendemos assistir parcial razão a Nabais. Isto porque as sociedades se tornaram mais complexas, e o princípio da legalidade, tal como historicamente concebido, deixa de representar (ao menos isoladamente) o consentimento do tributo. Em outras palavras, estamos de acordo com o entendimento de que não basta mais a simples passagem da lei pelas engrenagens do parlamento para que se possa falar em autotributação ou consentimento do tributo. Entretanto, esta constatação (verdadeira) por parte de Nabais, o leva a conclusões falsas, na medida em que, diante destas, propõe a atribuição de uma maior margem de decisão à Administração (Poder Executivo) para suprir este déficit de legalidade. A toda evidência, o simples fato de os agentes do Poder Executivo serem eleitos, à diferença, é verdade, do que acontecia no período da monarquia, como o autor destaca, não transforma o Poder Executivo em um órgão de representação do povo à maneira como quer o autor lusitano nos quer fazer crer. O princípio da separação de poderes continua em pleno vigor, e os agentes do Poder Executivo não podem suprir as funções do parlamento, sendo este a sede própria e adequada para os amplos debates sociais e para a aprovação das leis.

De outro lado, o argumento de que a Administração seria 'mais capaz' de colocar em prática as políticas fiscais e de conceber a realidade do que o Poder Legislativo, devendo se valer de pautas fiscais, presunções, tipificações em sentido próprio *et alii*, em atendimento a um suposto princípio da praticabilidade ou praticidade, constitui um argumento metajurídico e incapaz, portanto, de se sustentar a partir de uma perspectiva científica.

Em outras palavras, se existe um déficit democrático, e um déficit de legitimidade das leis passadas pelo parlamento, o caminho lógico para a solução deste problema *seria o incremento da legalidade*, e não a proposta de seu abandono, como parece sugerir Nabais. Isto porque, diante dos desafios que de fato são apresentados pela modernidade ou pós-modernidade, o autor, ao invés de

propor o reforço da legalidade e das bases sobre as quais o princípio foi construído (ou seja, sobre a idéia do consentimento do tributo), este acaba por recomendar uma transferência de poderes do Poder Legislativo para o Poder Executivo, ao falacioso argumento de que este deteria tanta 'legitimidade democrática' quanto aquele.

Registre-se que já se teve a oportunidade de demonstrar que esta crise da legalidade pode ser superada de outras formas, diferentes da ora sugerida por Nabais que, como visto, propõe a atribuição de maiores poderes à Administração (COHEN, 2005). Com efeito, dentro de uma perspectiva habermasiana, pode-se conceber a idéia de que o déficit de legalidade decorre justamente do bloqueio dos fluxos comunicativos que dificultam que a sociedade civil leve as suas demandas para as esferas públicas de decisão. Esse bloqueio dos fluxos comunicativos faz com que as esferas de poder se autonomizem, ou seja, que estejam cada vez mais afastadas da sociedade civil, criando uma crise democrática. O reforço da democracia e, por conseqüência, do princípio da legalidade estaria na viabilização do acesso da sociedade civil às esferas públicas de decisão. Em outras palavras e, tendo em vista a perspectiva tributária, os contribuintes, por meio de conselhos, organizações ou outras entidades representativas, devem poder levar suas demandas às esferas públicas de decisão sem entraves. Assim, para que se possa falar em tributo legítimo ou consentido, não basta a passagem da lei pelo parlamento, mas é preciso que esta lei tenha sido fruto de amplo debate ou, ao menos, que não seja decorrente de uma autonomização do poder estatal. A propósito, confira-se:

[...] a teoria do discurso, como já assinalado alhures, vai investir 'o processo democrático de conotações normativas mais fortes do que as encontradas no modelo liberal, mas mais fracas do que as do modelo republicano', tomando do republicanismo a posição central que este atribui ao processo de formação de vontade e opinião política, mas agora, sob a concepção de que esse processo deriva - não de uma ação de cidadania coletiva - mas antes da 'institucionalização dos procedimentos correspondentes e das condições de comunicação, bem como da interrelação entre os processos deliberativos institucionalizados com as opiniões informalmente constituídas'. Da concepção liberal, mantém os limites entre estado e sociedade, mas a sociedade civil, agora como base social da esfera pública política, se distingue tanto da administração pública, quanto do sistema econômico (HABERMAS, 2001, p. 374-375).

Assim, a teoria do discurso descentraliza a sociedade e não mais toma o estado como um macro-sujeito voltado para a realização do

'bem-comum'. Tampouco toma o estado como representante do 'todo num sistema de normas constitucionais que regule mecanicamente o equilíbrio do poder e dos interesses segundo um modelo de mercado' (HABERMAS, 2001, 374-375) (bem à moda da concepção liberal, encabeçada por Adam Smith, de regulação das relações por meio da 'mão invisível').

Adota, portanto, 'o mais alto nível de intersubjetividade (*höherstufigen Intersubjektivität*) dos processos de se alcançar entendimento que têm lugar nos procedimentos democráticos ou nas redes comunicativas da esfera pública política' (HABERMAS, 2001, p. 375).

Nesse quadrante, as arenas de formação da opinião e da vontade extrapolam os limites do congresso nacional e das assembleias locais, devendo-se garantir que o poder gerado comunicativamente seja transformado, por meio da atividade legislativa, em poder utilizável administrativamente. [...]

O conceito discursivo de democracia, como visto - e em resumo - afasta a idéia da sociedade totalmente centrada no estado. Não obstante, isso não implica entender que não seja compatível com a forma e o *modus operandi* de sociedades funcionalmente diferenciadas. Surge daí a questão de como é possível a auto-organização da comunidade jurídica nas condições de reprodução de uma sociedade complexa, o que deve ser respondido pela operacionalização do 'núcleo procedimental da democracia no nível correto' (HABERMAS, 2001, p. 379). (COHEN, 2005, p. 95-97).

E ainda:

[...] [Habermas] mostra que o fluxo do poder regulado constitucionalmente deve circular através de canais que ligam a periferia (é dizer, a infraestrutura da sociedade civil composta por associações e organizações, interligada por canais de comunicação informais e dominada pelos meios de comunicação de massas) ao centro do sistema político (isto é, os complexos institucionais da administração, como o governo, o judiciário e o parlamento). Para serem legítimas, as decisões produzidas devem passar 'pelos canais dos procedimentos democráticos e constitucionais situados na entrada do complexo parlamentar ou dos tribunais (e, se necessário, também na saída da implementação administrativa)' (HABERMAS, 2001, p. 437), sendo esta a única forma de se impedir que o poder do complexo administrativo ou o poder social das estruturas intermediárias se autonomizem em relação ao poder comunicativo.

Para que esse modelo funcione, é de se levar em conta que as operações na área central do sistema político trabalham de acordo com rotinas, é dizer, mediante padrões repetitivos: os magistrados proferem sentenças, os parlamentos aprovam leis, *et alii*. Esses procedimentos-padrão, não obstante, devem ser passíveis de problematização em momentos de crise, ou seja, essas rotinas devem ficar abertas a 'estímulos renovadores provenientes da periferia'.

No entanto, isso só não basta. Para impedir que os complexos de poder administrativo e social se autonomizem em relação ao poder comunicativo gerado democraticamente também é necessário que a periferia tenha um conjunto de capacidades para identificar e

tematizar problemas que requeiram solução política, introduzindo-os no sistema político e rompendo com sua rotina e, ainda, que tenha suficientes ocasiões para exercer essas capacidades. E a periferia só pode cumprir reunir esse conjunto de capacidades na medida em que os canais informais de comunicação permitam que os processos de formação de opinião aconteçam espontaneamente. (COHEN, 2005, p. 103-104).

Desta sorte, de acordo com a teoria exposta *supra*, a legalidade não se exaure nas esferas políticas de decisão, antes necessitando que haja uma ligação da periferia aos centros de poder. Assim, para serem legítimas, as decisões devem ser fruto da passagem por esses canais comunicativos, seja na entrada do “complexo parlamentar” ou “tribunais”, seja na “saída da implementação administrativa”, para que não haja a autonomização do “complexo administrativo”.

Em resumo, esta perspectiva habermasiana é bastante diferente da proposta de Nabais, pois, ao mesmo passo em que ambos reconhecem que há uma crise da legalidade enquanto representada pela simples passagem da lei pelo parlamento, o autor português sugere a implosão deste sistema arduamente construído há séculos (o sistema da legalidade concebido como a passagem da lei pelo parlamento), com a - retrógrada - proposta de transferência de poderes para o príncipe (Administração). Habermas, a seu turno, enquanto também reconheça a complexidade das sociedades modernas e a insuficiência do modelo atual de geração de decisões, propõe uma medida que incrementa a legalidade, propondo uma maior integração das esferas políticas de decisão à periferia.

Postas estas críticas e considerações à doutrina de Casalta Nabais, é de se destacar, como evidenciado alhures que, neste estudo, não estamos focados em tratar do momento da instituição do tributo (embora esta crítica, como visto, sirva a Nabais), mas com a própria questão do momento posterior de aplicação/interpretação da lei. Embora Nabais não se dedique propriamente à questão da interpretação acaba, de certa forma, implodindo a legalidade mesmo sob este enfoque, pois atribuir-se uma maior margem de decisão à Administração envolve, a toda evidência, uma maior margem de liberdade no próprio momento de aplicação da lei, a ser feita pelo Poder Executivo e sem, portanto, a independência do intérprete judicial.

No que toca à teoria habermasiana, à qual recorreremos para criticar a doutrina de Nabais, cabe, neste momento, apenas registrar que esta se refere ao momento

da “saída da implementação administrativa”, ou seja, o momento em que a lei é aplicada ou interpretada, embora não dê tanto destaque para este “momento da saída”, dando mais ênfase ao momento da entrada, é dizer, aos processos de criação da norma jurídica, como visto.

Sem embargo, a referência à teoria habermasiana serve aqui apenas como um contraponto à doutrina de Nabais, e será mencionada no próximo capítulo, no que diz respeito à questão da aplicação e interpretação da lei.

Entendidas, portanto, as principais consistências e inconsistências das doutrinas destes dois autores antipositivistas, passemos ao próximo capítulo, onde procuraremos fazer uma síntese do que se apurou até o momento, passando, em seguida, para a descrição de uma teoria superadora dos déficits, seja do positivismo jurídico, seja das doutrinas antipositivistas, e que nos permitirá repensar o princípio da legalidade em matéria tributária dentro de uma perspectiva hermenêutica, para os fins deste trabalho.

3. POR UMA NOVA FORMULAÇÃO JURÍDICO-CIENTÍFICA DA TEORIA DA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No capítulo 1 da primeira parte, a partir da obra de Norbert Hoerster e da análise dos principais pontos das teorias de alguns dos mais importantes expoentes do positivismo jurídico, quais sejam, Hans Kelsen, e H.L.A Hart, chegamos à conclusão da impertinência de diversas críticas lançadas contra o positivismo jurídico, dentro da chamada “retórica antipositivista”, sobretudo as teses da *lei*, da *subsunção* e do *legalismo* lhe são indevidamente atribuídas. Em outras palavras, concluímos, fundados na obra do primeiro autor, que os positivistas não defendem que o Direito deva ser definido tão-somente através do conceito de lei, tampouco devendo o aplicador do Direito atuar sempre como um ‘autômata da subsunção’, sendo que as normas jurídicas não devem ser obedecidas em ‘toda e qualquer circunstância’. Por outro lado, vimos que o positivismo jurídico verdadeiramente defende as teses da *neutralidade* e do *subjetivismo*, de acordo com as quais, respectivamente, o conceito de direito deve ser definido prescindindo do seu conteúdo; e os critérios do direito reto são de natureza subjetiva, é dizer, as “normas supremas” não são encontradas em uma realidade metafísica, não tendo uma “validade objetiva”, podendo adquirir validade a partir de uma base intersubjetiva.

Ainda no capítulo 1 e já no capítulo 2 da primeira parte, por meio das obras de Hans Kelsen e H.L.A. Hart, tomadas como representativas do positivismo normativista clássico, vimos, por outro lado, que estas são falhas no desenvolvimento de uma teoria da interpretação da norma e seus limites, ou seja, não oferecem uma resposta à questão hermenêutica, sendo esta umas de suas principais carências.

Hans Kelsen, por exemplo, em matéria de interpretação, defende que o intérprete deve “trabalhar dentro da ‘moldura’ dada pelo Direito”, não podendo esta ser extrapolada. Sem embargo, não se pode dizer que o célebre autor austríaco trace uma teoria da interpretação, pois não desenvolve uma teoria sobre os métodos a serem adotados. H.L.Hart tampouco adota uma visão sobre interpretação muito distinta da kelseniana, não traçando métodos hermenêuticos precisos, e não desenvolvendo uma teoria da interpretação genuinamente positivista.

Por outro lado, ainda no capítulo 2, vimos as doutrinas antipositivistas que repousam na retomada de uma visão “idealista” do Direito, advogando o seu caráter aberto e invocando conceitos como “justiça”, “verdade”, “ética”, e “bem comum”, em

um resgate ao direito natural. Destacamos pontos das obras de Lenio Streck e Casalta Nabais, tomados na condição de dois autores que navegam pela corrente antipositivista, um deles, brasileiro, que trata do direito em geral, o outro, europeu, que desenvolve uma teoria para o direito tributário.

Evidenciamos a pertinência, ao menos em tese, do pensamento de Streck quando entende pela necessidade de superação da dicotomia sujeito-objeto, típica da filosofia da consciência, abrindo-se espaço para uma leitura hermenêutica do ordenamento jurídico. Em outras palavras, procedem as críticas deste autor quanto às mudanças paradigmáticas, pois a evolução do pensamento contemporâneo exige que a ciência seja assentada em novas bases, mediante a superação dos anteriores modos de ver o mundo

Sem embargo, evidenciamos as diversas impertinências de sua teoria, quando propõe uma desconstrução hermenêutica do processo de produção de sentidos, devendo-se, doravante, adotar a concepção de que *o texto não carrega sentidos prévios*. Assim, segundo o autor, não haveria mais falar em “julgamentos de acordo com a lei” ou de “julgamentos em desacordo com a lei”, porque a lei não existe mais como ente autônomo, mas aparece sempre simbolizada pela linguagem. Assim, na intenção de superar a filosofia da consciência e a relação “sujeito-objeto”, Streck baseia-se em Heidegger e Gadamer, e acaba por defender uma nova hermenêutica, fundada em um relativismo total. Impertinente porque rechaça em linhas gerais a *tese da neutralidade* defendida pelo positivismo jurídico, e resgata a fluidez entre direito e moral, em um retrocesso jusnaturalista que não supera as principais teses do positivismo, e procura oferecer uma solução hermenêutica que se desfaz dos métodos de interpretação, e que se pauta, eminentemente, na principiologia constitucional como parâmetro de interpretação, mas em uma perspectiva idealizante.

Destacamos, ainda, sobre a doutrina de Casalta Nabais, a procedência da crítica acerca da “crise da legalidade”, pois as sociedades se tornaram mais complexas, e a legalidade não se consuma mais na simples passagem da lei pelas engrenagens do parlamento para que se possa falar em consentimento do tributo. Entretanto, embora as premissas de Nabais nos pareçam verdadeiras, chegamos à conclusão de que seus resultados são improcedentes, pois, do mesmo modo que Streck, ainda que com menos embasamento filosófico, também adota uma visão idealista do Direito, pois defende que o Direito Tributário deve ter uma ‘dimensão

ética' afastando-se, portanto, do positivismo jurídico, e adotando uma concepção do direito que mais se aproxima de uma visão moralista, à moda de autores como Carl Schmitt. De mais a mais, não há como o anunciado "déficit de legalidade" apontado pelo autor ser suprido ou resolvido mediante a atribuição de maiores poderes de decisão à Administração, sendo metajurídico o argumento da "praticabilidade".

Ou seja: **a)** tendo tomado como pressuposto conceitual a circunstância de não ser mais possível pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma e; tendo sido demonstrados argumentativamente, nos últimos capítulos: **b)** a insuficiência do positivismo jurídico em traçar uma proposta hermenêutica satisfatória e a insustentabilidade da defesa do princípio da legalidade apenas com amparo em suas bases tradicionais; **c)** a crescente complexidade da sociedade, que engendra uma "crise da legalidade", e a necessidade de superar as dicotomias da filosofia da consciência; e **d)** a insuficiência das novas teorias idealistas em oferecer uma proposta hermenêutica satisfatória que supere a "crise da legalidade"; faz-se necessário e, justifica-se, portanto, a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma nova formulação jurídico-científica que seja capaz de responder às necessidades de arejamento da tradicional teoria do fechamento do tipo, mas que não sucumba necessariamente à inversão de sua lógica e à abertura de espaço para o arbítrio. Em outras palavras, impende encontrar uma nova teoria que resolva os apontados déficits, dando margem para rever o princípio da legalidade no direito tributário, ou seja, que possa, ao mesmo passo, oferecer uma nova proposta hermenêutica para o direito tributário que supere a "crise da legalidade", mas que não se perca nas impropriedades do idealismo.

É o que se passa a fazer.

3.1. A teoria planificadora do Direito de Scott Shapiro.

Neste ponto, como realçado na introdução da presente investigação, vários seriam os caminhos possíveis, ou seja, existe substrato filosófico para a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário nos moldes ora propostos.

Como já destacamos, haveria a possibilidade de se empreender a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário com auxílio das desenvolvidas teorias da argumentação jurídica, que cumprem o papel de determinar os critérios que

deveriam orientar a justificação jurídica, dentre as quais citamos as doutrinas da argumentação jurídica de Theodor Viehweg, Chaim Perelman, ou de Robert Alexy, conforme mencionamos na introdução.

As densas teoria de Jürgen Habermas e de Niklas Luhmann, a seu turno, também poderiam bem embasar a revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário. A teoria de Habermas (“Faticidad y Validez: Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso” (2001), como já evidenciado alhures, se situa no paradigma da reviravolta lingüística do pensamento contemporâneo, e reconstrói o fundamento de legitimidade do Direito. O Direito válido, legítimo, passa a ser não aquele que simplesmente passa pelas engrenagens do parlamento, mas o que é procedimentalmente criado, por meio da circulação do fluxo comunicativo da periferia ao centro do poder administrativo. Assim, a teoria habermasiana, poderia, em tese, oferecer um reforço ao princípio da legalidade, pois exige a participação da sociedade civil nos fluxos comunicativos, ou seja, no processo de formação da norma, podendo incrementar a legalidade, ao invés de enfraquecê-la, já que a validade do Direito deixa de estar ancorada, tão-somente, no processo de produção legislativa das normas, exigindo também o assentimento dos afetados que devem participar discursivamente deste processo produtivo (COHEN, 2005, p. 114).

A teoria de Niklas Luhmann, a seu turno, situada dentro do paradigma pós-modernista, poderia também oferecer uma resposta para os fins ora buscados. Como destacado, o autor alemão pulveriza a razão prática e descreve a sociedade como conjunto de subsistemas, sendo que cada uma das unidades utilizadas por um sistema está constituída no sistema mesmo, sem nenhum input de materiais ou informações do entorno (sistema operacionalmente fechado). Não obstante, os sistemas necessitam de muitos pressupostos factuais de seu entorno, que pressupõem um contínuo de materialidade necessário para sua existência (sistema cognitivamente aberto). É dizer, partindo das concepções de Maturana, desenvolve-se o acoplamento estrutural que é a relação entre um sistema e os pressupostos do entorno que devem apresentar-se para que possa continuar dentro da sua própria autopoiesis. Assim, o entorno pode afetar o sistema somente quando produz irritações que se reelaboram internamente, ou seja, as irritações são construções internas, na medida em que resultam de uma confrontação dos eventos com as

estruturas próprias do sistema. (CORSI; ESPOSITO; BARALDI, 1996, p. 19). Sobre a teoria de Niklas Luhmann, são as palavras de Misabel Derzi:

Ao transpor para as ciências sociais o conceito de *autopoiesis* (do grego *autos*, por si mesmo ou próprio, e *poiesis*, criação, produção) com que MATURANA e VARELA designaram os organismos biológicos que constroem a partir de si mesmos os elementos em que consistem, NIKLAS LUHMANN fez prevalecer a consideração da autoprodução, da autonomia, sobre a dinâmica do *input-output*. [...] no modelo de NIKLAS LUHMANN as decisões tomadas interiormente no sistema jurídico, autônomo em sua natureza, voltam-se preferencialmente para o *input*, onde estão as fontes de produção do Direito, como as leis, enfim, para o passado. Nesse sentido, o modelo sistêmico de NIKLAS LUHMANN é conservador, voltando-se antes para o passado do que para o futuro (o *output*) [...] A complexa teorização de NIKLAS LUHMANN ganha alta relevância, na medida em que o fechamento do sistema (tanto do político como do jurídico) é historicamente identificado aos avanços trazidos pelo modernismo em relação ao princípio de estratificação social vertical anterior, ‘superior’ e ‘inferior’. [...] (DERZI, 2009, p. 35-36)

Sem embargo das possibilidades aventadas *supra*, e conforme anunciado na introdução, nos valeremos da doutrina de Scott J. Shapiro que em sua obra “Legality”, de 2011, responde à questão de “o que é o direito”, e culmina na resolução de outras grandes questões jurídicas de ordem prática, dentre elas a questão da interpretação.

A teoria de Scott Shapiro foi eleita pois nos parece ser a mais adequada para resolver as indagações do presente trabalho, seja em razão de seu caráter recente e inovador, seja porque o autor trata de questões de alta indagação filosófica de uma forma simples e, sobretudo, porque este não se limita a discutir questões de filosofia do direito (embora o faça com maestria), mas vai além, traçando, de forma objetiva, uma metodologia de interpretação do direito, à moda positivista.

Posto isto, e já passando para a descrição doutrina de Shapiro, tem-se que esta se baseia na filosofia da ação, pois defende que⁴⁰:

[...] o direito não pode ser entendido apenas em termos de regras. Os sistemas jurídicos são melhor entendidos como ferramentas complexas para a criação e a aplicação de *planos*. Mudar o foco da

⁴⁰ Tradução livre. Versão original: “[...] law cannot be understood simply in terms of rules. Legal systems are best understood as highly complex and sophisticated tools for creating and applying *plans*. Shifting the focus of jurisprudence in this way—from rules to plans—not only resolves many of the most vexing puzzles about the nature of law but has profound implications for legal practice as well.”

questão filosófica desta forma – de regras para planos – não apenas resolve muitas das tortuosas questões sobre a natureza do Direito, mas tem profundas implicações para a prática legal” (SHAPIRO, 2011).

Para empreender esta tarefa, qual seja, de mudar o foco da questão da compreensão do direito, de regras para planos, a doutrina de Shapiro se situa dentro da chamada ‘analytical jurisprudence’, que poderíamos traduzir para ‘filosofia analítica’ ou ‘filosofia do direito positivo’.

Segundo o autor, a ‘analytical jurisprudence’ não está preocupada com a questão da moralidade, ou de tomar o direito sob uma perspectiva moral, estando mais ocupada em analisar a natureza do direito, dos institutos jurídicos, e seus objetos de estudo (sistemas legais, regras, autoridade, validade, interpretação, soberania, *et alii*) (SHAPIRO, 2011, p. 3). A partir da resposta à questão de ‘o que é o direito’, o autor pretende oferecer uma resposta própria a esta questão. Para responder a esta questão, ou seja, para perquirir acerca da natureza jurídica de algo, segundo o autor, é necessário passar por duas questões: pela questão da identidade da coisa, ou seja, de ‘o que é ser aquela coisa’; e a questão da implicação, que é o momento posterior, de perquirir o que segue a partir do momento em que se identifica a natureza da coisa (SHAPIRO, 2011, p. 8-9).

Segundo Shapiro, os filósofos do Direito nem sempre estiveram preocupados em responder a ambas as questões - da identidade e da implicação - de uma única vez. Austin, por exemplo, teria se focado apenas na questão da identidade, enquanto Hart e Dworkin estiveram mais preocupados com a questão da implicação (SHAPIRO, 2011, p. 8-12).

Ele pretende enfrentar ambas as questões, da identidade e da implicação, para responder à questão de ‘o que é o direito’, em congruência com o que fazem os ‘filósofos analíticos’, para tanto se valendo do método da ‘análise conceitual’, que consiste em buscar e reunir todos os ‘truísmos’ de uma certa entidade, é dizer, todas as verdades incontestáveis acerca daquela entidade. Desta forma, o autor busca reunir uma lista de ‘verdades óbvias’ (embora a tarefa possa ser tortuosa, na medida em que há supostas verdades que parecem óbvias, mas que são contestadas por uma minoria), para identificar a natureza e as implicações dos institutos (SHAPIRO, 2011, p. 16-17).

O autor está, portanto, convencido de que compreender a natureza do direito e resolver as dicotomias de posições filosóficas divergentes, viabiliza que outras

questões mais práticas também sejam resolvidas. Ou seja, se se demonstra que o positivismo jurídico ou o direito natural, por exemplo, estão corretos, outras questões, como a da interpretação da lei também poderão ser resolvidas (SHAPIRO, 2011, p. 29) – o que, diga-se de passagem, tem completa pertinência com os fins buscados na presente investigação.

Em outras palavras, vale realçar que este importante ponto defendido por Shapiro, também é por nós pressuposto na presente investigação, ou seja, acredita-se que a identificação da correção ou incorreção de doutrinas filosóficas acerca da natureza do direito tem o condão de orientar a forma como o direito tributário deva ser interpretado. Confirmam-se as palavras do autor⁴¹:

O que se espera ter demonstrado aqui é que dúvidas sobre a relevância da filosofia analítica são injustificadas até o momento, pois questões sobre a natureza do direito têm diretas e importantes implicações para a prática legal. Quando disputas jurídicas são baseadas em reivindicações conflitantes sobre quem tem autoridade em um determinado sistema, ou como seus textos devem ser interpretados, é frequentemente necessário acessar verdades filosóficas sobre o que, em última instância, determina a autoridade legal ou a metodologia interpretativa em cada sistema jurídico (SHAPIRO, 2011, p. 30).

E ainda⁴²:

Como notado anteriormente, quando os positivistas jurídicos e jusnaturalistas discordam sobre fatos que, em última instância, determinam a existência e o conteúdo do direito, eles estão discordando sobre as *características essenciais do direito*. Em outras palavras, estão em desacordo sobre a resposta correta para a questão da implicação. O positivista acredita que deriva da circunstância de que algo é direito que sua existência e conteúdo sejam ultimamente determinados apenas por fatos sociais, enquanto o jusnaturalista pensa que deriva que sua existência e conteúdo são ultimamente determinados também por fatos morais. Esse desacordo está muito além de ser uma desacordo sobre rótulos (SHAPIRO, 2011, p. 31).

⁴¹ Tradução livre. Versão original: “What I hope I have shown here is that doubts about the relevance of analytical jurisprudence are unwarranted insofar as questions about the nature of law have direct and important implications for legal practice. When legal disputes are predicated on conflicting claims about who has authority in a particular system or how its texts ought to be interpreted, it will often be necessary to advert to philosophical truths about what ultimately determines legal authority or interpretative methodology in every legal system”.

⁴² Tradução livre. Versão original: “As we noted before, when legal positivists and natural lawyers disagree about which facts ultimately determine the existence and content of law, they are disagreeing about the *necessary features of law*. In other words, they are at odds about the right answer to the Implication Question. The positivist believes that it necessarily follows from the fact that something is law that its existence and content are ultimately determined by social facts alone, whereas the natural lawyer thinks that it necessarily follows that its existence and content are ultimately determined by moral facts as well. This dispute is far more than a disagreement about labels”.

Sem embargo, um outro ponto interessante colocado por Shapiro, consiste no reconhecimento de que, se por um lado, as doutrinas filosóficas são importantes para a prática do direito, entende que as críticas muitas vezes lançadas pelos operadores práticos do direito face à filosofia são fundadas, na medida em que os filósofos do direito frequentemente desconsideram em suas teorias a prática do direito do dia-a-dia. Como exemplo, cita o entendimento do Ministro Anthony Scalia que, como textualista, acredita que a interpretação deve ser restrita ao texto, na medida em que não se pode *confiar* em juízes que extrapolem o texto; por outro lado, outros textualistas como o juiz Frank Easterbrook, rejeitam a busca do fim, pois não *confiam* no legislador para dar sentido a legislações de interesse público, pois as leis são editadas a partir de compromissos baseados em interesses contraditórios; outros, como Henry Hart e Albert Sacks, finalistas, entendem que os juízes devem imergir no ‘espírito’ da lei quando a interpretação literal produza um resultado que seja objetável (SHAPIRO, 2011, p. 32-33). Para Shapiro, portanto, os filósofos do direito acabam por relevar questões importantes apontadas pelos operadores práticos do direito, como esta questão mesmo das *relações de confiança* para identificação do método interpretativo correto. Esta mútua desconsideração – da filosofia pela prática, e da prática, pela filosofia – acaba virando um ciclo vicioso, que Shapiro pretende superar, ou seja, em sua filosofia do direito pretende levar em conta considerações de ordem prática.

Posto isto, destaca que existe um problema intrincado no direito que ele dá o nome de ‘possibility puzzle’ ou ‘paradoxo da possibilidade’. Este paradoxo diz respeito à autoridade do direito e à questão sobre quem confere autoridade ao sistema (de onde o sistema extrai sua autoridade), e mesmo se é possível entender pela existência desta autoridade (SHAPIRO, 2011, p. 35-50). Descreve as teorias de Austin e Hart, e mostra como estes tentam resolver este paradoxo (como, aliás, já tivemos a oportunidade de discorrer no presente trabalho), e chega à conclusão de que a teoria de Hart não resolve o ‘paradoxo da possibilidade’, na medida em que uma prática social não pode gerar uma regra social. Em outras palavras, enquanto Hart está correto em dar ênfase às normas secundárias, este não explicaria como estas normas secundárias são criadas, é dizer, quando Hart reduz as regras fundamentais do sistema às práticas sociais das autoridades, acaba criando uma

solução falha, pois regras e práticas pertencem a diferentes categorias metafísicas (SHAPIRO, 2011, p. 115).

Desta forma, entende que, se os positivistas pretendem solucionar estas questões, devem endereçá-las de forma diferente da que foi tratada por Hart, é dizer, devem apontar quais são os compromissos que geram regras sociais e mostrar como os julgamentos podem ser constituídos por conceitos morais sem exigir que o julgador moralmente endosse os julgamentos adotados (SHAPIRO, 2011, p. 116-117).

Neste contexto, Shapiro começa a delinear sua contribuição pessoal sobre o 'paradoxo da possibilidade', endereçando a questão propriamente dita sobre o que é o direito e suas implicações. Shapiro quer apresentar uma alternativa para os pontos da doutrina positivista que considera falhos (SHAPIRO, 2011, p. 118-119).

A solução oferecida por Shapiro tem relação com os 'planos'. O autor entende que as regras fundamentais de um ordenamento são planos. Sua função seria de estruturar a atividade legal para que os participantes possam trabalhar juntos e realizar valores que, de outra forma, não seriam alcançáveis. Em suas palavras⁴³:

[...] a existência da autoridade legal apenas pode ser determinada sociologicamente: a questão de se um corpo legal tem poder, nunca é uma questão de sua legitimidade moral; é uma questão de se os oficiais relevantes daquele sistema aceitam um plano que autoriza e requer deferência àquele corpo (SHAPIRO, 2011, p. 119).

Ele entende, portanto, que conceber as normas fundamentais como planos não apenas demanda uma concepção positivista do direito, mas responde ao 'paradoxo da possibilidade', é dizer, responde à questão de como a autoridade é possível. Segundo Shapiro, portanto, as regras fundamentais do direito residem na capacidade que detêm os indivíduos de possuir e de adotar planos, sendo que este poder não lhes é conferido pela moralidade, mas no fato de que somos seres planificadores. Em suas palavras⁴⁴:

⁴³ Tradução livre. Versão original: "[...] the existence of legal authority can only be determined *sociologically*: the question of whether a body has legal power is never one of its moral legitimacy; it is a question of whether the relevant officials of that system accept a plan that authorizes and requires deference to that body".

⁴⁴ Tradução livre. Versão original: "I am going to argue here that under fundamental laws as plans not only vindicates the positivist conception of law but provides a compelling solution to our earlier puzzle about how legal authority is possible. For the Picture that emerges is one in which the creation and persistence of the fundamental rules of law is grounded in the capacity that all individuals possess to

Tenho a intenção de argumentar aqui que compreender as regras fundamentais como planos não apenas vindica a concepção positivista do direito, mas fornece uma solução convincente para nosso anterior paradoxo sobre como a autoridade legal é possível. Assim, o desenho que emerge é um no qual a criação e a persistência das regras fundamentais do direito é fundada na capacidade que todos os indivíduos têm de fazer planos. Como pretendo demonstrar, esse poder não nos é conferido pela moralidade. Ao contrário, é uma manifestação do fato de que somos criaturas planificadoras (SHAPIRO, 2011, p. 119).

Dentro deste objetivo, o autor passa a desenvolver seu argumento central no sentido de que “a atividade legal é melhor entendida como planificação social e que as regras legais elas mesmas constituem planos, ou normas *à moda de planos*”⁴⁵ (SHAPIRO, 2011, p. 120).

O autor reconhece que a relação entre legalidade e planificação não é aparente, e se empenha em demonstrar esta relação. Para tanto, demonstra que os planos são formados como ninhos, ou seja, uns dentro dos outros, havendo planos mais genéricos que vão se especializando em planos menos genéricos. O autor argumenta que os planos são um instrumento importante em situações comunitárias, pois orientam a convivência em grupo. Os planos “habilitam os membros do grupo a identificar as melhores maneiras de evitar conflitos e de eliminar a necessidade de deliberar a todo momento de conflito”, e ainda, “permitem que membros do grupo possam antecipar possíveis escolhas incorretas que afetam os outros negativamente e de preveni-los antes que aconteçam”⁴⁶ (SHAPIRO, 2011, p. 152).

Desta forma, os planos “não apenas economizam custos e aumentam a previsibilidade do comportamento, como também facilitam uma ética de respeito dentre toda a comunidade”⁴⁷ (SHAPIRO, 2011, p. 153).

O autor começa a desenvolver a teoria de que a atividade legal é uma forma de planejamento social. As regras legais seriam ‘planos generalizados’, ou normas *à moda de planos*, editadas por aqueles que estão autorizados a planejar para os

adopt plans. As I attempt to show, this power is not conferred on us by morality. On the contrary, it is a manifestation of the fact that we are planning creatures [...]

⁴⁵ Tradução livre. Versão original: “[...] legal activity is best understood as social planning and that legal rules themselves constitute *plans*, or *planlike* norms”

⁴⁶ Tradução livre. Versão original: “[...] enable the group members to figure out the best ways to avoid conflict and hence eliminate the need to deliberate at every turn about how to steer clear of trouble” e “[...] allow group members to anticipate possible mistaken choices that negatively affect others and to prevent them before they happen”.

⁴⁷ Tradução livre. Versão original: “[plans] are able not only to economize on costs and increase predictability of behavior, but also to facilitate an ethic of respect among the entire community”.

demais. Os julgamentos, por sua vez, envolvem a aplicação desses mesmos planos, ou ‘normas à *moda de planos*’, a quem se apliquem. O autor avança ainda mais, e defende que⁴⁸:

[...] para construir ou operar um sistema legal, um não precisa ter legitimidade moral para impor obrigações legais e conferir direitos legais: um apenas precisa ter a habilidade de planejar. A existência do direito, portanto, reflete o fato de que os seres humanos são criaturas planejadoras, dotadas das capacidades cognitivas e volitivas e disposição par organizar seu comportamento no tempo e interpessoalmente para atingir fins de alta complexidade (SHAPIRO, 2011, p. 156).

Shapiro desenvolve, portanto, aquilo que ele chama de ‘a teoria planificadora do direito’ de acordo com a qual:

[...] os sistemas legais são instituições de planejamento social e seu objetivo fundamental é de compensar as deficiências de formas alternativas de planejamento nas circunstâncias da legalidade (SHAPIRO, 2011, p. 171).

Em outras palavras, as instituições jurídicas devem:

[...] propiciar as comunidades a superação da complexidade, contenciosidade e arbitrariedade da vida comunitária resolvendo esses problemas sociais que não podem ser resolvidos, ou resolvidos tão bem, por meios não-legais, tão-somente (SHAPIRO, 2011, p. 171).

Assim, a principal reivindicação da ‘teoria planificadora do direito’ é de que o direito é um mecanismo de planejamento social, cujo objetivo é de “retificar as deficiências morais das circunstâncias da legalidade” (SHAPIRO, 2011, p. 172). Denomina esta tese de a ‘tese do propósito moral’, ou seja, o direito enfrenta de forma eficiente e retifica os problemas morais encontrados na sociedade. Em outras palavras, o autor entende que o direito tem uma ‘finalidade moral’, embora não necessariamente satisfaça essa finalidade e, ademais, não haveria um determinado conteúdo moral que seja universal e que deva, portanto, ser satisfeito.

Destaca, ainda, que a ‘teoria planificadora do direito’ não toma as sanções como conformadoras da ordem jurídica (seria possível imaginar um sistema jurídico sem sanção), e que tampouco endereça a questão social à moda *hobbessiana*, é

⁴⁸ Tradução livre. Versão original: “[...] to build or operate a legal system one need not possess moral legitimacy to impose legal obligations and confer legal rights: one need only have the ability to plan. The existence of law, therefore, reflects the fact that human beings are planning creatures, endowed with the cognitive and volitional capacities and dispositions to organize their behavior over time and across persons in order to achieve highly complex ends”.

dizer, não acredita na necessidade do sistema jurídico apenas para corrigir as falhas do homem e da sociedade, sendo que este é desejável ainda que haja um interesse comum de obediência por parte dos cidadãos.

Fazendo um breve parênteses, este ponto da doutrina de Shapiro está em consonância com a concepção habermasiana do direito, quando o autor alemão entende que a dimensão da validade é mais importante que a dimensão da faticidade no direito. Para Habermas, existe uma tensão entre ‘faticidade’ e ‘validade’, que é o mesmo que dizer que existe uma tensão entre ‘a ameaça de sanções legalmente previstas’ (faticidade) e a ‘justificação racional, a crença na legitimidade das normas’ (validade).

Para Habermas, a integração social não se obtém simplesmente através da ‘faticidade’, é dizer, do caráter sancionatório do direito, sendo que a ‘validade’, ou seja, a crença na legitimidade das normas também desempenha um importante papel de pacificação social (COHEN, 2005, p. 62-81).

Voltando à doutrina de Shapiro, e ao seu conceito de direito, pode-se dizer que este se aproxima mais da abordagem positivista, do que da abordagem jusnaturalista, na medida em que entende que as regras fundamentais de um sistema constituem um plano compartilhado, sendo que, para identificar a existência ou conteúdo deste plano compartilhado, deve-se examinar os fatos sociais relevantes, não dependendo de fatos morais, sendo possível que o plano compartilhado seja ‘moralmente desagradável’ (SHAPIRO, 2011, p. 176-177).

Segundo Bustamante, acerca da teoria de Shapiro: “ o leitor não tardará a perceber que Shapiro está fortemente engajado com o positivismo, e que sua adesão tem implicações profundas para a argumentação legal” (BUSTAMANTE, 2012, p. 1).

Neste ponto, e voltando a Hoerster, cuja obra descrevemos no primeiro capítulo, pode-se dizer que a doutrina de Shapiro adota uma linha positivista na medida em que abraça a *tese da neutralidade*, segundo a qual o conceito de direito deve ser definido prescindindo do seu conteúdo. Pode-se, portanto, entender que Shapiro é um “positivista planificador”.

O autor norte-americano demonstra, por fim, nesta seção, que a ‘teoria planificadora do direito’ oferece uma resposta ao paradoxo da possibilidade, ou seja, sobre a questão da autoridade do direito.

Shapiro defende, portanto, que alguém tem autoridade legal desde que esta lhe seja conferida pelo ‘plano mestre’ (*master plan*) de um determinado sistema, ou seja, o ‘plano mestre’ é que confere às autoridades legais o poder de planejar para os demais, e desde que as pessoas obedeçam àquelas autoridades autorizadas. De mais a mais, a ‘teoria planificadora do direito’ responde ao paradoxo da possibilidade na medida em que substitui a noção de ‘hábitos’ (adotada por Austin, por exemplo), pela noção de ‘planos’, enquanto tampouco adota a concepção de Hart, pois ‘planos compartilhados’ é um conceito bastante diferente das ‘práticas sociais’ hartianas.

O autor, em síntese, entende que os planos não ‘obrigam’ as ações, mas antes direcionam, permitem, autorizam pessoas a praticar ou não praticar determinados atos, sob determinadas circunstâncias (o que reforça o que evidenciamos, anteriormente, de que Shapiro, ao mesmo modo que Habermas, dá mais ênfase à dimensão da validade do direito do que à dimensão da faticidade).

Demonstrada a visão de Shapiro acerca do direito, e descrita a sua ‘teoria planificadora do direito’, o autor passa, para o que nos interessa, a demonstrar as implicações práticas de sua teoria, sobretudo na seara da interpretação das leis. Em outras palavras, o autor passa a demonstrar como a ‘teoria planificadora do direito’ afeta a prática da interpretação legal. Em suas palavras⁴⁹:

[...] Se o direito é uma organização planificadora altamente organizada, e normas são planos, ou normas à moda de planos, qual é a forma adequada de interpretar textos legais? (SHAPIRO, 2011, p. 234).

Para responder a essa importante questão, Shapiro enfrenta as objeções que são normalmente colocadas ao positivismo jurídico e mostra como a ‘teoria planificadora do direito’ pode superar as objeções apresentadas, propondo uma teoria que, ao mesmo tempo, enquadra o verdadeiro processo da interpretação legal e que leva em conta seriamente os planos e a planificação (SHAPIRO, 2011, p. 235).

Em matéria de interpretação, o autor destaca que, para muitos juristas, a identificação da circunstância de que o processo de interpretação e argumentação legal é altamente discricionário, tende a lhes fazer pensar o positivismo jurídico como insatisfatório. Este desconforto com o positivismo jurídico fez com que muitos

⁴⁹ Tradução livre. Versão original: “If the law is a highly sophisticated planning organization, and laws are plans, or planlike norms, what is the proper way to interpret legal texts?”

abraçassem teorias jusnaturalistas, de acordo com as quais os fatos morais são essenciais na determinação do conteúdo e do sentido das normas. Dentro desse ponto de vista, os casos difíceis de interpretar assim são porque refletem questões morais difíceis de resolver (SHAPIRO, 2011, p. 237-238).

Shapiro reconhece que estas preocupações se aplicariam à sua teoria planificadora, pois esta é positivista, na medida em que entende que o direito está fundado tão-somente em fatos sociais (e não na moral), negando que premissas normativas possam aparecer em um sistema válido de justificação legal. Assim, de acordo com a 'teoria planificadora do direito' a argumentação jurídica é um processo descritivo.

O autor conclui que o formalismo é uma doutrina inconsistente, na medida em que a prática dos tribunais demonstram que os juízes se valem de considerações morais nos julgamentos. Assim, a objeção levantada contra o positivismo em matéria de formalismo seria fundada se este aderisse ao formalismo no que toca ao papel do juiz, ou seja, se considerasse legítimos apenas os julgamentos que são livres da corrupção de considerações morais.

Contudo, o autor reconhece que Hart, por exemplo, não adere ao formalismo, e que denega que o positivismo jurídico adote o formalismo, havendo a adoção de considerações morais em alguns julgamentos, sobretudo nos obscuros.

Segundo Shapiro, os esforços de Hart para afastar o positivismo jurídico do formalismo foram bem sucedidos, pois é pouco comum encontrar doutrinadores atuais que imputem ao positivismo jurídico o compromisso com o formalismo, ou seja, da determinabilidade total do direito (SHAPIRO, 2011, p. 241-252).

Abrimos aqui um parênteses para acrescentar que, de fato, tivemos a oportunidade de demonstrar com Hoerster, no primeiro capítulo, que a *tese da subsunção* (que em muito se assemelha ao que Shapiro chama de *formalismo*), de acordo com a qual a aplicação do direito pode ser levada a cabo em todos os casos mediante uma subsunção livre de valorações, lhe é indevidamente atribuída pelos seus opositores, não sendo defendida por nenhum positivista de relevo da atualidade. Com efeito, muitos confundem a adesão do positivismo à *tese da neutralidade*, de acordo com a qual o conceito de direito prescinde de seu conteúdo, com a *tese da subsunção*, que não seria defendida propriamente pelo positivismo, pois uma é independente da outra. Como já realçado alhures, o fato de ser falsa a tese da subsunção, ou seja, de que seria sempre vedada uma valoração para a

aplicação da norma jurídica, não joga por terra a *tese da neutralidade*, pois esta tem a ver com o conteúdo da norma jurídica que é neutro.

A opinião de Shapiro está em consonância com o que já demonstramos, e entende que o positivismo jurídico, em si, não atribui necessariamente um papel restritivo aos tribunais, sendo que os limites de sua atuação serão, em última instância, determinados pelas normas positivas. Veja-se⁵⁰:

O positivismo jurídico, compreendido corretamente, não atribui aos tribunais um papel restritivo. O positivista jurídico concebe a função institucional do juiz como uma matéria paroquial, uma regulada pelas regras fundamentais do sistema jurídico em questão. Essas regras vão limitar os juízes em alguns sistemas; em outros, elas vão atribuir aos juízes substancial discricionariedade para superar a lei quando questões morais relevantes existirem [...] (SHAPIRO, 2011, p. 255).

O autor, sem embargo, destaca que, apesar das críticas desferidas contra o formalismo, houve tentativa por parte de Ronald Dworkin de ressuscitá-lo, quando entende que sempre há uma resposta correta para cada questão jurídica, e que os juízes estão obrigados a aplicar esta resposta para os casos que lhes são apresentados, ou seja, á uma solução baseada na 'determinabilidade' jurídica. A partir da diferenciação dos conceitos de regras e princípios, Dworkin acaba entendendo existir pouco espaço para a discricionariedade judicial pois, quando falta uma regra para resolução do caso, este pode e deve ser resolvido mediante a aplicação do princípio para encontrar a resposta correta para o caso (SHAPIRO, 2011, p. 260-263). Dworkin, desta forma, se alinha com os formalistas, e se afasta dos positivistas, na medida em que entende que os juízes derivam os princípios legais através de justificação moral. Assim, para este autor, o direito não poderia ser derivado apenas de fatos sociais, e a argumentação jurídica deve envolver uma argumentação moral, ao menos nos casos difíceis (SHAPIRO, 2011, p. 263-267).

Haveria, ainda, duas correntes diferentes dentro do positivismo: o positivismo inclusivo ou *soft* e o positivismo exclusivo ou *hard* que, segundo Shapiro, respondem às questões trazidas por Dworkin. O positivismo inclusivo aceita que o direito dependa de fatos morais, desde que, em última instancia, repouse em fatos sociais;

⁵⁰ Tradução livre. Versão original: "Legal positivism, properly understood, does not assign a restrictive role to courts. The legal positivist conceives of the institutional function of a judge as a parochial matter, one regulated by the fundamental rules of the legal system in question. These rules will restrain judges in some systems; in others, they will accord judges substantial discretion to override the law when compelling moral reasons exist [...]"

enquanto que o positivismo exclusivo, ou clássico, adota a *tese da neutralidade* totalmente, na medida em que nega que o direito possa depender de fatos morais, sob quaisquer circunstâncias (SHAPIRO, 2011, p. 273). O positivistas inclusivos e exclusivos estão de acordo com o fato de que os juízes devem aplicar normas morais quando os *standards de pedigree* falham, é dizer, na falta de normas aplicáveis. O ponto de divergência, sem embargo, diz respeito à natureza dessas normas: enquanto o positivista inclusivo entende que se tratam de normas legais, o positivista exclusivo entende que o juiz está criando normas legais (SHAPIRO, 2011, p. 274).

De toda sorte, segundo Shapiro, o positivismo jurídico, como não trabalha com o conceito de princípios, acaba entendendo que os casos em que falta a regra, são casos desregulados e, portanto, acaba por adotar uma versão empobrecida da argumentação jurídica (que, diga-se de passagem, é uma versão da mesma crítica sobre a qual discorreremos no capítulo 2, de acordo com a qual o positivismo jurídico não desenvolve uma completa teoria da interpretação).

Posto isto, tem-se que Shapiro traça uma teoria ou metodologia da interpretação que amolda-se à sua ‘teoria planificadora do direito’. Esta, por sua vez, se situa dentro de uma concepção positivista à moda exclusiva, não inclusiva, pois a existência e o conteúdo de um plano não podem ser determinados por fatos cuja existência o plano pretende resolver.

Ademais, de acordo com a ‘teoria planificadora do direito’, os juízes podem ser legalmente obrigados a aplicar normas não-legais e sua obrigação legal para aplicar essas regras surgem apenas sob determinadas circunstâncias, mas não sob outras (SHAPIRO, 2011, p. 278).

Shapiro descreve sua teoria da interpretação (dentro da ‘teoria planificadora do direito’), como uma que toma as atitudes de ‘confiança’ e ‘desconfiança’ pressupostas pelo direito como centrais para a escolha da metodologia interpretativa. Em suas palavras⁵¹:

[...] a teoria planificadora demanda que, quanto mais confiável se considere uma pessoa, mais discricionariedade interpretativa lhe é

⁵¹ Tradução livre. Versão original: “[...] the Planning Theory demands that the more trustworthy a person is judged to be, the more interpretive discretion he or she is accorded; conversely, the less trusted one is in other parts of legal life, the less discretion one is allowed. Attitudes of trust are central to the meta-interpretation of law, I argue, because they are central to the meta-interpretation of plans – and laws are plans, or planlike norms.”

dada; reciprocamente, quanto menos confiável um seja nas outras partes da vida legal, menos discricionariedade lhe é permitida. Atitudes de confiança são centrais para a meta-interpretação dos planos e normas que são planos, e planos à moda de normas (SHAPIRO, 2011, p. 331).

Destaca que, na prática, os operadores do direito já demonstraram implicitamente seu reconhecimento de que o direito é uma prática de planejamento social, e demonstraram isso, sobretudo, pela sua grande sensibilidade pelas questões de confiança. Com efeito, a escolha entre uma interpretação mais estrita ou mais aberta é frequentemente justificada a partir do grau de confiança que se tem nas pessoas, para agir com competência e de boa fé. Sem embargo, Shapiro destaca que esse reconhecimento prático acerca da importância da confiança, não é integrada nas doutrinas que tratam da interpretação jurídica (SHAPIRO, 2011, p. 331-332).

Assim, o autor pretende, de um lado, superar o déficit da filosofia do direito, quando não trata desta questão, dentro de um vácuo institucional, mas pretende também, de outro lado, superar o déficit dos operadores práticos do direito, que estão engajados em questões como esta, mas dentro de um vácuo filosófico (SHAPIRO, 2011, p. 331-332).

A 'teoria planificadora do direito' defende, portanto, que as atitudes de confiança e desconfiança são centrais para a determinação da metodologia interpretativa. A confiança, portanto, seria importante na interpretação do direito, justamente porque a confiança importa na interpretação de planos (SHAPIRO, 2011, p. 332).

Os planos, nesta linha, são dispositivos sofisticados para lidar com confiança e desconfiança, "permitindo às pessoas capitalizar na fé que têm nos outros, ou de compensar pela falta de fé" (SHAPIRO, 2011, p. 334). Os planos lidam com a desconfiança mediante provisões detalhadas e pelo uso de conceitos pouco valorativos, que demandam um baixo grau de discricionariedade para sua aplicação. Outra forma de lidar com a desconfiança, seria pela negativa de atribuir papéis importantes para aqueles que não detêm as condições ou características adequadas para desempenhar as tarefas.

De outro lado, o uso de disposições genéricas permite que o planejador capitalize na confiança sobre os outros, seja pela atribuição de importantes tarefas àqueles que têm competência para resolvê-las, ou mesmo atribuindo o poder de

planejar a esses mesmos indivíduos. Um mesmo plano, aliás, pode cumprir simultaneamente a função de atribuir e denegar confiança.

Assim, os planos, por serem sem conteúdo, podem trabalhar com a distribuição da confiança, a que o autor dá o nome de “economia da confiança”. Desta forma, os planos podem cumprir seu papel no gerenciamento da confiança, apenas se a metodologia interpretativa respeitar a sua “economia da confiança”, é dizer, ⁵²“a metodologia interpretativa não deve alocar o poder de fazer decisões de uma forma inconsistente com as atitudes de confiança pressupostas por um plano” (SHAPIRO, 2011, p. 335).

Por conseqüência, quanto mais ‘generoso’ seja um plano, mais discricionariedade ele atribui ao aplicador, que menos terá que se ater à literalidade do texto. De outro lado, um conjunto de atitudes que geram mais desconfiança, conduzem também a uma metodologia mais restritiva, demandando que o aplicador se atenha mais ao texto ou às intenções e expectativas do planejador.

Assim, visto que os planos levam em conta atitudes de confiança e desconfiança, a forma adequada de interpretar um plano não pode frustrar essa sua função⁵³:

[a forma adequada de interpretar o plano] não deve, em outras palavras, permitir aos intérpretes exercer competências e outros traços de caráter que o plano denega que tenham ou por cuja ausência ele pretende compensar; tampouco deve recusar a eles o uso das capacidades que o plano assume que eles possuem e no qual ele pretende capitalizar. A única forma de respeitar a função de gerenciamento da confiança é de respeitar sua economia da confiança, sobretudo, as atitudes de confiança e desconfiança que motivaram sua criação (SHAPIRO, 2011, p. 336).

Seguindo o raciocínio, a escolha de uma determinada metodologia de interpretação, deve ser determinada de forma semelhante, levando em conta a “economia da confiança”, pois “um sistema que não merece muita confiança, requer uma metodologia restritiva, como o textualismo, enquanto um sistema mais confiável

⁵² Tradução livre. Versão original: “[...] the interpretive methodology must not allocate decision-making power in a manner inconsistent with the attitudes of trust presupposed by the plan”.

⁵³ Tradução livre. Versão original: “[...] It must not, in other words, permit interpreters to exercise competences and other character traits that the plan denies they have and for whose absence it seeks to compensate; nor may it refuse them the use of capacities that the plan assumes they possess and on whose possession it wishes to capitalize. The only way to respect a plan’s trust management function is to defer to its economy of trust, namely, the attitudes of trust and distrust that motivated its creation”

demanda uma de acordo com maiores discricioniedades interpretativas”⁵⁴ (SHAPIRO, 2011, p. 336), mesmo porque uma das maiores funções do direito é de manejar a confiança e a desconfiança.

As circunstâncias da legalidade, para o autor, são em grande medida problemas de confiança, sendo que o direito administra esses graus de confiança em relação aos agentes públicos e mesmo entre os próprios membros da comunidade. O manejo da confiança se dá, portanto, através da planificação social, ou seja, cabe ao legislador identificar aqueles que merecem confiança, daqueles que não merecem confiança, de modo a distribuir as tarefas correspondentes. Os juízes, por sua vez, devem resolver as questões de forma justa e eficiente, sendo que aqueles que devem fazer cumprir a lei, devem aplicar as sanções cabíveis para aqueles que a desobedecerem.

Assim, o direito deve resolver questões morais, sem criar novas questões morais no processo. Portanto, não deve ser conferido poder àqueles em quem não se pode depositar confiança para usá-lo devidamente, devendo haver uma capitalização na confiança e uma compensação pela desconfiança (SHAPIRO, 2011, p. 338).

Voltando à questão da interpretação dos planos, esta deve ser consistente com a “economia da confiança” do sistema legal, ou seja, quanto maior a confiança, menor a regulação da matéria e a discricioniedade do intérprete, quanto maior a desconfiança, maior a regulação da matéria, e menor a discricioniedade do intérprete.

O autor destaca dois pontos de vista sobre a interpretação, a do Ministro Anthony Scalia, e a de Richard Posner, o primeiro formalista, e o segundo a favor de uma ‘adjudicação pragmática’. Ambos utilizam o argumento da confiança/falta de confiança em favor de uma determinada prática interpretativa. O autor chama a perspectiva de Scalia de ‘perspectiva do planejador’, enquanto chama a perspectiva de Posner de ‘olho-de-Deus’. Isto porque, enquanto a perspectiva de Scalia entende que a metodologia de interpretação adequada deve levar em conta as escolhas de confiança/desconfiança do legislador, e perspectiva do “olho-de-Deus” acaba por

⁵⁴ Tradução livre. Versão original: “A distrustful system requires a constraining methodology, such as textualism, whereas a more trusting system demands one according greater interpretive discretion”.

levar em conta a atual competência e caráter dos intérpretes (SHAPIRO, 2011, p. 343-346).

Para Shapiro, a ‘perspectiva do planejador’ responde melhor às tarefas atribuídas ao direito, pois os intérpretes não devem ter uma visão de si mesmos diferente da visão que o sistema lhes atribui, é dizer, se o sistema trabalha com a desconfiança em uma determinada seara, o intérprete está vinculado a agir dentro das contingências colocadas, não devendo se auto-atribuir um maior grau de discricionariedade do que o sistema lhe conferiu.

Os problemas aparecem justamente quando as autoridades detêm uma visão sobre si mesmas diferente da visão compartilhada pelos ‘projetistas do sistema’. Nas palavras do autor⁵⁵:

[...] considerando que o direito tem por objetivo resolver problemas morais através do planejamento social, ele não pode fazer o que ele deve fazer quando a lógica do planejamento é violada. Certamente, perspectivas como a do olho-de-Deus, em alguns casos, conseguem resolver problemas morais. Mas é crucial ver que, quando é este o caso, o sucesso é meramente acidental. Os problemas não foram solucionados na maneira como o direito deve resolvê-los: eles não foram resolvidos por argumentação baseada em planos (SHAPIRO, 2011, p. 348-349)

Outro problema associado à perspectiva do ‘olho-de-Deus’ é que esta perspectiva viola os direitos daqueles que têm autoridade moral para legislar.

Apesar de o autor entender que a ‘perspectiva do planejador’, conforme descrita acima, responde melhor às tarefas outorgadas ao direito do que a perspectiva do ‘olho-de-Deus’, Shapiro entende que esta perspectiva funciona melhor em sistemas de autoridade, ou seja, naqueles em que existe um temor reverencial pelo pacto criador, do que em sistemas de oportunidade ou oportunistas, em que as regras são aceitas, não pela sua origem, mas por serem consideradas ‘moralmente boas’ (SHAPIRO, 2011, p. 350-352).

O autor destaca, ainda, que existe um embate entre o ‘textualismo’ e o ‘propositivismo’ (*purposivism*) que são a favor, respectivamente, de uma

⁵⁵ Tradução livre. Versão original: “[...] given that the law aims to solve moral problems through social planning, it cannot do what it is supposed to do when the logic of planning is violated. To be sure, approaches like the God’s-eye one will, on some occasions, manage to solve moral problems. But it is crucial to see that when this is so, the success is a legal accident. The problems have not been solved in the way that the law is supposed to solve them: they have not been solved by plan-based reasoning.”

interpretação mais restritiva e de outra mais aberta. Shapiro, contudo, entende que nenhuma dessas correntes são precisas.

Isto porque, ao fim e ao cabo, a melhor forma de interpretar depende da confiança que o sistema deposita naqueles agentes e naquela matéria, sendo que o embate entre os textualistas e os 'propositivistas' não pode ser resolvido em tese ou *a priori* (SHAPIRO, 2011, p. 354-355).

O autor passa, portanto, a descrever em maior detalhe o que ele chama de a 'teoria planificadora da meta-interpretação'. Os personagens que têm um papel importante são os oficiais, atores, planejadores e meta-intérpretes. Os oficiais são os agentes do poder público, os atores, seriam não apenas os oficiais, mas também os membros da sociedade civil, os planejadores ou planificadores, a seu turno, seriam aqueles que criam, modificam ou extinguem as instituições de um determinado sistema, é dizer, agentes do poder legislativo, mas também do poder judiciário e executivo, quando no exercício dessa função. Por fim, os 'meta-intérpretes' são aqueles que devem descobrir qual a metodologia adequada para um ator em um determinado sistema legal. Os meta-intérpretes podem ser tanto atores como não-atores, mas Shapiro opta por levar em conta apenas aqueles que tentam descobrir a metodologia para seu próprio uso (ou seja, os meta-intérpretes auto-referenciais) (SHAPIRO, 2011, p. 355-357).

Segundo o autor, não existe uma interpretação correta para um texto legal, uma vez que a interpretação legal é sempre relativa ou dependente do ator⁵⁶:

[...] um texto é interpretado corretamente apenas em relação a um ator e de seu específico lugar dentro da 'economia da confiança' do sistema. Consequentemente, o meta-intérprete deve sempre ter cuidado de manter sua posição no sistema dentro de uma visão global, e de adequar seu método interpretativo a fim de harmonizá-lo com o grau de confiança que lhe foi conferido (SHAPIRO, 2011, p. 358).

Acrescenta, contudo, que a metodologia interpretativa adequada, além do critério do grau de confiança conferido aos atores, deve se basear ainda em outro critério, que é aquele do papel desempenhado por esses atores. Assim, o meta-intérprete, segundo Shapiro, dentro da 'teoria planificadora', deve cumprir três

⁵⁶ Tradução livre. Versão original: [...] a text is interpreted correctly only in relation to an actor and her particular place within the system's economy of trust. Consequently, the meta-interpreter must always be careful to keep her position in the system in full view, and to tailor her interpretive method so as to harmonize with the degree of trust accorded to her."

tarefas, quais sejam: a) a de se certificar das propriedades fundamentais de várias metodologias interpretativas; b) deve extrair determinadas informações da estrutura institucional do sistema legal, ou seja, a atitude dos planejadores em relação à competência e caráter de certos atores, além dos objetivos que devem promover; c) o intérprete deve, enfim, a partir das conclusões alcançadas nos dois primeiros passos, determinar a adequada metodologia interpretativa, ou seja, deve se certificar acerca de quais metodologias melhor alcançam os objetivos à luz dessas atitudes de confiança (SHAPIRO, 2011, p. 359).

Assim, o autor dá a esses passos os nomes de “especificação”, “extração” e “avaliação”. Assim, nestas etapas o intérprete deve responder a algumas questões. *In verbis*⁵⁷:

1. Especificação – qual competência e caráter são necessários para implementar diferentes tipos de procedimentos interpretativos?
2. Extração - (a) qual competência e caráter que os planejadores acreditaram terem os atores para lhes conferirem com determinadas tarefas? (b) que objetivos sistêmicos os planejadores pretendiam que os atores desempenhassem e realizassem?
3. Avaliação – qual procedimento melhor promove e realiza os objetivos sistêmicos que os atores foram incumbidos de promover e realizar, considerando que eles têm a extraída competência e caráter? (SHAPIRO, 2011, p. 359)

Assim, na fase da especificação devem ser levadas em conta as várias metodologias interpretativas e sua diferenças, tentando identificar no sistema quais são as suas diferenças e as competências necessárias para sua implementação. Na fase da extração, por sua vez, o intérprete deve perquirir, a partir de um ponto de vista sistêmico, se os intérpretes e outros atores, de fato, têm as competências para implementar as metodologias com efetividade. O autor chama a atenção para a necessidade de se distinguir os níveis de confiança atribuídos aos atores, a partir de uma perspectiva sistêmica, identificando se o grau de confiança conferido é absoluto, ou apenas relativo. De mais a mais, o intérprete deve estar atento para o fato de que mudanças contingenciais podem alterar o grau de confiança de determinados atores.

⁵⁷ Tradução livre. Versão original: “1. *Specification* – What competence and character are needed to implement different sorts of interpretive procedures? *Extraction* – (a) What competence and character that the planners believed actors possess led them to entrust actors with the task that they did? (b) Which systemic objectives did the planners intend various actors to further and realize? 3. *Evaluation* – Which procedure best futhers and realizes the systemic objectives that the actors were intended to further and realize, assuming that they have extracted competence and character?”

O autor chama a atenção para o fato de que a 'economia de confiança' de um sistema, durante o processo de extração, não é apenas identificada, mas também construída. Isto porque o sistema, com o decorrer do tempo, está sujeito a constante construção e reconstrução, por parte de diversas fontes, não se podendo dizer que exista um pano de fundo coerente em termos de confiança. Assim, a 'economia da confiança' do sistema é construída durante o próprio processo interpretativo.

Destaca, enfim, que uma questão importante é a relativa às fontes. Que em sistemas, por exemplo, em que o direito constitucional tem precedência sobre o direito infraconstitucional, os julgamentos de confiança que se baseiam em normas constitucionais superam aqueles fundados em normas infraconstitucionais. Sem embargo, maiores problemas surgem quando as fontes são da mesma hierarquia, pois é mais difícil identificar os graus de confiança. Quando há julgamentos conflitantes de confiança, o intérprete deve tentar sintetizá-los, guardando os julgamentos mais recentemente firmados, e revisando os julgamentos o mínimo possível para que sejam consistentes.

No processo de extração, após a identificação da economia da confiança, o intérprete deve extrair os objetivos que foram confiados aos atores pelo sistema. Isto pode se tornar intrincado a partir do ator que se está a examinar. A um guarda de prisão, por exemplo, poderia ter sido confiada a tarefa de punir os criminosos e deter o crime, por exemplo, enquanto a um juiz, ou a altos funcionários do poder executivo e legisladores, poderia ser uma tarefa de mais difícil identificação. Ou seja, é mais complicado identificar se lhes caberia, por exemplo, implementar o desejo do povo, proteger os direitos das minorias, promover justiça social, resolver disputas, *et alii*. Igualmente, a depender de que matéria, os objetivos do planejador são mais ou menos claros. No caso, por exemplo, das normas que regulam o uso de veículos automotores, está claro que o objetivo é o de aumentar a segurança. Sem embargo, em outras áreas de atuação, como na fiscal, de seguridade, comercial, consumerista, e outras, os objetivos são menos transparentes (SHAPIRO, 2011, p. 368-370).

A última etapa, a da avaliação, é mais genérica, e implica um experimento mental por parte do intérprete. *In verbis*⁵⁸:

⁵⁸ Tradução livre. Versão original: "While engaging in this thought experiment, the meta-interpreter grades interpretive methodologies according to their performance in the imagined circumstances."

[...] enquanto se engaja nesse experimento mental, o meta-intérprete gradua metodologias interpretativas de acordo com seu desempenho nas circunstâncias imaginadas. A metodologia M se classifica acima da metodologia N quando os objetivos que os atores legais são confiados a atingir são melhor servidos nas circunstâncias imaginadas quando M é seguida, do que quando N é seguida. A metodologia interpretativa que é mais altamente classificada quando todas as metodologias são consideradas é a correta para um determinado sistema legal. No caso de empate, os procedimentos que são mais altamente classificados são todos tidos por corretos e, na medida em que fornecem resultados diferentes, o direito é indeterminado nesses pontos conflitantes (SHAPIRO, 2011, p. 370).

Em síntese, o autor conclui que, em geral, sistemas com baixa confiança absoluta, como, por exemplo, sistemas cujos fins incluem a proteção da liberdade e da autonomia, são incompatíveis com procedimentos interpretativos altamente discricionários. Isto não significa, contudo, que sejam necessários métodos interpretativos altamente restritivos pois, havendo uma alta confiança relativa, o sistema poderia suportar uma metodologia até certo ponto discricionária (SHAPIRO, 2011, p. 371).

Postas estas etapas, e além da questão da confiança, bastante explorada por Shapiro na descrição de sua metodologia interpretativa, este destaca que há ainda outro fator que há de ser considerado, aquele relativo à relação competitiva entre os planejadores sociais. Isto porque os planos legais não apenas administram a confiança, mas também administram conflitos. Quanto mais os planos exercem essa função de administrar conflitos, mais restritiva deve ser a metodologia interpretativa; de outro lado, quanto mais 'colaborativo' o exercício do planejamento social, mais discricionariedade interpretativa é garantida. Isto porque, quanto mais competitivo seja o processo de planejamento social, o consenso é mais delicado e, portanto, maior é o apelo do textualismo, e a interpretação 'propositivista' se torna uma escolha que não funciona bem (SHAPIRO, 2011, p. 377-378).

Shapiro destaca, ainda, que há autores como Waldron, que defendem o textualismo de uma forma mais ampla, pois o próprio processo democrático de produção de normas é altamente conflituoso e não-unânime, o que deveria orientar

Methodology M ranks above methodology N just in case the goals that legal actors are entrusted with advancing are better served in the imagined circumstances when M is claimed to be followed than when N is claimed to be followed. The interpretive methodology that is ranked highest when all methodologies are considered is the correct one for for the particular legal system. In the case of ties, the procedures that rank highest are all deemed correct and, to the extent that give different results, the law is indeterminate at these conflicting points."

o processo interpretativo na direção do textualismo, de modo a respeitar esse processo democrático⁵⁹:

[...] Poderíamos reelaborar o argumento de Waldron da seguinte forma: as regras das instituições democráticas tem o objetivo de estabilizar a questão de como devemos estabilizar nossas disputas. Elas demandam que o façamos de uma forma respeitosa, requerendo que todos os pontos de vista sejam ouvidos, por não assumir que todo mundo “sabe” da questão sob consideração, e acordando a todos uma igual participação na resolução da disputa. E porque a valorização do respeito molda o processo de decisão democrático, ele deve ser respeitado quando da interpretação das regras feitas à moda democrática. Pois se não respeitássemos a textualidade do direito quando o interpretamos, o respeito gerado pelo processo de legislação em si seria perdido ou diminuído significativamente. (SHAPIRO, 2011, p. 381).

O autor, enfim, assevera que sua teoria se insere dentro do positivismo jurídico, e discorda de Dworkin quando este teria afirmado não ser possível que uma doutrina positivista resolva disputas de interpretação. O interessante desta teoria da interpretação é que ela abre espaço para discordâncias teóricas, ou seja, os intérpretes podem discordar sobre a metodologia adequada para ser aplicada em um caso, sobre a distribuição da confiança e da desconfiança, além de vários outros aspectos, ou seja, a metodologia interpretativa adequada seria aquela que é estabelecida a partir dos objetivos dos planejadores, e não com base em uma argumentação moral. Em suas palavras⁶⁰:

[...] essa forma de interpretação legal é positivista no sentido mais importante, notadamente, ela baseia a metodologia interpretativa em

⁵⁹ Tradução livre. Versão original: “[...] the rules of democratic institutions aim to settle the question of how we should settle our disputes. They demand that we do so in a respectful manner, by requiring that all views have a hearing, by not assuming that everyone ‘knows’ the question under consideration, and by according everyone an equal say in resolving the dispute. And because the value of respect gives shape to democratic decision making, it must be respected when interpreting the rules made in a democratic fashion. For if we did not respect the textuality of law when interpreting it, the respect generated by the process of legislation itself would be lost or significantly diminished.”

⁶⁰ Tradução livre. Versão original: “[...] this account of legal interpretation is positivistic in the most important sense, namely, it roots interpretive methodology in social facts. That a legal system has a certain ideology is a fact about the behavior and attitudes of certain groups. The account privileges social facts not out of fanatical desire to save positivism at all cost, but, as mentioned earlier, because the alternative is inconsistent with the logic of planning. Imputing to legal systems judgments of trustworthiness and political objectives that are morally justified undercuts the basic division of labor between those whose role is to settle such matters and those whose role it is to implement such settlements. It is possible, then, for the positivist to maintain that the grounds of law are determined by social facts *and* to account for the theoretical disagreements about those very grounds, Dworkin’s contention notwithstanding. The commitment to the social foundations of law, I have tried to show, can be satisfied in the absence of a specific convention about proper interpretive methodology. [...]”.

fatos sociais. Que um determinado sistema tenha uma certa ideologia é um fato sobre o comportamento e atitudes de grupos sociais. A constatação privilegia os fatos sociais não pelo fanático desejo de salvar o positivismo a todo custo, mas, como mencionado anteriormente, porque a alternativa é inconsistente com a lógica do planejamento. Imputar a sistemas legais julgamentos de confiança e objetivos políticos que são moralmente justificados, mina a divisão básica do trabalho entre aqueles cujo papel é de resolver essas questões, daqueles cujo papel é de implementar essas resoluções. É possível, portanto, para o positivista, manter que os fundamentos do direito são determinados por fatos sociais e também reconhecer que haja discordâncias teóricas sobre esses mesmos fundamentos, não se sustentando a crítica de Dworkin. Tentei demonstrar que o comprometimento com os fundamentos sociais do direito, podem ser satisfeitos na ausência de uma específica convenção sobre a metodologia interpretativa adequada [...] (SHAPIRO, 2011, p. 382-383).

Admite, portanto, que a metodologia proposta pode ter a conseqüência de trazer sérios desentendimentos sobre qual deve ser o método adotado em determinados casos. Sem embargo, esse suposto defeito de sua teoria é também sua qualidade, na medida em que uma teoria do direito deve “considerar a inteligibilidade de discordâncias teóricas, não necessariamente propor uma solução para elas”, e ainda “uma teoria adequada, em outras palavras, deve mostrar que faz sentido para os participantes discordarem entre si sobre os fundamentos do direito”⁶¹ (SHAPIRO, 2011, p. 384).

Este conclui, ainda, que a circunstância de existir ou não uma solução única para as disputas é completamente diferente, e uma teoria do direito não deve oferecer uma única solução apenas porque os participantes pensam que ela existe.

Shapiro conclui que a teoria planificadora do direito afirma que á parte da natureza do direito de ter um objetivo moral, mas ao mesmo tempo nega que a falta do alcance deste objetivo retira-lhe o caráter jurídico (o direito seria instrumental para alcançar determinados propósitos). Em síntese, defende Shapiro que o Estado de Direito é servido apenas quando aqueles engajados na interpretação legal são fiéis à visão encarnada pelo sistema. É dizer, os intérpretes não devem se basear em suas próprias idéias, ou se valer de competências que não lhe foram outorgadas,

⁶¹ Tradução livre. Versão original: “[...] should account for the *intelligibility* of theoretical disagreements, not necessarily provide a resolution to them” e “in other words, ought to show that it makes sense for participants to disagree with each other about the grounds of law”

no processo interpretativo. Não devem, ainda, atuar de modo colaborativo, quando as relações políticas são competitivas, ou vice-versa. Segundo Shapiro⁶²:

O Estado de Direito floresce, portanto, apenas quando os intérpretes legais têm um alto grau de auto-disciplina. Eles devem, em outras palavras, resistir o impulso de tomar a interpretação legal como um convite para filosofar sobre as grandes questões morais e políticas de seu tempo. Ao revés, eles devem suspender seu julgamento moral e mostrar fidelidade ao ponto de vista legal. Ser capaz de pensar *dentro* da caixa, ou dentro da moldura, poderíamos dizer, é a última virtude passiva de um intérprete legal. Pois a lógica do planejamento é respeitada apenas quando o processo de interpretação legal não desestabiliza aquelas questões que o direito pretende estabilizar (SHAPIRO, 2011, p. 398).

Vista, portanto, a teoria de Shapiro, passemos às nossas considerações a seu respeito. Podemos concluir que esta adota as linhas mestras do positivismo jurídico, na medida em que abraça as teses da *neutralidade* e do *subjetivismo*. Por outro lado, a teoria de Shapiro responde à crítica pertinente colocadas pelos pós-modernos que consiste na necessidade de superação da dicotomia sujeito-objeto típica da filosofia da consciência. Isto porque Shapiro rejeita as bases filosóficas de Hobbes ou Locke, que partem da perquirição acerca da natureza humana, para pensar as normas jurídicas como planos ou 'planos compartilhados' e o sistema jurídico como instituição de planejamento social. Esta abordagem de Shapiro leva em conta, sem dúvida, o caráter cada vez mais complexo das sociedades e representa uma forma de conceber o direito a partir de uma perspectiva intersubjetiva (e não simplesmente dentro da contingência da relação sujeito-objeto).

Sem embargo, ao nosso ver, e para os nossos objetivos, o principal mérito da teoria de Shapiro, e que responde aos anseios do presente trabalho, não é propriamente a questão de como concebe o direito, mas o fato de suprir o vácuo deixado pelo positivismo jurídico em matéria de interpretação das normas. Assim, Shapiro supera esta ausência das tradicionais teorias positivistas, como tivemos a oportunidade de ver nos capítulos anteriores, endereçando a questão da

⁶² Tradução livre. Versão original: "The Rule of Law flourishes, therefore, only when legal interpreters possess a great deal of self-discipline. They must, in other words, resist the impulse to take legal interpretation as an invitation to philosophize about the great moral and political questions of their time. Instead, they must suspend their moral judgment and show fidelity to the legal point of view. To be able to think *inside* the box, we might say, is the ultimate passive virtue of the legal interpreter. For the logic of planning is respected only when the process of legal interpretation does not unsettle those questions that the law aims to settle."

interpretação das normas e da argumentação legal, e propondo uma metodologia (positivista) da interpretação.

Esta metodologia interpretativa, dentro da sua chamada 'teoria planificadora do direito' se pauta pela análise, por parte do intérprete, do ordenamento jurídico considerado como um sistema planificador. Desta forma, o intérprete, para identificar a metodologia interpretativa adequada a ser utilizada em determinada situação, deve analisar o sistema para identificar qual foi a 'economia da confiança' adotada e o grau de contenciosidade da matéria. Em outras palavras, caso identifique que ao sistema como um todo, ou a parte dele, ou ao ator envolvido, não foi outorgada confiança, ou que a matéria é objeto de alta contenciosidade, deve adequar o seu trabalho interpretativo a esta circunstância, possivelmente adotando uma metodologia interpretativa mais textualista ou restritiva. Se por outro lado, identifica um alto grau de confiança deferido pelo sistema à situação em questão, e um baixo grau de contenciosidade, pode ser valer com mais liberdade de discricionariedade na prática interpretativa.

Pode-se dizer, assim, que a teoria de Shapiro cumpre a função de revisitar as tradicionais teorias positivistas e jusnaturalistas, propondo uma teoria própria do direito, mas seu mérito, para os fins ora buscados, está sobretudo em preencher o vácuo deixado pelo positivismo normativista em matéria de descrever uma teoria (positivista) da interpretação.

A teoria de Scott Shapiro, portanto, é dotada de originalidade e constitui uma nova formulação jurídico-científica com base na qual se poderá responderá aos anseios da presente investigação, consistente em revisar o princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma inovadora luz que, ao mesmo tempo em que responde às necessidades de arejamento da tradicional teoria do fechamento do tipo, enfrenta a questão da hermenêutica da norma, não sucumbindo à inversão de sua lógica e à abertura de espaço para o arbítrio.

A teoria de Scott Shapiro será retomada, portanto, na conclusão do presente trabalho, quando se fará uma síntese das conclusões parciais alcançadas, propondo a busca da revisão do princípio da legalidade no direito tributário sob uma perspectiva hermenêutica.

Cumprida a parte teórica do presente trabalho, passemos agora, portanto, à segunda parte da presente investigação, voltada para a análise prática de doutrina e jurisprudência comparada, que terá por finalidade identificar padrões interpretativos,

apontando as consistências e inconsistências das práticas hermenêuticas encontradas, sempre à luz dos nossos objetivos.

É o que se passa a fazer.

SEGUNDA PARTE

A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NOS DIREITOS FRANCÊS E BRASILEIRO – DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

A primeira parte do presente trabalho, como vimos, ocupou-se da discussão teórica do princípio da legalidade sob uma perspectiva hermenêutica. Evidenciando os acertos e desacertos de doutrinas filosóficas que amparam, de um lado, a concepção do tradicional do princípio da legalidade no direito tributário, defensora da adoção do 'tipo' em sentido impróprio – positivismo jurídico – e, de outro lado, de doutrinas que adotam a retórica anti-positivista, advogando a adoção de conceitos fluidos no direito tributário, dando uma maior margem de decisão aos agentes da Administração, culminamos com a proposição de uma resposta teórica, consubstanciada na teoria planificadora de Scott Shapiro, que permite a superação das deficiências encontradas nas vertentes filosóficas anteriormente criticadas, e que embasa a revisão ou reformulação do princípio da legalidade no direito tributário em uma perspectiva hermenêutica, mas sob novas bases que, ao mesmo tempo, não sucumbem à inversão de sua lógica, o que será retomado e desenvolvido na conclusão do presente trabalho.

A segunda parte deste trabalho, conforme anunciado na introdução, consiste em uma abordagem mais prática, destinada a analisar e criticar o direito positivo, em especial, os ordenamentos jurídicos francês (em razão da forte tradição do princípio da legalidade neste país) e o brasileiro, nos pontos pertinentes à interpretação do direito para que, na conclusão, se possa empreender uma análise comparativa de doutrina e jurisprudência.

Esta descrição tem o objetivo de demonstrar se, na prática, a interpretação da lei tributária feita pelos tribunais tem sido mais estrita – observando o princípio da legalidade dentro de uma formulação que veda a analogia – ou se tem sido mais ampliativa, dentro da perspectiva idealista. Assim, o objetivo da segunda parte da presente investigação é de permitir que se verifique se a prática interpretativa dos tribunais dá algum sinal em direção a alguma concepção específica do princípio da legalidade – se estrita ou ampliativa – e as consistências e inconsistências dessa prática interpretativa. Ao fim e ao cabo, na conclusão do presente trabalho, as conclusões parciais alcançadas na segunda parte poderão ser retomadas tomando como parâmetro a proposta teórica de revisão do princípio da legalidade

desenvolvida na primeira parte. Esta comparação e síntese serão desenvolvida na conclusão do presente trabalho.

Passemos, portanto, ao capítulo 1 desta segunda parte, que tratará da interpretação da lei tributária no direito francês, a partir de uma descrição e crítica da doutrina.

1. A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO DIREITO FRANCÊS

1.1. Crítica à doutrina

O sistema jurídico francês comporta algumas particularidades que merecem destaque. Sem embargo, antes de evidenciarmos suas principais características, é importante entender, em linhas gerais, como se desenvolve historicamente a questão fiscal na Europa e na França. Isto porque a compreensão histórica do fenômeno permite alcançar o porquê da formulação atual do sistema jurídico.

Em um plano mais geral, e como sabido, o sistema representativo moderno e, por conseqüência, a submissão do imposto à legalidade, encontra suas raízes Inglaterra, na Alta Idade Média, quando o Rei João Sem Terra impôs uma dura tributação aos barões normandos, o que ensejou a reunião destes para pleitear uma maior limitação ao poder de taxaçoão real. A conseqüência foi o juramento, por parte do rei da *Magna Charta* que proclamava as garantias reclamadas por estes nobres, dando nascimento ao princípio do *no taxation without representation* (COHEN, 2005, p. 45-49).

O princípio do *no taxation without representation*, aliás, pode ser considerado precursor da atual idéia de consentimento do imposto. Nas palavras de Fantozzi:

Na experiência inglesa, se faz remontar à *Magna Charta* de Henrique III de 1215 e à *Confirmatio Chartarum* de Eduardo I de 1297 o princípio conhecido com a fórmula '*no taxation without representation*' que, sem embargo, não foi tanto a afirmação da necessidade do consenso pelo povo soberano, quanto aquela do triunfo da nobreza nos confrontos do rei, num conflito no qual a nobreza pretendia impor ao soberano a necessidade do próprio consenso ao tributo. É todavia precisamente nessa situação de não plena supremacia do rei sobre a nobreza e sobre outras classes sociais que se consolida, no sistema constitucional inglês, o princípio da necessidade do consenso à imposição por parte das comunas que eram uma assembléia originária, representativa das diversas classes sociais [...]" (FANTOZZI apud COHEN, 2005, p. 46)

A partir desse ponto, o princípio do consentimento do imposto é consagrado, sobretudo no reinado de Charles I, quando o parlamento apresenta o *bill of rights*, em que se proclamava que o rei estava impedido de exigir 'qualquer dádiva, empréstimo, benevolência, taxa ou carga semelhante sem o consentimento comum do parlamento'. A supremacia do parlamento, a seu turno, se consolida em definitivo em 1688 em um acordo entre o parlamento e os novos monarcas, havendo a consagração do poder fiscal da assembléia na declaração de direitos de 1689 (ARDANT apud COHEN, 2005, p. 47).

Especificamente sobre a evolução do sistema representativo e da submissão do imposto à lei na França, esta não se deu de forma pacífica, tendo culminado com a revolução francesa que foi motivada por causas fiscais. Vale conferir as palavras de Cohen:

As primeiras assembléias a que o rei recorre, motivado pelas dificuldades financeiras da monarquia, que podem ser chamadas de 'estados-gerais' (dada sua composição formada por representantes das três ordens do país – a nobreza, o clero e o terceiro estado), surgem no Século XIV, quando os soberanos tentam estabelecer um verdadeiro sistema fiscal na França, com um mínimo de consentimento das comunidades.

Mas apenas a partir do reinado de Jean Le Bon, ainda no Século XIV, que se pode dizer que surge uma maior necessidade do estabelecimento de um verdadeiro sistema representativo na monarquia francesa. Isso porque as mal sucedidas empreitadas francesas em diversas batalhas, ensejaram a necessidade de instituição de taxas sobre as vendas e impostos diretos (estes, historicamente antipatizados, como já se teve a oportunidade de ver), o que - curiosamente - acabou por enfraquecer o poder central do rei e fortalecer o sistema representativo.

A partir do reinado de Charles V, o governo passa a ter necessidade de cobrar impostos regulares, ao invés de impostos temporários e para necessidades especiais, sendo que no final do Século XV, por meio da convocação dos estados gerais, a monarquia consegue criar o hábito, entre os cidadãos, de se sujeitarem ao imposto. Tal hábito trouxe por conseqüência a falta da convocação dos estados-gerais nos reinados de Charles VIII, Louis XII, François I e Henri II. A partir daí, as convocações dos estados-gerais passam a ser cada vez menos freqüentes, ou seja, o rei deixa de lançar mão do sistema do consentimento ao imposto.

O que se nota, nesta senda, é que o modelo francês não teve evolução análoga ao modelo inglês no qual, como visto, as assembléias representativas deram origem ao sistema parlamentar. Na França, a convocação dos estados-gerais entra em declínio e, para manter a 'falta' de consentimento ao imposto era necessário fortalecer a máquina de coerção e, para tanto, cobrar mais e mais impostos, o que acabou gerando uma maior sonegação fiscal.

A saída para tal situação, como se sabe, não poderia ter sido pacífica, sendo que Louis XVI, preocupado com a queda dos recursos do tesouro, decide finalmente convocar os estados-gerais para tentar dar uma solução às questões financeiras. Atendendo à demanda social, ele outorga o dobro de representação aos delegados do terceiro estado e a situação se agrava a partir da conclamação dos estados-gerais em Versailles, em 5 de maio de 1789.

Em junho do mesmo ano, o terceiro estado se auto-proclama Assembléia Nacional e declara que os impostos existentes eram nulos por terem sido instituídos sem o consentimento da nação. Em 9 de julho de 1789, instala-se a Assembléia Nacional constituinte e, após a tomada da Bastilha - símbolo do absolutismo francês - em 14 de julho, a insurreição anti-fiscal se acentua e a população passa a destruir as instrumentalidades do fisco pertencentes ao antigo regime: as barreiras fiscais são derrubadas, depósitos são pilhados, registros são queimados e unidades da administração saqueadas.

Em 4 de agosto do ano revolucionário, propõe-se a igualdade de todos perante o imposto, a supressão das corvéias e de outras servidões pessoais e a extirpação dos resquícios do antigo regime. Em 26 de agosto é adotada a Declaração dos direitos do homem e do cidadão, que condena todos os privilégios e afirma a soberania da nação que se exprime por meio da lei, que é a 'expressão da vontade geral', e que os cidadãos podem controlar através de seus representantes. A separação de poderes, lançada por Montesquieu, é adotada, para evitar maiores abusos de poder. Para o que nos interessa, é a queda da monarquia absolutista e o fim da *société d'états* e do *ancien régime* (COHEN, 2005, p. 49-52).

Entendido o contexto histórico geral de surgimento das instituições representativas modernas e da submissão do imposto à legalidade, pode-se afirmar que a França, dada esta tradição tem, ainda hoje, o princípio da legalidade consagrado de uma forma robusta, pois conquistado mediante este árduo processo.

Assim, cabe entender como se estrutura atualmente o sistema jurisdicional francês. Antes de abordarmos a questão da jurisdição, cabe notar que existe uma fase administrativa prévia que antecede a fase contenciosa⁶³. Há a possibilidade de o contribuinte formular uma solicitação prévia à administração de atenuação ou anulação da exação lançada em seu desfavor (*demande de remise gracieuse*). Não se trata, em realidade, de uma fase contenciosa, mas apenas de uma demanda "graciosa", que fica a cargo da discricionariedade da administração. Há também outras formas de solução de litígios antes da instauração do contencioso, como a transação, por exemplo. Esta, *v.g.*, apenas se aplica em matéria de penalidades, e é

⁶³ A propósito da organização do contencioso fiscal na França, confira-se o capítulo 2 - p. 143 a 159 - da obra de Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11 ed, Paris: LGDJ, 2012.

celebrada entre o contribuinte e a administração e tem um caráter definitivo tanto para o contribuinte quanto para a administração, é dizer, o contribuinte fica impedido de levar à via contenciosa um litígio resolvido definitivamente por meio da transação. Pode-se mencionar, ainda, no sistema francês, a existência de comissões para prevenir ou arbitrar conflitos em matéria fiscal, como a comissão departamental de impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios (*taxes sur les chiffres d'affaires*), a comissão nacional dos impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios e a comissão departamental de conciliação⁶⁴ (BOUVIER, 2012, p. 144-147).

Sobre o sistema judicial francês atual - o contencioso propriamente dito, este é composto por duas jurisdições: a jurisdição judicial e a jurisdição administrativa, em razão de a França adotar um sistema de jurisdição dual⁶⁵. Da mesma forma que em diversos ordenamentos, o sistema judicial francês é hierarquizado, havendo, na ordem judiciária ou jurisdição, uma primeira instância composta pelas jurisdições de primeira instância, uma segunda instância composta pela “Corte de Apelo” (*Cours d'Appel*) e uma terceira instância composta pela “Corte de Cassação” (*Cours de Cassation*). Na ordem ou jurisdição administrativa, há uma primeira instância composta por tribunais administrativos, uma segunda instância composta pelas “Cortes Administrativas de Apelo” (*Cours Administratives d'Appel*) e uma terceira instância composta pelo “Conselho de Estado” (*Conseil d'État*). Hoje, há ainda, uma novidade no sistema jurisdicional francês, surgida desde 2008, que consiste na possibilidade de se levar demandas até o Conselho Constitucional (*Conseil Constitutionnel*). Com efeito, em 23 de julho de 2008 houve uma revisão constitucional, em que passou a ser possível ao jurisdicionado, em um processo em curso, submeter à Corte Constitucional uma questão de constitucionalidade de lei, sistema que comumente se chama de *QPC* ou *question prioritaire de constitutionnalité*. É de se registrar que, antes da revisão de julho de 2008, cabia ao

⁶⁴ De acordo com Bouvier (2012, p. 146-147), a comissão departamental de impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios é um órgão de representação paritária que pode ser acionado facultativamente pelo contribuinte ou pela administração em casos de desacordo em matéria de relativa a alguns impostos, desde que a questão verse sobre matéria de fato e não de direito. Já a comissão nacional dos impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios, que existe desde 2008, tem por objetivo facilitar a regulamentação de litígios fiscais envolvendo grandes empresas (causas acima de 50 milhões de euros) e tem uma composição paritária. A comissão departamental de conciliação, a seu turno, também tem representação paritária e tem por função opinativa em matéria de direitos de registro (*droits d'enregistrement*).

⁶⁵ A propósito, confira-se Héraud, Alain; Maurin, André. *Institutions juridictionnelles*. 8eme ed. Paris: Dalloz, 2010.

Conselho Constitucional apenas fazer o controle prévio de constitucionalidade das leis, não havendo no sistema francês, até aquele momento, a previsão de um controle de constitucionalidade das leis feito *a posteriori*. Com a introdução da *question prioritaire de constitutionnalité (QPC)*, foi adotado no direito francês o controle de constitucionalidade das leis propriamente dito, ou seja, o jurisdicionado, em um processo em curso, submete ao juízo a questão acerca da inconstitucionalidade de lei, sendo que o juiz deve sustar o curso do processo (havendo exceções ao sobrestamento quando há questões que demandam urgência para serem decididas ou privação de liberdade) e submetê-la à corte superior competente (Corte de Cassação ou Conselho de Estado), caso a arguição lhe pareça séria ou plausível. Submetida a questão à superior instância esta poderá acionar o Conselho Constitucional que, enfim, poderá ou não declarar a lei inconstitucional. Ou seja: há dois exames prévios de admissibilidade da *QPC* antes que a questão seja remetida ao Conselho Constitucional (podendo excepcionalmente haver apenas um juízo de admissibilidade, caso a *QPC* seja pioneiramente suscitada perante a Corte de Cassação ou Conselho de Estado). Uma vez admitida a *QPC* e remetida ao Conselho Constitucional, este poderá julgar a lei conforme a Constituição, caso em que o processo retoma seu curso normal; ou declará-la inconstitucional, hipótese em que é derogada, com efeitos *erga omnes*, podendo haver modulação dos efeitos da decisão (ou seja a derrogação da lei pode ser ter efeitos imediatos ou diferidos). Há, ainda, a possibilidade de declaração de constitucionalidade “com reservas”, ou seja, restringindo a interpretação do texto legal. A propósito da *QPC* ou *question prioritaire de constitutionnalité*, confirmam-se as palavras de Rousseau e Bonnet⁶⁶:

[A *QPC* se trata] [...] da possibilidade de toda jurisdicionado de suscitar perante seu juízo uma questão de constitucionalidade da lei aplicável ao litígio do qual ele faz parte. Se o juiz se convence do fundamento da questão, ele deve sustar o andamento do processo e transmitir a questão à sua corte superior que decide acionar ou não o Conselho Constitucional. Em caso de acionamento, a questão fica a cargo do Conselho que pode:

⁶⁶ Tradução livre.: Versão original: “[le *QPC* s’agit] [...] De la possibilité pour tout justiciable de soulever devant son juge la question de la constitutionnalité de la loi applicable au litige dont il est partie. Et, si le juge est convaincu du bien fondé de la question, il doit surseoir à statuer et la transmettre à sa Cour suprême qui décide de saisir ou non le Conseil constitutionnel. En cas de saisine, tout repose sur le Conseil: - ou il juge la loi conforme à la Constitution et le procès reprend devant la juridiction de base; - ou il la juge contraire à la Constitution est la loi est abrogée.”

- julgar a lei conforme a Constituição e o processo é retomado perante a instância de origem;
- julgar a lei contrária à Constituição e a lei é derogada. (ROUSSEAU; BONNET, 2011, p. 9).

É interessante fazer um breve parênteses para chamar a atenção para o fato de que a história da França está intimamente ligada à separação rígida de poderes, o que justifica o caráter recente da introdução no sistema francês do controle de constitucionalidade das leis *a posteriori*. Como vimos, desde o Espírito das Leis de Montesquieu, existe um tabu no que toca à invasão de competência de um poder em relação a outro e, de mais a mais, após a queda do *Ancien Régime*, há uma supervalorização da lei, uma vez que editada pelo povo sendo, portanto, intocável pelos poderes Executivo e Judiciário. Novamente, as palavras de Rousseau e Bonnet⁶⁷:

[...] deve-se lembrar de 1789: isto porque os parlamentos do Antigo Regime bloquearam as reformas iniciadas pelo rei, e os revolucionários impediram aos juízes de se imiscuírem, sob pena de abuso de autoridade, nas matérias do executivo e do legislativo. E começava um longo período de grande poder da lei: uma vez votada e promulgada, ela era inatacável.

Com a criação do Conselho Constitucional, a Constituição de 1958 rompia timidamente com aquilo que se convencionou chamar de 'legicentrismo'. Composto de 9 membros, nomeados pelo presidente da república, três pelo presidente da assembleia nacional e três pelo presidente do senado – renovados um terço a cada três anos, e de presidentes da república vitalícios, esta instituição, que a doutrina hesitava em chamar de 'jurisdição', tinha por função, de acordo com o artigo 61, de controlar a conformidade da constitucionalidade das leis antes de sua promulgação. E sob recurso de apenas quatro autoridades: o presidente da república, o primeiro ministro, o presidente da assembleia nacional e o presidente do senado. É dizer: de 1958 a 1974, o Conselho Constitucional foi muito pouco acionado: apenas nove decisões! (ROUSSEAU; BONNET, 2011, p. 9-10).

⁶⁷ Tradução livre. Versão original “[...] il faut se souvenir de 1789: parce que les Parlements de l’Ancien Régime avaient bloqué les réformes initiées par le Roi, les révolutionnaires interdirent aux juges de s’immiscer, sous peine de forfaiture, dans les affaires de l’exécutif et du législatif. Et commençait une longue période de toute puissance de la loi: une fois votée et promulguée, elle était inattaquable.

En créant le Conseil Constitutionnel, la Constitution de 1958 rompait, timidement, avec ce qu’il était convenu d’appeler le légicentrisme. Composé de neuf membres, nommés par le président de la République, trois par le président de l’Assemblée nationale et trois par le président du Sénat – renouvelés par tiers tous les trois ans, et des anciens présidents de la République membres de droit à vie, cette institution, que la doctrine hésitait alors à qualifier ‘jurisdiction’, avait pour fonction, selon l’article 61, de contrôler la conformité a la Constitution des lois ‘avant leur promulgation’. Et sur recours de quatre autorités seulement: le président de la République, le Premier ministre, le président de l’Assemblée nationale et le président du Sénat. Autant dire que de 1958 à 1974, le Conseil Constitutionnel fut très peu saisi: neuf décisions!”

Desta forma, como visto, o Conselho Constitucional surgiu em 1958, tendo havido uma pequena abertura nos anos 70, quando introduziu, por conta própria, duas normas, a declaração de 1789 e o preâmbulo da Constituição de 1946, tendo incorporado princípios constitucionais. Em 1974 foram ampliados os poderes para acionamento do Conselho Constitucional a um número de deputados e senadores, levando o órgão a conhecer de leis das mais variadas matérias, inclusive em matéria fiscal (ROUSSEAU; BONNET, 2011, p. 10).

Antes, portanto, da reforma de 2008, o acionamento do Conselho Constitucional era feito *a priori* e apenas por atores políticos. O jurisdicionado levava suas demandas, em última instância, até a Corte de Cassação (*Cours de Cassation*) ou ao Conselho de Estado (*Conseil d'État*) que não tinham competência para se pronunciarem sobre a questão atinente à constitucionalidade das leis. Desta forma, pode-se dizer que uma nova era se instaura na França em matéria de controle de constitucionalidade⁶⁸:

Incontestavelmente uma nova era se abre, por três razões, ao menos:

- de início, enquanto havia um controle *a priori*, o contencioso de constitucionalidade era assentado no procedimento de elaboração da lei; com o controle *a posteriori*, ele passa a estar assentado dentro do contencioso em geral. É um momento do processo judicial ou administrativo e um momento que determina a continuidade do processo. Esta mudança de posição terá por efeito necessário a submissão do contencioso de constitucionalidade às exigências das regras do processo equitativo e de fazer a transformação jurisdicional do Conselho Constitucional;
- em seguida, o ofício dos juízes judicial e administrativo de fazer a filtragem das questões de constitucionalidade vai não apenas lhes colocar na obrigação de fazer uma análise prévia de

⁶⁸ Tradução livre. Versão original: "Incontestablement, une nouvelle ère s'ouvre, pour trois raisons au moins: - d'abord, alors qu'avec le contrôle *a priori* le contentieux de constitutionnalité est encastré dans la procédure d'élaboration de la loi, avec le contrôle *a posteriori* il s'enchaîne dans le contentieux général. Il est un moment du procès judiciaire ou administratif et un moment déterminant puisque la suite du procès dépend. Ce changement de position aura pour effet nécessaire de soumettre désormais le contentieux de constitutionnalité aux exigences des règles du procès équitable et de parfaire la transformation juridictionnelle du Conseil Constitutionnel ;
- ensuite, l'office des juges judiciaire et administratif d'assurer le 'filtrage' des questions de constitutionnalité va non seulement les mettre dans l'obligation d'opérer une première analyse de constitutionnalité pour dire si la question soulevée est sérieuse ou non mais encore créer un lien organique entre les cours suprêmes des deux ordres de juridiction et le Conseil constitutionnel. À terme, le paysage juridictionnel français peut s'en trouver profondément modifié ;
- enfin, la Constitution devient, comme le dit le Conseil constitutionnel dans sa décision du 3 décembre 2009, un 'moyen', c'est-à-dire, un instrument à la disposition des justiciables et de leur avocat pour défendre concrètement, pratiquement et au quotidien les droits fondamentaux qui sont le cœur de la démocratie, la 'garantie des citoyens' disait Benjamin Constant. »

constitucionalidade para dizer se a questão suscitada é séria ou não, mas também criar uma ligação orgânica entre as cortes supremas das duas ordens de jurisdição e o Conselho Constitucional;
- por derradeiro, a Constituição, como diz o Conselho Constitucional em sua decisão de 3 de dezembro de 2009, se transforma num meio ou instrumento à disposição dos jurisdicionados e de seu advogado para defesa concreta, prática e quotidiana dos direitos fundamentais que são o coração da democracia, a ‘garanta dos cidadãos’, como dizia Benjamin Constant. (ROUSSEAU; BONNET, 2011, p. 11-12).

Entendida em linhas gerais esta importante alteração inserida recentemente no ordenamento jurídico francês – o que, destaque-se, se mostra relevante para os fins da presente investigação, pois oportunamente será feita uma análise comparada de jurisprudência francesa e brasileira com foco na questão da interpretação da lei fiscal feita, sobretudo, pelos tribunais – importa ainda discorrer brevemente sobre as competências das jurisdições judicial e administrativa, dando-se destaque para as competências em matéria tributária.

De acordo com Bouvier (2012, p. 152-159), em matéria fiscal, ambas as jurisdições são aplicáveis, não havendo exclusividade de uma ou de outra para julgamento das causas fiscais⁶⁹. Assim, e como bem colocado por Beltrame (2012, p. 124), “com efeito, na França, o juiz do imposto tem duas cabeças”⁷⁰.

A divisão entre as jurisdições em matéria tributária se pauta, de forma genérica, pela divisão entre o contencioso do lançamento (*contentieux de l’assiette*) e o contencioso da arrecadação (*contentieux du recouvrement*), sendo também determinada pela natureza do tributo envolvido. Como destacado por Beltrame (2012, p. 125-128), e em linhas gerais, existe no sistema francês a competência dos tribunais administrativos e judiciais. Os tribunais administrativos têm competência para decidir causas envolvendo impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios, cabendo-lhes conhecer da totalidade do contencioso do lançamento (*contentieux de l’assiette*) em relação aos tributos de sua competência, competindo-lhes, ainda, examinar ações envolvendo a responsabilidade do Estado por seus atos, quando envolverem estes tributos. Quanto ao contencioso da arrecadação (*contentieux du recouvrement*), cabe aos tribunais administrativos conhecer das reclamações quanto ao dever de pagar, ao seu montante e exigibilidade. O contencioso da legalidade,

⁶⁹ Vale destacar que o chamado ‘contencioso fiscal’ na França abrange das exações de natureza tributária, mas também outros tipos de cobrança que não têm natureza tributária, ou seja, litígios que envolvem outras prestações pecuniárias compulsórias (BELTRAME, 2012, p. 124).

⁷⁰ Tradução livre: “En effet, en France, le juge de l’impôt a deux têtes”.

por derradeiro, é dizer, o contencioso que tem por finalidade a anulação de uma decisão da administração fiscal também é processado perante a jurisdição administrativa⁷¹.

Dentre os impostos diretos, podemos destacar o imposto sobre a renda, o imposto sobre as sociedades e as taxas diretas locais. No que toca às taxas sobre o valor de negócios, releva destacar que o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) se enquadra nesta categoria⁷². Assim, os tribunais administrativos são responsáveis pelo julgamento de aproximadamente 80% (oitenta por cento) do contencioso fiscal (BELTRAME, 2012, p. 126).

Já os tribunais judiciais são competentes em matéria de impostos indiretos e impostos de registro (*droits indirects et droits d'enregistrement*). Dentre estes, podemos destacar os impostos indiretos sobre o consumo, os tributos aduaneiros, o imposto do selo (*droits de timbre*), os impostos de registro, o imposto de solidariedade sobre a fortuna, a taxa sobre espetáculos, dentre outros. Cabe aos tribunais judiciais, ademais, conhecer de todo o contencioso do lançamento (*contentieux de l'assiette*), da arrecadação (*contentieux du recouvrement*) e da responsabilidade relativos aos impostos de sua competência. Sem embargo, cabe à jurisdição judicial conhecer das contestações a demandas relativas aos impostos diretos e taxas sobre o valor de negócios (BELTRAME, 2012, p. 217-218).

No que toca a esta divisão entre as jurisdições administrativa e judicial, cabe destacar que esta dicotomia tem suas razões históricas de ser, como nos revela Bienvenu (1987, p. 31-36). O autor destaca que há três teorias para justificar a existência deste dualismo: a primeira, de que as imposições diretas eram muito impopulares, afetando sobremodo o direito de propriedade, razão pela qual deviam ser atribuídas ao juiz judicial; de acordo com a segunda, claramente exegética, esta divisão de competências decorre de um 'acidente histórico', que carece de qualquer fundamento teórico; a terceira opinião seria de que esta divisão procede de uma certa concepção de separação de poderes, tendo uma especificidade jurídica –

⁷¹ O *contentieux du recouvrement* se refere ao contencioso que tem por objeto a cobrança, arrecadação ou recuperação judicial de tributos. Já o *contentieux de l'assiette* se refere às ações que têm por objeto a obtenção de uma redução do montante do imposto ou de penalidades (Confira-se: *Mémento Pratique Francis Lefebvre*, 2010, p. 1194 e *Dictionnaire Encyclopedique de Finances Publiques*, 1991, p. 99-105).

⁷² Tradução livre. Versão original: *Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxes directes locales, taxes sur le chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée*.

ponto com o qual o autor concorda, sobretudo analisando a jurisprudência posterior. De toda sorte, dentre as origens do dualismo de jurisdição, o autor destaca a existência de lei editada em 16-24 de agosto de 1790, que proibia o juiz de obstaculizar as operações administrativas, sendo que a jurisprudência da época, ou seja do Século XVIII, ajudou a reafirmar a competência da Administração no julgamento das causas envolvendo as imposições diretas.

Beltrame (2012) também discorre sobre o dualismo de competências no sistema judicial francês. Na opinião do autor, esta divisão seria vantajosa, sobretudo em razão da especialização do juiz administrativo que estaria mais apto para decidir questões administrativas e econômicas. Em suas palavras⁷³:

Esta divisão de competência se explica sobretudo por razões históricas que por considerações racionais ou jurídicas. Teve-se a intenção de confiar o contencioso dos direitos indiretos, bastante impopulares sob o Antigo Regime, a juízes considerados como defensores naturais da propriedade e da liberdade dos cidadãos. A partir da Revolução a divisão foi mantida pois ela não apresenta inconvenientes maiores e oferece até vantagens. Com efeito, os impostos sobre a renda e taxas sobre o valor de negócios trazem problemas administrativos e econômicos que os tribunais administrativos são particularmente aptos a resolver, ao passo que os outros impostos suscitam questões de direito civil (registro) ou de direito penal (contribuições indiretas ou aduaneiras). A divisão de competências pode obrigar o juiz competente a reenviar questões prejudiciais que retardam a decisão definitiva do litígio. Entretanto, esses reenvios ficam limitados, pois as duas ordens de jurisdição têm os poderes estendidos de apreciação da legalidade das imposições. (BELTRAME, 2012, p. 124-125)

Já Esclassan (2007, p. 59-68), em interessante estudo sobre a atualidade ou não da organização do contencioso fiscal na França, pondera, de forma pertinente, que hoje existe uma tendência de simplificação e modernização da administração fiscal, sendo que a dualidade de jurisdição estaria na contra-marcha dessa tendência. Existem, ademais, problemas que surgem a partir desse sistema dual, como o da identificação do juiz competente nos litígios fiscais, a existência de uma coerência apenas relativa dos procedimentos (falta de harmonização dos

⁷³ Tradução livre. Versão original: “Ce partage de compétence s’explique d’avantage par des raisons historiques que par des considérations rationnelles ou juridiques. On a voulu, notamment, confier le contentieux des droits indirects, très impopulaires sous l’Ancien Régime, à des juges considérés comme les défenseurs naturels de la propriété et de la liberté des citoyens. Depuis la Révolution le partage s’est maintenu car il ne présente pas d’inconvénients majeurs et offre même quelques avantages. En effet, les impôts sur le revenue et les taxes sur le chiffres d’affaires posent surtout des problèmes administratifs et économiques que les tribunaux administratifs sont particulièrement aptes à résoudre, tandis que les autres impôts soulèvent des questions de droit civil (enregistrement) ou de droit pénal (contributions indirectes et douanes). Certes, le partage des compétences peut obliger le juge saisi à des renvois sur questions préjudicielles qui retardent le règlement définitif du litige. Cependant, ces renvois restent limités car les deux ordres de juridiction ont des pouvoirs étendus d’appréciation de la légalité des impositions. »

procedimentos e métodos entre ambas as ordens de jurisdição) e as incertezas relativas à natureza do litígio e as consequências danosas que podem advir ao jurisdicionado.

De toda sorte, como visto, em que pesem as críticas ao sistema dual, principalmente concernentes à matéria fiscal, fato é que a jurisdição dual existe e está em pleno vigor.

Cabe, destacar, ainda, a existência da ordem comunitária da União Europeia e de sua jurisdição. A partir de 1º de dezembro de 2009, entrou em vigor o Tratado de Lisboa, criando a Corte de Justiça da União Europeia (*Cour de Justice de l'Union européenne* - CJUE), composta de três jurisdições: a Corte de Justiça, um tribunal de 1ª instância e os tribunais especializados (BLUMANN; DUBOUIS, 2010, p. 609-611), cuja sede se situa em Luxemburgo. O Tratado de Lisboa modificou a denominação da Corte que antes se identificava como 'Corte de Justiça das Comunidades Europeias' (CJCE).

O acesso à jurisdição europeia é aberto aos estados-membros, embora também seja possível que as pessoas físicas ou jurídicas dirijam um recurso à Corte no caso de litígios envolvendo a União Europeia.

A Corte de Justiça da União Europeia tem por função interpretar a legislação europeia para garantir uma aplicação uniforme do direito nos estados-membros. A Corte de Justiça é composta de um juiz para cada estado-membro, com mandato de 6 (seis) anos renovável, e de 8 (oito) advogados-gerais. Tanto os juízes quanto os advogados-gerais são nomeados pelos governos dos estados-membros tendo mandato de 6 (seis) anos, renovável. A Corte de Justiça se divide em câmaras (um total de oito), podendo os julgamentos serem feitos em assembleia plenária, em grande câmara (13 juízes) ou em câmaras de 3 (três) a 5 (cinco) juízes. Os julgamentos são feitos em plenário em casos especiais previstos pelo tratado ou que têm uma importância especial para a Corte; são feitos em grande câmara ou pequeno plenário a pedido de um estado-membro ou de uma instituição e quando a causa é complexa ou importante, sendo o julgamento válido se presentes ao menos 9 (nove juízes); sendo as demais causas julgadas perante as câmaras (HERAUD; MAURIN, 2010, p. 289).

Dentre os tribunais especializados, pode-se destacar o tribunal da função pública que deve conhecer de todo litígio entre a União e seus agentes e todo litígio entre um órgão ou organismo e seu pessoal pelo qual a competência é atribuída à

Corte de Justiça havendo, ainda, outros tribunais especializados (GRANDGUILLOT, 2011).

Entendidas, portanto, em linhas gerais, as competências das jurisdições administrativa e judicial, e a estrutura jurisdicional da União Européia, cabe ainda, destacar a existência na França de um importante órgão atuante em matéria tributária que é o *Conseil de Prélèvements Obligatoires* (CPO), que sucedeu o anterior *Conseil des impôt* (Conselho de Impostos) da França.

O CPO é um órgão presidido pelo presidente da Corte de Contas e é composto de magistrados ou de altos funcionários e de pessoas qualificadas para exercerem suas funções. Criado em 2005, cabe-lhe apreciar a evolução e o impacto econômico, social e orçamentário dos impostos e contribuições obrigatórias, elaborando recomendações acerca dessas questões. O CPO, a cada ano, elabora um relatório sobre estas questões, sendo que este é enviado ao presidente da república e ao parlamento. O Conselho pode, ainda, ser acionado a pedido do primeiro-ministro ou de comissões da assembleia nacional ou do senado para realizar estudos relativos a alguma questão que julguem relevante relativa aos tributos franceses, ou a título de esclarecimento ou mesmo como uma forma de guiar e orientar as decisões a serem tomadas pelos órgãos públicos⁷⁴.

Desta forma, o CPO tem uma importante função democrática, na medida em que são produzidos estudos fundamentados sobre questões fiscais que são elaborados por integrantes especializados na matéria que servem, ao final, para orientar a produção normativa e a gestão pública dos recursos.

Entendida em linhas gerais a conformação do sistema judicial francês - o que se mostra relevante para nossos fins da presente investigação, como dito, em razão da análise jurisprudencial comparativa que faremos adiante -, impende retornar ao foco central da presente investigação, relativa à interpretação da lei fiscal.

Importa, assim, analisar a questão da interpretação da lei fiscal na França, seja a partir de uma perspectiva doutrinária, primeiramente, seja a partir de uma perspectiva jurisprudencial.

Doutrinariamente, em matéria de interpretação do direito francês, trabalharemos sobretudo com uma pertinente e atualizada obra doutrinária, a de

⁷⁴ Cour des comptes, chambres regionales et territoriales des comptes. "In" <http://www.ccomptes.fr/Nous-connaitre/Nos-missions/Conseil-des-prelevements-obligatoires>

Julien Guez, que empreende um rigoroso estudo especificamente sobre a interpretação da lei fiscal na França. A importância da análise desta obra, para os nossos fins, é a de situar o pensamento doutrinário francês em matéria de interpretação das leis, para entender em que ponto se situam as discussões filosóficas sobre este tema, até para viabilizar uma análise jurisprudencial mais precisa - que leva em conta, portanto, o pano de fundo das discussões acadêmicas sobre o tema.

A obra de Julien Guez trata da questão da interpretação do direito tributário (ou fiscal, expressão mais comumente aplicada na França e que doravante utilizaremos também, sobretudo quando em referência à obra de Guez) e é dividida em duas partes: a primeira, dedicada à interpretação fiscal e à criação do direito, subdividida em mais duas partes, quais sejam: a aproximação prescritiva: a negação da abordagem interpretativa no direito tributário, e a aproximação descritiva: a existência de uma interpretação criativa no direito tributário; e a segunda parte da obra que trata da interpretação fiscal e a mutação do direito, também sendo dividida em duas subpartes, quais sejam: a interpretação e a mutação das regras fiscais, e a mutação da interpretação fiscal e seus limites.

O objetivo da obra de Guez é de justamente discutir qual o papel da interpretação no direito tributário, se esta tem e/ou deve ter um papel criativo, tendo em vista os princípios do direito tributário (sobretudo o princípio da legalidade estrita) e, a partir de uma reflexão sobre a realidade constatada, fazer uma proposta interpretativa para este ramo do direito buscando conjugar a teoria com a prática.

Posto isto, e de acordo com o autor, na primeira parte de sua obra, e no título primeiro, aduz que as normas fiscais são objeto de mutação freqüente em razão de terem que se adaptar à realidade econômica. Em suas palavras⁷⁵:

De fato, a legislação fiscal é objeto de mudanças relativamente freqüentes. Não somente ela se inspira da realidade econômica e, por isso mesmo, ela é sensível a suas evoluções contínuas, mas enquanto instrumento de política econômica e social, ela é utilizada abundantemente a fins políticos. A votação da lei de finanças anualmente é uma das manifestações mais evidentes, testemunha

⁷⁵ Tradução livre. Versão Original: "De fait, La législation fiscale fait l'objet de changements particulièrement fréquents. Non seulement elle s'inspire de la réalité économique et, par là-même, elle est sensible à ses évolutions continues, mais en tant qu'instrument de politique économique et sociale elle est utilisée abondamment à des fins politiques. Le vote des lois de finances chaque année en est une des manifestations les plus évidentes, témoignage à la fois des choix politiques du gouvernement et de l'instabilité des règles fiscales."

às vezes de escolhas políticas do governo e da instabilidade das regras fiscais. (GUEZ, 2004, p. 9-10)

De mais a mais, as normas fiscais seriam mais mutáveis que as normas de direito civil justamente em razão deste aspecto. Confira-se⁷⁶:

A política governamental deve se adaptar sem descurar de uma conjuntura econômica e social em constante evolução. Na medida em que a fiscalidade serve para colocar em aplicação a política do poder executivo, a lei fiscal resulta, portanto, da necessidade de adaptar constantemente a legislação fiscal às mudanças econômicas e sociais. Desta forma, as leis fiscais não têm a estabilidade das leis civis. (DOUET apud GUEZ, 2004, p. 10)

Constatada a questão da mutabilidade da lei fiscal, o autor aduz que se faz necessário examinar a própria questão da produção normativa e da interpretação da lei fiscal. No direito tributário (francês), dois órgãos exercem a tarefa interpretativa, quais sejam, o juiz e a administração (a interpretação doutrinária, segundo Guez, não pode servir de parâmetro, por não ser considerada interpretação autêntica; tampouco as normas interpretativas editadas pelo legislador serviriam de parâmetro, pois dirigidas a fins políticos). O autor se propõe, portanto, a fazer uma análise das interpretações judicial e administrativa, a fim de destacar, em suas palavras, “a singularidade do fenômeno da interpretação em matéria fiscal”⁷⁷ (GUEZ, 2004, p. 10).

O autor destaca que a interpretação judicial se diferencia da interpretação administrativa, pois, ao mesmo passo que tanto o juiz quanto o administrador devem aplicar a lei, o primeiro diz o direito, ou seja, resolve litígios fundados em casos concretos, enquanto à administração incumbe a execução da lei, onde é cabível alguma interpretação. Sem embargo, haveria diferenças fundamentais entre estes dois tipos de interpretação, que o autor mais adiante destaca, para evidenciar a questão da interpretação no direito tributário (GUEZ, 2004, p. 11).

No que toca à interpretação judicial, seriam necessárias algumas precisões, quais sejam: a) a identificação do juiz competente; b) a identificação da técnica

⁷⁶ Tradução livre. Versão Original: “La politique gouvernementale doit s’adapter sans discontinuer à une conjoncture économique et sociale en perpétuelle évolution. Dans la mesure où la fiscalité sert à mettre en application la politique du pouvoir exécutif, la loi fiscale doit alors être sans cesse modifiée. L’instabilité du système fiscale résulte donc de la nécessité d’adapter constamment la législation fiscale aux changements économiques et sociaux. De ce fait, les lois fiscales n’ont pas la stabilité des lois civiles. »

⁷⁷ Tradução livre. Versão Original: “la singularité du phénomène de l’interprétation en matière fiscale ».

interpretativa aplicável, em especial a interpretação estrita e; c) a relação entre o princípio e a realidade, entre a prescrição e a descrição. Em suas palavras⁷⁸:

A enunciação de uma interpretação do direito tributário pelo juiz do imposto exige um certo número de precisões. Em primeiro lugar, deve-se poder identificar apenas um juiz (A). Em segundo lugar, deve-se apreciar a existência ou não de técnicas de interpretação às quais recorreria o juiz do imposto e a identificação da interpretação fiscal a uma técnica particular, mais particularmente à interpretação estrita (B). Em terceiro lugar, deve-se avaliar a distância existente entre o princípio e a realidade, entre a prescrição e a descrição (C). (GUEZ, 2004, p. 11)

O segundo ponto destacado por Guez sobre a interpretação judicial bastante nos interessa, pois diz respeito às técnicas interpretativas às quais o juiz recorre em matéria de interpretação do direito tributário. O autor passa a discutir justamente a questão acerca da existência de uma técnica interpretativa no direito fiscal (ou se a interpretação seria mais empírica ou psicológica) e, em existindo uma técnica, qual seria ela.

Com efeito, e no mesmo sentido que temos destacado ao longo da presente investigação, Guez chama a atenção para o fato de que a interpretação estrita (fechada ou “típica”) das normas fiscais tem ocupado um lugar destacado desde o surgimento deste “ramo” do direito. O autor discute, portanto, em sua obra, justamente os fundamentos dessa interpretação estrita em matéria tributária, analisando a realidade da jurisprudência, culminando em uma análise da questão acerca do papel criativo do juiz em matéria tributária, como já evidenciado (GUEZ, 2004, p. 12-13).

A este respeito, aduz que existe uma crise da interpretação, e uma tendência de atribuir a esta atividade um alto grau de subjetividade. Esta crise seria deslançada pela falta de confiança em critérios válidos ou legítimos de interpretação. Citando Rosenfeld, destaca⁷⁹:

⁷⁸ Tradução livre. Versão Original: “L'énonciation d'une interprétation du droit fiscal par le juge de l'impôt exige un certain nombre de précisions. En premier lieu, il faut pouvoir identifier en seul juge (A). En deuxième lieu, il faut apprécier l'existence ou non de techniques d'interprétation auxquelles aurait recours le juge de l'impôt et l'identification de l'interprétation fiscale à une technique particulière, plus particulièrement l'interprétation stricte (B). En troisième lieu, il faut évaluer l'écart existant entre le principe et la réalité, entre la prescription et la description (C). »

⁷⁹ Tradução livre. Versão original: “[...] la crise reflète un manque de confiance par rapport à la validité de critères objectifs permettant d'attribuer des significations claires et distinctes aux textes juridiques. De plus, ce manque de confiance se manifeste dans l'intensification des conflits au sein de la communauté des acteurs juridiques, dans la dissolution de tout consensus véritable sur les valeurs importantes, dans indétermination apparemment inévitable des règles juridiques ainsi que dans la

[...] a crise reflete uma falta de confiança em relação à validade dos critérios objetivos que permitem atribuir significados claros e distintos aos textos jurídicos. Ademais, esta falta de confiança se manifesta na intensificação dos conflitos no seio da comunidade de atores jurídicos, na dissolução de todo consenso verdadeiro sobre os valores importantes, na indeterminação aparentemente inevitável das regras jurídicas, além da crença de que todas as decisões relativas às questões jurídicas são, no fim das contas, políticas e subjetivas. (ROSENFELD apud GUEZ, 2004, p. 13).

De mais a mais – como já tivemos a oportunidade de evidenciar ao longo da presente investigação - a concepção da interpretação estrita das normas fiscais tem sido duramente atacada mais recentemente, embora sempre tenha sido considerada como um dogma em tempos passados. Em suas palavras⁸⁰:

O princípio da interpretação estrita das normas fiscais tem feito parte, há muito tempo, da opinião de uma unanimidade na literatura jurídica, de modo que poucos autores discutiram sua significação e contestaram seu fundamento. A interpretação estrita das normas fiscais aparece como uma verdade evidente. Hoje em dia esse princípio parece caído no esquecimento. É assim que, de maneira paradoxal, durante gerações, o princípio da interpretação estrita das leis fiscais era erigido a dogma incontestável, sendo que, no presente, ele é objeto de abandono e uma grande parte de autores colocam em causa seu valor e realidade. (GUEZ, 2004, p. 107).

Posto isto, e de acordo com Guez, haveria duas concepções que se opõem em matéria de interpretação: a concepção positivista (esta sobre a qual discorreremos nos capítulos precedentes do presente estudo), e a concepção realista. A primeira partiria de princípios abstratos a partir dos quais se definem as normas de conduta, ou seja, se valeria de um discurso prescritivo, enquanto a segunda, de forma indutiva e descritiva, partiria da realidade para explicar o fenômeno. Sobre a interpretação positivista (possivelmente exegética), discorre o autor⁸¹:

croyance que toutes les décisions relatives aux questions juridiques sont, en fin de compte, politiques et subjectives. »

⁸⁰ Tradução livre. Versão Original: “Le principe de l’interprétation stricte des normes fiscales a fait l’objet pendant longtemps d’une unanimité dans la littérature juridique, de sorte que peu d’auteurs, au départ, ont discuté sa signification et contesté son fondement. L’interprétation stricte des normes fiscales apparaissait comme une vérité d’évidence. Aujourd’hui, ce principe semble être tombé dans l’oubli. C’est ainsi que, de manière paradoxale, durant des générations, le principe de l’interprétation stricte des lois fiscales était érigé en dogme incontesté, alors qu’à présent il fait objet d’un abandon et une grande partie des auteurs remet en cause sa valeur et sa réalité. »

⁸¹ Tradução livre. Versão Original: “Selon la conception positiviste du droit et conformément à une vision de séparation stricte des pouvoirs, à partir du moment où l’interprète se distingue de l’auteur de la norme, il ne saurait y avoir des marges de créativité dans le processus de l’interprétation des normes. Cette idée est traduite par la formule de Robespierre devant la Constituante : ‘Le mot de jurisprudence doit être effacé de notre langue ; il ne signifie plus rien dans le nouveau régime. Dans

De acordo com a concepção positivista do direito e segundo uma visão de separação estrita de poderes, a partir do momento em que o intérprete se distingue do autor da norma, ele não terá margens de criatividade no processo de interpretação das normas. Esta idéia é traduzida pela fórmula de Robespierre perante a constituinte: ' a palavra jurisprudência deve ser apagada de nossa língua; ela não significa nada mais no novo regime. Em um estado que tem uma constituição, uma legislação, a jurisprudência dos tribunais não é outra coisa senão que a lei. (GUEZ, 2004, p. 14).

Segundo Guez, a concepção positivista da interpretação tem um viés eminentemente político, em virtude de questões históricas, quais sejam: de proteção dos excessos dos juízes cometidos sob o antigo regime. Já a concepção realista, por outro lado, vislumbra o direito como o resultado da atividade discricionária do juiz. A norma seria, por sua natureza, indeterminada, seja propositalmente, mediante a adoção de termos vagos ou indeterminados, deixando uma livre margem de apreciação para o aplicador, seja de forma involuntária. A interpretação aparece, portanto, justamente no preenchimento destas lacunas, obscuridades e ambigüidades. Nas palavras do autor⁸²:

Dentro da concepção realista, o juiz não se limita a produzir normas individuais ligadas ao litígio que lhe é submetido, ele atribui igualmente uma significação à norma geral que lhe é dado aplicar: 'A interpretação autêntica é portanto uma operação de criação do direito, não apenas no momento em que ela é um momento do processo de criação da norma inferior, mas também – e mesmo sobretudo – enquanto ela é determinação, criação ou recriação da norma superior. Michel Troper, Pour une théorie juridique de l'état. PUF, 1994, p. 304) (GUEZ, 2004, p. 16).

Postas estas considerações iniciais, o autor discorre sobre a singularidade da interpretação do direito tributário, abordando seus aspectos.

Em linhas gerais, defende que há dois tipos de interpretação da lei fiscal na França: a interpretação administrativa e a interpretação judicial, que guardam diferenças entre si, como evidenciado. A interpretação administrativa teria traços de

un État qui a une Constitution, une législation, la jurisprudence des tribunaux n'est autre chose que la loi. »

⁸² Tradução livre. Versão Original: "Dans l'approche réaliste, le juge ne se contente pas de produire des normes individuelles liées au litige qui lui est soumis, il attribue également une significations à la norme générale qu'il est censé appliquer: 'L'interprétation authentique este donc une opération de création du Droit, non seulement dans le moment où elle est un moment du processus de création de la norme inférieure, mais aussi – et même surtout – en tant qu'elle est détermination, création ou recriation, de la norme supérieure' »

abstração, enquanto a interpretação judicial seria feita *a posteriori*, a partir de um caso concreto. Em suas palavras⁸³:

A interpretação administrativa possui os atributos da norma. A diferença essencial entre os dois tipos de interpretação reside, com efeito, em seu estatuto normativo e temporal: a interpretação administrativa não é fundada em um caso ou sobre fatos precisos, ela conserva marcas de abstração e do caráter *a priori* da norma jurídica, ao passo que a interpretação jurisdicional intervém posteriormente e a propósito de um caso concreto. (GUEZ, 2004, p. 417).

Sobre a interpretação administrativa, especificamente, aduz que, a princípio, o administrador não deveria ter a faculdade de interpretar a lei. Com efeito, a interpretação do administrador da lei fiscal deveria ser estrita, em virtude do princípio da legalidade que o impossibilita de sobrepor-se ao legislador.

O autor destaca, sem embargo, que, na prática, a Administração por vezes não apenas interpreta o texto legal, mas também edita atos normativos (instruções normativas, circulares) inéditos e sem amparo legal. Destaca ainda que, em favor do contribuinte, existe a “garantia legal contra as mudanças de doutrina”, o que poderíamos chamar também de ‘princípio da proteção da confiança legítima do administrado’ contra as mudanças de interpretação da Administração⁸⁴. Em suas palavras⁸⁵:

A garantia contra as mudanças de doutrina administrativa pode ser definida como o direito dos contribuintes de se valer de uma interpretação da lei fiscal admitida de maneira formal pela administração. A administração poderia modificar sua interpretação da lei fiscal. Daí nasce a idéia de proteger o contribuinte contra suas mudanças de doutrina administrativa prejudiciais à segurança jurídica e sub o fundamentos de que a administração pode operar

⁸³ Tradução livre. Versão Original: “L’interprétation administrative possède les attributs de la norme. La différence essentielle entre les deux types d’interprétation réside, en effet, dans leur statut normatif et temporel: l’interprétation administrative n’est pas fondée sur un cas ou sur des faits précis, elle conserve les marques d’abstraction et le caractère a priori de la norme juridique alors que l’interprétation juridictionnelle intervient postérieurement et à propos d’un cas concret. »

⁸⁴ Sobre o princípio da proteção da confiança legítima do administrado aplicável às modificações de jurisprudência no Direito Tributário, confira-se a obra de Misabel Derzi: Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

⁸⁵ Tradução livre. Versão original: “La garantie contre les changements de doctrine administrative peut être défini comme le droit pour les contribuables de se prévaloir d’une interprétation de la loi fiscale admise de manière formelle par l’administration. L’administration pourrait en effet modifier son interprétation de la loi fiscale. De là naît l’idée de protéger le contribuable contre ses changements de doctrine administrative préjudiciables à la sécurité juridique et sur le fondement desquels l’administration pourrait opérer des rehaussements d’imposition dès lors que le doctrine initiale serait illégale. »

incrementos de imposição a partir de que a doutrina inicial seja ilegal. (GUEZ, 2004, p. 20-21).

Colocadas estas considerações iniciais, o autor passa a discorrer sobre a interpretação fiscal e o seu papel de criação do direito, para tanto descrevendo as duas vertentes interpretativas do Direito Tributário: a vertente prescritiva, que nega um valor criativo à interpretação fiscal, e a vertente descritiva, que entende haver uma interpretação criativa no direito fiscal.

Sobre a primeira vertente, a prescritiva, o autor aduz que a “negação de toda tentativa interpretativa criativa” em Direito Tributário decorre dos princípios da legalidade e da igualdade fiscal. A respeito da legalidade, discorre sobre o princípio do consentimento do imposto, sobre a legitimidade democrática do poder fiscal e a organização do poder fiscal em um nível de estado. Neste último ponto, destaca que o princípio do consentimento do imposto está inscrito no art. 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, insculpido também no art. 34 da Constituição francesa (GUEZ, 2004, p. 31-44).

Sem embargo, apesar da explícita previsão do princípio da legalidade, a partir do entre-guerras teria havido um recuo do parlamento em sua tarefa de votar leis de natureza tributária, com a adoção de decretos-lei e ‘leis de habilitação’, em um abandono de suas competências legislativas. Esse abandono do parlamento da tarefa de votar leis em matéria fiscal se deve, segundo o autor, à tecnicidade da matéria fiscal e à demagogia eleitoral.

Com efeito, a Constituição da 5ª República consagra esta preponderância de atribuição de maiores poderes ao Executivo para editar normas em matéria fiscal, havendo diversos exemplos do fenômeno⁸⁶:

É a Constituição da 5ª República que consagra essa preponderância dada ao Executivo de numerosos mecanismos do parlamentarismo racionalizado – delimitação do domínio da lei pelo art. 34, inadmissibilidade financeira do art. 40, inadmissibilidade do art. 41,

⁸⁶ Tradução livre. Versão Original: “C’est la Constitution de la Vème République qui consacre cette prépondérance accordée a l’exécutif avec les nombreux mécanismes du parlementarisme rationalisé – délimitation du domaine de la loi par l’article 34, irrecevabilité financière de l’article 40, irrecevabilité de l’article 41, procédure de déclassement de l’article 36 alínea 2, vote bloqué de l’article 44 alínea 2, procédure des ordonnances de l’article 38, maîtrise de l’ordre du jour des assemblés par le gouvernement, arme de l’article 49 alinéa 3 -, en dépit d’une interprétation du texte constitutionnel produite par le Conseil constitutionnel plutôt favorable à la compétence parlementaire – absence de distinction entre ‘règles’ et ‘principes fondamentaux’, empiètement législatif dans le domaine réglementaire non contraire a la Constitution, jurisprudence de l’incompétence négative. Il faut ajouter à ces dispositifs constitutionnels le fait majoritaire qui réduit d’autant le rôle critique du Parlement. »

procedimento de desclassificação do art. 36, “2”, voto bloqueado do art. 44, “2”, procedimento de ordem do art. 38, colocação das assembleias na ordem do dia pelo governo, art. 49, “3” – apesar de uma interpretação do texto constitucional produzida pelo Conselho Constitucional mais favorável à competência parlamentar – falta de distinção entre ‘regras’ e ‘princípios fundamentais’, invasão legislativa no domínio regulamentar não contrário à Constituição, jurisprudência da incompetência negativa. Deve-se acrescentar a esses dispositivos constitucionais o fato majoritário que reduz totalmente o papel crítico do parlamento. (GUEZ, 2004, p. 44-45).

Não bastasse esta atribuição de maiores poderes ao Executivo na França, houve um aumento de complexidade do sistema fiscal, o que teve o efeito de afastar ainda mais o parlamento de suas funções, fazendo incrementar os poderes da Administração (o que, diga-se de passagem, parece ser um fenômeno que não é exclusivo da França, pois o aumento de complexidade do sistema fiscal ocorre também no Brasil, havendo uma tendência de atribuição de maiores poderes à Administração).

Sem embargo, Guez destaca que, a partir da lei constitucional n. 96-138 de 22 de fevereiro de 1996 e da lei orgânica n. 96-646 de 22 de julho de 1996, foram parcialmente restaurados os poderes do parlamento em matéria financeira, na medida em que editadas leis de financiamento da seguridade social (GUEZ, 2004, p. 45)⁸⁷.

Ainda sobre o princípio da legalidade (que reforça, portanto, a vertente prescritiva que nega um valor criativo à interpretação fiscal) este teria diversas manifestações, seja em matéria de seu conteúdo, seja em matéria relativa ao seu alcance.

Em matéria de conteúdo, tem-se dois aspectos, seja o de que a Administração está submetida à lei fiscal (concepção adotada principalmente no direito público),

⁸⁷ Guez (2004, p. 45-47) destaca ainda que, além do embate entre o parlamento e a Administração, haveria também um embate entre a divisão de poderes entre o Estado e as coletividades territoriais. Não sendo a França um estado federal, o Estado é o ente competente em matéria tributária, havendo uma descentralização administrativa. O orçamento das coletividades (dividas em comunas, departamentos e regiões) é composto por transferências de recursos do Estado (um terço), pelos impostos locais (mais da metade), de empréstimos, em torno de 10% e de recursos próprios. Os impostos locais são compostos de 4 (quatro) grandes impostos, quais sejam: a taxa fundiária sobre as propriedades edificadas, a taxa fundiária sobre as propriedades não edificadas, a taxa de habitação e a taxa profissional, que são chamadas de *les quatre vieilles* ou “as quatro velhas”. A pouca autonomia das coletividades territoriais ensejou uma reforma constitucional, de 17 de março de 2003, em que se pretendia reforçar a democracia local. Neste contexto, as coletividades podem se valer de recursos, dispondo deles livremente nas condições estabelecidas pela lei, receber toda ou parte do produto de recursos de qualquer natureza e a lei pode autorizá-las a fixar a base de cálculo e alíquota dentro dos limites que estabelecer.

seja o aspecto da competência do legislador em matéria fiscal (concepção adotada no direito tributário) (GUEZ, 2004, p. 49-51).

Sobre a segunda concepção, adotada no direito tributário, consta desde a Constituição de 1791 “a competência do legislador para estabelecer contribuições públicas, determinar sua natureza, alíquota, duração e modo de percepção” (GUEZ, 2004, p. 52). Da mesma forma, na Constituição de 4 de outubro de 1958, art. 34, alínea 6, existe previsão análoga. Confira-se⁸⁸:

‘A lei fixa as regras relativas à base de cálculo, alíquota e as modalidades de arrecadação de impostos de qualquer natureza.’ (GUEZ, 2004, p. 52).

Igualmente, na Ordenança de 2 de janeiro de 1959 que contém lei orgânica relativa à lei de finanças, assim está previsto (artigo que é reproduzido no art. 1º da lei orgânica de 1º de agosto de 2001 relativa às leis de finanças)⁸⁹:

‘As leis de finanças determinam a natureza, o montante e a afetação dos recursos e cargos do Estado’ e podem também ‘conter todas as disposições relativas à base de cálculo, à alíquota e às modalidades de arrecadação de imposições de toda natureza.’ (GUEZ, 2004, p. 52).

Desta forma, a Constituição remete à lei a tarefa de delimitar todos os elementos do imposto, fato gerador, base de cálculo e alíquota, não havendo muita disciplina da matéria fiscal na Constituição francesa (GUEZ, 2004, p. 52-53).

De mais a mais, o legislador não pode se abster de exercer sua tarefa legislativa. Nas palavras de Guez⁹⁰:

Decorre do princípio da legalidade que o legislador deve exercer efetivamente e completamente sua competência fiscal. O legislador não pode delegá-la ou abandonar por omissão ou imprecisão ao poder regulamentar sob pena de incompetência negativa. Ademais, o Conselho constitucional declarou inconstitucional uma disposição fiscal que, em face de sua imprecisão, poderia dar lugar a duas interpretações diferentes. De mais a mais, o legislador não pode confiar ao poder regulamentar o cuidado de determinar livremente a data de entrada em vigor de uma disposição que

⁸⁸ Tradução livre. Versão Original: “La loi fixe les règles concernant l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. »

⁸⁹ Tradução livre: ‘Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l’affectation des ressources et des charges de l’État et peuvent aussi ‘contenir toutes dispositions relatives à l’assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature.’

⁹⁰ Tradução livre. Versão Original: “Il découle du principe de légalité que le législateur doit exercer effectivement et complètement sa compétence fiscale. Le législateur ne peut pas le déléguer ou l’abandonner par omission ou imprécision au pouvoir réglementaire sous peine d’incompétence négative. Ainsi, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelle une disposition fiscale qui, du fait de son imprécision, pouvait donner lieu à deux interprétations différentes. De même, le législateur ne peut confier au pouvoir réglementaire le soin de déterminer librement la date d’entrée en vigueur d’une disposition abrogeant un article du CGI. Dernier exemple, le Conseil constitutionnel a interprété une loi fiscale enlevant tout pouvoir discrétionnaire dans l’octroi ou le refus d’un agrément à l’administration qui devait se contenter de vérifier si les conditions prévues par la loi étaient ou non remplies. »

derroga um artigo do CGI [Código Geral de Impostos]. Como último exemplo, o Conselho constitucional interpretou uma lei fiscal retirando todo poder discricionário na outorga ou recusa de um adorno à administração que devia se contentar de verificar se as condições previstas pela lei estavam ou não preenchidas. (GUEZ, 2004, p. 53).

Em matéria do alcance do princípio da legalidade, há também a questão da relação de conformidade em relação ao princípio, ou seja, deve haver uma relação de conformidade do ato de imposição (administrativo) em relação à lei. *In verbis*⁹¹:

Suportado pela noção de consentimento do imposto, o princípio da legalidade no direito tributário, uma vez que ele inclui igualmente o caráter legislativo da regra fiscal e porque ele implica uma relação de conformidade do ato de imposição em relação à lei, manifesta uma vontade de assegurar o estrito respeito das prerrogativas da lei fiscal que se traduz pela negação de todo trâmite interpretativo [...] (GUEZ, 2004, p. 57).

A vertente prescritiva, ou seja, aquela que nega valor criativo à interpretação fiscal, também seria reforçada pelo princípio da igualdade. Este princípio, na concepção do autor, seria o da submissão de cidadãos, ou contribuintes, em situação idêntica, ao mesmo regime legal. Desta forma, a execução da lei fiscal demanda seja ela feita de maneira uniforme e igualitária, o que faz com que o princípio da legalidade e da igualdade perante a lei estejam intimamente relacionados (GUEZ, 2004, p. 58). Este princípio justifica a interpretação estrita em direito tributário, justamente para impedir que haja tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Veja-se⁹²:

O princípio da igualdade fiscal deveria conduzir a uma interpretação estrita dos textos fiscais a fim de evitar distorções de tratamento fiscal de contribuintes que estejam na mesma situação [...] (GUEZ, 2004, p. 60).

Segundo o autor, este princípio, o da igualdade perante o imposto, está inscrito no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 26 de agosto de 1789, assim redigido⁹³:

Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, uma contribuição comum é indispensável: ela deve ser igualmente repartida

⁹¹ Tradução livre: “Sous-tendu par la notion de consentement à l’impôt, le principe de légalité en droit fiscal, parce qu’il inclut également le caractère législatif de la règle fiscale et parce qu’il implique un rapport de conformité de l’acte d’imposition au regard de la loi, manifeste une volonté d’assurer le strict respect des prérogatives de la loi fiscale qui se traduit par la négation de toute démarche interprétative [...] »

⁹² Tradução livre: “Le principe d’égalité fiscale devrait conduire à une interprétation stricte des textes fiscaux afin d’éviter des distorsions de traitement fiscal de contribuables placés dans une même situation [...] »

⁹³ Tradução livre: “Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

entre todos os cidadãos, em razão de suas faculdades. (GUEZ, 2004, p. 61).

O princípio da igualdade perante o imposto apareceria também na jurisprudência, desde uma decisão de 1936 em que foi invocado, ainda que para cancelar o tratamento desigual entre cidadãos franceses e contribuintes de origem estrangeira residentes em colônias francesas (GUEZ, 2004, p. 61).

Haveria, ainda, diferenças doutrinárias entre o princípio da igualdade perante o imposto (ou fiscal) e princípio de igualdade perante a lei (embora a jurisprudência não faça essa distinção). O primeiro teria mais relação com a questão da capacidade contributiva, enquanto o segundo, ou seja, o princípio da igualdade perante a lei é que consistiria em um princípio não-discriminatório (GUEZ, 2004, p. 62).

Segundo Guez, existem, com efeito, diversas decisões jurisprudenciais aplicando o princípio da igualdade. O Conselho de Estado, aliás, lhe teria reconhecido o caráter de princípio geral do direito, antes mesmo que o Conselho Constitucional lhe reconhecesse um valor constitucional (GUEZ, 204, p. 69).

Com efeito, a jurisprudência aceita que haja tratamento diferenciado entre os contribuintes, desde que haja situações que justifiquem a discriminação, ou por situações de interesse geral⁹⁴:

Em matéria fiscal, um tratamento diferenciado pode ser justificado em razão da exigência de solidariedade nacional, e mesmo de fraternidade, ou em razão de levar em conta situações sociais e econômicas diferentes entre os contribuintes (GUEZ, 2004, p. 70-71).

Sem embargo, o juiz deve fundar-se em motivos objetivos e racionais para fazer o *discrimen*. O princípio, portanto, teria influência em matéria de interpretação da própria lei, havendo exemplos na jurisprudência de interpretações mais restritivas e de outras mais ampliativas.

Em matéria de 'derrogações de disposições legislativas', é dizer, em matérias de exceção, o judiciário francês, segundo Guez, tem levado a cabo uma interpretação mais restritiva. O autor cita alguns exemplos, dentre os quais⁹⁵:

⁹⁴ Tradução livre. Versão Original: "En matière fiscale, un traitement différencié peut être justifié en raison de l'exigence de solidarité nationale, voire de fraternité, ou en raison de la prise en compte de situations sociales et économiques différentes entre les contribuables. »

⁹⁵ Tradução livre: "A propos de l'enregistrement au droit fixe des actes relatifs à la constitution ou à l'augmentation de capital des sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles d'habitation, la

A propósito do registro ao direito fixo de certos atos relativos à constituição ou aumento de capital de sociedades tendo por objeto a construção de imóveis de habitação, a Corte de Cassação recusou a extensão desta medida de favor prevista no art. 90-1 da lei de 19 de dezembro de 1963 a um aumento de capital de uma sociedade que tinha por objeto social não apenas a construção, mas também a aquisição de imóveis já edificados. Se a Corte interpretou de maneira restritiva esta medida de favor, é porque ela aplica o princípio de acordo com o qual 'as derrogações fiscais são de direito estrito e não podem ser estendidas a casos não previstos em lei'. Cass. Chambre com., 10 juillet 1973, Bull. civ. IV, p. 234, n. 261].

O Conselho de Estado parece aplicar o mesmo princípio, mesmo se sua formulação apareça apenas no seio de conclusões de comissários do governo: 'É de princípio e jurisprudência constante que as leis fiscais, notadamente aquelas que prevêm exoneração ou atenuação do imposto são de aplicação estrita'. [Conclusions Scmeltz sur CE, 9 juillet 1975, req. N. 93-873, Droit Fiscal 1976, comm. 330, p. 266]. (GUEZ, 2004, p. 74-75).

No que toca à interpretação extensiva, destaca o autor que o Conselho de Estado já teve a ocasião de fazê-la mesmo em matéria de derrogação fiscal, mas apenas quando entende que a interpretação em causa faz parte da *mens legislatoris* [CE, 16 de novembre 1981, req. n. 24-028, concl. Schricke, RJF 1981, p. 558 (GUEZ, 2004, p. 76).

Quanto ao Conselho Constitucional, este já teria censurado dispositivos legislativos contrários ao princípio da igualdade, mas rechaçando dispositivos de lei favoráveis ao contribuinte, justamente para impedir que alguns contribuintes se beneficiassem de regimes fiscais mais favoráveis, enquanto outros não⁹⁶:

Cour de Cassation a refusé d'étendre cette mesure de faveur prévue par l'article 90-1 de la loi du 19 décembre 1963 à une augmentation de capital d'une société qui n'avait pas pour objet social exclusif la construction, mais aussi l'achat d'immeubles déjà bâtis. Si la Cour a interprété de manière restrictive cette mesure de faveur, c'est parce qu'elle pose le principe selon lequel 'les dérogations fiscales sont de droit étroit et ne peuvent être étendues à des cas non prévus par la loi'. [Cass. Chambre com., 10 juillet 1973, Bull. civ. IV, p. 234, n. 261].

Le Conseil d'Etat semble appliquer le même principe, même si sa formulation n'apparaît qu'au sein de conclusions de commissaires du Gouvernement : 'Il est de principe et de jurisprudence constante que les lois fiscales, et notamment celles qui portent exonération ou atténuation d'impôt, sont d'application stricte'. [Conclusions Scmeltz sur CE, 9 juillet 1975, req. N. 93-873, Droit Fiscal 1976, comm. 330, p. 266]. »

⁹⁶ Tradução livre. Versão Original: "[...] les deux premières fois que le Conseil Constitutionnel a censuré des dispositions législatives contraires au principe d'égalité fiscale, c'était pour supprimer des dispositions plus favorables aux contribuables. C'était aux fins d'éviter d'exclure certains contribuables de régimes fiscaux plus favorables que le juge a opté pour le maintien de régimes plus rigoureux pour tous.

Dans sa décision du 27 décembre 1973 'Taxation d'office' [DC du 27 décembre 1973, rec. 25, note Paul-Marie Gaudemet, Actualité juridique de droit administratif, 1974, p. 236 et s.], le juge constitutionnel a en effet censuré, sur le fondement du principe d'égalité devant la loi énoncé à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, un article de la loi de finances pour

As duas primeiras vezes que o Conselho Constitucional censurou disposições legislativas contrárias ao princípio da igualdade fiscal, foi para suprimir disposições mais favoráveis ao contribuinte. Era para fins de evitar de excluir certos contribuintes de regimes fiscais mais favoráveis que o juiz optou por manter regimes mais rigorosos para todos.

Na decisão de 27 de dezembro de 1973, 'Taxation d'office' [DC du 27 décembre 1973, rec. 25, note Paul-Marie Gaudemet, *Actualité juridique de droit administratif*, 1974, p. 236 et s.], o juiz constitucional, com efeito, censurou, sob o fundamento do princípio da igualdade perante a lei enunciado no artigo 6º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, um artigo de lei de finanças de 1974 que flexibilizava o regime da taxaçoão de ofício, à exceção de determinados contribuintes, aqueles que tinham rendas maiores.

Ainda assim, na decisão de 3 de julho de 1986 [DC du 3 juillet 1986, chron, Loic Philip, *Revue du droit public*, 1987, p. 205], o Conselho Constitucional estimou que a redução do período de recuperação para os contribuintes que apenas se beneficiavam de tratamentos salariais ou de pensões, afrontava o princípio da igualdade e, por conseqüência, alinhou o período de recuperação dos assalariados com o dos demais contribuintes (GUEZ, 2004, p. 76).

Colocados estes pontos sobre o papel do princípio da igualdade como um dos sustentáculos da interpretação restritiva em matéria tributária, cabe abrir um parênteses para pontuar que não nos parece, ao contrário do sustentado por Guez, que a necessidade de uniformidade de tratamento entre os contribuintes dê sustentáculo à necessidade de uma interpretação estrita em matéria tributária. Em outras palavras, para que haja uniformidade de tratamento entre os contribuintes, basta que o intérprete – seja o juiz ou o administrador – tenha mecanismos para assegurar este tratamento uniforme, seja por meio da edição de atos normativos por parte da Administração que garantam aos contribuintes o mesmo tratamento fiscal dispensado a outros (como a no processo tributário administrativo, em relação a respostas a consultas, *et alii*), seja por meio de incidentes uniformização de jurisprudência, especialização de câmaras e outros mecanismos que possam garantir essa uniformidade de tratamento aos contribuintes, no âmbito do Poder Judiciário. É dizer: embora a interpretação fechada ou estrita do direito tributário

1974 qui assouplissait le régime de la taxation d'office, à l'exception de certains contribuables, ceux qui avaient des revenus très importants.

De même, dans sa décision du 3 juillet 1986 [DC du 3 juillet 1986, chron, Loic Philip, *Revue du droit public*, 1987, p. 205], le Conseil constitutionnel a estimé que la réduction du délai de reprise pour les contribuables ne bénéficiant que de traitements salaires ou pensions portait atteinte au principe d'égalité et, par suite, a aligné le délai de reprise de salariés sur celui des autres contribuables. »

venha sofrendo críticas por parte da doutrina atual, não nos parece que sua defesa possa se sustentar no princípio da igualdade perante a lei.

Colocada nossa crítica, e a partir deste ponto, e ainda abordando a vertente prescritiva da interpretação do Direito Tributário, o autor passa a investigar se as leis fiscais devem ser interpretadas de maneira estrita e se, na prática, os juízes têm adotado este tipo de interpretação, à diferença da interpretação empreendida em outros ramos do direito (GUEZ, 2004, p. 107-129).

Sobre a adoção da interpretação estrita do direito tributário, entende que há diversos fundamentos para sustentá-la, mas que a grande parte deles deve ser descartada.

Dentre os argumentos a favor da interpretação estrita, destaca: as leis fiscais seriam odiosas (argumento que remonta ao direito romano); o direito tributário seria um direito de exceção; haveria uma distinção entre as 'leis naturais' e as 'leis arbitrárias' (fundamento de cunho jusnaturalista). O liberalismo político, a seu turno, pregaria a adoção do princípio como uma forma de garantir a não-ingerência do Judiciário a fim de resguardar os direitos do contribuinte, sobretudo o direito de propriedade. Guez não adere a estes argumentos, pois não vê porque o Judiciário não poderia ser, justamente, o garantidor dessas liberdades. *In verbis*⁹⁷:

Nós não vemos em que o juiz do imposto seria menos bem colocado para garantir essas liberdades, uma vez que o legislador, pelo meio de leis interpretativas, pode sempre opor-se a uma 'má' interpretação da lei pelo juiz, cabendo-lhe a última palavra. O juiz pode aparecer como uma muralha, mais eficaz que o é o legislador, contra os abusos do fisco. Em face da complexidade do sistema fiscal, o juiz do imposto pode adaptar a norma em função das circunstâncias e dos casos litigiosos evitando assim ao legislador que intervenha para regular considerações de detalhe. Ao revés, se o juiz se dobra sobre a letra da lei, o papel de interface que é necessário para adaptar as leis fiscais gerais aos casos particulares será feito pela administração fiscal que verá seus poderes crescerem, nem sempre em favor dos contribuintes. (GUEZ, 2004, p. 109)

⁹⁷ Tradução livre: "[...] nous ne voyons pas en quoi de juge de l'impôt serait le moins bien placé pour garantir ces libertés, alors que le législateur, par le biais de lois interprétatives, peut toujours contrecarrer une 'mauvaise' interprétation de la loi par le juge, le dernier mot lui appartenant. Le juge peut apparaître comme un rempart, plus efficace que ne l'est peut-être le législateur, contre les abus du fisc. Face à la complexité du système fiscal, le juge de l'impôt peut adapter la norme en fonction des circonstances et des cas litigieux évitant ainsi au législateur d'intervenir pour régler des considérations de détail. Inversement, si le juge se repliait sur la lettre du texte, le rôle d'interface qui est nécessaire pour adapter les lois fiscales générales aux cas particuliers serait joué par l'administration fiscale qui verrait, dès lors, ses pouvoirs croître peut-être pas toujours au bénéfice des contribuables. »

Importa abrir um breve parênteses neste ponto para realçar que os argumentos *supra* em favor de uma interpretação judicial mais ampliativa não nos parecem sustentáveis juridicamente. Isto porque são invocadas razões de praticidade (à moda de Casalta Nabais), para entender que o juiz poderia ser garantidor das liberdades – no lugar da Administração, que “poderia ser ainda mais arbitrária”. Ora, a questão não é decidir quem seria mais ou menos arbitrário, mas dar relevância à incontestável e histórica circunstância de que a lei é votada pelo povo e que, portanto, é o Poder Legislativo quem, em primeira instância, deve criar ou decidir sobre as exações tributárias. Uma interpretação ampliativa feita pelo Judiciário se pode, de um lado, como coloca Guez, “garantir liberdades”, poderia, por outro lado, se não dotada de limites interpretativos, ser completamente abusiva, razão pela qual o respeito a uma interpretação mais restritiva - e com isso não queremos dizer literal - da lei fiscal poderia, em tese, preservar a essência do princípio da legalidade.

Sem embargo de o autor não aderir a estes fundamentos para sustentar a interpretação estrita no direito tributário, entende, como já destacou, que o conteúdo dos princípios da legalidade e da igualdade sustentam sim a interpretação restritiva, ou seja, são estes princípios que impedem que o juiz tenha um papel mais criativo na interpretação das normas fiscais (relembrando, como colocamos anteriormente, que não aderimos ao entendimento de Guez de que o princípio da igualdade seja sustentáculo da interpretação restritiva em matéria fiscal).

Sobre a interpretação estrita do direito tributário, Guez pontua que não é uma expressão sinônima à interpretação literal. Com efeito, a interpretação estrita seria a interpretação que veda a analogia, embora se admita a interpretação extensiva. A Corte de Cassação, por exemplo, já teria rechaçado a interpretação analógica em direito tributário. Confira-se⁹⁸:

Não é possível raciocinar de um caso previsto a um caso imprevisto, e de decidir portanto por analogia, pois no caso de leis fiscais, como também nas leis penais, o que não está previsto, o que não está ordenado ou vedado, está permitido e não pode ser exigido ou vedado', ou ainda 'toda disposição da lei fiscal deve enunciar os atos

⁹⁸ Tradução livre: “Il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu, et de décider alors par analogie, car dans des lois fiscales comme dans les lois pénales, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est permis et ne peut être exigé ou défendu', ou encore 'toute disposition de la loi fiscale doit énoncer les actes auxquels elle s'applique, et on ne peut l'étendre à d'autres actes par une analogie qui n'est point admise en pareille matière'. »

aos quais ela se aplica, e não pode se estender a outros atos por uma analogia que não é admitida em matéria parecida'. (GUEZ, 2004, p.113-114)

Sem embargo, há autores que defendem a interpretação analógica mesmo em matéria tributária, como é o caso de Louis Trotabas que, apoiando-se na tese de François Géný - que distingue a analogia da interpretação extensiva -, entende que o juiz, diante de situações de dificuldade interpretativa, em que a solução não se encontra necessariamente na lei, deve se valer do método analógico, que corresponde a uma “elaboração construtiva” (GUEZ, 2004, p. 114). De mais a mais, não haveria razões para adotar-se uma hermenêutica diferenciada do direito tributário, em relação aos demais “ramos” do direito⁹⁹:

Em se querendo submeter uma categoria de leis, em razão de seu objeto, a uma regra excepcional, ela (a interpretação literal) perde de vista o problema infinitamente mais vasto, mais complexo e com mais nuances, da interpretação da lei (...) Por que as leis que regulam o estado das pessoas, sua honra, sua propriedade, mesmo seus corpos, serão submetidas a um direito comum de interpretação, ao qual se subtrai apenas as leis que alcançam, para as necessidades do fisco, sua carteira? Por que não seriam as leis fiscais como as outras leis? Certamente, o direito deve organizar a defesa dos interesses privados, mas ele os defende todos a um mesmo título, e não há razão para que as disposições que regulam o estatuto de todo outro devedor, público ou privado, igualmente respeitável. (TROTABAS apud GUEZ, 2004, p. 115)

Data venia, a nosso aviso, os argumentos de Trotabas contra a especialidade da interpretação no direito tributário não respondem ao argumento de que o direito tributário tem suas especificidades, sendo diferente de outros “ramos” do direito por envolver a gestão da liberdade - como no direito penal. Trotabas apela para razões valorativas, invocando a “igual” ou “superior” importância dos valores regulados por outros ramos do direito, para defender uma uniformidade de aplicação das técnicas interpretativas. Ora, a especificidade do direito tributário e, por consequência, de sua interpretação, não necessariamente diz respeito à “importância” da matéria regulada,

⁹⁹ Tradução livre: “En voulant soumettre une catégorie de lois, à raison de leur objet, à une règle exceptionnelle, elle (l'interprétation littérale) perd de vue le problème infiniment plus vaste, plus complexe et plus nuancé, de l'interprétation de la loi (...) Pourquoi les lois qui régissent l'état des personnes, leur honneur, leur propriété, leur corps même, seraient-elles soumises à un droit commun de l'interprétation, auquel on vient seulement soustraire les lois qui atteignent, pour les besoins du fics, leur portefeuille ? Pourquoi n'en serait-il pas des lois fiscales comme des autres lois ? Certes, le droit doit organiser la défense des intérêts privés, mais ils les défend tous à un même titre, et il n'y a pas de raison pour que les dispositions qui régissent le statut de toute autre débiteur, public ou prive, également respectable. »

como quer ironicamente sugerir Trotaabas, quando se refere com menosprezo à “carteira” do contribuinte. Como já advertiu Maquiavel, “os homens esquecem mais rápido a morte do pai do que a perda do patrimônio” (MAQUIAVEL in COHEN, 2005, p. 45), o que apenas evidencia que o tributo, historicamente, tem sido objeto de repúdio por parte do cidadão-contribuinte, tendo deslanchado diversas revoltas, até ser finalmente submetido à legalidade. A toda evidência, essa história de luta pela liberdade e de submissão do tributo à vontade popular veiculada através da lei conforma os modos de interpretação desse “ramo” do direito.

Retomando a linha de raciocínio de Guez, este destaca que François Géný, a seu turno, e nessa linha, entende que o juiz não está autorizado a se valer da analogia em matéria fiscal, mas apenas em direito civil¹⁰⁰:

O mesmo princípio – princípio essencial de independência a preservar contra toda arbitrariedade – destinado a condenar toda ingerência do intérprete nas questões fiscais que restam no domínio exclusivo da legalidade, nesse sentido pelo menos o juiz não pode estabelecer os impostos nem lhes aumentar. (GENY apud GUEZ, 2004, p. 115).

Neste ponto, o autor traz uma consideração interessante em termos de jurisprudência: a de que a Corte de Cassação resguarda mais o princípio da interpretação estrita em direito tributário do que o Conselho de Estado. Este fenômeno se explicaria em razão do tipo de imposição julgada por cada um dos tribunais. Enquanto a Corte de Cassação tem, genericamente falando, competência para julgar matéria relativa aos impostos indiretos, como visto, o Conselho de Estado lida com causas envolvendo as exações diretas. Existem também explicações históricas para o fenômeno¹⁰¹:

Pela sua origem e composição, o Conselho de Estado era certamente bem menos sensível à tradição de interpretação estrita remontando ao direito romano (as leis odiosas), reforçado pelos excessos do Antigo Regime e consagrado solenemente no dia seguinte da revolução francesa pela Corte de Cassação. Por outro

¹⁰⁰ Tradução livre: “Le même principe – principe essentiel d’indépendance a préserver contre tout arbitraire – aboutit à condamner toute ingérence de l’interprète dans les questions fiscales qui restent du domaine exclusif de la légalité, en ce sens du moins que le juge ne peut établir les impôts ni les augmenter. »

¹⁰¹ Tradução livre: “De par son origine et composition, le Conseil d’Etat était certainement beaucoup moins sensible à la tradition de l’interprétation stricte remontant au droit romain (les lois odieuses), renforcée par les excès de l’Ancien Régime et consacrée solennellement au lendemain de la Révolution français par la Cour de cassation. En revanche, la tradition selon laquelle les lois d’impôt sont d’interprétation stricte a exercé une influence déterminante sur la jurisprudence fiscale de la Cour de cassation, élaborée par des juristes dans la formation desquels le droit romain tenait une place essentielle et qui connaissaient pour les avoir vécus les excès des fermiers de l’Ancien Régime. »

lado, a tradição de acordo com a qual as leis do impostos são de interpretação estrita exerceu uma influência determinante sobre a jurisprudência fiscal da Corte de Cassação, elaborada pelos juristas em cuja formação o direito romano tinha um lugar essencial e que conheciam por terem vivido os excessos dos criadores do Antigo Regime. (MAUBLANC apud GUEZ, 2004, p. 117).

Sobre a interpretação estrita do direito tributário, enfim, defende Guez que a doutrina universitária não condiz muito com a aplicação da lei que tem feito os tribunais, pois a jurisprudência tem sido bem mais flexível do que a conformação da questão em um nível doutrinário. De toda sorte, acredita que o 'juiz do imposto' deve ser mais escrupuloso quando julga as causas fiscais, havendo de se aplicar o princípio da legalidade estrita, sobretudo por meio da adoção da regra do *in dubio contra fiscum* (GUEZ, 2004, p. 119).

A regra *in dubio contra fiscum* significa que, diante de diversas interpretações possíveis, o 'juiz do imposto' deve adotar aquela que seja mais favorável ao contribuinte. Existe, segundo Guez, um adágio romano formulado por Modestino em resposta ao decreto *ut fisco faveat*, que dá origem ao princípio, estando assim enunciado: *non puto delinquere eum, qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit*. (GUEZ, 2004, p. 120). Poder-se-ia entender este adágio, de acordo com o autor, como consequência direta do princípio da interpretação estrita das normas fiscais, desde que se entenda que o princípio serve para proteger o contribuinte de abusos. Sem embargo, entende que a regra se aplica justamente nas situações de dúvida, afastando, portanto, as situações em que a interpretação estrita se faz possível.

De toda sorte, o princípio do *in dubio contra fiscum* teria algumas consequências em matéria de interpretação, seja a de se fazer uma interpretação estrita e literal por parte do juiz, quando o texto é claro, seja a busca de sua essência, quando o texto não apresenta clareza.

Sobre a interpretação literal, embora seja raro que o juiz decline os métodos interpretativos adotados, haveria algumas decisões mais recentes da Corte de Cassação e tribunais judiciais que a invocam. Com efeito, nas últimas décadas, a Corte de Cassação, segundo Guez, tem, reiteradamente afirmado, que as normas fiscais são de interpretação estrita e que "nenhuma circunstância poderia justificar a extensão por analogia de uma disposição de lei fiscal, que é de interpretação estrita,

a um caso que não se encaixa perfeitamente nas previsões do texto”¹⁰² [Cass. crim. 25 janvier 1973, Bull. crim., p. 107, n. 42] (GUEZ, 2004, p. 123).

O Conselho de Estado, como o autor já evidenciara alhures, tem sido mais discreto na proclamação do princípio da legalidade estrita. De toda sorte, pelo fato de os juízes nem sempre invocarem a técnica de interpretação aplicada, muitas vezes há a adoção da interpretação estrita, mas de uma forma implícita. Vale frisar que, em matéria de convenções internacionais, o Conselho de Estado tem adotado uma interpretação mais estrita, ainda que invocando para tanto o fato de se tratarem de convenções, e não propriamente de direito tributário. (GUEZ, 2004, p. 123-129).

No segundo título da primeira parte da obra de Guez, este passa a tratar da vertente ou aproximação descritiva, segundo a qual existiria uma interpretação criativa no direito tributário (GUEZ, 2004, p. 130-212).

O autor, neste título, destaca a questão da interpretação administrativa, que tem exercido “um verdadeiro poder normativo disfarçado de um ‘poder quase regulamentar da administração fiscal [...]’” (GUEZ, 2004, p. 160).

Para o que nos interessa, convém destacar a parte, neste título, em que o autor discute acerca das margens de criatividade do juiz no processo de interpretação da norma.

Existem as teorias da autonomia do direito tributário e o realismo jurídico, de acordo com as quais a interpretação do direito tributário deve ser específica, valendo-se de princípios deste ramo do direito. É ver¹⁰³:

A autonomia significa que o direito tributário não depende de outros ramos do sistema jurídico francês para definir seus próprios conceitos, nem por determinar o campo de aplicação do imposto. O realismo, quanto a ele, aparece como consequência imediata desta liberdade, é dizer a faculdade, para a norma fiscal, de não levar em conta outras normas existentes, e de levar em conta, etimologicamente, coisas, a fim de submetê-las à imposição. (MARCHESSOU apud GUEZ, 2004, p. 164-165).

¹⁰² Tradução livre. Versão Original: “aucune circonstance ne saurait justifier l’extension par analogie d’une disposition de la loi fiscale, laquelle est d’interprétation stricte, à un cas n’entrant pas exactement dans les prévisions de son texte ».

¹⁰³ Tradução livre. Versão Original: “L’autonomie signifie que le droit fiscal ne dépend pas des autres branches du système juridique français pour définir ses propres concepts, ni pour déterminer le champ d’application de l’impôt. Le réalisme, quant à lui, apparaît comme la conséquence immédiate de cette liberté, c’est-à-dire la faculté, pour la norme fiscale, de ne pas tenir compte des autres normes existantes, et de tenir compte, étymologiquement, que des choses, afin de les soumettre à imposition. »

Sem embargo, o autor destaca que estas teorias não se sustentam por si só, sendo que na prática jurisprudencial, o que se tem visto é uma certa liberdade por parte do julgador, que adota regras de interpretação nem tão específicas a este ramo do direito. Ainda que a tarefa interpretativa encontre limites, o 'juiz do imposto' se vale, muitas vezes, de regras fora da cidadela do direito tributário¹⁰⁴:

A realidade é, sobretudo, em nosso entender, o exercício de uma certa liberdade de interpretação, submetida a certos limites, mas que não é própria ao direito fiscal e que encontra em outros ramos do direito sem que tenha necessidade de invocar uma teoria da autonomia. (GUEZ, 2004, p. 162).

Assim, na prática, a jurisprudência não confirma as teorias da autonomia e do realismo. Quanto à primeira, tem sido excepcional a menção por parte dos membros do poder judiciário à questão da autonomia do direito tributário, seja por parte do Conselho de Estado ou da Corte de Cassação. Por outro lado, tem-se visto também uma rejeição de conceitos de direito civil em algumas decisões, o que poderia reforçar a questão da autonomia do direito tributário, embora não completamente.

A jurisprudência, segundo, Guez, se não confirma a teoria da autonomia do direito tributário, tampouco confirma a teoria do realismo, pois o fato de os juízes poderem dar aos fatos e atos jurídicos sua precisa qualificação fiscal não demonstra a existência de qualquer realismo ou autonomia (GUEZ, 2004. p. 164-177).

Em matéria de interpretação, parte da doutrina é reticente até em admitir que a jurisprudência seja fonte do direito o que decorre, na França, da longa tradição de separação rígida de poderes. Esta idéia, de não caber ao juiz dizer o direito, é de nítida inspiração positivista, no sentido de que o papel do juiz estaria limitado à colocação de raciocínios silogistas, de forma automática (GUEZ, 2004, P. 178-179).

Sem embargo, e a toda evidência, a interpretação jurisdicional cria direito nos casos individuais entre as partes, sendo uma modalidade de interpretação autêntica. Neste contexto, as decisões das Cortes superiores têm ainda mais relevância, pois têm uma autoridade (ainda que moral) sobre as jurisdições inferiores, é dizer, acaba por oferecer a interpretação definitiva que, ao fim e ao cabo, é a interpretação verdadeira.

¹⁰⁴ Tradução livre. Versão Original: La réalité est plutôt, à notre sens, l'exercice d'une certaine liberté d'interprétation, soumise certes à des contraintes, mais qui n'est pas propre au droit fiscal et que l'on retrouve dans les autres branches juridiques sans qu'il soit besoin d'invoquer une théorie de l'autonomie.

As escolas da “livre investigação científica” e do “realismo” oferecem contribuições interessantes sobre a interpretação jurisdicional. A primeira, capitaneada por François GénY, seria uma resposta ao positivismo jurídico, quando propõe que o intérprete adote um caminho de raciocínio valendo-se da analogia, desde que a norma de referência não seja suficientemente clara e que os princípios da interpretação estrita não possam ser aplicados. O método da livre investigação científica é caracterizado por GénY da seguinte forma¹⁰⁵:

O teórico da ‘livre investigação científica’ define assim os termos de seu trâmite: ‘(...) investigação livre, pois que ela se encontra aqui subtraída à ação própria de uma autoridade positiva; investigação científica, ao mesmo tempo, eis que ela não pode encontrar suas bases sólidas para além dos elementos objetivos que somente a ciência lhe pode revelar (GENY apud GUEZ, 2004, p. 182).

O método da livre investigação científica, portanto, acaba por ter um viés jusnaturalista, na medida em que chancela a utilização de princípios científicos e positivos para atingir fins de justiça. Esta teoria, ao fim e ao cabo, legitima o poder criativo dos juízes, pois busca encontrar meios de se adaptar o direito aos fatos e ao tempo (GUEZ, 2004, p. 183).

Sem embargo, François GénY, embora defenda a aplicação do método da livre investigação científica, entende que este não pode ser transposto para o direito tributário, pois este resta no domínio exclusivo da legalidade. *In verbis*¹⁰⁶:

O mesmo princípio – princípio essencial de independência a preservar contra toda arbitrariedade – destinado a condenar toda ingerência do intérprete nas questões fiscais que restam no domínio exclusivo da legalidade, no sentido ao menos que o juiz não pode criar impostos nem lhes majorar. (GENY apud GUEZ, 2004, p. 184).

De toda forma, na prática, segundo Guez, embora a doutrina possa defender o não-emprego da analogia em matéria fiscal, o ‘juiz do imposto’ se vale da analogia, mas apenas naquelas hipóteses em que a regulação da lei é insuficiente. Sem embargo, quando o juiz emprega a analogia, via de regra, camufla este uso na forma de uma ‘interpretação extensiva’. Em outras palavras, embora a Corte de Cassação,

¹⁰⁵ Tradução livre: “Le théoricien de la ‘libre recherche scientifique’ définit ainsi les termes de sa démarche : ‘(...) recherche libre, puisqu’elle se trouve ici soustraite à l’action propre d’une autorité positive; recherche scientifique, en même temps, parce qu’elle ne peut rencontrer ses bases solides, que dans les éléments objectifs, que la science peut seule lui révéler. »

¹⁰⁶ Tradução livre. Versão Original: “Le même principe – principe essentiel d’indépendance à préserver contre tout arbitraire – aboutit à condamner toute ingérence de l’interprète dans les questions fiscales qui restent du domaine exclusif de la légalité, en ce sens du moins que le juge ne peut établir les impôts ni les augmenter. »

por exemplo, já tenha chegado a literalmente afirmar a impossibilidade do emprego da analogia, por meio da análise de precedentes jurisprudenciais pode-se evidenciar que se faz uso da técnica (GUEZ, 2004, p. 185-186).

O autor, buscando exemplo de Marchessou, cita hipótese de emprego da analogia em matéria fiscal pela Corte de Cassação, em caso de submissão das profissões liberais ao IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado ou *TVA – Taxe sur la Valeur Ajoutée*). A Corte, se valendo da ‘livre investigação científica’, entendeu, neste caso que, desde que a atividade de natureza liberal se exerça nas mesmas condições e sob a mesma forma jurídica que uma atividade comercial, ela deveria se sujeitar ao IVA, *verbis*¹⁰⁷:

Insensíveis à lei, a Alta Assembléia, na verdade, praticou uma ‘livre investigação científica’, pois nenhuma de suas abordagens interpretativas habituais estavam aptas a fornecer uma significação útil das disposições do art. 256. Essa livre investigação científica repousa sobre um raciocínio por analogia que não variou desde a decisão OTH de 1962, e sobre o qual a lei de 3 de janeiro de 1966, lembremos, não teve qualquer influência. (MARCHESSOU apud GUEZ, 2004, p. 186).

Já o realismo, a seu turno, da mesma forma que a teoria da ‘livre investigação científica’ compartilha a idéia de que o juiz não está limitado às disposições da lei escrita mas, enquanto os adeptos da escola da ‘livre investigação científica’ propõem a adoção de técnicas “objetivas” e “científicas” para auxiliar o intérprete, os corifeus do realismo destacam a liberdade subjetiva do intérprete na tarefa criativa (GUEZ, 2004, p. 187).

Com efeito, a doutrina realista rechaça a idéia de que o juiz é um simples autômata, devendo exercer sua atividade mediante ‘silogismos’, para adotar o entendimento de que os magistrados têm um papel criativo na produção do direito. Este trabalho criativo não seria arbitrário na medida em que “reflete valores sociais, políticos e culturais” (GUEZ, 2004, p. 187). Nas palavras de Guez¹⁰⁸:

¹⁰⁷ Tradução livre. Versão Original: “‘Insensibles aux palinodes de la loi, la Haute Assemblée a en réalité pratiqué une ‘libre recherche scientifique’, puisqu’aucune des démarches interprétatives habituelles n’était en mesure de fournir une signification ‘utile’ des dispositions de l’article 256. Cette libre recherche scientifique repose sur un raisonnement par analogie qui n’a pas varié dans sa formulation depuis l’arrêt OTH de 1962, et sur lequel la loi du 3 janvier 1966 n’a eu, rappelons-le, aucune influence.’ »

¹⁰⁸ Tradução livre. Versão Original: “Le raisonnement réaliste peut être simplifié ainsi : l’interprétation n’est pas un acte de connaissance, c’est-à-dire un acte de raison visant à déterminer le sens d’un texte, mais un acte de volonté correspondant à la libre décision de l’interprète qui choisit de donner un certain sens au texte juridique. L’interprète authentique est le véritable auteur ou co-auteur de la

A argumentação realista pode ser simplificada assim: a interpretação não é um ato de conhecimento, é dizer, um ato de razão visando a determinar o sentido de um texto, mas um ato de vontade que corresponde à livre decisão do intérprete que escolhe dar um certo sentido ao texto jurídico. O intérprete autêntico é o verdadeiro autor ou co-autor da norma enquanto esta é o produto da interpretação. Assim, o ato de interpretar corresponde a um poder. (GUEZ, 2004, p. 187-188).

Dentro da concepção realista, e no que toca à noção de que a interpretação é um ato de vontade, este ato interviria no processo interpretativo em dois momentos: no primeiro, em que o juiz decide qual norma aplicar, e no segundo, em que o juiz atribui sentido a esta norma. Quanto à compreensão de que a interpretação configura um poder, isto significa que é o intérprete o verdadeiro autor da norma, na medida em que lhe cabe, em última instância, decidir o seu sentido. De toda sorte, os teóricos realistas se dividem quanto à questão da liberdade do juiz de interpretar o texto¹⁰⁹:

Os teóricos realistas se separam entre aqueles, chamados comportamentalistas ou 'behaviouristas', que estimam que os julgamentos são o resultado de concepções pessoais e individuais de cada juiz tomadas isoladamente e fazem assim prevalecer o fator psicológico, e aqueles que fazem as decisões jurisdicionais o produto de determinismos sociais, econômicos e políticos que animam o corpo social, o juiz fazendo nada mais do que transcrever as suas aspirações em suas interpretações. (GUEZ, 2004, p. 192).

A liberdade interpretativa na concepção realista, sem embargo, não faz com que não haja para o juiz quaisquer regras ou limites, pois não deve ser a interpretação aleatória ou arbitrária, o que seria totalmente diferente. A liberdade que existe na tarefa interpretativa é uma liberdade apenas "jurídica", o que significa que a autoridade que interpreta poderá escolher dentre as possibilidades interpretativas dadas pela lei, ainda que esta escolha seja fruto de determinismo (GUEZ, 2004, p. 193).

norme en tant que celle-ci n'est que le produit de l'interprétation. En cela, l'acte d'interpréter correspond à un pouvoir. »

¹⁰⁹ Tradução livre: "Les théoriciens réalistes se séparent entre ceux, appelés comportementalistes ou 'behaviouristes', qui estiment que les jugements sont le résultat des conceptions personnelles et individuelles de chaque juge pris isolément et font ainsi prévaloir le facteur psychologique, et ceux qui font des décisions juridictionnelles le produit de déterminismes sociaux, économiques et politiques qui animent le corps social, le juge ne faisant que transcrire les aspirations de celui-ci dans ses interprétations. »

Com efeito, a doutrina realista adota uma determinada concepção de interpretação do direito, mas não faz qualquer distinção entre a interpretação a ser adotada especificamente no direito tributário, ou em cada ramo do direito.

Posto isto, o autor passa, em seguida, a descrever as técnicas de interpretação criativa no direito tributário. De acordo com este, as criações jurisprudenciais podem se manifestar de suas formas: a da interpretação *praeter legem* e *contra legem*.

A interpretação *praeter legem* é aquela em que “o juiz pode ir para além ou ultrapassar o sentido literal da lei fiscal para reduzir ou estender o seu alcance, referindo-se ou não, de acordo com o caso, à intenção do legislador” (GUEZ, 2004, p. 196). Já a interpretação *contra legem* é aquela em que “o poder do juiz toma uma dimensão suplementar uma vez que ele procede a uma correção, ou a uma aplicação contrária à letra da lei fiscal” (GUEZ, 2004, p. 196)¹¹⁰.

A interpretação *praeter legem* toma a forma de interpretações extensivas ou restritivas, que são duas formas de interpretação que, embora opostas, têm um esquema similar. Em suas palavras¹¹¹:

A interpretação *praeter legem* goza do benefício da dúvida. Nessas hipóteses, o juiz do imposto funda, mais frequentemente, sua decisão, implícita ou explicitamente, sobre a intenção real ou suposta do legislador e pode pretender não propriamente falar do princípio da interpretação estrita. Ele fará diferente em caso de interpretação *contra legem*, pois é dificilmente concebível que uma leitura corrigida ou contrária ao sentido literal da lei fiscal possa corresponder à vontade inicial do legislador. A interpretação *contra legem* faz do juiz, verdadeiramente, um criador de direito. Esta técnica de interpretação não está de acordo com o princípio jurídico da interpretação estrita. (GUEZ, 2004, p. 204).

Já a interpretação *contra legem*, como posto *supra*, supõe, a toda evidência, e como o próprio nome diz, uma interpretação feita pelo juiz que não se adéqua aos termos literais da lei. Há muitos casos, segundo o autor, em que o juiz é chamado a

¹¹⁰ Tradução livre. Versão Original: “Le juge peut aller au-delà ou dépasser le sens littéral de la loi fiscale pour réduire ou étendre sa portée, en se référant ou non selon les cas à l'intention du législateur” e “le pouvoir du juge prend une dimension supplémentaire lorsqu'il procède à une correction, voire à une application contraire, de la lettre de la loi fiscale”.

¹¹¹ Tradução livre. Versão Original: “L'interprétation *praeter legem* profite en quelque sorte du bénéfice du doute. Dans ce hypothèses, le juge de l'impôt fonde effectivement le plus souvent sa solution, implicitement ou explicitement, sur l'intention réelle ou supposée du législateur et peut prétendre à ne pas s'écarter à proprement parler du principe de l'interprétation stricte. Il en va autrement en cas d'interprétation *contra legem* puisqu'il est difficilement concevable qu'une lecture corrigé ou contraire du sens littéral de la loi fiscale puisse correspondre à la volonté initiale du législateur. L'interprétation *contra legem* fait véritablement du juge un créateur de droit. Cette technique d'interprétation n'est pas conforme au principe juridique de l'interprétation stricte. »

levar a cabo uma interpretação *contra legem*. Como exemplo, cita as cláusulas de não-discriminação contidas em convenções fiscais. Estas cláusulas têm por objeto vedar as discriminações fiscais baseadas em nacionalidade. Segundo Guez estas cláusulas “são inspiradas pela idéia de acordo com a qual os nacionais de um estado não devem, em situações de igualdade, serem tratados menos favoravelmente em um outro estado que os próprios nacionais desse estado [...]” (GUEZ, 2004, p. 205).

No caso, haveria que ser decidida, com base nestas cláusulas, questão relativa à possibilidade de haver algum tipo de discriminação baseada em uma diferença de residência, no que toca às pessoas jurídicas.

Isto porque, nos termos convencionais (art. 3 de acordo com o modelo OCDE), as pessoas jurídicas têm a nacionalidade de acordo com a legislação sob a qual foram constituídas. Já no direito francês, a nacionalidade das pessoas jurídicas é determinada pelo local de sua sede definitiva, que seja sua sede real (sendo que a sede contratual apenas faz presumir o local da sede real) (GUEZ, 2004, p. 205).

Para a OCDE, “a cláusula de não discriminação aplica-se unicamente em casos de diferença de tratamento que seja baseada na nacionalidade, e não na residência” (GUEZ, 2004, p. 206), o que significa que a discriminação, de acordo com a convenção, estaria autorizada com base na residência, sendo que a Administração adere à posição da OCDE.

Já em termos de jurisprudência, o juiz francês se recusa a distinguir residência e nacionalidade para as pessoas jurídicas, e acaba interpretando as cláusulas da OCDE de forma *contra legem*. O Conselho de Estado tampouco diferencia nacionalidade de residência para estes fins¹¹²:

[...] o juiz francês recusa, até o presente, de distinguir residência e nacionalidade para as pessoas jurídicas na aplicação das cláusulas

¹¹² Tradução livre. Versão Original: “[...] le juge français refuse, jusqu’a présent, de distinguer résidence et nationalité pour les personnes morales dans l’application des clauses de non-discrimination, interprétant ainsi de manière *contra legem* ces clauses issues de conventions fiscales. Les juridictions françaises ont, en effet, appliqué les clauses de non-discrimination sans retenir une différence de situation fondée sur une différence de résidence.

En ce qui concerne le Conseil d’Etat, le commissaire du Gouvernement Fabre avait déjà estimé, dans un arrêt du 19 décembre 1975, que nationalité et domicile sont indissociables [CE, n. 84774 et 91895, 19 décembre 1975, concl. Fabre, RJF 2/76, p. 64].

Au sujet de l’application de l’article 209 A (abrogé en 1982) prévoyant une imposition forfaitaire pour les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui ont la disposition d’une ou plusieurs propriétés immobilières en France, le juge administratif a considéré, à multiples reprises, que la clause de non-discrimination faisait obstacle à l’application de cette disposition.

de não-discriminação, interpretando assim de maneira *contra legem* essas cláusulas emitidas de convenções fiscais. As jurisdições francesas tem, com efeito, aplicado as cláusulas de não-discriminação sem reter uma diferença de situação fundada em uma diferença de residência.

No que se refere ao Conselho de Estado, o comissário do Governo Fabre já tinha estimado, em um julgado de 19 de dezembro de 1975, que nacionalidade e domicílio são indissociáveis [CE, n. 84774 et 91895, 19 décembre 1975, concl. Fabre, RJF 2/76, p. 64).

No que toca à aplicação do art. 209 A (derrogado em 1982) prevendo uma imposição tarifária para as pessoas jurídicas cujo domicílio está situado fora da França e que têm a disposição de uma ou muitas propriedades imobiliárias na França, o juiz administrativo considerou, em múltiplas oportunidades, que a cláusula de não-discriminação colocava obstáculo à aplicação dessa disposição. (GUEZ, 2004, p. 207).

A Corte de Cassação, da mesma forma, entende pela aplicação *contra legem* das disposições legais. Com efeito, já decidiu a Corte em alguns casos que o critério de residência e de nacionalidade se confundem. As decisões jurisprudenciais ensejaram, ainda, alterações legislativas, para assegurar um tratamento não-discriminatório às pessoas jurídicas.

Guez cita razões invocadas pelo comissário de governo Jacques Arrighi de Casanova para justificar a adoção de uma interpretação *contra legem* e, segundo o autor, “a solução pretoriana de um direito coerente e unificado parece assim dever trazê-lo sobre a complexidade e as sutilezas enunciadas pelo legislador”¹¹³ (GUEZ, 2004, p. 212).

Em conclusão, Guez destaca que a atividade interpretativa da criação do direito não é uma exclusividade do ‘juiz do imposto’, sendo parecida com a interpretação existente em outros ramos do direito. Destaca não haver diferenças consideráveis entre a interpretação do juiz judicial e do juiz administrativo em matéria fiscal.

Guez conclui que, na prática, embora o juiz esteja submetido ao princípio da legalidade estrita, não consegue se ater a uma aplicação mecânica da lei, estando a prática mais próxima da doutrina realista que prega, justamente, uma maior liberdade interpretativa por parte do aplicador.

O direito tributário, de mais a mais, por ser um direito técnico e complexo, está sempre sujeito a mudanças, sendo objeto de constantes mutações legislativas. Em

¹¹³ Tradução livre. Versão Original: “La solution pretorienne d’un droit coherent et unifié semble ainsi devoir l’emporter sur la complexité et les subtilités énoncées par le législateur.”

assim sendo, e em razão deste caráter mutável, a interpretação aparece como um agente de estabilidade, eis que ela racionaliza um direito que deve ser entendido não como um conglomerado de normas, mas como um todo coerente. A interpretação, nesse sentido, se apresenta como um agente “reformador” do direito, na medida em que ela adapta a norma à complexidade do real e às mudanças nas situações de fato (GUEZ, 2004, p. 213-216).

Em conclusão, “o fenômeno da interpretação em direito fiscal traduz assim uma necessidade funcional de racionalização e flexibilidade característica de um direito extremamente mutável” (GUEZ, 2004, p. 215-216).

Na segunda parte de sua obra, Guez trata da interpretação fiscal e a mutação do direito. O autor entende que a interpretação do direito tributário não é neutra e reflete, de alguma forma, concepções políticas e econômicas, valores sociais e morais da época e do lugar. Assim, a interpretação participa da tarefa de mutação do direito, seja para colocar um freio em sua evolução, seja para acelerar sua transformação. Ela “desenvolve uma lógica autônoma, às vezes destacada da vontade inicial do legislador e determinante na evolução do direito”¹¹⁴ (GUEZ, 2004, p. 219). Este raciocínio é desenvolvido no título 1 da segunda parte.

Por outro lado, a interpretação é em si seria sujeita a mudanças, pois a própria jurisprudência e a doutrina administrativa evoluem. Este raciocínio, relativo à mutação da interpretação fiscal e seus limites é desenvolvido no título 2 da segunda parte.

No título 1, portanto, o autor destaca que as regras de direito são mutáveis e que as normas fiscais, em especial, são fortemente mutáveis, o que representa um risco de insegurança jurídica para o contribuinte, decorrente da imprevisibilidade e dificuldade de sua apreensão. A interpretação, entendida como um ato de criação do direito, acaba exercendo uma influência sobre a mutação do próprio direito tributário (GUEZ, 2004, p. 230). Em suas palavras¹¹⁵:

¹¹⁴ Tradução livre. Versão Original: “Elle développe une logique autonome parfois détachée de la volonté initiale du législateur et déterminante dans l'évolution du droit »

¹¹⁵ Tradução livre. Versão Original: “L'interprétation joue un rôle majeur dans la bonne appréhension des règles fiscales. Parce qu'elle crée du droit, l'interprétation n'est pas neutre. Elle produit, certes, de la cohérence nécessaire à l'ordre normatif en rationalisant le droit, c'est-à-dire en éclaircissant les ambiguïtés, en résolvant les contradictions ou en comblant les lacunes notamment. Mais, l'interprétation contribue aussi à intervenir sur les évolutions normatives, soit dans le sens d'une résistance en les contrariant. L'interprète est ainsi un acteur essentiel dans le processus de mutation du droit. »

A interpretação tem um papel maior na boa apreensão das regras fiscais. Na medida em que ela cria direito, a interpretação não é neutra. Ela produz, certamente, a coerência necessária à ordem normativa racionalizando o direito, é dizer, esclarecendo as ambigüidades, resolvendo as contradições ou preenchendo as lacunas. Mas a interpretação contribui também a intervir sobre as evoluções normativas, seja no sentido de uma resistência lhes contrariando. O interprete, assim, é um ator essencial no processo de mutação do direito. (GUEZ, 2004, p. 249).

Neste ponto, destaca haver uma contradição entre a necessidade de reforma – relacionada com a necessidade de adaptação a uma realidade cambiante - e a estabilidade, buscada pelos ‘atores econômicos’.

No que tange à necessidade de reforma, a interpretação pode ter o papel de atualizar a norma pois esta perdura no tempo, sendo que o direito, por outro lado, deve evoluir para se adaptar. O intérprete, desta forma, é confrontado com a tarefa de aplicar a norma de acordo com o sentido que lhe confeririam seus autores à época de sua edição, ou de corrigi-la, atualizando-a. Enquanto que a primeira tarefa, tem uma função mais sistematizadora, sendo mais conservadora, a segunda tarefa contribui a uma certa mutação do direito, na medida em que adéqua as normas à realidade. Assim, se instaura uma ‘tensão dialética’ entre estas duas exigências (GUEZ, 2004, p. 258-259).

O autor passa a descrever e dar exemplos dessas duas funções da interpretação, seja o que ele chama de ‘função da sistematização’, que seria o papel que desfavorece a mutação do direito, seja o da ‘função da adaptação’, que contribui para a mutação do direito.

Um exemplo de interpretação jurisprudencial que tende a ‘atualizar’ um texto jurídico é o da aplicação *contra legem* do art. 180 do CGI (Código Geral de Impostos). O artigo em questão previa que o contribuinte não poderia fazer prova em contrário a fim de justificar a origem não tributável de montantes gastos, no contexto de lei que previa a incidência de imposto de renda sobre montante correspondente à diferença entre as despesas pessoais ostensivas ou notórias e rendas exoneradas (GUEZ, 2004, p. 261). Com efeito, o comissário do Governo entendeu que¹¹⁶:

[este] ‘texto retrogrado (...) uma imposição relativa àquela da capitação do Antigo Regime faz figura de imposto equitativo’ e

¹¹⁶ Tradução livre. Versão Original: “[ce] ‘texte rétrograde (...) une imposition au regard de laquelle la capitation d’ancien régime fait figure d’impôt equitable’ et constituait ‘une menace potentielle d’imposition injuste du contribuable de bonne foi’ « (GUEZ, 2004, p. 261).

constituía ‘uma ameaça potencial de imposição injusta do contribuinte de boa fé’ (GUEZ, 2004, p. 261).

Outra julgadora também assim se manifestara¹¹⁷:

[...] ‘em certas matérias, o artigo 180 implicava injustiças enormes e irreparáveis’ (GUEZ, 2004, p. 261-262).

Desta forma, por meio de uma interpretação *contra legem* o Conselho de Estado entendeu ser possível que o contribuinte obtivesse exoneração da imposição quando provasse que as despesas em questão foram financiadas por meio de capital repatriado ao estrangeiro (GUEZ, 2004, p. 262).

Assim, a interpretação levada a cabo pelo Conselho de Estado buscava atender à equidade, o que revela um exemplo de interpretação que ‘corrige’ a lei, por considerá-la absurda.

De outro lado, há casos de interpretações sistematizadoras, que se inscrevem dentro do paradigma da interpretação estrita da lei fiscal. Como exemplo, cita o caso dos ‘fonds turbo’. Neste caso, a jurisprudência foi restritiva, entendendo, em apertada síntese, ter restado caracterizada hipótese de abuso de direito (GUEZ, 2004, p. 262-274).

Posto isto, e em conclusão, o autor reflete sobre a mutação da interpretação fiscal e seus limites.

A segurança jurídica, de um lado, tem duas exigências: de um lado, exige um ambiente jurídico que seja confiável e estável, ou seja, confiável no sentido de que a norma seja suficientemente clara, e estável no sentido de a norma ser suficientemente previsível - como corolário do princípio da segurança jurídica, está o princípio da proteção da confiança legítima, embora não sejam idênticos.

Com efeito, o princípio da segurança jurídica, embora não se encontre consagrado na jurisprudência francesa, tem gradualmente encontrado guarida em algumas decisões, sobretudo em direito tributário, contra as mudanças da doutrina administrativa (GUEZ, 2004, p. 284).

Sem embargo, destaca Guez que a jurisprudência francesa, seja do Conselho Constitucional, seja do Conselho de Estado, tem se recusado a aplicar seja o princípio da segurança jurídica, seja o princípio da proteção da confiança legítima em situações que não envolvam direito comunitário.

¹¹⁷ Tradução livre. Versão Original: “[...] ‘dans certaines matières, l’article 180 entraînait des injustices énormes et irréparables’ »

Isto se explica, sobretudo, pelas diferenças entre as culturas jurídicas, sendo que o direito francês não consagra este princípio em seu ordenamento interno. Segundo Guez “o Conselho Constitucional nunca reconheceu a existência e o valor do princípio”, sendo que “o Conselho de Estado não seguiu as vias inauguradas por certas jurisdições inferiores”¹¹⁸ (GUEZ, 2004, p. 298).

Sem embargo, “a aplicação do princípio da segurança jurídica encontra sérios limites em relação ao princípio da legalidade e a necessidade de permitir à administração de adaptar sua ação ao ambiente político, econômico e social” (GUEZ, 2004, p. 304). Desta forma, segundo o autor, a aplicação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima implica seja encontrado um ponto de equilíbrio entre estes dois fatores (o princípio da legalidade e necessidade de adaptação do direito). Em outras palavras, os interesses públicos devem ser conjugados com os interesses do indivíduo. Cabe, em última instância, ao juiz encontrar os limites desta ‘arbitragem sutil’¹¹⁹:

A utilização pelos juízes do princípio da segurança jurídica ou de seu corolário, a confiança legítima, marca a idéia segundo a qual o juiz não se considera mais apenas como o garantidor do respeito da hierarquia das normas jurídicas e da conformidade dos comportamentos individuais e essas normas, mas como o garantidor de uma ordem social em que ele controla as evoluções e as adaptações e no estabelecimento do qual o legislador, como a administração, são apenas parceiros em cuja intervenção não é naturalmente legítima (MATHIEU apud GUEZ, 2004, p. 305-306).

Há, de mais a mais, diversos mecanismos que garantem a segurança jurídica no direito tributário francês, como o art. 80 A do Livro de Procedimentos Fiscais (Livre des Procédures Fiscales) que tem por objeto proteger o contribuinte contra mudanças na doutrina administrativa, impedindo a administração de modificar a interpretação anteriormente dada à lei fiscal, para proceder a incrementos de imposição fundados em uma nova interpretação (GUEZ, 2004, p. 310-330). Há, também, o art. 1º do Decreto de 28 de novembro de 1983 que reforça a segurança

¹¹⁸ Tradução livre. Versão Original : ‘Le Conseil constitutionnel n’a jamais reconnu l’existence et la valeur du principe’ e ‘le Conseil d’Etat n’a pas suivi les voies inaugurées par certaines juridictions inférieures’,

¹¹⁹ Tradução livre. Versão Original: “L’utilisation par les juges du principe de sécurité juridique ou de son corollaire, la confiance légitime, marque l’idée selon laquelle le juge ne se considère plus seulement comme le garant du respect de la hiérarchie des normes juridiques et de la conformité des comportements individuels à ces normes, mais comme le garant d’un ordre social dont il maîtrise les évolutions et les adaptations et dans l’établissement duquel le législateur, comme l’administration, ne sont que des partenaires dont l’intervention n’est pas naturellement légitime. »

jurídica do contribuinte. Este dispositivo permite que o contribuinte oponha à administração fiscal sua própria interpretação da lei fiscal contida na doutrina administrativa, o que implica o reconhecimento da existência de uma doutrina administrativa que possa proteger o contribuinte contra as mudanças de doutrina, dentre outros mecanismos (GUEZ, 2004, p. 330-336).

De todo modo, o autor entende que estes mecanismos são insuficientes para garantir as modificações da doutrina. Isso porque dispositivos legais em geral não configuram uma proteção eficaz nas situações em que a Administração viola a confiança legítima.

Há, assim, duas vias distintas oferecidas ao 'juiz do imposto' para lidar com a questão da segurança jurídica. A primeira, é a de aplicar os princípios comunitários de segurança jurídica e proteção da confiança (isto, porque, como visto, o direito francês não abarca estes princípios, sendo que o próprio Conselho de Estado já se recusou a aplicar o princípio quando o regime do tributo escapava do campo de aplicação do direito comunitário). A segunda via, mais audaciosa, seria a de o juiz extrair os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima a partir dos textos legislativos existentes (GUEZ, 2004, p. 349-350).

O autor passa a tratar da questão relativa ao poder de decisão fiscal. Analisa a questão do consentimento do imposto e acerca da "diluição do poder de decisão fiscal", investigando se aquele não se tornou uma ficção. Veja-se¹²⁰:

O princípio do consentimento do imposto e seu princípio subsequente, o da legalidade fiscal, querem que o parlamento esteja à origem das regras fiscais. No entanto, o poder legislativo em matéria fiscal conhece numerosos limites para que se possa questionar se o princípio do consentimento do imposto não se transformou em uma 'ficção jurídica', nas palavras de Guy Carcassonne. O poder formal do parlamento mascara mal, com efeito, o entrechoque material das regras de que se beneficia a posição hegemônica da administração fiscal. (GUEZ, 2004, p. 351).

¹²⁰ Tradução livre. Versão Original: "Le principe du consentement à l'impôt et son principe subséquent, celui de la légalité fiscale, voudrait que le Parlement soit à l'origine des règles fiscales. Or, le pouvoir législatif en matière fiscale connaît de nombreuses limites si bien que l'on peut se demander si le principe du consentement à l'impôt n'est pas devenu une 'fiction surannée' pour reprendre l'expression de Guy Carcassonne. Le pouvoir formel du Parlement masque mal, en effet, l'éclatement matériel des règles fiscales qui profite à la position hégémonique de l'administration fiscale. »

Sobre o poder do parlamento em matéria fiscal, entende o autor que ocorre um declínio relativo de suas competências legislativas, sobretudo pela própria evolução do que se entende por 'lei'.

Com efeito, a noção de lei evoluiu, sendo pioneiramente entendida, desde a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, como expressão da 'vontade geral', procedendo dos cidadãos ou de seus representantes. Esta concepção se desenvolve, pois a lei votada pelo parlamento passa a exprimir a 'vontade geral' inscrita na Constituição. Com o desenvolvimento do controle de constitucionalidade, a idéia de supremacia absoluta da lei cede à concepção de supremacia da Constituição, sendo que o juiz do Conselho Constitucional deve fazer prevalecer a vontade 'constituente' do povo sobre aquela do parlamento. Assim, o Conselho Constitucional age como representante do soberano, o que traz a questão relativa à legitimidade (democrática) dos juízes. *In verbis*¹²¹:

Na teoria do constitucionalista, tudo se passa como se o Conselho Constitucional fosse o representante ou delegado do soberano. Isso traz à tona o problema da legitimidade dos juízes constitucionais, membros, eles mesmos de um simples corpo constituído e nomeados sob uma base muito indiretamente democrática: como podem eles representar o povo perante o corpo de representantes não tendo sido eleitos pelo povos, nem responsáveis perante ele? (GUEZ, 2004, p. 353).

Com efeito, surge uma 'nova concepção de democracia', capitaneada por Dominique Rousseau, em que a idéia de soberania do povo é redesenhada, havendo uma soberania que é delegada e imediata, na forma do poder legislativo do parlamento, e uma outra soberania de controle, exercida pelo juiz constitucional, que deve fazer prevalecer a palavra original do povo soberano. Em outras palavras, a soberania é representada por uma pluralidade de órgãos constituídos justamente para exprimir a vontade geral. Esta idéia é uma concepção do liberalismo político, no sentido de evitar que um poder se torne absoluto e ponha as liberdades individuais em risco. Ou seja, a divisão do poder em partes evita que haja abuso de poder, como defendiam Locke e Montesquieu (GUEZ, 2004, p. 353-354).

¹²¹ Tradução livre. Versão Original: "Dans la théorie du constitutionnaliste, tout se passe comme si le Conseil constitutionnel était le représentant ou le délégué du Souverain. Ceci renvoie au problème de la légitimité des juges constitutionnels, membres, eux-mêmes d'un simple corps constitué et nommés sur une base très indirectement démocratique: comment peut-on représenter le peuple devant le corps des représentants alors même que l'on est ni élu par le peuple, ni responsable devant lui ? »

De toda sorte, o exercício de uma justiça constitucional se justifica também para fins de proteção dos direitos das minorias e para equilibrar o poder entre as instituições (GUEZ, 2004, p. 354).

A divisão de poderes, ademais, dentro de uma concepção mais tradicional, e a própria exigência democrática, implicam que o juiz e a administração não se transformem em co-legisladores (GUEZ, 2004, p. 354-355). Ao mesmo tempo, os poderes do povo são limitados justamente pela 'justiça constitucional' que deve garantir respeito às liberdades e aos direitos fundamentais. *In verbis*¹²²:

Parece-se estar na presença de uma escolha simples: ou se considera que o povo é soberano, o que significa que ele dispõe de um poder sem limite, que ele pode exercer de qualquer forma o que exclui, evidentemente, todo controle de constitucionalidade; ou se pode estimar o contrário, que o poder do povo não deve ser exercido sem limites, que ele deve respeitar, ao menos, as formas constitucionais, os direitos do homem e as liberdades fundamentais, e que a justiça constitucional é o meio de assegurar este respeito, mas não se pode ao mesmo tempo fingir que o povo é soberano. (TROPER apud GUEZ, 2004, p. 355).

Segundo o autor, certos princípios clássicos da democracia sofrem um certo declínio em favor de um certo 'estado de direito', contribuindo para o enfraquecimento do 'legicentrismo'.

No que toca ao poder parlamentar em matéria fiscal, consta da Constituição de 1958 (em vigor), caber à lei fixar a base de cálculo, alíquota e as modalidades de cobrança de imposições de toda natureza. O legislador, no processo de elaboração das leis, deve observância, evidentemente, às normas constitucionais, sendo que disposições convencionais prevalecem sobre as disposições legislativas, sob certas condições.

No que toca às normas constitucionais, destaca o autor que na 5ª República, uma de suas marcas de evolução é o desenvolvimento de uma jurisprudência constitucional, sendo que duas datas são importantes: a decisão "Liberdade de

¹²² Tradução livre: "On parait en présence d'un choix simple : ou bien l'on considère que le peuple est souverain, ce qui signifie qu'il dispose d'un pouvoir sans limite, qu'il peut exercer dans n'importe quelle forme et cela exclut évidemment tout contrôle de constitutionnalité; ou bien on estime au contraire que le pouvoir du peuple ne doit pas pouvoir s'exercer sans limite, qu'il doit respecter au moins les formes constitutionnelles, les droits de l'homme et les libertés fondamentales, et que la justice constitutionnelle est le moyen d'assurer ce respect, mais on ne peut alors prétendre en même temps que ce peuple est souverain. »

Associação' (*Liberté d'association*) de 16 de julho de 1971, e o alargamento do recurso ao Conselho Constitucional em 1974. Sobre este tema, destaca¹²³:

A decisão 'Liberdade de associação', de um lado, de 16 de julho de 1971 (71-74 DC) reconhece o valor jurídico do preâmbulo que faz referência à Declaração de 1789 e remete ao preâmbulo da Constituição de 1946 que enuncia princípios políticos, econômicos e sociais particularmente necessários a nosso tempo e a existência de princípios fundamentais reconhecidos pelas leis da República. O alargamento do recurso ao Conselho Constitucional em 1974 a sessenta deputados ou sessenta senadores, de outro lado, revolucionou a economia do controle (GUEZ, 2004, p. 358).

Além das normas constitucionais, o legislador fiscal deve respeito às normas internacionais ou comunitárias. Neste ponto, a França adota um sistema monista, é dizer, o tratado internacional, sob certas condições, é integrado ao ordenamento interno, sendo que o tratado internacional tem primazia sobre a lei interna sob condições (que sejam ratificados e aprovados, publicação em jornal oficial francês – e, em se tratando de direito comunitário, no jornal oficial das comunidades europeias -, e que eles sejam precisos e completos para serem aplicados) (GUEZ, 2004, p. 361-362).

Outra circunstância que contribui para o declínio da lei fiscal é a repartição de competências entre o poder legislativo e o poder regulamentar. Como evidenciado, a Constituição francesa (art. 34) atribui à lei a fixação da base de cálculo, alíquota e as modalidades de cobrança das imposições de toda natureza. Este tipo de previsão está presente desde a Constituição de 1791 que atribuía ao poder legislativo a tarefa de estabelecer as contribuições públicas e de determinar sua natureza, sua proporção, duração e modo de percepção. Desta forma, as matérias que se encontram fora da previsão constitucional, ou seja, tudo o que não se referir à fixação da base de cálculo, alíquota ou modalidades de cobrança de imposições de toda natureza, pode ser tratado por meio do poder regulamentar. O Judiciário, aliás, em um primeiro momento, entendeu que 'imposições de toda natureza' seriam apenas os impostos e taxas, sendo que as demais exações estariam excluídas das legalidade estrita, o que lhes afetaria ao poder regulamentar. O Conselho

¹²³ Tradução livre: "La décision 'Liberté d'association' d'une part, du 16 juillet 1971 (71-74 DC) reconnaît la valeur juridique du Préambule qui fait référence à la Déclaration de 1789 et renvoie au Préambule de la Constitution de 1946 énonçant des principes politiques, économiques et sociaux particulièrement nécessaires à notre temps et l'existence de principes fondamentaux reconnus par les lois de la République. L'élargissement de la saisine du Conseil constitutionnel en 1974 à soixante députés ou soixante sénateurs, d'autre part, a bouleversé l'économie du contrôle.

Constitucional, por sua vez, alargou o conceito de ‘imposições de toda natureza’, fixando critérios mais claros para definir quais exações estariam sujeitas ao princípio da legalidade estrita (GUEZ, 2004, p. 363-365).

De toda sorte, o poder regulamentar é residual em relação à competência do legislador, sendo que a jurisprudência acaba por interpretar literalmente o já mencionado dispositivo da Constituição que delimita as matérias que devem ser tratadas por lei, cabendo ao poder regulamentar, por exemplo, tratar de matéria residual, como das regras que organizam a fiscalização e o contencioso do imposto.

*In verbis*¹²⁴:

O Conselho Constitucional interpretou de forma ampla todas as disposições que dizem respeito à competência legislativa – e não apenas no domínio fiscal – procedendo a uma interpretação extensiva do art. 34 e não censurando as disposições legislativas invadindo o domínio regulamentar e assegurando que o legislador exerça plenamente sua competência. A competência legislativa em matéria fiscal é, apesar disto, longe de ser totalmente contrária ao princípio da legalidade concebido de maneira *stricto sensu*. Em realidade, quem faz a norma fiscal? Ela é o produto de relações complexas nas quais a administração fiscal desempenha um papel importante (GUEZ, 2004, p. 367).

Posto isto, o autor destaca que também o poder fiscal está se pulverizando, na medida em que outros atores têm participado do processo, posto que o juiz e a Administração, embora não tenham a qualidade de órgãos representativos, têm se imiscuído no processo de poder, seja por meio da interpretação judicial, quando o juiz se vale de lacunas e ambigüidades, seja a Administração, quando exerce um poder quase-normativo (GUEZ, 2004, p. 368).

Guez destaca que existe uma diferença fundamental entre o funcionário público, o magistrado e o parlamentar, posto que o último é eleito pelo povo e daí tira sua legitimidade, sendo que lhe cabe, justamente, decidir em nome da nação. A Administração, por sua vez, quando atua, ela não age em nome da vontade geral,

¹²⁴ Tradução livre. Versão Original: “Le Conseil constitutionnel a interprété très largement toutes les dispositions concernant la compétence législative – et pas seulement dans le domaine fiscal – en procédant à une interprétation extensive de l’article 34, en ne censurant pas les dispositions législatives empiétant sur le domaine réglementaire et en veillant à ce que le législateur exerce pleinement sa compétence. La compétence législative en matière fiscale est malgré cela loin d’être totale contrairement au principe de légalité fiscale entendu de manière *stricto sensu*. En réalité, qui fait la norme fiscale? Elle est le produit de relations complexes dans lesquelles l’administration fiscale joue un rôle majeur. »

mas para “fins de execução das enunciações desta vontade geral”¹²⁵ (GUEZ, 2004, p. 369). O juiz, a seu turno, decide os litígios “sobre a base de textos provenientes de uma vontade geral à qual ele não pode substituir”¹²⁶ (GUEZ, 2004, p. 369).

O direito tributário, na opinião do autor, está particularmente sujeito a estas influências. O motivo para isto não seria propriamente a necessidade de uma regulamentação detalhada em razão da tecnicidade da matéria, mas a mudança constante que ocorre na sociedade, condenando o direito tributário a flexibilizar seus modos de produção normativa e sua regulação jurídica.

O autor, conclui, portanto, que existe um divórcio entre os princípios jurídicos e a realidade material. Propõe, portanto, haja a aplicação ou revisão dos princípios em questão, para colocar o fato em conformidade com o direito, ou vice-versa, e não deixar a ‘situação hegemônica da administração’ se beneficiar desse choque material de normas fiscais (GUEZ, 2004, p. 369-370).

O autor defende que a Administração tem uma pretensão hegemônica, de centralizar e impor a interpretação das normas, ou seja, haveria uma vontade deliberada de ‘dominação’ por parte da Administração por meio da edição de circulares e instruções. Esta pretensão hegemônica da Administração não estaria de acordo com o estado de direito, pois este implica a submissão da Administração ao direito e ao princípio democrático (GUEZ, 2004, p. 371-372).

A partir deste ponto, Guez chega à parte conclusiva de sua obra em que propõe uma solução que conjugue estas exigências à necessidade de mutação das regras fiscais (GUEZ, 2004, p. 372). Em outras palavras, para que haja coerência entre os princípios e a realidade, Guez vislumbra duas soluções, ou seja, discute se é o caso de aplicar os princípios ou de revisá-los.

Em outras palavras, a primeira solução, de aplicação dos princípios, consiste no reforço do controle exercido pelo povo, parlamento ou juiz sobre a interpretação administrativa, fazendo com que o princípio da legalidade e outros princípios sejam respeitados. A segunda solução, consiste em admitir a existência de um ‘poder administrativo’ em matéria de interpretação, que pode assumir duas formas, seja o reconhecimento constitucional de um poder normativo da Administração, de um

¹²⁵ Tradução livre. Versão Original : “[...] à des fins d’execution des enonciations de cette volonté generale”.

¹²⁶ Tradução livre. Versão Original : “[...] sur la base de textes issus d’une volonté generale dont il saurait se substituer.”

lado, ou a criação de uma autoridade administrativa independente encarregada de dar interpretação às normas fiscais, de outro (GUEZ, 203, p. 373).

Sobre a primeira solução, qual seja, de aplicação dos princípios, ela acaba por representar respeito ao consentimento do imposto e do princípio da legalidade fiscal. O autor sugere a introdução do referendo em matéria fiscal a fim de “restaurar as prerrogativas do parlamento lhe concedendo um poder de interpretação, tanto mais legítimo pois é o autor das leis fiscais”¹²⁷ (GUEZ, 2004, p. 374). E, ainda, o aumento do poder do juiz sobre a interpretação administrativa “é uma via que parece tomar forma e que pode permitir de limitar o poder do fisco e de melhor garantir o respeito às exigências inerentes ao princípio da legalidade e à hierarquia das normas”¹²⁸ (GUEZ, 2004, p. 374). Sobre o referendo legislativo, ou seja, submissão das questões ao poder legislativo, o autor destaca que esta prática que já estava prevista na Constituição de 1791 quando previa em seu art. 12 que “os tribunais ‘não poderão desenvolver regulamentos mas eles se dirigirão ao corpo legislativo todas as vezes que entenderem necessário, seja de interpretar uma lei, seja de fazer uma nova’¹²⁹ (GUEZ, 2004, p. 385). E ainda, no art. 21 da mesma Constituição¹³⁰:

Após duas cassações o julgamento do terceiro tribunal será atacado pelos mesmos meios que os dois primeiros, a questão não poderá ser submetida ao tribunal de cassação sem antes ser submetida ao corpo legislativo que emitirá um decreto declaratório da lei, ao qual o tribunal de cassação deverá se conformar (GUEZ, 2004, p. 385).

Sobre o aumento do poder exercido pelo juiz, deve-se dar a este a prerrogativa de exercer um maior controle sobre a doutrina administrativa. Como não cabe à Administração dar a última palavra, caberia ao juiz exercer este controle, sendo que sua interpretação se impõe sobre todas as demais.

¹²⁷ Tradução livre. Versão Original : “[...] restaurer les prerogatives du Parlement en lui accordant un pouvoir d’interprétation, d’autant plus légitime qu’il est l’auteur des lois fiscales ».

¹²⁸ Tradução livre. Versão Original : “[...] est une voie qui semble s’esquisser et qui pourrait permettre de limiter la puissance du fisc et de mieux garantir le respect des exigences inhérentes au principe de légalité et à la hierarchie des normes”.

¹²⁹ Tradução livre. Versão Original: “les tribunaux ‘ne pourront point faire des règlements mais ils s’adresseront au corps législatif toutes les fois qu’ils croiront nécessaire, soit d’interpréter une loi soit d’en faire une nouvelle’ ”.

¹³⁰ Tradução livre. Versão Original: “Lorsqu’après deux cassations le jugement du troisième tribunal sera attaqué par les mêmes moyens que les deux premiers, la question ne pourra être agitée au tribunal de cassation sans avoir été soumise au corps législatif qui portera un décret déclaratoire de la loi, auquel le tribunal de cassation sera tenu de se conformer”.

Sobre a segunda solução, aquela de revisar os princípios, consistiria em promover uma modificação constitucional a fim de reconhecer um verdadeiro poder normativo à Administração, atribuindo-lhe mais independência o que, a toda evidência, traria problemas de variada ordem, nos planos constitucional, jurídico e político.

Em que pese discorrer sobre essas soluções, o autor destaca que todas elas têm lacunas, não sendo nenhuma delas perfeita. Sem embargo, entende que não se deve conformar à existência de um *status quo* inevitável, pois uma evolução parece tomar forma. A jurisprudência da Corte de Justiça das Comunidades Européias, por exemplo, atribui à doutrina fiscal força de uma norma administrativa, o que poderá conduzir ao reconhecimento de um verdadeiro estatuto normativo à doutrina administrativa. Enfim, na opinião do autor, a preocupação com a segurança jurídica do contribuinte deve ser conciliada com o regime de eficácia econômica.

Em conclusão geral de sua obra, Guez entende que a singularidade da interpretação do direito tributário é que ela não é tão-somente uma fonte de criação normativa. A diferença entre a interpretação administrativa e a interpretação jurisdicional reside no fato de que a primeira “não é fundada sobre um caso ou sobre fatos precisos, conservando marcas de abstração e o caráter *a priori* da norma jurídica” enquanto a segunda “intervém posteriormente e a propósito de um caso concreto”¹³¹ (GUEZ, 2004, p. 417).

O autor entende que é importante que seja reconhecido um caráter normativo à doutrina administrativa, pois a sua introdução no seio da hierarquia das normas pode favorecer a racionalidade do ordenamento jurídico sendo, ao mesmo tempo, favorável à segurança jurídica.

A interpretação autêntica está sujeita a uma série de normas, de ordem interna, como a manutenção da racionalidade e coerência, e de ordem externa, como estar sujeita à vigilância e críticas por parte da doutrina e da opinião pública. De mais a mais, a interpretação está sujeita ela mesma à interpretação, pois existem dois intérpretes autênticos em direito tributário, é dizer, a doutrina administrativa interpreta as soluções jurisprudenciais, ao passo que o juiz controla a interpretação

¹³¹ Tradução livre: “[...] n’est pas fondée sur un cas ou sur des faits précis, elle conserve les marques d’abstraction et le caractère a priori de la norme juridique » e « [...] intervient postérieurement et à propos d’un cas concret ».

administrativa na medida em que ele anula as instruções ou circulares ilegais, sendo o juiz tem a supremacia da interpretação, uma vez que a última palavra é dada por este (GUEZ, 2004, p. 418-419).

Assim, as interpretações administrativa e jurisdicional podem aparecer como complementares mas, de toda sorte, entende o autor que a flexibilidade que exige um direito em constante mutação é obtida com o exercício de uma atividade interpretativa particularmente criativa, o que traz a questão conflituosa do caráter evolutivo dessa regra com o seu caráter instável. Deve-se assim compreender a existência no direito tributário de uma interpretação jurisprudencial que não é estrita, com uma interpretação administrativa que também é criativa.

Por derradeiro, o autor conclui que a matéria fiscal é extremamente sujeita ao tempo, devendo ser adaptável às mudanças políticas, sociais e econômicas. Neste contexto, entende que reconhecer-se à doutrina administrativa um caráter normativo poderia surgir como uma boa solução para solucionar o conflito que surge entre a necessidade de adaptação do direito e a garantia dos princípios informadores desse ramo do direito. Em suas palavras¹³²:

As interpretações administrativa e jurisprudencial respondem a uma necessidade de sistematização de um direito complexo, ameaçado pelas possibilidades de ambigüidades, incompletudes ou de contradições. Elas permitem também a adaptação ao real desse conjunto de normas gerais e abstratas às realidades concretas. Essas exigências poderiam ser satisfeitas pelo desenvolvimento de atos regulamentares de execução das leis, mais respeitosos à hierarquia formal das normas e trazendo os complementos e as precisões necessárias. É talvez a exigência de adaptação do direito ao tempo que não saberia ser plenamente satisfeita pelos atores e mecanismos tradicionais do direito, a fiscalidade sendo uma das

¹³²Tradução livre. Versão Original: "Les interprétations administrative et jurisprudentielle répondent à une nécessité de systématisation d'un droit complexe, menacé par les possibilités d'ambigüités, d'incomplétudes ou de contradictions. Elles permettent aussi l'adaptation au réel de cet ensemble de normes générales et abstraites visant des réalités concrètes. Ces exigences pourraient être remplies par le développement d'actes réglementaires d'exécution des lois, plus respectueux de la hiérarchie formelle des normes et apportant les compléments et les précisions nécessaires. C'est peut-être l'exigence d'adaptation du droit au temps qui ne saurait être pleinement satisfaite par les acteurs et mécanismes traditionnels du droit, la fiscalité étant l'une des matières juridiques les plus sensibles à la rapidité et à l'accélération des changements politiques, sociaux et économiques en raison à la fois de sa prise directe avec l'univers économique et de sa forte technicité. Moins formelle que la procédure législative ou réglementaire, le phénomène de l'interprétation, et plus particulièrement l'intrusion si singulière de l'interprétation administrative, permet de faire se correspondre la réalité de l'ordre juridique avec l'efficacité de l'action publique. Dans cette logique, la reconnaissance d'un véritable statut normatif infra-réglementaire à la doctrine administrative pourrait apparaître comme une solution plus satisfaisante du point de vue de la perfection formelle du droit. »

matérias jurídicas das mais sensíveis à rapidez e à aceleração das mudanças políticas, sociais e econômicas em razão tanto de sua relação direta com o universo econômico e de sua forte tecnicidade. Menos formal que o procedimento legislativo ou regulamentar, o fenômeno da interpretação, e mais particularmente, da intrusão tão singular da interpretação administrativa, permite se fazer corresponder a realidade da ordem jurídica com a eficácia da ação pública. Nesta lógica, o reconhecimento de um verdadeiro estatuto normativo infra-regulamentar à doutrina administrativa poderia aparecer como uma solução mais satisfatória do ponto de vista da perfeição formal do direito (GUEZ, 2004, p. 420).

Postos os pontos principais da obra de Julien Guez e feitas algumas críticas e considerações ao longo da exposição, importa tecer críticas finais ao trabalho do autor francês.

Guez destaca que existem duas vertentes interpretativas: a positivista e a realista, o que nos parece ser uma forma excessivamente reducionista de ver a questão. Sobre a vertente da interpretação positivista, o autor, sem se aprofundar nas características desta doutrina e em suas variadas nuances, parece reduzi-la à Escola da Exegese, na medida em que dá uma ênfase muito grande à questão da interpretação literal, discutindo quando que a interpretação pode ou deve extrapolar esta literalidade, que conclui ser apenas nos casos em que a lei se mostra lacunosa ou obscura. Frise-se que, embora em determinado momento o autor destaque que interpretação estrita não seria sinônimo de interpretação literal, a leitura global da obra sugere uma grande ênfase dada à questão da interpretação literal e da clareza ou obscuridade do texto como dando margem para uma interpretação mais fechada ou aberta (analogica, inclusive). De outro lado, como resposta a este positivismo altamente reducionista, Guez o confronta com o realismo jurídico, corrente que concebe o direito como fato social e prega, praticamente, uma ampla liberdade em matéria de interpretação, de acordo com o pano de fundo e a psicologia do juiz. Em outras palavras, enquanto o autor tem uma visão muito limitada em termos de interpretação estrita no direito tributário, reduzindo-a à interpretação literal, de outro lado, quando o texto “não é claro o suficiente” (o que sequer problematiza), este já apela para a interpretação analógica à moda realista. Este reducionismo de Guez muito nos revela acerca do pensamento doutrinário em matéria de interpretação das leis na França, evidenciando a força do princípio da legalidade naquele país, fruto de uma história em que a separação de poderes é dogma. Por outro lado, na doutrina brasileira, há muito não se fala em interpretação

literal no direito tributário – ao menos com essa ênfase e à moda francesa – com exceção, a toda evidência, das hipóteses de exoneração, como dita o art. 111 do CTN – não sem críticas da doutrina, diga-se de passagem.

Sem embargo, as considerações de Guez sobre a jurisprudência são interessantes. O autor chega à conclusão de que a Corte de Cassação resguarda mais o princípio da legalidade estrita do que o Conselho de Estado, o que tem relação com a composição dos órgãos, na medida em que o Conselho de Estado, por sua formação, sendo órgão componente da justiça administrativa, tem menos sensibilidade à tradição da interpretação estrita. É também interessante a conclusão do autor no sentido de que existiria um descompasso entre a doutrina do direito tributário e a prática, na medida em que a doutrina advoga uma interpretação estrita, enquanto, na prática, os tribunais têm sido mais flexíveis na interpretação - isto, evidentemente, sob ponto de vista do direito francês que, como visto, é bastante cartesiano no que diz respeito ao princípio da legalidade. Assim, na prática, os tribunais fariam uso da analogia “mas apenas quando a regulação da lei é insuficiente”, camuflando a interpretação analógica sob forma de interpretação extensiva (ainda que os tribunais rechacem com argumentos e verbalmente a técnica da analogia). Vale frisar que, a nosso aviso, o olhar de Guez quanto à adoção pela jurisprudência de argumentos analógicos, de interpretação extensiva ou *contra legem* – que se afastaria da interpretação estrita em matéria tributária – nos parece um pouco rigorosa, na medida em que o autor francês enquadra qualquer argumento que a jurisprudência se vale e que se afaste da interpretação literal da lei como argumento analógico, não fazendo diferença, por exemplo, sobre a circunstância de o referido argumento ‘analógico’ ser utilizado para criar uma nova exação não prevista em lei ou para estender uma isenção a situação não prevista em lei – situações vedadas pelo ordenamento e pelo princípio da legalidade -, ou se o referido argumento seria utilizado de forma periférica, ou como reforço argumentativo nos casos submetidos ao Judiciário, o que, a nosso aviso, não seria propriamente vedado pelo ordenamento ou pelo princípio da legalidade. No caso, por exemplo, citado por Guez referente ao IVA (Imposto sobre o Valor Agregado ou TVA –*Taxe sur la valeur ajoutée*), o autor indica que o Judiciário entendeu que, embora a lei previsse a incidência deste imposto sobre atividades comerciais, este deveria incidir também sobre a atividade de natureza liberal “desde que fosse exercida sob a mesma forma jurídica que uma atividade comercial”. Devemos

reconhecer que o autor tem razão quando afirma que não se trata de interpretação literal, no caso. Sem embargo, entender, no caso descrito, que uma sociedade de profissionais liberais, quando adota forma jurídica de atividade comercial, se sujeita à exação, não nos parece ser uma forma de raciocínio de todo vedado pelo princípio da legalidade em matéria tributária. Com efeito, a interpretação empreendida, no caso, acabou por entender que as sociedades de profissionais liberais se sujeitam à exação quando exercem a atividade sob a forma comercial, o que nos parece constituir um mero enquadramento da situação de fato à situação prevista em lei, o que seria diferente, por exemplo, de adotar-se uma verdadeira interpretação analógica em que se altera o aspecto material da hipótese de incidência, equiparando um negócio jurídico tipificado a outro negócio jurídico não tipificado. Em outras palavras, ainda que Guez traga exemplos de interpretações judiciais que se afastam da literalidade do texto (o que, em certas hipóteses, poderia ser até desejável, para atender a um fim constitucional, por exemplo), não traz exemplos de precedentes jurisprudenciais em que o magistrado empreende uma verdadeira interpretação analógica ou econômica do direito tributário.

É interessante notar ainda que Guez, a partir da análise jurisprudencial que faz, chega à conclusão que os tribunais não têm adotado uma interpretação específica para o direito tributário, não o tratando como 'direito autônomo' que necessita de técnicas autônomas de interpretação.

Sobre a questão da mutabilidade do direito tributário, o autor é bastante enfático no sentido de que as regras de direito tributário se alteram bastante e que a mudança constante na sociedade condena o direito tributário a 'flexibilizar seus modos de produção e sua regulação jurídica'. A nosso aviso, não lhe assiste total razão ou o seu raciocínio, ao menos, não pode ser transposto ao direito brasileiro. Isto porque o direito tributário brasileiro, por exemplo, já oferece mecanismos de 'flexibilização' de seu modo de produção nas matérias em que existe esta necessidade. Veja-se os impostos extrafiscais, cujas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, sem necessidade de lei, justamente em razão de seu caráter de fator de regulação da política e da economia (art. 153, parágrafo 1º, da CF/88). A Constituição Federal de 1988, ainda, autoriza a instituição de impostos via medida provisória – observada a anterioridade, nos casos em que cabível – após o advento da Emenda Constitucional n. 32/2001, o que já caracteriza flexibilização da legalidade. De mais a mais, os decretos do Poder Executivo podem regulamentar a

matéria tributária, embora não possam extrapolar as previsões legais ou invadir competência reservada ao legislador. Em síntese, o direito tributário brasileiro já é moldado de forma a observar, nos pontos em que cabível, alguma flexibilização ao princípio da legalidade, não havendo falar em uma necessidade de uma 'maior flexibiização em seus modos de produção'. De mais a mais, a nossa Constituição de 1988 alberga princípios fundamentais, como o da legalidade e tipicidade (art. 150, I, da CF/88), da não-surpresa (anterioridade e espera nonagesimal) (art. 150, III, *b* e *c* da CF/88), da capacidade contributiva e não-confisco (art. 145, parágrafo 1º, e art. 150, IV, da CF/88), da segurança jurídica e irretroatividade (art. 5º, XXXVI, e art. 150, III, *a* da CF/88) – que, no direito francês, como evidencia Guez, não encontra abrigo em sua constituição, - da isonomia (art. 150, II, da CF/88), dentre outros. Nestes termos, este vago argumento metajurídico no sentido de que 'a mudança constante na sociedade' justifica a flexibilização do princípio da legalidade, não nos parece suficiente para colocar em cheque uma garantia constitucional – seja no direito brasileiro, pelos motivos expostos *supra*, seja no direito francês, ousamos dizer, na medida em que o princípio da legalidade, sobretudo naquele país, tem origens remotas e sólidas, não podendo ser solapado simplesmente pela 'necessidade de constante mutação da sociedade'.

A este propósito, ou seja, desta 'necessidade de mutação da sociedade' e, por conseqüência, do direito fiscal, o autor entende que a interpretação do direito tributário exerce um papel relevante na tarefa, seja de reforma, seja de 'conservação' da norma, argumento com o qual estamos de acordo, ao menos na parte final, é dizer, a jurisprudência é obviamente fonte de direito - questão com a qual o autor se debate desnecessariamente.

Concluindo, enfim, haver um divórcio entre os princípios jurídicos e a realidade material, ou seja, chegando à conclusão de que a interpretação jurisprudencial não necessariamente observa os princípios consagrados pela legislação e pela doutrina do direito tributário, o autor propõe, portanto, seja posto um fim a esta lacuna, seja pela aproximação dos fatos ao direito, seja pela aproximação do direito aos fatos (é dizer, pela reformulação do direito a ponto de adaptar-se à realidade). Em outras palavras, Guez discute se é o caso de aplicar os princípios do direito tributário de forma mais contundente (ou seja, de reforçá-los), ou de revisar estes mesmos princípios, para adequá-los à realidade.

Neste contexto, o autor destaca que seriam possíveis duas soluções (embora ambas sejam lacunosas e, portanto, não totalmente satisfatórias), quais sejam: a primeira, seria o fortalecimento da legalidade, mediante o reforço do controle exercido pelo povo, parlamento ou juiz sobre a interpretação administrativa, fazendo com que o princípio da legalidade e outros princípios sejam respeitados; a segunda solução, na via inversa, seria admitir a existência de um poder normativo da Administração ou a criação de uma autoridade administrativa independente encarregada de interpretar as normas fiscais.

No contexto da primeira solução, do reforço da legalidade, o autor propõe a instituição do 'referendo em matéria fiscal', é dizer, a consulta ao parlamento sobre a interpretação das normas por ele editadas, e o aumento do poder do juiz sobre a interpretação administrativa. Ambas as propostas nos parecem absurdas, *data venia*, e mesmo contraditórias. Primeiramente, consultar o Poder Legislativo sobre a interpretação de suas normas, adotando a chamada "interpretação autêntica", não nos parece reforçar em nada o princípio da legalidade. Ao contrário, delegar a tarefa interpretativa ao órgão editor das normas é uma forma altamente autoritária de concentração de poder nas mãos de um mesmo órgão, que despreza a filosofia da separação de poderes construída pelos iluministas, de tradição, aliás, francesa. Regina Helena Costa, em interessante palestra sobre as alterações trazidas pelos arts. 3º e 4º da Lei Complementar n. 118/2005, que criam caso de 'lei interpretativa' na questão relativa ao prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, traçou um interessante histórico sobre as 'leis interpretativas', é dizer, sobre o parlamento exercendo um papel de interpretação que é restrito ao juiz, destacando que foi nos períodos mais autoritários da história que se delegou ao Poder Legislativo interpretar suas próprias normas¹³³.

De mais a mais, o *référé législatif*, embora tenha sido introduzido no sistema francês com a revolução francesa, em que se tornou obrigatório aos tribunais consultar o legislativo sempre que fosse necessário interpretar a lei, o referido dispositivo sequer ingressou no Código de Napoleão, tendo sido eliminado do sistema em 1837. Nas palavras de Torres:

¹³³ XVI Congresso de Direito Tributário da ABRADT. Lei interpretativa, irretroatividade e as ameaças ao sistema tributário nacional. A Lei Complementar 118/2005.

Na França a *Ordonnance civil pour la reformation de la justice*, de 1667, de Luís XIV, proibia, no tit. I, art. 7º, a interpretação, facultando a consulta ao próprio Rei. Com a Revolução instituiu-se o *refere legislatif*, obrigando-se os tribunais a ouvir o Legislativo sempre que julgassem necessário interpretar a lei, dispositivo que não ingressou no Código de Napoleão, mas que só desapareceu em 1837. (TORRES, 2006, p. 3-4).

Já a segunda proposta de Guez de 'incremento do poder do juiz' na interpretação, além de ser contraditória com a primeira solução de delegação de maiores poderes ao parlamento, é pouco desenvolvida pelo autor, que não logra demonstrar exatamente como seriam outorgados esses 'maiores poderes' ao juiz, e sequer como essa proposta poderia contribuir para o reforço da legalidade.

A segunda solução, a seu turno, qual seja, de admitir a existência de um poder normativo da Administração ou a criação de uma autoridade administrativa independente encarregada de interpretar as normas fiscais também, a nosso aviso, é dotada de cunho autoritário, além de ser inviável. Com efeito, 'alterar a Constituição' a fim de reconhecer um verdadeiro poder normativo à Administração é, também, jogar por terra o princípio da separação de poderes e da legalidade, tão arduamente construídos ao longo da história (embora, é bem verdade, o autor reconheça a falibilidade dessas soluções por trazerem problemas de 'variada ordem', nos planos constitucional, jurídico e político).

Por fim, a conclusão da obra de Guez e a solução proposta para superar esse hiato supostamente existente entre a doutrina e a realidade, nos parece superficial. Isto porque, em que pese o autor empreender um interessante trabalho no que diz respeito à análise da doutrina e da jurisprudência em matéria fiscal, constatando, inclusive, que a doutrina não condiz com a prática dos tribunais, pois a interpretação dos tribunais do direito tributário tem sido bem mais flexível do que a conformação da questão em um nível doutrinário, sugere, enfim que, em razão de a matéria fiscal ser extremamente adaptável às mudanças políticas, sociais e econômicas, a solução seria 'reconhecer à doutrina administrativa caráter normativo' – como uma boa saída para resolver o conflito que surge entre a necessidade de adaptação do direito e a garantia dos princípios informadores desse ramo do direito. Ora, o autor, no que tange a esta derradeira proposta, sequer esclarece como seria 'conferida à doutrina administrativa caráter normativo' e em que, exatamente, esta alteração contribuiria para o reforço da legalidade.

Em síntese, a obra de Guez, embora pouco conclusiva, é esclarecedora do ponto de vista de evidenciar um modo de pensar do direito tributário francês e da problemática envolvida na questão da interpretação da lei fiscal pelos tribunais franceses. Esta descrição de suas idéias, como representativas de um modo de pensar o direito tributário francês, e nossas críticas, servirão na presente investigação para pautar a análise própria que faremos no próximo item de precedentes jurisprudenciais franceses e comunitário, e também a análise comparativa com precedentes jurisprudenciais brasileiros, o que faremos na conclusão do presente trabalho. Passemos ao próximo item, portanto.

1.2. Crítica à jurisprudência

Descrita e criticada, em linhas gerais, a obra de Julien Guez, que tomamos como representativa do pensamento doutrinário francês em matéria de interpretação do direito tributário – não no plano das idéias defendidas, a toda evidência, pois estas podem e devem variar de acordo com as mais variadas correntes que existem na academia, mas no plano das questões problematizáveis, é bom que se esclareça – importa doravante analisar a questão da interpretação da lei fiscal na França, mas a partir da análise de precedentes jurisprudenciais.

A análise dos precedentes jurisprudenciais será feita por amostragem e, nesse sentido, a escolha dos precedentes partiu de três critérios, a fim de que seja dotada de alguma precisão. O primeiro critério é relativo ao tribunal emissor da decisão sendo que analisaremos, portanto, um precedente do Conselho de Estado, um precedente da Corte de Cassação, e um precedente da Corte de Justiça da Comunidade Européia (CJCE). Não trataremos aqui da jurisprudência da Corte Constitucional, na medida em que, tendo sido a QPC (*question prioritaire de constitutionnalité*) introduzida no ordenamento jurídico francês apenas em 2008, não são muitos os precedentes julgados que envolvem a matéria fiscal. De mais a mais, tendo sido feita uma análise perfunctória de todos os precedentes que envolvem a matéria tributária, constatou-se a que a argumentação jurídica empreendida é objetiva e, de certa forma, superficial para os fins do presente trabalho.

Esta escolha de diversificação dos precedentes que serão analisados a partir do critério do órgão do qual emana a decisão se justifica, precisamente, por existir

na França, como evidenciado, duas jurisdições: a jurisdição administrativa e a jurisdição judicial, com histórias de formação diferenciadas, como destacado alhures. Desta forma, sendo o Conselho de Estado e a Corte de Cassação os mais altos tribunais das justiças administrativa e judicial, respectivamente, seus precedentes jurisprudenciais serão, ao que se espera, representativos do modo de pensar de cada uma dessas jurisdições, permitindo que se possa constatar se há, ou não, uma maior ou menor observância do princípio da legalidade estrita por cada uma dessas jurisdições.

No que toca à escolha de um precedente jurisprudencial da Corte de Justiça da Comunidade Européia, esta se deve à intenção de não desprezar a existência de uma ordem supranacional, cada vez mais importante no cenário europeu, até para analisar se há diferenças de interpretação do direito tributário empreendida pelos tribunais nacionais e pelo tribunal comunitário, e em que medida estas diferenças existem.

O segundo critério para a escolha dos precedentes jurisprudenciais partiu da matéria tratada nas decisões, tendo sido escolhidas matérias mais sensíveis do ponto de vista da interpretação do direito tributário. Em outras palavras, deu-se prioridade a questões em que a interpretação do direito tributário é colocada à mostra e claramente evidenciada e desenvolvida, justamente para atender aos fins da presente investigação, no sentido de analisar como se dá a interpretação do direito tributário pelos tribunais.

O terceiro critério para escolha dos precedentes jurisprudenciais se refere à representatividade dos precedentes escolhidos, tendo sido eleitos, com respaldo em obras doutrinárias, precedentes que não sejam totalmente isolados, mas representativos de um modo de pensar das cortes francesas e européia.

A adoção destes critérios para a escolha dos precedentes jurisprudenciais contribuirá, ao que se espera, a que as conclusões alcançadas sejam dotadas de alguma precisão, e também facilitará a análise comparativa destes precedentes com a jurisprudência brasileira.

Posto isto, passemos à análise.

Precedente 1.

Órgão expedidor: Corte de Cassação, Câmara Comercial

Temática: doação disfarçada (Caso “Flouret”)

“Com. 4 décembre 1990, pourvoi 88-18566, n. 1440 P, Flouret (Bull. civ. IV, n. 307, DF 1991.11.603, RJF 1991.4.309, n. 533)” (Fonte: LEGIFRANCE e DAVID; FOUQUET; PLAGNET; RACINE, 2009, p. 471-471).

Trechos do inteiro teor da decisão¹³⁴:

Considerando que, no julgamento impugnado, que o Sr. e Sra. Flouret têm, por ato de 20 de janeiro de 1981, adquirido os terrenos pertencentes ao Sr. Sarrazin por um preço de 80.000 francos, por via

¹³⁴ Tradução livre. Versão Original. “Attendu, selon le jugement déferé, que M. et Mme X... ont, par acte du 20 janvier 1981, acquis des terres appartenant à M. Y..., moyennant un prix de 80 000 francs payable hors la vue du notaire ; que, par un autre acte du 19 avril 1983, ils ont acquis la maison d'habitation de M. Y..., qui s'en réservait la jouissance, pour un prix payable par une obligation de soins des époux X... envers le vendeur qui gardait cependant à sa charge ses dépenses de santé ; que M. Y... a fait deux dons manuels par chèques à M. X... les 20 avril et 9 mai 1983 ; que M. Y... est décédé le 10 mai 1983 ; que l'administration des Impôts a considéré que les deux actes de vente dissimulaient des donations et a émis un avis de mise en recouvrement pour obtenir paiement des droits de mutation à titre gratuit estimés dus assortis d'une pénalité de 200 % pour dissimulation ; que le Tribunal de grande instance a rejeté l'opposition de M. X... à cet avis ;

Sur le premier moyen, pris en sa première branche :

Vu l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 1315 du Code civil ;

Attendu que, pour décider que l'acte du 20 janvier 1981 dissimulait une donation, le jugement retient que la preuve du paiement de la somme de 80 000 francs par la comptabilité du notaire ou par celle de l'acquéreur ou du vendeur n'a pas été rapportée ; que la quittance contenue dans l'acte authentique ne fait foi qu'entre les parties à l'acte mais demeure inopposable à l'Administration en vertu de l'effet relatif des contrats ; que la version du paiement de 80 000 francs par abandon de huit années de fermage d'un montant annuel de 3 516 francs dont le produit ne permet pas d'atteindre le montant du prix de vente, est insuffisant pour entraîner la conviction du Tribunal ;

Attendu qu'en se déterminant ainsi, alors qu'il appartenait à l'administration des Impôts d'établir par tous moyens compatibles avec le caractère écrit de la procédure fiscale la fictivité, alléguée par elle, d'une quittance de paiement du prix contenue dans un acte de cession qui, engendrant une situation de droit nouvelle, était, à ce titre, opposable à tout tiers, notamment comme élément de preuve, le Tribunal a inversé la charge de la preuve et violé les textes susvisés ;

Sur le premier moyen, pris en sa seconde branche :

Vu l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 894 du Code civil ;

Attendu qu'en décidant que l'acte de vente du 20 janvier 1981 avait été exactement qualifié d'acte de donation par l'Administration, sans relever une intention libérale du cédant au profit des cessionnaires, le Tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision ;

Et sur le second moyen, pris en ses deux branches :

Vu l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 894 du Code civil ;

Attendu, en ce qui concerne l'acte du 19 avril 1983, que le jugement retient le défaut d'aléa dans le contrat par lequel le vendeur conserve la charge de l'intégralité des dépenses de santé, et la remise concomitante de deux chèques d'un montant global de 45 000 francs, établis pour l'un le lendemain de l'acte de vente et pour l'autre la veille du décès du vendeur, et en déduit que ce dernier a eu la volonté de se dépouiller sans faire naître une contrepartie à la charge des acquéreurs ;

Attendu qu'en déduisant du seul déséquilibre constaté entre les engagements respectifs des parties l'existence d'une intention libérale de la part du cédant, pour avoir consenti un contrat comportant un défaut d'aléa quant à la fourniture des prestations incombant aux cessionnaires, le tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision ;

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs,

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, le jugement rendu le 21 juillet 1988, entre les parties, par le tribunal de grande instance de Marmande ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit jugement et, pour être fait droit, les renvoie devant le tribunal de grande instance de Bordeaux.”

do notário, que, por outro ato de 19 de abril de 1983, adquiriram a casa residencial do Sr. Sarrazin, que se reservou o usufruto, por um preço pagável por uma obrigação de tratamento dos cônjuges Flouret, para o vendedor que era responsável pelas despesas de saúde; que o Sr. Sarrazin fez duas doações por verificações manuais para o Sr. Flouret em 20 de abril e 09 de maio de 1983, o Sr. Sarrazin morreu em 10 de maio de 1983, que o departamento fiscal considerou que as duas escrituras de venda dissimulavam doações e emitiu um aviso de liquidação para o pagamento do imposto sobre a herança estimada devida acompanhada de uma penalidade de 200% por dissimulação; que o tribunal de grande instância rejeitou a oposição do Sr. Flouret, de acordo com os seguintes fundamentos:

Quanto ao primeiro fundamento:

Tendo em vista o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, juntamente com o artigo 1315 do Código Civil;

Considerando que, ao decidir que o ato de 20 de janeiro, 1981 escondia uma doação, o acórdão sustenta que o comprovante de pagamento da quantia de 80.000 francos pela contabilidade do notário ou pelo comprador ou vendedor não foram reportadas; que a quitação constante do contrato apenas produz efeitos entre as partes, mas continua ineficaz perante a Administração em virtude do efeito relativo dos contratos; que a versão do pagamento de 80 000 francos por abandono de oito anos de uma renda anual de 3.516 francos cujo produto não atinge o montante do preço de venda é insuficiente para convencer o Tribunal;

Considerando que, por determinação e, enquanto cabia ao departamento fiscal estabelecer por todos os meios compatíveis com o carácter escrito do procedimento fiscal do carácter fictício por ele alegado, uma quitação de pagamento do preço contido em um ato de cessão que, gerando uma situação jurídica nova, era, como tal, oponível a terceiros, notadamente como elemento de prova, o Tribunal inverteu o ônus da prova e violou os documentos acima;

Sobre o primeiro fundamento, tomado em sua segunda etapa:

Tendo em conta o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, e art. 894 do Código Civil;

Considerando que, ao decidir que a escritura de 20 de janeiro de 1981 foi exatamente qualificada como um ato de doação pela Administração, sem levantar uma intenção liberal do cedente em favor dos cessionários, o Tribunal não deu base legal à sua decisão;

Sobre o segundo fundamento, tomado em ambas de suas etapas:

Tendo em conta o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, e art. 894 do Código Civil;

Considerando que, no que se refere o ato de 19 de abril de 1983, que o acórdão mantém o defeito de aleatoriedade no contrato pelo qual o vendedor conserva para si as integralidade das despesas com saúde, e entrega concomitante de dois cheques em um total de 45.000 francos, estabelecido para um dia após a escritura e outro no dia antes da morte do vendedor, e deduz que este está disposto a se

alienar sem fazer nascer uma contrapartida a cargo dos adquirentes;

Considerando que, deduzindo apenas o desequilíbrio entre os respectivos compromissos das partes a existência de uma intenção liberal por parte do cedente, por ter consentido em um contrato que tinha um vício de aleatoriedade quanto ao fornecimento das prestações que incumbem aos cessionários, o tribunal não deu uma base jurídica para a sua decisão;

Por estas razões, e sem qualquer necessidade de se pronunciar sobre as reivindicações restantes;

CASSA e ANULA, em todas as suas disposições, o acórdão de 21 de julho de 1988, entre as partes, o tribunal de grande instância de Marmande; deve, portanto, a causa e as partes restarem no estado em que estavam antes do dito julgamento e, para ser concedido, lhes remete à alta corte de Bordeaux.

Da leitura do julgado supratranscrito (caso “Flouret”), tem-se a seguinte situação: trata-se de caso em que foi feita uma operação de compra e venda imobiliária entre duas partes, de um lado o Sr. e a Sra. Flouret, e de outro lado o Sr. Sarrazin. A fiscalização entendeu por bem descaracterizar a operação qualificando-a como doação disfarçada, a fim de exigir o recolhimento de imposto sobre heranças, aplicando, ainda, uma multa de 200% (duzentos por cento), em virtude da dissimulação. O tribunal de 2ª instância entendeu assistir razão ao Estado na descaracterização da operação, com exigência do tributo devido, por não haver prova do pagamento e porque a quitação constante do contrato produziria efeitos apenas entre as partes, mas não perante o fisco sendo, de mais a mais, inverossímil o pagamento da quantia prevista no contrato.

Foi apresentado recurso, submetido à câmara de comércio da Corte de Cassação. Esta, analisando o caso, entendeu que o tribunal invertera o ônus da prova, quando desconsiderou a prova do pagamento contida no ato de cessão, sendo que a constatação de haver um ‘desequilíbrio’ entre as obrigações constantes do contrato não seria insuficiente para descaracterizar a operação. Nestes termos, a Corte de Cassação, cassou e anulou a decisão do tribunal de 2ª instância.

David, Fouquet, Plagnet e Racine (2009, p. 472-473) esclarecem que, com o aumento da duração de vida, a transmissão de bens por via da sucessão é retardada, o que levou a legislador a prever mecanismos para incentivar as doações, prevendo diversas exonerações, a fim de acelerar a transmissão de bens. Sem embargo, os impostos de transmissão a título gratuito são ainda, na maioria dos casos, mais pesados que os impostos de transmissão a título oneroso, o que leva

diversos contribuintes a tentar reduzir suas imposições por meio de transmissões, praticando doações disfarçadas.

As doações disfarçadas são liberalidades exercidas sob a forma de um ato não gratuito, que pode ser um ato a título oneroso, como a compra e venda, ou um ato neutro, como a repartição ou reconhecimento de dívida. Esta, quando é feita por razões fiscais, é comumente utilizada para reduzir os 'direitos de transmissão a título gratuito' para o qual existe a previsão de alíquotas elevadas de 35% a 60% sobre as transmissões sucessoriais que não se façam entre cônjuges ou em linha direta. Ou seja, as partes simulam uma compra e venda, por exemplo, praticando uma simulação jurídica que constitui um abuso de direito (DAVID, FOUQUET, PLAGNET e RACINE, 2009, p. 481-482).

No caso ora examinado, segundo David, Fouquet, Plagnet e Racine¹³⁵:

“[...] a Corte de Cassação estima, como ela teria feito em direito privado, que não há dissimulação repreensível, pois a noção de doação disfarçada supõe, ao mesmo tempo, um disfarce (a) e uma doação real (b). Essa jurisprudência se recusa a adotar a concepção mais larga de doação disfarçada, querida pela Administração Fiscal, mesmo se ela parece, hoje em dia, aceitar considerar como abusiva uma operação cujo único objetivo é de reduzir o imposto (Civ. 1re 19 avr. 1988, Bull. civ. I, n. 134: o que conduz a uma concepção de abuso de direito similar entre a Corte de Cassação e o Conselho de Estado [...]) (DAVID, FOUQUET, PLAGNET e RACINE, 2009, p. 482-483).

Posto isto, tem-se, em primeiro lugar, que o julgado ora analisado (caso “Flouret”) é paradigmático em termos da jurisprudência da Corte de Cassação, na matéria relativa a casos que envolvem atos jurídicos simulados com fins de elidir o pagamento do imposto devido, exprimindo o pensamento da Corte a esse respeito, conforme atesta a doutrina.

A Corte de Cassação, em termos de interpretação, tem adotado uma interpretação mais estrita do que a Administração fiscal francesa em matéria de simulação. Com efeito, segundo a doutrina, a Corte de Cassação tem adotado uma

¹³⁵ Tradução Livre. Versão Original : [...] la Cour de cassation estime, comme elle l'aurait fait en droit privé, qu'il n'y a pas déguisement répréhensible, alors que la notion de donation déguisée suppose à la fois un déguisement (9A) et une donation réelle (b). Cette jurisprudence refuse d'adopter la conception beaucoup plus large de la donation déguisée souhaitée par l'Administration fiscale, même si elle paraît aujourd'hui accepter de considérer comme abusive une opération dont le seul but est de réduire l'impôt (Civ. 1re 19 avr. 1988, Bull. civ. I, n. 134: ce qui conduit à une conception de l'abus de droit heureusement similaire pour la Cour de cassation et le Conseil d'état [...])”

posição equilibrada entre as prerrogativas do fisco e os direitos dos herdeiros. A Corte, assim¹³⁶:

[...] se torna realista e salvaguarda uma coerência necessária entre as soluções de direito privado e aquelas do impostos sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados, de modo a manter um equilíbrio querido pelo legislador (que pode, contudo, não entender contestável) entre as exigências do fisco e a proteção dos herdeiros. (DAVID, FOUQUET, PLAGNET e RACINE, 2009, p. 483; tradução livre).

Com efeito, no presente caso, embora seja recorrente a dissimulação em casos como o presente, mediante o pagamento de renda vitalícia ou estabelecendo-se obrigação de cuidados, a Corte entendeu pela inexistência do disfarce. No caso, a Corte de Cassação tem se pautado por alguns critérios para entender haver ou não dissimulação, quais sejam: a) a existência de um disfarce mentiroso, ou seja, de um ato que encobre outro ato; b) de uma intenção 'liberal', é dizer, de doação por parte do 'doador'; c) da falta de contrapartida recebida pelo 'doador' e, o que é mais importante, d) que o ônus da prova não seja invertido (DAVID, FOUQUET, PLAGNET e RACINE, 2009, p. 491) sendo que esta última circunstância que foi o que, no caso presente, deu ensejo ao entendimento da Corte de Cassação, no sentido de não ter havido a simulação, na medida em que a prova da dissimulação cabe ao Estado.

Com efeito, entendem David, Fouquet, Plagnet e Racine (2009, p. 492) que a Corte de Cassação tem uma jurisprudência homogênea em casos como o ora analisado, em que pesem as tentativas da Administração de sancionar de forma mais severa operações como a ora descrita. Entendem os autores que esta jurisprudência poderia ser contestada sob o ponto de vista da 'repressão fiscal', no entanto, estes aprovam o posicionamento por algumas razões, dentre as quais, a homogeneidade da solução dada no direito tributário com aquelas dadas no direito privado, e o fato de que permite reprimir os abusos de direito mais gritantes de forma eficaz, mas evita uma ingerência excessiva da Administração nos negócios privados,

¹³⁶ Tradução Livre. Versão original: "[...] parvient ainsi à être réaliste et à sauvegarder une cohérence nécessaire entre les solutions du droit privé et celles du droit de l'enregistrement, donc à maintenir un équilibre voulu par le législateur (que l'on peut d'ailleurs trouver contestable) entre les exigences du fisc et la protection des héritiers »

sem sacrificar as receitas públicas (considerando a pouca representatividade dos ‘impostos de transmissão’ nestas).

Desta forma, entendemos que a interpretação adotada pela Corte de Cassação, neste caso, tende a ser mais estrita, não se valendo de analogia, pois busca analisar objetivamente o caso na identificação da ocorrência ou não de simulação. Não houve, no presente caso, a tentativa por parte do tribunal de vislumbrar os efeitos econômicos por trás do negócio celebrado, restringindo-se o Judiciário a identificar qual era a verdadeira natureza do negócio jurídico praticado, com base nas provas dos autos, para concluir se havia ou não uma roupagem simulatória que disfarçasse uma doação. Com efeito, em outro caso, julgado pela câmara comercial da Corte de Cassação, o caso “Personne” (Com. 11 Juillet 1984, *Personne*, DF 1985.25.1201, Ind. 1985.14353 *in* DAVID; FOUQUET; PLAGNET; RACINE, 2009, p. 471), o tribunal entendeu pela ocorrência da simulação e da doação disfarçada, ao contrário das conclusões alcançadas no caso “Flouret”, ora analisado, mas o fez também com base nas provas dos autos, tampouco orientando sua interpretação em direção à identificação de um conteúdo econômico do negócio¹³⁷.

¹³⁷ Heleno Tôrres esclarece que na França, adota-se o conceito de abuso de direito, pois o art. 64 do Código de Procedimentos Fiscais autoriza “o fisco a desconsiderar todos os atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato, quando isso for feito com o único fim de eximir-se de obrigações tributárias”. Segundo o autor, “o principal pressuposto para aplicar a desconsideração dos atos, fatos ou negócios é que se configure a intenção do contribuinte de eludir a tributação, mediante atos qualificados como ‘abuso de direito’”. Destaca ainda que [...] na França, o conceito de direito positivo: abuso de direito não carece de ser usado com muita precisão, quando aplicado em matéria tributária, sendo usado ora como designativo de uma construção jurídica fictícia (‘abuso de direito-simulação’), ora para definir práticas de desvios normativos, nas quais o único escopo seja atingir um tratamento mais vantajoso em termos fiscais (‘abuso de direito-fraude à lei), qualificando como semelhantes os conceitos de abuso de direito, simulação e fraude à lei. Para os efeitos que se quer atingir no âmbito do direito tributário, o regime que se há de aplicar será o mesmo, independentemente de se tratar de uma ou outra figura. Sobre o procedimento para desqualificação das operações, Tôrres destaca, ainda, que este é rigoroso, e reforça o nosso entendimento no sentido de que o Judiciário exige prova contundente dos fatos alegados para entender pela ocorrência do abuso de direito. Em suas palavras: “É louvável a segurança jurídica que o procedimento garante aos contribuintes, limitando os poderes da Administração. Convém assinalar que tanto o Conselho, quanto o próprio Judiciário exigem rigorosa comprovação dos fatos alegados como forma de abuso de direito, para os fins de autorizar a desconsideração e requalificação dos atos, fatos ou negócios jurídicos.” (TÔRRES, 2003, p. 249-252). Na matéria, é de se destacar, ainda, o julgamento de 2006 do Caso “Janfin” pelo Conselho de Estado (CE Sect., 27 septembre 2006, Sté Janfin, 260050 (RJF 2006.12.1583, Chrin. Bénard, *ibidem*, p. 1083, Concl. Olléon, BDCF 06.12.156) *in* DAVID; FOUQUET; PLAGNET; RACINE, 2009, p.231-233), em que o conceito de abuso de direito foi reescrito pelo tribunal, o que ensejou a posterior modificação, em 30 de dezembro de 2008, do art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais. Veja-se sua atual redação (tradução livre): “Art. 64. Para restaurar sua verdadeira natureza, a administração tem o direito de rejeitar como não lhe sendo oponíveis, os atos constitutivos de um abuso de direito, seja que estes atos tenham um caráter fictício, seja que, buscando o benefício de uma aplicação literal

Feita esta análise, passemos ao seguinte julgado.

Precedente 2.

Órgão expedidor: Conselho de Estado

Temática: IVA, aspecto temporal da hipótese de incidência (Caso “Richard”)

“CE Plén. 31 mars 1978, 1683, Richard (Lebon 168, RJF 1978.5.150, Concl. B. Martin-Laprade)” (Fonte: LEGIFRANCE e DAVID; FOUQUET; PLAGNET; RACINE, 2009, p. 23-24).

Trechos do inteiro teor da decisão¹³⁸:

dos textos ou de decisões contra os objetivos buscado pelos seus autores, eles foram inspirados por nenhuma outra razão senão para evitar ou atenuar a carga fiscal que o interessado, caso os atos não tivessem sido aprovadas ou realizados, teriam normalmente sido suportados em virtude da sua situação ou atividades reais.

Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com base neste artigo, o litígio deverá ser submetido, a pedido do contribuinte, a parecer do comitê de abuso de direito fiscal. A administração também pode submeter o litígio a opinião do comitê.

Se a administração não se conformar ao parecer do comitê, ela deve apresentação a prova dos fundamentos da retificação. As opiniões emitidas são objeto de um relatório anual que deverá ser tornado público.” Versão Original: “Art. 64. Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.”

¹³⁸ Tradução livre. Versão original: “Considerant qu'en vertu des dispositions de l'article 6 de la loi no 68-695 du 31 juillet 1968 ultérieurement codifiée à l'article 263-1-a du code général des impôts, les ventes de navires de plaisance, qui n'étaient pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, sont devenues passibles de cette taxe, au taux intermédiaire à compter du 1er janvier 1969, et au taux normal à compter du 1er janvier 1970 ;

Considerant que le sieur Richard a, en premier lieu, facturé avant le 1er janvier 1969, pour leur montant total et en franchise de taxe sur la valeur ajoutée, des ventes de navires qui, compte tenu de ce que les coques étaient achevées, avaient été francisées par leurs acquéreurs avant cette même date ; que, de même, il a entre le 1er janvier et le 31 décembre 1969, facturé pour leur montant total et avec application de la taxe sur la valeur ajoutée au taux intermédiaire, des ventes de navires qui, compte tenu de ce qu'avant cette dernière date les coques étaient achevées, avaient été francisées par leurs acquéreurs avant le 31 décembre 1969;

Considerant qu'à la suite d'une vérification de la comptabilité du sieur Richard, l'administration, a, en premier lieu, assujéti, d'une part, à la taxe sur la valeur ajoutée au taux intermédiaire les ventes de navires francisées et factures avant le 1er janvier 1969, motif pris de ce que ces navires n'avaient été achevés et mis à la disposition de leurs acquéreurs que postérieurement à cette date, et, d'autre part, à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal, les ventes de navires francisées et factures entre le 1er janvier et le 31 décembre 1969, motif pris de ce que ces navires n'avaient été achevés et mis à la disposition de leurs acquéreurs que postérieurement au 31 décembre 1969 (...);

En ce qui concerne le premier chef de redressement : considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 269 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur en 1968, 1969 et 1970 : " 1. le

Considerando que, nos termos do art. 6 da Lei n.º 68-695 de 31 de Julho de 1968 posteriormente codificada no artigo 263-1-a do Código Geral dos Impostos, as vendas de embarcações de recreio, que não estavam sujeitas ao IVA, tornaram-se sujeitas a este imposto a uma alíquota intermédia a partir de 1.º de janeiro de 1969, e à alíquota normal a partir de 1.º Janeiro de 1970;

Considerando que o Sr. Richard, em primeiro lugar, faturou antes de 1.º de Janeiro de 1969, pelo seu montante total e em franquia de IVA, vendas de navios que, tendo em conta que seus cascos estavam prontos, foram franqueados pelos seus adquirentes antes desta data; que, da mesma forma, entre 1.º de janeiro e 31 de dezembro de 1969, ele faturou pelo seu montante total e com aplicação do IVA à alíquota intermediária, vendas de navios que, tendo em conta que antes desta última data os cascos prontos tinham sido franqueados pelos seus adquirentes antes de 31 de dezembro de 1969 (...);

Considerando que na sequência de uma auditoria de contabilidade do Sr. Richard, a Administração, em primeiro lugar, imputou, de um lado, ao IVA à alíquota intermediária as vendas de navios franqueados e faturados antes de 1.º de janeiro de 1969, ao fundamento de que estes navios apenas tinham sido concluídos e disponibilizados aos seus compradores após essa data, e que, de outro lado, ao IVA à alíquota normal, as vendas de navios franqueados e faturados entre 1.º de janeiro e 31 de dezembro de 1969, ao fundamento de que esses navios apenas foram concluídos e postos à disposição de seus adquirentes após 31 de dezembro de 1969; (...)

Que os impostos correspondentes a essas três categorias de ajustes, combinado com sanções previstas nos arts. 1.729 e 1.731 do Código Geral de Impostos, tendo encarregado o Sr. Richard por aviso de liquidação de 2 de junho de 1971, o interessado requereu a

fait generateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué : a en ce qui concerne... les ventes..., par la livraison de la marchandise" ; qu'en l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la "délivrance" mentionnée à l'article 1604 du code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de biens meubles pouvant s'opérer, aux termes de l'article 1606 du même code, "ou par la tradition réelle, ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre; Considérant que, d'une part, il est constant que les bateaux faisant l'objet des ventes litigieuses, n'étaient pas achevés et en état de marche aux dates auxquelles ils ont été respectivement francisés, et n'avaient pas été matériellement mis à la disposition des acheteurs ; que, d'autre part, quelle que soit la date à laquelle aurait été transférée la propriété de la coque le requérant ne justifie d'aucune stipulation contractuelle par laquelle les acheteurs auraient formellement consenti à recevoir livraison des bateaux avant achèvement de leur construction et autrement que par la "recette" du bateau après essais ; qu'ainsi l'administration a fait une exacte application de l'ensemble des dispositions législatives précitées en situant le fait generateur de la taxe sur la valeur ajoutée non à la date de la francisation, mais à celle de la livraison effective ; (...)

Decide : article 1er - la requête susvisée du sieur Richard est rejetée. article 2 - expédition de la présente décision sera transmise au ministre délégué à l'économie et aux finances. »

desoneração ao Tribunal Administrativo de Poitiers, que, por sentença datada de 12 novembro de 1975, contra a qual o Sr. Richard recorreu, entendeu pela desoneração dos impostos e penalidades correspondentes ao terceiro ponto de recuperação, mas rejeitou o excedente da demanda;

Com relação ao primeiro ponto de recuperação:

Considerando-se, em primeiro lugar, que nos termos do artigo 269 do Código Geral de Impostos, em sua redação em vigor em 1968, 1969 e 1970: "1. O fato gerador do Imposto sobre o Valor Agregado [IVA] é constituído: a) no que se refere...a vendas...por entrega das mercadorias "; que, na ausência de qualquer disposição legal que define os atos ou operações que, nos termos da lei fiscal, devem ser considerados como constitutivos de uma entrega, é necessário para se referir à definição de "entrega" referida no artigo 1604 do Código Civil como sendo uma das obrigações que incumbem ao vendedor, a entrega de bens móveis podendo se operar, nos termos do art. 1.606 do mesmo código "ou pela tradição real, ou pela entrega das chaves dos edifícios que os contenham, ou mesmo pelo simples consentimento das partes, se transporte não puder ser feito no momento da venda ou se o comprador já o tinha em seu poder a outro título;

Considerando que, por um lado, é indiscutível que os navios sujeitos às vendas litigiosas não foram concluídos e não estavam em pleno funcionamento nas datas em que foram respectivamente franquados, e que não foram materialmente colocados à disposição dos compradores; que, de outro lado, independentemente da data em que a propriedade do casco teria sido transferida, o requerente não justifica qualquer disposição contratual pelo qual os compradores tenham formalmente consentido a receber a entrega dos barcos antes da conclusão de sua construção além da 'receita' do barco depois de testes;

Que, assim a Administração fez uma correta aplicação de todas as disposições legislativas supracitadas, situando o fato gerador do IVA, não à data do franqueamento, mas àquela de sua entrega efetiva. (...)

Decide: art. 1º. O pedido supracitado do Sr. Richard é rejeitado. Art. 2º. Expedição da presente decisão será transmitida ao Ministro delegado da economia e finanças.

Da leitura do caso *supra* tem-se a seguinte situação: trata-se de caso de aplicação da lei no tempo, envolvendo o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O julgado é do Conselho de Estado e datado de 1978. Não obstante, ainda que se trate de precedente mais antigo, trata-se de caso paradigmático em matéria de interpretação da hipótese de incidência do IVA, sendo que a posição refletida no julgado corresponde à posição atual dos tribunais franceses na matéria, sendo pertinente, portanto, a sua análise para os fins da presente investigação. Feito este esclarecimento, tem-se que havia a Lei n. 68-695 de 31 de julho de 1968 que, em seu art. 6º, exonerava as embarcações de recreio do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) (tendo sido posteriormente

codificada no art. 263-a do Código Geral de Impostos). Posteriormente, referida lei foi alterada - em 1º de janeiro de 1969 -, sendo que vendas de embarcações de recreio passaram a ser tributadas a uma alíquota intermediária, sendo que, a partir de 1º de janeiro de 1970, passaram a sujeitar-se a uma alíquota normal. No caso, estando concluída a fabricação dos cascos das embarcações, o Sr. Richard faturou as embarcações em dois momentos distintos, quais sejam: antes da edição da Lei n. 68-695 de 31/07/68, e entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970. Quanto ao primeiro momento, o Sr. Richard faturou as embarcações com exoneração do IVA e, quanto ao segundo momento, ele as faturou mediante aplicação da alíquota intermediária do IVA, ou seja, o Sr. Richard aplicou a lei vigente ao tempo da faturação das embarcações.

Não obstante, a Fazenda Pública autuou o Sr. Richard ao entendimento de que deveria incidir sobre as operações as alíquotas intermediária e normal, respectivamente, aplicando a lei vigente ao momento da efetiva tradição das embarcações aos seus compradores.

Submetido o caso ao Conselho de Estado, este tratou de interpretar o art. 269 do Código Geral de Impostos que define o fato gerador do IVA, entendendo que o aspecto temporal da hipótese de incidência ocorre no momento da “entrega das mercadorias”. O Conselho de Estado, para interpretar a expressão “entrega das mercadorias” se valeu do conceito contido no direito privado, tendo acessado a definição de ‘entrega’ constante do art. 1.604 e 1.606 do Código Civil que define que a entrega ocorre “ou pela tradição real, ou pela entrega das chaves dos edifícios que os contenham, ou mesmo pelo simples consentimento das partes, se transporte não puder ser feito no momento da venda ou se o comprador já o tinha em seu poder a outro título”. Desta forma, entendeu o tribunal assistir razão à Administração, na medida em que a simples faturação das embarcações ou a conclusão dos cascos não teriam o condão de fazer ocorrer a hipótese de incidência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), sendo necessária a efetiva tradição dos bens para fazer gerar o dever de recolhimento do imposto. Neste contexto, reputou correta a autuação, na medida em que a fiscalização entendeu como aplicáveis as leis vigentes no momento da efetiva tradição, ou seja, entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970, e após 1º de janeiro de 1970, sendo devido o imposto com aplicação das alíquotas intermediária e normal, respectivamente. De mais a mais, o Código Civil facultava, sem embargo, que as partes pudessem estipular que a coisa vendida

seria reputada 'entregue' desde a transferência da propriedade se o transporte não pudesse se fazer no momento da venda. Assim, dentro do prazo estipulado contratualmente, o vendedor seria simples depositário da coisa vendida que seria considerada já legalmente em poder do comprador. Não obstante esta previsão, no presente caso, o Conselho de Estado entendeu não haver qualquer estipulação contratual neste sentido, sendo o caso de aplicar-se a regra geral para considerar que o fato gerador só se reputa ocorrido quando há efetiva entrega da mercadoria, esta interpretada de acordo com os ditames do direito privado.

Neste contexto, o Conselho de Estado reputou correta a autuação, na medida em que a fiscalização entendeu como aplicáveis as leis vigentes no momento da efetiva tradição, ou seja, entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970, e após 1º de janeiro de 1970, sendo devido o imposto com aplicação das alíquotas intermediária e normal, respectivamente.

Em síntese, entendeu-se que o conceito de 'entrega' previsto na lei fiscal deveria ser interpretado, ou deveria ter o mesmo conteúdo semântico que o conceito de 'entrega' previsto na lei civil.

Posto isto, e entendido o caso que ora se analisa, tem-se que, posteriormente, o legislador acabou por incorporar as conclusões alcançadas neste precedente jurisprudencial na própria lei, que passou a prever que a expressão 'entrega' deveria ser interpretada de acordo com as previsões do direito civil. Nas palavras de David, Fouquet, Plagnet e Racine¹³⁹:

Esta jurisprudência foi praticamente consagrada durante um tempo pelo legislador pois, em sua redação que resultou da lei de 29 de dezembro de 1978, o art. 269 do Código Geral de Impostos previa que o fato gerador do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) era constituído por entregas de bens móveis, tal qual definidas pelo art. 256 do referido código, é dizer, incluídas as transferências de propriedade de bens móveis corporais, pela 'entrega dos bens'. Destaca-se ainda que, na redação atual o art. 256 tem como primeira definição de entrega (que, em virtude do 1 do art. 269 define o fato

¹³⁹ Tradução livre. Versão original: "Cette jurisprudence a pratiquement été consacrée pendant un temps par le législateur puisque, dans sa rédaction qui résultait de la loi du 29 décembre 1978, l'article 269 du Code général des impôts prévoyait que le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée était constitué pour les livraisons de biens meubles, telles qu'elles étaient définies par l'article 256 dudit Code, c'est-à-dire incluant les transferts de propriété de biens meubles corporels, par 'la délivrance des biens'.

On remarque encore que, dans sa rédaction actuelle l'article 256 retient comme première définition de la livraison (qui, en vertu du 1 de l'article 269 définit le fait générateur) 'le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire'. »

gerador) 'a transferência do poder de dispor de um bem móvel corporal como um proprietário' (DAVID, FOUQUET, PLAGNET e RACINE, 2009, p. 26).

O caso ora analisado, portanto, serve para demonstrar uma tendência de interpretação dos tribunais franceses (no caso, especificamente, da jurisprudência administrativa), em matéria tributária.

De acordo com David, Fouquet, Plagnet e Racine (2009, p. 27-28), a partir da análise deste precedente, estes identificam que a interpretação feita pelo juiz administrativo se vale sobretudo do método de busca da vontade do legislador, que pode se manifestar de forma clara ou obscura. No caso de a vontade do legislador se manifestar de forma clara, sequer seria necessário o recurso às exposições de motivos das leis, devendo ser feita uma interpretação literal. Na hipótese, contudo, de a interpretação literal conduzir ao absurdo, o texto deve ser interpretado de forma sistemática, de acordo com o conjunto no qual se insere. Ainda segundo os autores, quando a vontade do legislador não se manifesta de forma tão explícita, o juiz deve se valer dos 'trabalhos preparatórios', baseando-se nas exposições de motivos das leis e dos debates das comissões para levar a cabo sua interpretação. Quando os trabalhos preparatórios não são suficientes para interpretar o caso, o juiz deve se valer de conceitos jurisprudenciais e dos princípios de direito, segundo os mesmos autores.

Posto isto, é interessante notar que a opinião de David, Fouquet, Plagnet e Racine em matéria de interpretação, coincide com aquela de Julien Guez, cuja obra analisamos alhures, na medida em que pregam a utilização pelo juiz da interpretação literal da lei, exceto em casos em que a interpretação conduza ao 'absurdo' (ainda que este conceito seja vago). Em outras palavras, a doutrina parece estar de acordo o entendimento de que o juiz deve se valer da interpretação literal em casos envolvendo direito tributário e que deve recorrer aos 'trabalhos preparatórios' do Poder Legislativo como parâmetro interpretativo.

Data venia, estas opiniões doutrinárias, tendo como parâmetro nossa tradição jurídica brasileira, soam um tanto quanto restritivas e anacrônicas, seja porque em nossa tradição não se fala de interpretação literal em direito tributário (o que é diferente de interpretação estrita), a não ser em matéria de exonerações (art. 111 do CTN), como já tivemos a oportunidade de evidenciar, seja porque o juiz brasileiro com pouca frequência se baseia em exposição de motivos das leis para interpretá-

las, ao menos como uma primeira alternativa, como sugere a doutrina francesa, mesmo porque, com mais habitualidade, o juiz brasileiro busca a *mens legis* em lugar da *mens legislatoris*. De mais a mais, é freqüente no modelo francês (embora também no brasileiro, neste caso) que, uma vez interpretado o texto pelo Judiciário de maneira pacífica, o Legislativo incorpore a interpretação dada pelo Judiciário no texto legal – como ocorreu no caso “Richard”, que ora analisamos, mas também em outros casos¹⁴⁰.

Voltando especificamente à análise do caso “Richard”, tem-se que o Judiciário adotou uma interpretação estrita da lei, embora não literal, tendo buscando o conceito de ‘entrega’ no direito privado para definição do momento da ocorrência do fato gerador.

Pode-se dizer que a interpretação adotada foi restritiva, nos mesmos moldes do que ocorre (ou ocorria, como veremos adiante) no direito brasileiro, em que existe a regra de interpretação explícita, insculpida no art. 109 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Assim, da mesma forma como ocorre no direito brasileiro, em que o conceito de direito privado entra na seara do direito tributário sem que sofra deturpação, o juiz administrativo francês entendeu por bem realizar uma interpretação sistemática do direito, buscando o conceito de ‘entrega’ adotado pela norma tributária como constitutivo do fato gerador do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e definidor do aspecto temporal da hipótese de incidência, dentro do direito privado, ou seja, adotando o conceito de ‘entrega’ previsto na norma de direito civil.

Esta técnica interpretativa pode ser considerada restritiva, na medida em que não houve criação, por parte do intérprete, de um ‘novo’ conceito de ‘entrega’ específico para o direito tributário ou ainda a utilização de um conceito ‘econômico’, por exemplo, ou alheio ao direito positivado.

¹⁴⁰ No caso CJCE, 12 sept. 2000, C-276-97, RJF 2000.12.1536, a Corte entendeu que os pedágios submeter-se-iam ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no caso de ser colocada à disposição do usuário uma infraestrutura de vias por um explorador privado. A legislação francesa incorporou essa previsão no art. 266 e 273 do Código Geral de Impostos (DAVID; FOUQUET; PLAGNET e RACINE, 2009, p. 41). Da mesma forma, no precedente CE Sect., 27 septembre 2006, Sté Janfin, 260050, já mencionado em nota anterior, o Conselho de Estado reescreveu o conceito de abuso de direito, o que foi posteriormente incorporado pela legislação.

Como se pode notar, embora a opinião doutrinária seja no sentido de que a interpretação do direito tributário deva ser literal, no presente caso a interpretação judicial foi restritiva – não literal – pois, a toda evidência, a prática interpretativa jurisdicional e a complexidade dos casos oferecem pouca oportunidade para a ‘literalidade’, como quer a doutrina francesa. De mais a mais, tampouco houve recurso à *mens legislatoris*, como quer a doutrina francesa, tendo o Conselho de Estado buscado o conceito de ‘entrega’ dentro do próprio direito positivado.

Postas estas considerações, passa-se para o próximo precedente.

Precedente 3.

Órgão expedidor: Corte de Justiça das Comunidades Europeias

Temática: A incidência do direito comunitário em matéria fiscal (Caso “Marks & Spencer”)

“CJCE gde ch., 13 décembre 2005, C-446/03, Marks and Spencer (LPA 2005.250., Comm. B. Boutemy et E. Méier; LPA 2006.78, Comm. H. Zapf et J. Du Pasquier; Rev. Societés, 4/2006, Comm. C. David, p. 869; RJF 2006.2.227) (Fonte: CURIA – Cour de Justice da l’Union Européene e DAVID; FOUQUET; PLAGNET; RACINE, 2009, p. 116-120).

Trechos do inteiro teor da decisão:

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 48.º CE.
2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Marks & Spencer plc (a seguir «Marks & Spencer») e a administração fiscal britânica, a respeito do indeferimento, por esta, de um pedido de dedução fiscal apresentado pela Marks & Spencer com o objectivo de deduzir ao seu lucro tributável no Reino Unido prejuízos sofridos pelas suas filiais estabelecidas na Bélgica, na Alemanha e em França.
Quadro jurídico nacional
3. [...]
 - Regime especial dos prejuízos no âmbito dos grupos de sociedades (dedução de grupo)*
 - [...]
 - 12. No Reino Unido, instituiu-se um regime de dedução de grupo que permite às sociedades residentes de um grupo proceder entre si a uma compensação dos seus lucros e prejuízos.
 - 13. A Section 402 da ICTA dispõe:
 - «1. Sem prejuízo do disposto no presente Chapter e na Section 492(8), as legislações por prejuízos comerciais e outros montantes dedutíveis no imposto sobre as sociedades podem, nos casos previstos nas Subsections (2) e (3) [...], ser cedidas por uma sociedade (designada ‘sociedade cedente’) que faça parte de um grupo de sociedades e, a pedido de outra sociedade (designada ‘sociedade reclamante’) do mesmo grupo, ser atribuídas à sociedade

reclamante sob a forma de dedução, denominada 'de grupo', ao imposto sobre as sociedades.

2. A dedução de grupo pode ser obtida se a sociedade cedente e a sociedade reclamante fizerem parte do mesmo grupo de sociedades [...]

14. A Section 403 da ICTA prevê:

«1. Se, num dado período contabilístico ('período de referência'), a sociedade cedente sofrer:

- prejuízos de exploração [...] o montante do prejuízo pode, sem prejuízo das disposições do presente Chapter, ser deduzido, para efeitos do imposto sobre as sociedades, dos lucros totais da sociedade reclamante no respectivo período contabilístico.»

15. No que diz respeito aos exercícios encerrados antes de 1 de Abril de 2000, a Section 413(5) da ICTA refere:

«Para efeitos do presente Chapter, por 'sociedade' entende-se apenas as pessoas colectivas com sede no Reino Unido [...]

16. Na sequência de uma alteração legislativa posterior ao acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695), o regime de dedução de grupo é, desde o exercício de 2000, aplicável aos lucros e prejuízos abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito fiscal do Reino Unido.

17. Em consequência dessa alteração legislativa:

- os prejuízos de uma sucursal, estabelecida no Reino Unido, de uma sociedade não residente podem ser transferidos para outra sociedade do grupo para serem deduzidos aos seus lucros tributáveis no Reino Unido;

- os prejuízos de uma sociedade do grupo estabelecida no Reino Unido podem ser transferidos para a sucursal para serem deduzidos aos lucros desta última no Reino Unido.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais:

18. A Marks & Spencer é uma sociedade constituída e registada na Inglaterra e no País de Gales. É a sociedade-mãe de sociedades estabelecidas no Reino Unido e noutros Estados. É um dos mais importantes retalhistas do Reino Unido nos domínios da confecção, dos produtos alimentares, dos electrodomésticos e dos serviços financeiros.

19. A partir de 1975, começou a implantar-se noutros Estados, com a abertura de um estabelecimento em França. No fim dos anos 90, possuía pontos de venda em mais de 36 países, no âmbito de uma rede de filiais e de um sistema de *franchising*.

20. A meio dos anos 90, verificou-se uma tendência para um aumento dos prejuízos.

21. No mês de Março de 2001, a Marks & Spencer anunciou a cessação das suas actividades no continente europeu. Em 31 de Dezembro de 2001, a filial estabelecida em França tinha sido cedida a terceiros, ao passo que as outras filiais, incluindo as estabelecidas na Bélgica e na Alemanha, tinham cessado a sua actividade comercial.

22. No Reino Unido, a Marks & Spencer, nos termos da Section 6 do anexo 17 A da ICTA, requereu uma dedução fiscal de grupo pelos prejuízos sofridos pelas suas filiais estabelecidas na Bélgica, na Alemanha e em França no decurso dos quatro exercícios encerrados em 31 de Março de 1998, 31 de Março de 1999, 31 de Março de 2000 e 31 de Março de 2001. Resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que as partes no processo principal acordaram

no facto de os prejuízos deverem ser determinados segundo as normas fiscais do Reino Unido. Assim, a pedido da Administração Fiscal, a Marks & Spencer calculou novamente os respectivos prejuízos nessa base.

23. As referidas filiais tinham exercido as suas actividades económicas nos Estados-Membros da respectiva sede. Não possuíam um estabelecimento estável no Reino Unido, onde não tinham exercido nenhuma actividade económica.

24. Os pedidos de dedução foram indeferidos pelo facto de uma dedução de grupo apenas poder ser concedida relativamente aos prejuízos registados no Reino Unido.

25. A Marks & Spencer impugnou esse indeferimento no Special Commissioners of Income Tax, que negou provimento ao recurso.

26. A Marks & Spencer interpôs recurso dessa decisão na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Quando

- nos termos da regulamentação de um Estado-Membro, como a aplicável no Reino Unido aos grupos de sociedades, a sociedade-mãe com domicílio fiscal nesse Estado está impedida de deduzir do seu lucro tributável nesse Estado os prejuízos sofridos noutros Estados-Membros por filiais com domicílio fiscal nesses Estados, quando tal dedução seria admissível se os referidos prejuízos tivessem sido suportados por filiais estabelecidas no Estado da sociedade-mãe;

- o Estado-Membro da sociedade-mãe:

- sujeita uma sociedade estabelecida no seu território ao imposto sobre as sociedades relativamente à totalidade dos seus lucros, incluindo os lucros das filiais noutros Estados-Membros, prevendo mecanismos contra a dupla tributação que permitem deduzir os impostos pagos noutro Estado-Membro e tomar em consideração os prejuízos sofridos por essas filiais na determinação do lucro tributável;

- não sujeita ao imposto sobre as sociedades os lucros não distribuídos das filiais estabelecidas noutros Estados-Membros;

- sujeita a sociedade-mãe a imposto sobre as sociedades relativamente a quaisquer distribuições de dividendos que receba de filiais estabelecidas noutros Estados-Membros, mas não relativamente a distribuições de dividendos que receba de filiais estabelecidas no Estado da sociedade-mãe;

- garante mecanismos para evitar a dupla tributação sob a forma de um crédito do imposto retido na fonte sobre os dividendos e dos impostos pagos no estrangeiro sobre os lucros que deram origem aos dividendos pagos pelas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros;

Verifica-se uma restrição na aceção do artigo 43.º CE, em conjugação com o artigo 48.º CE? Em caso de resposta afirmativa, trata-se de uma restrição justificada ao abrigo do direito comunitário?

2) a) O facto de a lei do Estado-Membro da filial autorizar ou poder autorizar, em certas circunstâncias, que os prejuízos sofridos pela filial sejam total ou parcialmente deduzidos aos lucros tributáveis no Estado da filial tem alguma relevância para a resposta a dar à

questão n.º 1?

b) Em caso de resposta afirmativa, que relevância se deve atribuir ao facto de:

- uma filial estabelecida noutro Estado-Membro ter cessado a sua actividade comercial e, apesar de nesse Estado existir a possibilidade legal de dedução dos prejuízos em certas condições, não haver provas de que essa dedução tenha sido obtida no caso concreto;

- uma filial estabelecida noutro Estado-Membro ter sido alienada a um terceiro e, apesar de, nos termos da lei desse Estado, existir a possibilidade de, em certas circunstâncias, o terceiro adquirente imputar os prejuízos, não haver a garantia de que os prejuízos tenham sido utilizados para esse efeito no caso concreto;

- as disposições ao abrigo das quais o Estado-Membro da sociedade-mãe toma em conta os prejuízos das sociedades estabelecidas no Reino Unido se aplicarem independentemente do facto de esses prejuízos serem também deduzidos noutro Estado-Membro?

c) Seria outra a resposta se existisse prova de que os prejuízos foram deduzidos no Estado-Membro onde a filial está estabelecida e, em caso de resposta afirmativa, teria alguma influência o facto de essa dedução ter aproveitado a um grupo de empresas terceiro ao qual a filial foi vendida?»

Quanto à primeira questão:

27. Na primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que impede uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutros Estados-Membros por filiais estabelecidas nesses Estados, quando tal dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes.

28. Por outras palavras, coloca a questão de saber se essa legislação constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento contrária aos artigos 43.º CE e 48.º CE.

29. A este respeito, deve recordar-se que, segundo jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 37, e jurisprudência aí referida).

30. A liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos nacionais da Comunidade e que compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, nos termos do artigo 48.º CE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35).

31. Embora, de acordo com o seu teor, as disposições relativas à

liberdade de estabelecimento visem nomeadamente assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., nomeadamente, acórdão ICI, já referido, n.º 21).

32. Uma dedução de grupo com a que está em causa no processo principal constitui um benefício fiscal para as sociedades em causa. Ao acelerar o apuramento dos prejuízos das sociedades deficitárias através da sua imputação imediata nos lucros de outras sociedades do grupo, confere-lhe uma vantagem de tesouraria.

33. A exclusão desse benefício no que diz respeito aos prejuízos sofridos por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro e que não exerce nenhuma actividade económica no Estado-Membro da sociedade-mãe é susceptível de entravar o exercício, por essa sociedade, da sua liberdade de estabelecimento, dissuadindo-a de criar filiais noutros Estados-Membros.

34. Assim, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.º CE e 48.º CE, na medida em que cria uma diferença de tratamento fiscal entre prejuízos sofridos por uma filial residente e prejuízos sofridos por uma filial não residente.

35. Semelhante restrição só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo e compatível com o Tratado e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que a sua aplicação seja adequada a garantir a realização do objectivo assim prosseguido e que não ultrapasse o que é necessário para o atingir (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 26, e de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 49).

36. O Reino Unido e os outros Estados-Membros que apresentaram observações no âmbito do presente processo alegam que as filiais residentes e as filiais não residentes não estão, no âmbito de um regime de dedução de grupo como o que está em causa no processo principal, em situações fiscais comparáveis. Em conformidade com o princípio da territorialidade aplicável tanto em direito internacional como em direito comunitário, o Estado-Membro de estabelecimento da sociedade-mãe não tem competência fiscal em relação às filiais não residentes. Relativamente a estas filiais, a competência fiscal cabe, em princípio, em conformidade com a repartição habitual na matéria, aos Estados em cujo território estão estabelecidas e exercem actividades económicas.

37. A este respeito, importa observar que, em direito fiscal, a residência dos contribuintes pode constituir um factor justificador das normas nacionais que impliquem uma diferença de tratamento entre contribuintes residentes e não residentes. No entanto, a residência não é sempre um factor justificativo da distinção. Com efeito, admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa livremente aplicar um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro, esvaziaria o artigo 43.º CE do seu conteúdo (v. acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 18).

38. Em cada caso concreto, há que analisar se a limitação da aplicação de um benefício fiscal aos contribuintes residentes se

baseia em elementos objectivos pertinentes susceptíveis de justificar a diferença de tratamento.

39. Numa situação como a do litígio no processo principal, há que admitir que o Estado-Membro de estabelecimento da sociedade-mãe, ao tributar as sociedades residentes pelos seus lucros a nível mundial e as sociedades não residentes exclusivamente pelos lucros provenientes da sua actividade no referido Estado, age em conformidade com o princípio da territorialidade consagrado pelo direito fiscal internacional e reconhecido pelo direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.º 22).

40. Todavia, a circunstância de o referido Estado-Membro não tributar os lucros das filiais não residentes de uma sociedade-mãe estabelecida no seu território não justifica, por si só, uma limitação da dedução de grupo dos prejuízos sofridos pelas sociedades residentes.

41. Para apreciar se essa limitação se justifica, há que analisar as consequências de uma extensão ilimitada de um benefício como o que está em causa no processo principal.

42. Sobre esse aspecto, o Reino Unido e os outros Estados-Membros que apresentaram observações invocam três justificações.

43. Em primeiro lugar, em matéria fiscal, os lucros e os prejuízos são as duas faces da mesma moeda, devendo ser tratados de forma simétrica no âmbito do mesmo sistema fiscal, a fim de garantir uma repartição equilibrada do poder tributário entre os diferentes Estados-Membros interessados. Em segundo lugar, se os prejuízos fossem levados em conta no Estado-Membro da sociedade-mãe, existiria o risco de serem objecto de uma dupla utilização. Por último, em terceiro lugar, se os prejuízos não fossem levados em conta no Estado-Membro de estabelecimento da filial, existiria um risco de evasão fiscal.

44. Relativamente à primeira justificação, deve recordar-se que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada razão imperiosa de interesse geral susceptível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental (v., nomeadamente, acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 49, e jurisprudência aí referida).

45. No entanto, como correctamente salienta o Reino Unido, a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros pode tornar necessária a aplicação das respectivas normas fiscais somente às actividades económicas das sociedades estabelecidas num desses Estados, tanto no que diz respeito aos lucros como aos prejuízos.

46. Com efeito, conceder às sociedades a faculdade de optar pela dedução dos seus prejuízos no Estado-Membro do seu estabelecimento ou noutro Estado-Membro comprometeria sensivelmente a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, sendo a matéria colectável aumentada no primeiro Estado e diminuída no segundo, até ao montante dos prejuízos transferidos.

47. No que diz respeito à segunda justificação, relativa ao risco da dupla utilização dos prejuízos, há que admitir que os

Estados-Membros devem poder impedir-la.

48. Esse risco existe efectivamente se a dedução de grupo for aplicada aos prejuízos das filiais não residentes. É afastado por uma regra que exclui a dedução desses prejuízos.

49. Por último, no que toca à terceira justificação, relativa ao risco de evasão fiscal, há que admitir que a possibilidade de transferir os prejuízos de uma filial não residente para uma sociedade residente comporta o risco de serem organizadas transferências de prejuízos no interior de um grupo de sociedades para sociedades estabelecidas nos Estados-Membros que aplicam as taxas de impostos mais elevadas e onde, por conseguinte, o valor fiscal dos prejuízos é mais significativo.

50. O facto de se excluírem da dedução de grupo os prejuízos sofridos por filiais não residentes impede essas práticas, susceptíveis de serem inspiradas pela verificação de diferenças sensíveis entre as taxas de imposto aplicadas nos vários Estados-Membros.

51. Tendo em conta estas três justificações, consideradas no seu conjunto, há que observar que uma regulamentação restritiva como a que está em causa no processo principal, por um lado, prossegue objectivos legítimos compatíveis com o Tratado e justifica-se por razões imperiosas de interesse geral e, por outro, é adequada a garantir a realização dos referidos objectivos.

52. Esta análise não é posta em causa pelas indicações, constantes da segunda parte da primeira questão, relativas aos regimes aplicáveis no Reino Unido:

- aos lucros e aos prejuízos de uma sucursal estrangeira de uma sociedade estabelecida nesse Estado-Membro;
- aos dividendos distribuídos a uma sociedade aí estabelecida por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro.

53. No entanto, deve verificar-se se a medida restritiva não ultrapassa o que é necessário para atingir os objectivos prosseguidos.

54. Com efeito, a Marks & Spencer e a Comissão defenderam ser possível ponderar a criação de medidas menos restritivas do que uma exclusão geral do benefício da dedução de grupo. A título de exemplo, fazem referência à possibilidade de fazer depender o benefício da dedução do pressuposto de a filial estrangeira ter retirado pleno proveito das possibilidades de dedução dos prejuízos concedidas no Estado-Membro de residência. Fizeram igualmente referência à possibilidade de fazer depender o benefício da dedução de um pressuposto de reintegração, nos lucros tributáveis da sociedade que beneficiou da dedução de grupo, dos lucros posteriores da filial não residente, até ao montante dos prejuízos previamente imputados.

55. A este respeito, o Tribunal considera que a medida restritiva em causa no processo principal ultrapassa o que é necessário para atingir, no essencial, os objectivos prosseguidos quando:

- a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores, eventualmente através da transferência desses prejuízos para um terceiro ou da imputação dos referidos prejuízos nos lucros obtidos pela filial no decurso de exercícios anteriores, e

- não haja possibilidade de dedução dos prejuízos da filial estrangeira no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro.

56. Quando, num Estado-Membro, a sociedade-mãe residente provar às autoridades fiscais que esses pressupostos se encontram reunidos, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE impedi-la de deduzir do seu lucro tributável nesse Estado-Membro os prejuízos sofridos pela sua filial não residente.

57. Importa ainda esclarecer, neste contexto, que os Estados-Membros permanecem livres de adoptar ou manter em vigor normas que tenham por objectivo específico excluir a aplicação de benefícios fiscais em caso de expedientes puramente artificiais cuja única finalidade seja a de contornar a lei fiscal nacional ou fugir à sua alçada (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, ICI, n.º 26, e de Lasteyrie du Saillant, n.º 50).

58. Por outro lado, apesar de ser possível vislumbrar outras medidas menos restritivas, tais medidas necessitam, em todo o caso, de regras de harmonização a adoptar pelo legislador comunitário.

59. Assim sendo, há que responder à primeira questão que os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem, no estado actual do direito comunitário, a uma legislação de um Estado-Membro que impede de um modo geral uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutra Estado-Membro por filiais aí estabelecidas, quando essa dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes. No entanto, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE excluir uma sociedade-mãe residente dessa possibilidade nos casos em que, por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro.

Quanto à segunda questão:

60. Tendo em conta a resposta à primeira questão, não há que responder à segunda.

Quanto às despesas:

61. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem, no estado actual do direito comunitário, a uma legislação de um Estado-Membro que impede de um modo geral uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutra Estado-Membro por filiais aí estabelecidas, quando essa dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes. No entanto, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE excluir uma sociedade-mãe residente dessa possibilidade nos casos em que,

por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro.

O caso transcrito *supra* foi julgado pela Corte de Justiça das Comunidades Europeias e reflete, portanto, em matéria de interpretação, posição da jurisprudência comunitária em matéria fiscal. O precedente envolve diversos estados europeus (Reino Unido, França, Bélgica e Alemanha) e se trata de pedido da autora (Marks & Spencer) de dedução de seu lucro tributável no Reino Unido de prejuízos sofridos pelas suas filiais estabelecidas na Bélgica, França e Alemanha, para fins de reduzir o montante de 'Imposto sobre a Renda e Sociedades' (*Income and Corporation Tax*) a ser recolhido.

De acordo com o regulamento do imposto, este é devido sobre os lucros das sociedades estabelecidas no Reino Unido ou das sociedades que aí exerçam atividade comercial por meio de sucursal ou agência. Já nos termos de convenções fiscais celebradas entre o Reino Unido e Bélgica, França e Alemanha, as filiais estrangeiras de sociedades residentes apenas se sujeitarão ao 'Imposto sobre a Renda e Sociedades' em relação às atividades comerciais exercidas no Reino Unido através de um estabelecimento 'estável'. Há, ainda, um 'regime especial de prejuízos' no âmbito de grupos de sociedades (sistema de 'dedução de grupo') que permite às sociedades residentes de um grupo proceder entre si a uma compensação de seus lucros e prejuízos. O regulamento do "Imposto sobre a Renda e Sociedades" dispõe que a dedução de grupo pode se operar se as sociedades fizerem parte do mesmo grupo de sociedades, sendo que entende-se por 'sociedade' apenas as pessoas jurídicas com sede no Reino Unido. A autora, sendo sociedade constituída e registrada no Reino Unido, abriu diversos estabelecimentos em outros estados, sendo que requereu uma dedução fiscal de grupo pelos prejuízos sofridos em suas filiais estabelecidas na França, Bélgica e Alemanha (que acabaram por cessar suas atividades). Sem embargo, a dedução foi administrativamente indeferida, ao argumento de que a dedução de grupo apenas poderia ser concedida em relação aos prejuízos registrados no Reino Unido.

Posto isto, tem-se que foi submetida à Corte de Justiça das Comunidades Europeias a questão acerca de se essa restrição de dedução de prejuízos implicaria

eventual violação aos arts. 43 e 48 da Constituição Européia (CE) que dispõem sobre a liberdade de estabelecimento.

A Corte de Justiça das Comunidades Européias, a este respeito, entendeu que a dedução buscada constitui uma espécie de benefício fiscal e que a exclusão desse benefício no que diz respeito aos prejuízos sofridos por uma filial em outro estado-membro constitui sim uma forma de enterrar o livre exercício de suas atividades econômicas, levando-a a não criar filiais em outros estados-membros. É interessante notar que a Corte aduz que restrições de tal natureza apenas seriam admissíveis diante de ‘razões imperiosas’ ou do ‘interesse geral’ mas que, ainda assim, que sua aplicação deve ser adequada para atingir o objetivo e que não deve ultrapassar ‘o que seja necessário’ para atingi-lo. De mais a mais, entendeu, no caso, que a residência não seria um fator que justificaria o discrimen, pois dita discriminação acabaria por esvaziar o conteúdo do art. 43 da CE. Entendeu, ainda, que o fato de o estado-membro não tributar os lucros das filiais não residentes não lhe conferiria o direito de limitar o direito de dedução de prejuízos.

A Corte de Justiça das Comunidades Européias, assim, rechaçou os argumentos do estado-membro no sentido de que a prática poderia dar ensejo à evasão fiscal ao entendimento de que: a) a redução de receitas fiscais não pode ser considerada “razão imperiosa de interesse geral suscetível de ser invocada para justificar uma medida em princípio contrária a uma liberdade fundamental”, como decidido também em outros precedentes jurisprudenciais citados; b) quanto ao risco de ‘dupla utilização dos prejuízos’, a Corte assentou que os estados-membros devem poder impedir esta prática; e ainda c) que existiria o risco de haver uma transferência de prejuízos para estados-membros que aplicam alíquotas mais elevadas de Imposto de Renda. No entanto, a Corte entendeu ser plausível haver outras exigências menos severas do que a total restrição à dedução de prejuízos, considerando que a medida restritiva em questão ‘ultrapassa’ os objetivos perseguidos quando a filial não residente tiver esgotado as possibilidades de dedução de prejuízos no estado de residência ou quando não haja possibilidade de dedução dos prejuízos da filial estrangeira no estado de residência por meio da transferência a um terceiro ou a imputação dos prejuízos em lucros obtidos em exercícios anteriores. Em síntese, quando a matriz residente em um estado-membro provar que tais pressupostos se encontram reunidos, a regra restritiva seria contrária aos arts. 43 e 48 da CE, embora fosse necessária a edição de regras de

harmonização nesse sentido. Em conclusão, a Corte acabou por entender que a legislação do estado-membro contraria os arts. 43 e 48 da CE no caso de impedir que a matriz residente deduza prejuízos das filiais não residentes quando a filial tenha esgotado as possibilidades de dedução ou quando não haja possibilidade de dedução desses prejuízos em seu estado de residência, nem por si própria, nem por terceiros.

Entendido o caso, em linhas gerais, tem-se que a Corte de Justiça das Comunidades Européias não adotou interpretação exegética ou literal no caso em comento. Com efeito, a interpretação levada a cabo pela Corte foi sistemática na medida em que, para interpretar a adequação da legislação do estado-membro aos ditames da CE, a Corte enfrentou, um a um, os argumentos do estado-membro, rechaçando aquele no sentido de que a restrição legislativa seria justificada em virtude de ‘razões imperiosas’ ou do ‘interesse geral’ (ou, no Brasil, poder-se-ia falar da ‘supremacia do interesse público sobre o privado’), mediante o entendimento de que essas ‘razões imperiosas’ ou o ‘interesse geral’ não se justificam se extrapolam os objetivos alcançados pela norma. De mais a mais, entendeu a Corte que o argumento do estado-membro de risco de evasão fiscal tampouco poderia ser invocado para justificar uma medida que contraria um princípio fundamental, o que se caracteriza como um argumento técnico. No que toca à regra restritiva em si, a Corte teve um papel de certa forma criativo, quando entendeu que a restrição não seria válida naquelas hipóteses em que as filiais não-residentes tenham esgotado as possibilidades de dedução ou não lhes seja franqueada a oportunidade de dedução nos estados em que residem. Mediante esta interpretação e atendendo à isonomia e à razoabilidade, a Corte integrou a norma com outras exigências, ou seja, para reconhecer-lhe validade e adequação aos preceitos maiores, exigiu que certas condições sejam observadas.

Se, de um lado, pode-se dizer, como já afirmado, que a interpretação adotada não é literal ou exegética (cuja adoção a doutrina francesa, anacronicamente, e de certa forma, advoga), por outro lado a Corte não se aventura a adotar argumentos ‘meta-jurídicos’ ou moralistas, à moda do que defendem os críticos do positivismo jurídico, como exposto alhures. Em outras palavras, o julgador da Corte de Justiça das Comunidades Européias se atém à moldura ditada pela lei, e não adota uma interpretação aberta a ponto de invocar sofisticamente conceitos como “verdade”, “ética”, e “bem comum”, em um resgate ao direito natural. Desta forma, ainda que o

juiz tenha exercido um papel criativo de interpretação da norma, sua interpretação foi restritiva, na medida em que buscou dentro do próprio sistema, dentro do próprio ordenamento jurídico comunitário, as bases para a sua interpretação e os fundamentos para declaração da validade/invalidade da norma.

Colocadas estas considerações e críticas aos precedentes ora analisados, passa-se a discorrer em linhas gerais sobre a interpretação da lei fiscal no direito brasileiro, primeiro sob a perspectiva doutrinária, segundo sob perspectiva jurisprudencial.

2. A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 Crítica à doutrina

No contexto do direito brasileiro, a doutrina pauta-se sobretudo na legislação para tecer suas considerações acerca da forma de interpretar o direito tributário.

Nosso sistema tem a Constituição da República de 1988 como fonte maior do direito, havendo uma regulação detalhada do sistema tributário nacional dos arts. 145 a 162. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como nenhuma outra Constituição que conhecemos, alberga princípios fundamentais em matéria tributária e, exaustivamente, disciplina as limitações constitucionais ao poder de tributar. Dentre estes princípios, como já tivemos a oportunidade de mencionar alhures, podem ser destacados o da legalidade e tipicidade (art. 150, I, da CF/88), da não-surpresa (anterioridade e espera nonagesimal) (art. 150, III, *b* e *c* da CF/88), da capacidade contributiva e não-confisco (art. 145, parágrafo 1º, e art. 150, IV, da CF/88), da segurança jurídica e irretroatividade (art. 5º, XXXVI, e art. 150, III, *a* da CF/88), da isonomia (art. 150, II, da CF/88), dentre outros. A Constituição brasileira de 1988, portanto, à diferença da Constituição francesa, que praticamente não regula a matéria tributária, outorgando sua regulação à lei, conforma uma forte moldura de proteção das liberdades do contribuinte face ao poder do estado.

Sem embargo, a Constituição brasileira não traz regras explícitas sobre interpretação das normas. Não obstante, a doutrina brasileira reconhece que toda interpretação do direito tributário deve se fazer sempre tendo como parâmetro a Constituição e os princípios de direito tributário nela consagrados, dentre os quais, os já mencionados princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade, não-surpresa

(anterioridade e espera nonagesimal), não-confisco, capacidade contributiva, isonomia, dentre outros.

No âmbito infraconstitucional, em matéria de regras de interpretação, mencionem-se a Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657 de 4 de setembro de 1942, hoje chamada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, com a redação dada pela Lei n. 12.376/2010), que traz regras gerais de interpretação do direito, dentre as quais as contidas em seus arts. 4º e 5º, que ditam, respectivamente, que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito” e “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. Há, ainda, no Código de Processo Civil previsão nos arts. 126 e 127 de que o juiz não pode se furtar a sentenciar mediante alegação de lacuna ou obscuridade e que, no caso de não haver normas legais aplicáveis “recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito”, e ainda que “o juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei” (TORRES, 2006, p. 11). Vale referir, ainda, e sobretudo, às normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória por todos os entes da federação, que se apresentam como fator de uniformização do sistema (art. 146 da CF/88).

Neste contexto, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966), recepcionado pela Constituição da República de 1988 como lei complementar (art. 34, parágrafo 5º do ADCT), e veiculador de normas gerais de direito tributário, traz, explicitamente, normas de interpretação e integração do direito tributário, sobretudo em seu capítulo IV (arts. 107 a 112). Há, ainda, no Código Tributário Nacional, outros dispositivos esparsos que ditam regras de interpretação do direito tributário, devendo ser destacados o art. 116, parágrafo único, com base no qual se suscita a polêmica da interpretação econômica do direito tributário, e art. 118. Vale mencionar, ainda, o art. 106 do CTN, na parte em que se refere à ‘lei interpretativa’.

Vale transcrever, portanto, os referidos dispositivos contidos no Código Tributário Nacional, alguns dos quais - os mais pertinentes para a presente investigação -, iremos comentar:

CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

CAPÍTULO IV

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos¹⁴¹.

Transcritos os dispositivos, há que se destacar, primeiramente, qual seria a diferença entre as expressões ‘interpretação’ e ‘integração’ adotadas no título do capítulo IV do CTN). Com efeito, a interpretação consistiria, bem genericamente falando, no processo de busca de sentido da norma para aplicá-la ao caso concreto, sendo que a integração (ainda que seja um tipo de interpretação) ocorreria quando a norma é lacunosa e precisa ser ‘integrada’ antes de ser aplicada. Sacha Calmon explica a diferença entre as figuras:

Interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados. A primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. A segunda busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas quanto a sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica). (COELHO, 2000, p. 267).

Já Ricardo Lobo Torres evidencia a distinção entre as figuras, destacando que esta diferença ganhou mais nitidez a partir da obra de Larenz. Enquanto a interpretação implicaria no estabelecimento de premissas para chegar ao processo de aplicação da norma, na integração o aplicador se vale de ‘argumentos de ordem lógica’ operando fora das possibilidades do texto. *In verbis*:

No Direito mais antigo não se distinguem com clareza a interpretação e a integração. Com a obra de Savigny é que se passou a separar a *interpretação* – método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei ainda que impropriamente expresso – da *integração* – processo de preenchimento de lacuna. A distinção

¹⁴¹ Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

se aprofundou na obra de Geny, que elegia o texto da lei a vontade do legislador como limites da interpretação, tornou-se corriqueira na metodologia jurídica e ganhou contorno mais nítido na formulação brilhante de Larenz, para quem a fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no ‘sentido possível da letra da lei’ (*‘mögliche Worstsinn’*). Essas idéias ingressaram também na metodologia do Direito Constitucional e na do Direito Tributário. A grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma (TORRES, 2006, p. 32-33).

Posto isto, tem-se que o primeiro artigo do capítulo é o art. 107, que dispõe que a “legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo”. Segundo Luciano Amaro, a exegese do dispositivo não é de limitar a interpretação do direito tributário para o que apenas consta deste capítulo, mas de traçar regras específicas ou pontuais de interpretação deste ‘ramo’ do direito. Em suas palavras:

[...] O citado artigo [art. 107] faz supor que o Código vá discorrer exaustivamente sobre as técnicas ou critérios de interpretação das leis tributárias, o que porém (e, aliás, felizmente), não ocorre. Limita-se o Código a ditar uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais, obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica. Dessa forma, a regra é justamente a submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica; por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar (na medida em que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo Código Tributário Nacional (AMARO, 2008, p. 208).

Já o art. 108, que trata da integração, parece indicar uma ordem a ser adotada nos casos em que seja necessária a integração da lei, embora esta regra seja criticada pela doutrina, que entende que a referida ordem, a toda evidência, não seria rígida, não tendo o juiz que se valer “sucessivamente” da analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito e da equidade. Nas palavras de Regina Helena Costa:

O CTN parece indicar um ‘roteiro’ de expedientes, a ser seguido para que seja efetuada a interpretação da legislação tributária. Enseja crítica a dicção desse artigo, pois, como exposto, a interpretação resulta da conjugação de diversos métodos, cujo emprego independe da observância de critério cronológico. cremos que o entendimento que viabiliza emprestar-se validade ao dispositivo legal é aquele que considera tal ‘roteiro’ como meramente *indicativo* ao intérprete da legislação tributária, não estampando,

portanto, uma ordem a ser rigorosamente seguida, ou mesmo, um rol taxativo de itens (COSTA, 2009, p. 160).

Ricardo Lobo Torres esclarece, ainda, que esta ‘hierarquização dos critérios’ teve influência direta da doutrina italiana, porém, que “não existe fundamento jurídico, lógico ou filosófico para a hierarquização dos métodos” (TORRES, 2006, p. 100-101), posto que “são pouquíssimo nítidas as fronteiras entre cada qual e porque globalmente aqueles métodos não podem se ordenar segundo as regras da indução ou da dedução” (TORRES, 2006, p. 101).

Na realidade, embora o dispositivo indique a analogia e a equidade como instrumentos de que deve se valer o intérprete “na ausência de disposição expressa”, existem importantes exceções nos parágrafos 1º e 2º do art. 108 do CTN que, na verdade, e como sabemos, limitam o emprego da analogia e da equidade no direito tributário, cuja interpretação é tradicionalmente estrita. Assim, deve-se reconhecer que está positivada no direito brasileiro a vedação à utilização da analogia¹⁴² para exigência de tributo não previsto em lei, e da equidade¹⁴³ para dispensa do pagamento de tributo devido.

A vedação à utilização da analogia para exigência de tributo não previsto em lei é, portanto, um reflexo do princípio da legalidade e reflete a adoção, pelo legislador brasileiro, de uma determinada técnica de interpretação, qual seja, a técnica da interpretação estrita, pois autorizar o intérprete a fazer uso da analogia implicaria, como já evidenciado, implodir as bases do princípio da legalidade. Luciano Amaro comenta a exegese do dispositivo:

A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo.

Por isso, como já referimos, o Código Tributário Nacional deixa expressa a proibição de, por analogia, exigir tributo (art. 108, parágrafo 1º). A par disso, também não a autoriza para receber *isenção* (art. 111, I ou II), nem para

¹⁴² Luciano Amaro destaca que a integração analógica se diferencia da interpretação extensiva: “Teoricamente, a integração analógica não se confunde com a *interpretação extensiva*, de que se avizinha. Na prática, distingui-las não é tarefa simples. Como se viu, a integração visa a preencher a lacuna legislativa; já a interpretação extensiva teria por objetivo identificar o ‘verdadeiro’ conteúdo e alcance da lei, *insuficientemente expresso* no texto normativo (*dixit minus quam voluit*). A diferença estaria em que, na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso necessário que o aplicador da lei reconstitua o seu alcance” (AMARO, 2008, p. 212).

¹⁴³ Segundo Regina Helena Costa “a equidade [...] é classicamente definida como a suavização ou mitigação do rigor da lei, quando a aplicação desta possa revelar-se injusta diante do caso concreto” (COSTA, 2009, p. 161).

aplicar anistia (art. 111, I), nem para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias (art. 111, III) [...] (AMARO, 2008, p. 212-213).

Sobre a utilização da equidade, a lógica é semelhante, pois, se o princípio da reserva de lei impede o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei, tampouco a equidade, ou seja, a mitigação do rigor da lei para o alcance de um resultado ‘mais justo’, poderia dispensar o pagamento do tributo devido, na ausência ou não de “disposição expressa”. Nas palavras de Amaro:

A rigorosa aplicação da lei pode levar a injustiças, ou seja, o legalmente certo não é necessariamente o justo: *summum jus, summa injuria*. A equidade atua como instrumento de realização concreta da justiça, preenchendo *vácuos axiológicos*, onde a aplicação rígida e inflexível da regra legal escrita repugnaria ao sentimento de justiça da coletividade, que cabe ao aplicador da lei implementar [...]

A equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar. Em freqüentes situações, ela se confunde com princípios gerais (por exemplo, *in dubio pro libertate*), de que é expressão.

O parágrafo 2º do mesmo art. 108 veda a equidade para dispensar tributo devido. Dir-se-ia que, na *ausência* de disposição legal (lacuna), não haveria tributo a ser dispensado pela equidade; porém, o que o Código Tributário Nacional não quer é que o aplicador da lei, diante de uma situação em que a aplicação do tributo pudesse representar uma injustiça, criasse, por equidade, uma norma de exceção (*ausente* do texto legal) para afastar a incidência naquela situação concreta, com apoio na premissa de que a lei, caso houvesse previsto as características peculiares daquela situação, tê-la-ia excepcionado da regra de incidência. O trabalho de integração por equidade, nessas circunstâncias, resulta vedado pelo parágrafo em tela.

Esse preceito é desdobramento do princípio da reserva legal, conjugado com o princípio da indisponibilidade do interesse público; se a definição do fato gerador está sob a reserva de lei, o aplicador da lei não pode dispensar, vale dizer, *dispor* do tributo, ainda que sob invocação da equidade (AMARO, 2008, p. 215-216).

O art. 111 do CTN, a seu turno, determina que a interpretação deve ser ‘literal’ nas hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário (incluída a outorga de isenção) e de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, ou seja, em matérias de exceção. A *mens legislatoris* deste dispositivo é semelhante àquela do art. 108 e seus parágrafos, pois a ‘imposição’ da interpretação literal em matéria de exoneração parte também do princípio da reserva de lei e visa a impedir que o intérprete, por meio de uma interpretação extensiva ou analógica, crie alguma ‘isenção não prevista em lei’ ou ‘novas hipóteses de exclusão ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário’, ou ainda, situações inéditas de dispensa de cumprimento de obrigação acessória. Sem embargo, a previsão no dispositivo de que a interpretação deva ser ‘literal’ encontra crítica contundente da doutrina brasileira, pois a técnica da interpretação literal (o que, já realçamos, é diferente da

interpretação ‘estrita’), ou melhor, da imposição da interpretação literal como método hermenêutico, não é recorrente em nossa tradição (sequer chancelada por Gilberto de Ulhôa Canto, um dos redatores do código) – ao contrário do que se viu em relação à doutrina francesa. É ver as seguintes considerações de Ricardo Mariz de Oliveira *et alii*:

[...] não há como entender o art. 111 no sentido de que ele obrigue à interpretação meramente literal, sem permitir o recurso a qualquer outro método intelectual ou de hermenêutica jurídica, apenas por se tratar de uma norma sobre isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário, ou sobre dispensa de obrigações tributárias acessórias.

O art. 111 não se constitui, portanto, numa diretriz para o processo intelectual de cognição da norma contida em algum texto legal sobre as referidas matérias, havendo espaço para a interpretação por todos os métodos possíveis em cada caso, tais como o teleológico, o racional, o histórico, o sistemático e quantos outros se possa imaginar.

Esta é uma verdade hoje aceita de modo pacífico pela comunidade jurídica, mas foi Gilberto de Ulhôa Canto, com sua autoridade de membro da Comissão Especial, que elaborou o projeto do CTN, quem o disse sem qualquer rodeio, certamente mais de uma vez, porém de viva voz quando, em 27 de abril de 1985, proferiu aula no Salão Nobre da Faculdade de Direito do Largo do São Francisco para o curso de extensão universitária promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Nesse dia, ele afirmou que a redação final do art. 111 traiu a intenção dos seus redatores, que não pretendiam manietar o processo mental de reconhecimento do sentido das leis, mas apenas dizer que, nas matérias submetidas àquele dispositivo, a interpretação deveria ser restritiva, e não extensiva ou ampliativa. (OLIVEIRA; MATOS; BOZZA *in* MACHADO, 2010, p. 365).

Misabel Derzi confirma que nossa tradição, sobretudo após a influência das obras de Betti e Gadamer, não adota a interpretação literal, ou não concebe a interpretação como um simples ‘silogismo lógico-dedutivo’ em que se deve buscar tão-somente a *mens legislatoris* (ao contrário da tendência do entendimento doutrinário francês, como vimos). Em suas palavras:

[...] o abandono da caduca concepção de uma aplicação da lei, como silogismo lógico-dedutivo, em favor de uma compreensão jurídica, parece uma aquisição definitiva. A evolução da Hermenêutica jurídica, desencadeada pelo impulso notável de que lhe deu Betti, ao inseri-la numa teoria geral da interpretação e, sobretudo, pela obra não menos fundamental de Hans-Georg Gadamer, reforçou as tendências já apontadas. Se a interpretação do Direito, em fase inaugural, se centrava na busca da intencionalidade primária do legislador, em uma segunda etapa desloca-se para o exame objetivo da obra jurídica (desvinculada das subjetividades de seu autor),

como totalidade e sistema integrado de normas [...] (DERZI *in* BALEEIRO, 2002, p. 675).

A jurisprudência brasileira também caminha neste sentido, rechaçando a adoção da interpretação literal preconizada no aludido dispositivo, entendendo-a como uma vedação ao exercício de uma interpretação ampliativa a exemplo de inúmeros precedentes (REsp n. 14.400/SP, j. 20.11.1991; REsp n. 163.529/MG, j. 04.10.2001, REsp n. 217.948/SP, j. 02.05.2000; RE n. 183.403-0/SP, j. 07.11.2000, *in* OLIVEIRA; MATOS; BOZZA *in* MACHADO, 2010, p. 365-366).

Os artigos 109 e 110 do CTN, a seu turno, trazem importantes regras de interpretação do direito tributário. O art. 109 dita que os princípios gerais de direito privado serão utilizados apenas para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos conceitos e formas, mas não para definição dos correspondentes efeitos tributários. Sendo o direito tributário um direito de superposição, este incorpora institutos, conceitos e formas de direito privado e lhes atribui efeitos fiscais. Nas palavras de Werther Botelho Spagnol:

[...] é de se lembrar que o Direito Tributário é um Direito de superposição, ou seja, é um ramo do Direito que se utiliza de institutos já erigidos e disciplinados em outros campos da ciência jurídica. O legislador tributário não regula arbitrariamente uma situação artificial como suporte fático para a incidência. Ao contrário, de modo geral, busca regular manifestações de capacidade econômica já disciplinadas em outros campos do Direito. O legislador tributário não tem a pretensão de criar uma nova sistemática jurídica que servisse apenas a ele. Na maioria das vezes faz referência e adota institutos tal qual se encontram regulados no Direito Privado (SPAGNOL, 2004, p. 179)

Desta forma, o dispositivo em questão determina que estes conceitos de direito privado adotados pela norma tributária devem ser interpretados segundo os ditames do direito privado, ou seja, estes ingressam no direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado. A este respeito, são também as palavras de Luciano Amaro:

[...] o instituto de direito privado é 'importado' pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão *causa mortis*, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os 'importou'. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio

Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um 'marido' ou uma 'hipoteca' no direito tributário diferentes do 'marido' e da 'hipoteca' do direito civil. (AMARO, 2008, p. 218).

Este dispositivo tem bastante aplicabilidade na prática interpretativa jurisdicional, na medida em que não freqüentes os casos em que determinado conceito de direito privado, adotado pela norma tributária, seja de interpretação controvertida, em muitos casos para identificação dos aspectos da hipótese de incidência, ou seja, para identificação da caracterização do negócio em questão, para avaliar se este subsume à norma ou não ou, por exemplo, para verificação do momento em que o negócio de direito privado em questão se reputa concretizado para fins determinar o momento de ocorrência do fato gerador e a identificação da norma aplicável.

No caso "Richard", analisado *supra*, julgado pelo Conselho de Estado francês, foi adotada interpretação nos moldes da preconizada pelo art. 109 do CTN, na medida em que se discutia o momento em que se reputava ocorrido o contrato de compra e venda para fins de verificar a ocorrência da hipótese de incidência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Valendo-se do conceito de compra e venda contido no Código Civil francês, a Corte chegou à conclusão de que a compra e venda se reputava ocorrida no momento da entrega da mercadoria, devendo ser aplicada a lei tributária vigente no momento da entrega que corresponde ao momento de ocorrência do fato gerador.

O art. 109 do CTN prevê, ainda, em sua parte final, para que os efeitos tributários dos negócios jurídicos importados pela norma tributária não devem ser interpretados por meio do recurso aos princípios de direito privado, o que significa, de um lado, que a apreciação dos negócios de direito privado pelo intérprete do direito tributário se esgota na compreensão conceitual do instituto, sem se perder em em outras notas de direito privado características do instituto; de outro lado, a parte final do art. 109 do CTN permite ao legislador coibir o abuso de formas de direito privado, por meio da equiparação de um negócio de direito privado a outro para efeitos fiscais – embora não abra ensanchas para a interpretação econômica do direito tributário por parte do intérprete, o que abordaremos adiante. Segundo Sacha Calmon:

Para evitar o abuso de formas de Direito Privado, permite-se ao legislador, por exemplo, equiparar a um contrato de locação, para os fins do imposto de renda (em que o aluguel é tributado), um contrato de comodato (cessão de uso gratuita), salvo se entre parentes próximos. O dispositivo [art. 109 do CTN] visa evitar que, através de ‘negócios jurídicos indiretos’, os particulares elidam a tributação, dizendo ‘comodato’ onde, *v.g.*, existe locação.

[...]

O art. 109 muniu o legislador de meios para enfrentar o *abuso das formas de Direito Privado*, não significando, conclusivamente, permissão para a ‘interpretação econômica dos fatos geradores’ pelos intérpretes (juristas, funcionários do Executivo e juízes). (COELHO *in* MACHADO, 2010, p. 430).

O art. 110 do CTN, a seu turno, tem bastante importância na prática interpretativa do direito tributário pois sendo uma *lex legum*, ou lei sobre como se fazer leis, para usar expressão frequentemente empregada por Sacha Calmon, se dirige ao legislador e lhe veda alargar os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências. É dizer, no caso de a Constituição adotar um conceito de direito privado para definir a competência tributária do ente federado – como frequentemente faz (quando adota, *v.g.*, o conceito de renda, importação, exportação, produto industrializado, operação de câmbio, doação, transmissão *causa mortis*, bens imóveis, prestação de serviços, receita bruta, *et alii*) – considera-se que o conceito foi adotado pelo legislador constituinte com a conformação que lhe dá o direito privado, ou seja, quando o legislador infraconstitucional institui o tributo em questão, não poderia re-conceituar aquele instituto adotado pela Constituição de modo diferente da exegese dada pelo direito privado, sob pena de violar a própria norma constitucional. A regra do art. 110 do CTN poderia até mesmo ser inferida do sistema, na medida em que norma infraconstitucional que extrapola os limites da Constituição é claramente violadora da Lei Maior. É a opinião da Hugo de Bruto Machado:

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

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. (MACHADO, 2006, p. 130).

O caso mais clássico caso de aplicação do art. 110 do CTN por parte da jurisprudência brasileira foi o do alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS pelo art. 1º do parágrafo 3º da Lei federal n. 9.718 de 27.11.1988, que definia o termo 'faturamento' então utilizado pela Constituição da República de 1988 (art. 195, em sua redação originária, anterior à Emenda Constitucional n. 20 de 15.12.1998) para definir a competência da União para instituir as exações, como sinônimo de receita bruta, conceito muito mais amplo que aquele. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 09/11/2005 finalmente decidiu a controvérsia, nos RE's n. 357.950/MG, 390.840, 358.273 e 346.084, Rel. Min. Marco Aurélio, entendendo pela inconstitucionalidade do dispositivo da lei federal, dando aplicabilidade aos ditames do art. 110 do CTN. Outro caso paradigmático julgado pelo Pretório Excelso é o relativo à não incidência de ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza) sobre locação de bens móveis, onde a Corte Suprema julgou procedente o RE n.º 116.121/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, entendendo pela inconstitucionalidade do item 79 contido na lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 com redação dada pela Lei Complementar n. 56/87, na medida em que a lei infraconstitucional não poderia alargar o conceito de 'serviços' previsto na Constituição para definir a competência municipal para tributar pelo ISSQN dando aplicabilidade prática, portanto, ao art. 110 do CTN, ou seja, interpretando o direito de forma a vedar que a lei infraconstitucional altere o conceito de direito privado definidor de competência na Constituição. Misabel Derzi, de forma precisa, esclarece qual o cerne da questão:

[...] em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: 'toda espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.' O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alli), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar.

Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Européia ou na América Latina, países que trabalham com um imposto sobre valor agregado amplíssimo. Essas ordens jurídicas assim o fazem, porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário estão sob a autorização de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendente a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviço, em sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantia).

[...]

Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a idéia de trabalho - aplicação de um esforço humano - como requisito essencial da noção de serviço, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre nós noção econômica de legislações estranhas. (DERZI *in* BALEEIRO, 1999, p. 491).

Sem embargo, como veremos adiante nos comentários a jurisprudência, em especial ao RE n. 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, *in* DJe. 05/03/2010, que trata da incidência de ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro, o Supremo Tribunal Federal parece sinalizar em outra direção, o que será oportunamente criticado.

Entendidas as questões envolvendo os arts. 109 e 110 do CTN, cabe enfrentar, por derradeiro, questão polêmica acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN introduzido pela Lei Complementar n. 104 de 10 de janeiro de 2001 que dispõe deter a autoridade administrativa poderes para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Desde a introdução do referido dispositivo no Código Tributário Nacional, instaurou-se a polêmica acerca da introdução ou não em nosso ordenamento jurídico de norma geral anti-elisiva, incorporando ao direito brasileiro a interpretação econômica do direito tributário.

A interpretação econômica do direito tributário, de acordo com Misabel Derzi “consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas” (*in* BALEEIRO, 2002, p. 689).

Segundo Onofre Batista, “trata-se de um critério de interpretação das normas tributárias no qual haveria de prevalecer o significado econômico por sobre o significado dos institutos e formas dados ou disciplinados pelo Direito Privado” (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 85). E ainda:

Para essa teoria, as formas jurídicas externas não são decisivas, mas antes o seu substrato econômico, uma vez que o objetos da norma do imposto são os fatos econômicos, expressão de uma presumível capacidade contributiva. Desta forma, à luz desse entendimento, a lei tributária tem sempre uma expressão econômica, e, por isso, cumpre ao intérprete procurar na lei o tipo de situações econômicas que o legislador quis submeter à tributação, mesmo quando este venha expresso através de conceitos jurídicos já tratados pelo Direito Privado (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 85).

Em outras palavras, na interpretação econômica do direito tributário, existe um desprezo pela forma adotada pelo contribuinte na prática de determinada operação, e uma priorização do conteúdo econômico subjacente a esta operação para fins de tributação. Nas palavras do doutrinador alemão Heinrich Wilhelm Kruse:

O significado econômico do suposto fato há de determinar segundo seu conteúdo real, não segundo suas formas de manifestação exteriores. A legislação austríaca determina como decisivo o autêntico conteúdo e não a forma de manifestação exterior do suposto de fato. A caracterização dirige-se aqui a alcançar de tal forma o suposto de fato como realmente é, não como se apresenta em base a formais configurações jurídicas. Não é a vestimenta técnico-jurídica casual ou arbitrária a que deve ser gravada, senão o núcleo econômico do suposto de fato, posto que as leis impositivas ligam-se a procedimentos e organizações econômicas. (KRUSE apud SEIXAS FILHO *in* MACHADO, 2010, p. 62).

Com efeito, após a primeira guerra mundial, a idéia da interpretação econômica do direito tributário ganhou forças, em razão de um suposto 'anseio por desenvolvimento econômico', em que se abandonaria o conceitualismo em favor de uma concepção do direito que levaria em conta a realidade política, ética e econômica (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 84).

A interpretação econômica do direito tributário foi positivada no Ordenamento Tributário Alemão de 1919 (RAO – *Reichsabgabenordnung*) pela obra de Enno Becker, cujo parágrafo 4º tinha a seguinte redação: “parágrafo 4º. Na interpretação das leis tributárias deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias” (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 84).

Ainda segundo Batista Júnior, a introdução desse dispositivo no RAO encontrava suporte na Constituição de Weimar, cujo art. 134 dispunha acerca da “necessidade de se considerar na compreensão da lei tributária, o objetivo do preceito, seu alcance econômico e suas relações com o desenvolvimento das situações da vida prática” (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 84).

Sem embargo, é de se destacar que a adoção desta corrente de interpretação está historicamente ligada a momentos autoritários da história sendo que, na Alemanha, serviu posteriormente ao direito do Terceiro Reich (DERZI *in* BALEEIRO, 2002, p. 689). Aliás, Enno Becker, que havia colaborado para a inserção da norma no RAO, haveria oportunamente de recomendar que o direito tributário alemão fosse a expressão nacional-socialismo alemão (COELHO apud COHEN, 2005, p. 17). Nas palavras de Misabel Derzi:

[a interpretação econômica do direito tributário] desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas serviu, em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário. O legislador do AO, de 1919, introduziu, como é sabido, por influência de Enno Becker, a regra de interpretação ‘econômica’, que foi revogada com a entrada em vigor do Código Tributário de 1977, o qual, em seu art. 42, reprime a fraude, por meio do abuso das formas jurídicas [...]. Depois de um período de franco declínio na Alemanha, em que, como registra Heinrich Beisse, a jurisprudência adotou a tese da primazia da ‘estrutura normativa do direito civil’ e da concepção da unidade do ordenamento jurídico, ressurgiu nos últimos 20 anos, depurada e renovada, a interpretação, que se norteia, em certas situações especiais, pelo critério econômico (DERZI *in* BALEEIRO, 2002, p. 689).

Vale destacar que, na Itália, de modo análogo, desenvolveu-se a interpretação funcionalista do direito tributário, encabeçada por Griziotti, de acordo com a qual deve-se levar em conta a “função” e a “causa” dos tributos para fins de interpretação da norma. Nas palavras de Batista Júnior:

Em 1898, Ranelletti, buscando a natureza jurídica do imposto, utilizou a noção de causa e a situou na transformação de tributos em bens e serviços adequados à satisfação das necessidades públicas; [...]. Griziotti retomou a tese causalista, fundando-a em três fatores influentes sobre os tributos: capacidade contributiva, vantagens particulares derivadas da atividade social e vantagens gerais derivadas da vinculação a um grupo político, econômico e social. E foi partindo dessas premissas que edificou sua ‘interpretação funcional’, orientada no sentido do conhecimento da função e da natureza da lei tributária, que conduz à pesquisa da capacidade contributiva. Para o professor da escola de Pavia, a interpretação funcional seria muito mais profunda e completa, porque justapõe também a consideração política (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 87).

Outros juristas, ainda, se filiaram à chamada Escola de Pavia, como Vanoni, Pugliese, Dino Jarach, dentre outros (BALEEIRO, 2006, p. 714-722). Sem embargo, vale ressaltar que, embora a doutrina da interpretação econômica do direito tributário tenha encontrado seu apogeu, caiu em descrédito na sua forma original, em que pese haver, na atualidade, diversas tentativas de a reabilitar. Segundo Heleno Tôrres:

[...] a interpretação econômica do direito tributário, a partir da experiência germânica, onde nasceu e prosperou, reinando absoluta por muitos anos, até conhecer seu descrédito pela exaustão. Na atualidade, contudo, ainda encontramos muita insistência para reabilitar a liberdade de que dispunha a Administração com o método supracitado, agora, sob novas vestes, como a interpretação *teleológica* ou *funcional*, *interpretação extensiva*, ou interpretação

análogica dos textos normativos de direito tributário [...] (TÔRRES, 2003, p. 200).

Ainda, segundo o autor, além de superada, a interpretação econômica do direito tributário foi 'um dos maiores equívocos que prosperaram na história jurídica ocidental', instaurando o 'arbítrio hermenêutico'. Chancelamos suas contundentes palavras:

A interpretação econômica, na sua forma original, já foi, de há muito, superada. Na Alemanha, ou fora desta, não lhe cabe qualquer espaço, por todos os pressupostos que lhe garantiam fundamentação teórica. Foi, sem dúvidas, um dos maiores equívocos que prosperaram na história jurídica dos povos ocidentais. De fato, este princípio de interpretação econômica, na forma como se tem disseminado, é merecedor das maiores críticas, pelas distorções que o acompanham, especialmente pelas lesões que causa aos princípios mais caros do ordenamento, como é o da legalidade, da tipicidade e da certeza do direito, sem falar nos prejuízos sobre os princípios e categorias de direito privado que restam afetados. Instaura, a interpretação econômica, o arbítrio hermenêutico, promove a Administração a uma espécie de intérprete privilegiado, de modo a conduzir o ato de aplicação do direito segundo seus interesses, abrindo espaços na tipicidade e desconsiderando as reais demonstrações de capacidade contributiva. Toda a conquista republicana do princípio da tributação consentida esfumaça-se, numa névoa de incertezas quanto ao destino da legalidade tributária, que não admite qualquer espécie de flexibilização de interesses estatais, por ser exatamente meio de limitação ao exercício dos seus poderes. (TÔRRES, 2003, p. 212-213).

Postas estas críticas, vale mencionar, sem embargo, que há uma atual tentativa de reabilitação da interpretação econômica, havendo de referir a vários métodos anti-elusivos ou anti-elisivos, como "os conceitos de 'abuso de direito' (França), 'abuso de formas' (Alemanha, Portugal, Holanda, Argentina), 'fraude à lei' (Espanha)". Há, ainda, "o emprego de regras específicas (Itália e Reino Unido) ou *business purpose test* (EUA e Reino Unido) e similares" (TÔRRES, 2003, p. 205-206). Há, portanto, uma tendência contemporânea de adoção pelos Estados de normas gerais anti-elisivas, como uma forma de coibir as condutas dessa natureza por parte dos contribuintes.

No direito tributário brasileiro, vale mencionar, como dito, que desde a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, instaurou-se séria polêmica na doutrina acerca da introdução em nosso ordenamento jurídico de norma geral anti-elisiva.

Expressiva parte da doutrina brasileira entende se tratar de norma geral anti-evasiva, ou seja, tendente a autorizar o intérprete a desconsiderar atos ou negócios jurídicos com nítido conteúdo simulatório, requalificando o negócio e tributando-o de acordo com a essência ocultada pelo contribuinte (Sacha Calmon, Misabel Derzi, Alberto Xavier, Souto Maior Borges, Ives Gandra da Silva Martins, dentre diversos outros). Sacha Calmon, como um dos representantes dessa linha de pensamento, assevera:

O art. 116, parágrafo único, é norma anti-simulatória genérica, implicando sempre a ilicitude (o contribuinte fraudula ou simula absolutamente ou encobre um negócio real por outro aparente, praticando a chamada simulação relativa). A regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, permite ao Fisco *desclassificar* as formas simuladas, colocando-lhe os ônus da prova. No caso das práticas lícitas visando elidir impostos ou economizar impostos (*tax planning*) são pressupostos:

- a) a existência de um negócio tributado que o contribuinte quer evitar;
- b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal;
- c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou.

Para combater a elisão lícita, existem dois métodos:

- a) o método da colmatação legislativa, comum nos países cuja Constituição ou legislação proíbem a analogia. São as *special rules* do Direito inglês. Caso por caso, o legislador vai fechando as brechas. É o caso, ainda, do art. 109 do Código Tributário Nacional, que permite ao legislador estender ao negócio ou ato extratípico o regime tributário do regime típico alcançado pela tributação;
- b) o método da desqualificação administrativa, a partir de uma permissão genérica (norma geral antielisiva ou *general rules*). Neste método, o uso da analogia e a prevalência do Estado-Administração são imprescindíveis. A partir de teses como a do Teste de Finalidade Negocial (*Business Purpose Test*), a do *Disregard* (Desconsideração da Pessoa Jurídica), a da fraude à lei ou de abuso de direito, confere-se aos fiscais o poder, independentemente de ser lícita a forma determinativa adotada, de *desqualificar* e *requalificar* o negócio extratípico, aplicar-lhe a tributação do negócio típico que ele, subjetivamente, entende ser devido. Entre nós, os princípios da legalidade, tipicidade e proibição da analogia impedem a norma geral antielisiva (COELHO, 2008, p. 681-682).

Helena Tôrres, embora adote terminologia diversa da que ora adotamos (tradicionalmente inspirados em Sampaio Dória)¹⁴⁴, está de acordo com o

¹⁴⁴ Helena Tôrres adota uma precisa terminologia em compasso com a tendência mundial que, além da elisão e evasão, incorpora o conceito de 'elusão'. Define a elisão como o ato mediante o qual o contribuinte evita a incidência tributária ou sujeita-se a regime mais favorável sem violar frontalmente

entendimento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza o intérprete a desconsiderar escolhas privadas lícitas do contribuinte para fins de tributação, para colocar a questão em termos bem objetivos. *In verbis*:

[o parágrafo único do art. 116 do CTN] Cuida-se de norma geral em matéria de legislação tributária, nos moldes do quanto exige o art. 146, III, c, disso não se tem dúvida, estritamente destinada ao controle de condutas elusivas (no sentido que empregamos, envolvendo simulação, fraude à lei e negócio jurídico sem causa). Apesar da aparente similitude, trata-se de norma geral antielusiva, a exemplo do que temos no direito europeu ou americano, mas que não se confunde materialmente com tais experiências, haja vista não ser ordenada para alcançar situações lícitas e válidas. Equivoca-se, assim, gravemente quem, ao pretexto de descrever o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN, passa a considerações daqueles pressupostos de ‘abuso de direito’, ‘abuso de formas’ ou ‘interpretação econômica’, ‘fim negocial’, ‘prevalência da substância sobre a forma’ e outros métodos adotados alhures. Nada disso se aplica ao caso em apreço. Da mesma forma, não prospera qualquer tomada de posição sobre o cabimento ou descabimento das teorias ora assinaladas (abuso de direito, fraude à lei, *business purpose*, prevalência de substância sobre a forma, à luz do direito brasileiro (TORRES, 2003, p. 259).

Vale destacar que há doutrinadores em desacordo com esse entendimento, ou seja, que entendem pela incorporação ao nosso direito de norma geral anti-elisiva pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, ao argumento de que não se justificaria a introdução em nosso ordenamento de mais uma norma ‘anti-evasiva’, pois o CTN, em seu art. 149, já autorizaria a autoridade administrativa a rever o lançamento em

o ordenamento, obtendo uma economia legítima de tributos; a evasão, como o descumprimento direto da legislação para obter a economia de tributos, e a elusão se daria quando o contribuinte utiliza-se de negócios aparentemente válidos, mas praticados mediante fraude à lei ou simulação, com o objetivo de contornar a norma tributária (TÔRRES, 2003, p. 173-174). Nas palavras de Tôrres “a elusão [...] corresponde ao que fica a meio caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação: não seria simulação, porque seus atos não são encobertos, ocultos (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta); nem economia legítima de tributos (elisão, para a doutrina nacional), porque a economia se verificaria contornando o alcance do tipo normativo da regra de tributação, por uma ‘violação indireta’ da lei tributária [...] Assim, cogitamos da ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de ‘causa’ (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica” (TÔRRES, 2003, p. 187-189). Adotamos aqui a terminologia clássica da doutrina nacional, inspirada em Sampaio Dória (sem discorrer sobre as subcategorias adotados pela autor), em que a elisão seria lícita, pois objetiva evitar a ocorrência do fato gerador para obtenção da economia de tributos, enquanto a evasão seria ilícita, porquanto busca ocultar a ocorrência do fato gerador para obtenção da vantagem fiscal.

casos de “dolo, fraude ou simulação”. Dentre estes, destaque-se Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres como representantes do entendimento no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN incorpora ao nosso direito norma geral anti-elisiva.

Com efeito, estamos de acordo com a corrente majoritária no sentido de que o direito tributário brasileiro, tomado de forma sistemática, não pode albergar uma norma geral anti-elisiva, pois os princípios da legalidade, da tipicidade e a vedação à analogia constituem barreira para adoção da técnica em nosso direito. Existem, portanto, nas palavras de Heleno Tórres, “limites materiais à aplicação da regra geral antielusiva no direito brasileiro” (TORRES, 2003, p. 260). O autor destaca, ademais, que cada ordenamento possui suas peculiaridades, razão pela qual não seria adequada a importação de opiniões doutrinárias alienígenas nesta matéria, em razão de diversos fatores, dentre os quais:

[...] i) porque nenhum dos Estados com maior experiência nessas cláusulas possui uma Constituição tão analítica quanto a nossa; ii) porque o nosso conceito de *legalidade material* encontra-se adstrito a uma série de preceitos que lhe conferem peculiar tratamento, como a discriminação de competências com prévia escolha dos tipos, exigência de lei complementar como norma geral e tipologia dos tributos insculpida na própria Constituição; iii) porque a tradição do nosso direito civil é assaz diversa, no que tange aos chamados vícios de vontade, bem como às garantias sobre liberdades contratuais; e iv) porque o sistema jurídico ordena uma coletividade com valores próprios, experiências próprias, culturas próprias, não havendo sequer uma experiência histórica próxima de outra. [...] (TORRES, 2003, p. 260).

Neste sentido, estamos de acordo com o entendimento segundo o qual o parágrafo único do art. 116 do CTN trouxe para nosso ordenamento uma norma geral anti-evasiva ou anti-simulatória que permite à autoridade administrativa desconsiderar e requalificar, para fins tributários, negócios jurídicos que têm a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador da exação, “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Aliás, a estes respeito, qual seja, da regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, pode-se destacar que o dispositivo foi regulamentado em 29 de agosto de 2002 pela Medida Provisória n. 66, que foi transformada na Lei n. 10.637 de 31/12/2002, mas suprimida a parte relativa à norma anti-elisiva. Desta forma, na falta de regulamentação do dispositivo, permanece a celeuma sobre o significado da expressão “dissimulação” contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, e sobre os

limites possíveis de desconsideração por parte da autoridade administrativa dos atos praticados pelo contribuinte para obtenção de economia de tributos.

Em linhas gerais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos julgamentos administrativos envolvendo o planejamento fiscal, tem contornado a falta de regulamentação do dispositivo, analisando os casos à luz da existência ou não de “dissimulação” nas operações analisadas, e sobre a presença ou não de “propósito negocial”, para interpretar os casos.

Por derradeiro, importa mencionar que, em Minas Gerais, foi editada recentemente a Lei n. 19.978 de 28 de dezembro de 2011 que, alterando e introduzindo novos dispositivos na Lei n. 6.763/1975, pretende regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN. Veja-se a redação dos dispositivos pertinentes:

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial;

II - abuso de forma jurídica.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.

§ 6º No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

(...)

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

De uma análise perfunctória dos dispositivos supratranscritos, tem-se que introduzem os conceitos de “falta de propósito negocial” e “abuso de forma jurídica” como parâmetros para autorizar a autoridade administrativa estadual a desconsiderar os atos e negócios praticados pelo contribuinte com fins de economizar tributos. Resta claro que o legislador estadual toma termo “dissimulação” contido no parágrafo único do art. 116 do CTN de forma mais ampliativa, sendo que a norma estadual possivelmente será submetida ao crivo de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal.

Postas estas considerações sobre a interpretação do direito tributário brasileiro, tomando por base as normas gerais positivadas em nosso ordenamento jurídico, e as principais posições doutrinárias sobre a intelecção desses dispositivos, e entendido o panorama geral do sistema tributário brasileiro positivado, que contém normas explícitas, tanto na Constituição, quanto no Código Tributário Nacional, que proclamam os princípios da legalidade estrita e da tipicidade, além da vedação à utilização da analogia para instituição de tributo não previsto em lei, importa doravante analisar como têm se comportado os tribunais brasileiros em matéria de interpretação do direito tributário. A análise de precedentes jurisprudenciais permitirá que se possa verificar se há um compasso (ou descompasso) da jurisprudência com o entendimento majoritário defendido na doutrina (que ora vimos) para, ao fim e ao cabo, na conclusão, nos permitir fazer uma análise comparativa com os precedentes de jurisprudência da Corte de Cassação e do Conselho de Estado franceses, além do precedente europeu da Corte de Justiça das Comunidades Européias. É o que se passa a fazer.

2.2. Crítica à jurisprudência

Descrita e criticada, em linhas gerais, a opinião doutrinária brasileira sobre a interpretação do direito tributário, tomando por base, sobretudo, as normas gerais de direito tributário contidas no Código Tributário Nacional que trazem regras explícitas sobre interpretação, importa analisar a questão relativa à interpretação da lei tributária no Brasil, mas a partir da análise de precedentes jurisprudenciais.

A análise dos precedentes jurisprudenciais será feita por amostragem e, nesse sentido, a escolha dos precedentes jurisprudenciais partiu de três critérios, a fim de que seja dotada de alguma precisão. O primeiro critério é relativo ao tribunal emissor

da decisão sendo que analisaremos, portanto, um precedente do Superior Tribunal de Justiça, e dois precedentes do Supremo Tribunal Federal. Esta escolha de diversificação dos precedentes que serão analisados a partir do critério do órgão do qual emana a decisão se justifica na medida em que estes são os mais altos tribunais de nosso país (o Superior Tribunal de Justiça, ao qual cabe apreciar casos em que são invocadas, via de regra, violações a lei federal, e o Supremo Tribunal Federal, que aprecia as disputas que envolvem matéria constitucional, seja no controle concentrado ou difuso), e que, portanto, resolvem as lides de forma definitiva e, ao que se espera, serão representativos do modo de o Judiciário brasileiro pensar e interpretar o direito tributário.

O segundo critério para a escolha dos precedentes jurisprudenciais partiu da matéria tratada nas decisões, tendo sido escolhidas matérias mais sensíveis do ponto de vista da interpretação do direito tributário. Em outras palavras, deu-se prioridade a questões em que a interpretação do direito tributário é colocada à mostra, ou que pode ser facilmente inferida dos precedentes, justamente para atender aos fins da presente investigação, no sentido de analisar como se dá a interpretação do direito tributário pelos tribunais.

O terceiro critério para escolha dos precedentes jurisprudenciais se refere à representatividade dos precedentes escolhidos, tendo sido eleitos precedentes que não sejam totalmente isolados, mas representativos de um modo de pensar do Judiciário brasileiro.

A adoção destes critérios para a escolha dos precedentes jurisprudenciais contribuirá, ao que se espera, a que as conclusões alcançadas sejam dotadas de alguma precisão, e também facilitará a análise comparativa destes precedentes com a jurisprudência francesa.

Vale registrar que faremos a transcrição das ementas dos precedentes que, nestes casos, verificamos ser bastante representativas dos julgados, e/ou de trechos do inteiro teor das decisões nos pontos pertinentes a nossas análises.

Posto isto, passemos à análise.

Precedente 1.

Órgão expedidor: Superior Tribunal de Justiça

Temática: Penhora “on line”

“REsp n. 1.184.765/PA, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24/11/2010, DJe. 03/12/2010 (Representativo da controvérsia na forma do art. 543-C, do Código de

Processo Civil)” (FONTE: Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>)

Ementa da decisão:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ARTIGO 11, DA LEI 6.830/80. ARTIGO 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI 11.382/2006. ARTIGOS 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL.

1. A utilização do Sistema BACEN-JUD, no período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006 (21.01.2007), prescinde do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exequente, a fim de se autorizar o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (Precedente da Primeira Seção: REsp 1.052.081/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 12.05.2010, DJe 26.05.2010. Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 1.194.067/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; AgRg no REsp 1.143.806/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 08.06.2010, DJe 21.06.2010; REsp 1.101.288/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 20.04.2009; e REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008. Precedente da Corte Especial que adotou a mesma exegese para a execução civil: REsp 1.112.943/MA, Rel. Ministra Nancy Andrighi, julgado em 15.09.2010).

2. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

3. A Lei 6.830/80, em seu artigo 9º, determina que, em garantia da execução, o executado poderá, entre outros, nomear bens à penhora, observada a ordem prevista no artigo 11, na qual o "dinheiro" exsurge com primazia.

4. Por seu turno, o artigo 655, do CPC, em sua redação primitiva, dispunha que incumbia ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a ordem de penhora, cujo inciso I fazia referência genérica a "dinheiro".

5. Entrementes, em 06 de dezembro de 2006, sobreveio a Lei 11.382, que alterou o artigo 655 e inseriu o artigo 655-A ao Código de Processo Civil, verbis:

"Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:
I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;

II - veículos de via terrestre;

III - bens móveis em geral;

IV - bens imóveis;

V - navios e aeronaves;

- VI - ações e quotas de sociedades empresárias;
- VII - percentual do faturamento de empresa devedora;
- VIII - pedras e metais preciosos;
- IX - títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado;
- X - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
- XI - outros direitos.

(...)

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução.(...)"

6. Deveras, antes da vigência da Lei 11.382/2006, encontravam-se consolidados, no Superior Tribunal de Justiça, os entendimentos jurisprudenciais no sentido da relativização da ordem legal de penhora prevista nos artigos 11, da Lei de Execução Fiscal, e 655, do CPC (EDcl nos EREsp 819.052/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 08.08.2007, DJ 20.08.2007; e EREsp 662.349/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 10.05.2006, DJ 09.10.2006), e de que o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (mediante a expedição de ofício à Receita Federal e ao BACEN) pressupunha o esgotamento, pelo exeqüente, de todos os meios de obtenção de informações sobre o executado e seus bens e que as diligências restassem infrutíferas (REsp 144.823/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 02.10.1997, DJ 17.11.1997; AgRg no Ag 202.783/PR, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 17.12.1998, DJ 22.03.1999; AgRg no REsp 644.456/SC, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15.02.2005, DJ 04.04.2005; REsp 771.838/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.09.2005, DJ 03.10.2005; e REsp 796.485/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02.02.2006, DJ 13.03.2006).

7. A introdução do artigo 185-A no Código Tributário Nacional, promovida pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, corroborou a tese da necessidade de exaurimento das diligências conducentes à localização de bens passíveis de penhora antes da decretação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado, verbis:

"Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á

ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido."

8. Nada obstante, a partir da vigência da Lei 11.382/2006, os depósitos e as aplicações em instituições financeiras passaram a ser considerados bens preferenciais na ordem da penhora, equiparando-se a dinheiro em espécie (artigo 655, I, do CPC), tornando-se prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora on line (artigo 655-A, do CPC).

9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.

10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.

11. Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente "colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)" (REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008).

12. Assim, a interpretação sistemática dos artigos 185-A, do CTN, com os artigos 11, da Lei 6.830/80 e 655 e 655-A, do CPC, autoriza a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exeqüente.

13. À luz da regra de direito intertemporal que preconiza a aplicação imediata da lei nova de índole processual, infere-se a existência de dois regimes normativos no que concerne à penhora eletrônica de dinheiro em depósito ou aplicação financeira:

(i) período anterior à égide da Lei 11.382, de 6 de dezembro de 2006 (que obedeceu a vacatio legis de 45 dias após a publicação), no qual a utilização do Sistema BACEN-JUD pressupunha a demonstração de que o exeqüente não lograra êxito em suas tentativas de obter as informações sobre o executado e seus bens; e

(ii) período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006 (21.01.2007), a partir do qual se revela prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras.

14. In casu, a decisão proferida pelo Juízo Singular em 30.01.2008 determinou, com base no poder geral de cautela, o "arresto prévio" (mediante bloqueio eletrônico pelo sistema BACENJUD) dos valores

existentes em contas bancárias da empresa executada e dos co-responsáveis (até o limite do valor exequendo), sob o fundamento de que "nos processos de execução fiscal que tramitam nesta vara, tradicionalmente, os executados têm se desfeito de bens e valores depositados em instituições bancárias após o recebimento da carta da citação".

15. Consectariamente, a argumentação empresarial de que o bloqueio eletrônico dera-se antes da regular citação esbarra na existência ou não dos requisitos autorizadores da medida provisória (em tese, apta a evitar lesão grave e de difícil reparação, ex vi do disposto nos artigos 798 e 799, do CPC), cuja análise impõe o reexame do contexto fático-probatório valorado pelo Juízo Singular, providência obstada pela Súmula 7/STJ.

16. Destarte, o bloqueio eletrônico dos depósitos e aplicações financeiras dos executados, determinado em 2008 (período posterior à vigência da Lei 11.382/2006), não se condicionava à demonstração da realização de todas as diligências possíveis para encontrar bens do devedor.

17. Contudo, impende ressaltar que a penhora eletrônica dos valores depositados nas contas bancárias não pode descumar-se da norma inserta no artigo 649, IV, do CPC (com a redação dada pela Lei 11.382/2006), segundo a qual são absolutamente impenhoráveis "os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal".

18. As questões atinentes à prescrição dos créditos tributários executados e à ilegitimidade dos sócios da empresa (suscitadas no agravo de instrumento empresarial) deverão se objeto de discussão na instância ordinária, no âmbito do meio processual adequado, sendo certo que o requisito do prequestionamento torna inviável a discussão, pela vez primeira, em sede de recurso especial, de matéria não debatida na origem.

19. Recurso especial fazendário provido, declarando-se a legalidade da ordem judicial que importou no bloqueio liminar dos depósitos e aplicações financeiras constantes das contas bancárias dos executados. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O precedente supratranscrito trata da questão atinente à comumente chamada "penhora *on line*". Sobre o instituto vale, antes de mais nada, dizer que não se trata propriamente de uma penhora, pois esta consiste no ato pelo qual um bem se torna constrito para garantir ação executiva, tratando-se, na verdade, de indisponibilidade ou bloqueio de bens e dinheiro, que consiste na proibição de o proprietário de alienar ou de onerar esses bens, detendo apenas sua posse e auferindo eventuais rendimentos. Tampouco o bloqueio em questão seria tão-somente *on line*, na medida em que as normas prevêem que a indisponibilidade será feita

“preferencialmente por meio eletrônico”, podendo ser a ordem emitida por ofício escrito.

Posto isto, e na matéria, havia jurisprudência consolidada a respeito da necessidade de a Fazenda Pública, antes de requerer a medida, exaurir todas as possibilidades de localização de outros bens, sendo que a ordem de penhora prevista no Código de Processo Civil e no art. 11 da Lei de Execução Fiscal, que previa ser o dinheiro o primeiro bem a ser penhorado, era flexibilizada pelo Judiciário prestigiando o princípio do *favor debitoris*, consubstanciado no art. 620 do CPC, de acordo com o qual: “quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”.

Sem embargo, houve alteração legislativa do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118 de 6 de fevereiro de 2005, que introduziu o art. 185-A que passou a dispor sobre a possibilidade de efetivação da chamada “penhora *on line*”, que corroborou a idéia acerca da necessidade de esgotamento das possibilidades de localização de outros bens penhoráveis antes da efetivação da medida. Com efeito, dispõe o art. 185-A que o juiz determinará a ordem de indisponibilidade “na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis”.

Sem embargo, houve outra alteração legislativa posterior, agora do Código de Processo Civil, pela Lei Federal n. 11.382 de 06 de dezembro de 2006, que alterou o art. 655 e introduziu o art. 655-A ao CPC, dispondo sobre a preferencialidade dos depósitos e aplicações financeiras na ordem de penhora, equiparados a dinheiro em espécie, e tornando dispensável o exaurimento das tentativas de localização de outros bens penhoráveis, a fim de autorizar a implementação da medida.

O Superior Tribunal de Justiça, como visto, no julgamento da matéria, e diante da antinomia entre as disposições do Código Tributário Nacional, que é claramente lei especial que regula a matéria, e do Código de Processo Civil, entendeu pela prevalência das disposições do Código de Processo Civil para as lides tributárias pela aplicação de “teoria pós-moderna do diálogo das fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Claudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil”. Segundo essa teoria, as “normas gerais mais benéficas” (para quem?) supervenientes prefeririam à norma especial “concebida para conferir tratamento

privilegiado a determinada categoria”, “a fim de preservar a coerência do sistema normativo”.

Diante disto, entendendo que a *ratio essendi* do artigo 185-A do CTN seria de trazer hipótese de privilégio do crédito tributário, não seria coerente “colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988) [...]”.

Ou seja, este precedente, com a ousadia de invocar dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil – os arts. 145 e seguintes – que regulam o sistema tributário nacional, traçando todos os princípios protetivos do contribuinte contra o poder imoderado do Estado (legalidade, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, não-confisco, *et alii*) faz tábula rasa dos mesmos ao afirmar um suposto “dever fundamental de pagar tributos” – que já vimos, exaustivamente, no capítulo 2 da primeira parte, ter um fraco embasamento teórico – além de jogar por terra o parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657 de 4 de setembro de 1942, hoje chamada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, com a redação dada pela Lei n. 12.376/2010), que dispõe que lei geral nova não derroga nem modifica a lei especial anterior, se valendo, para tanto, da ‘teoria pós-moderna’ do diálogo das fontes, de acordo com a qual, em casos de antinomia, deve ser feita uma análise contextual e finalística do caso, privilegiando aquela norma que melhor atende a esses fins. Veja-se excerto da apresentação de obra coordenada por Lima Marques que trata da teoria do diálogo das fontes:

A complexidade do ordenamento jurídico, nacional e internacional, a multiplicação de leis regulando amplos setores da vida em sociedade, e as próprias transformações da vida cotidiana, das relações econômicas e interpessoais nestes tempos que Erik Jayme denomina ‘pós-modernos’ são desafios constantes à permanente atualidade das leis e, por outro lado, da adequada coordenação na interpretação e aplicação destas fontes.

É esta busca de coerência no sistema de direito que inspirou o grande mestre de Heidelberg, Erik Jayme, a desenvolver, no direito internacional privado, a teoria do diálogo das fontes, em seu magnífico curso de Haia, de 1995. Trata-se de uma teoria, sem dúvida, visionária. Afirma a superação da noção de conflito entre leis, substituída pela de coordenação. E a possibilidade de coordenação e aplicação de diferentes leis sobre um mesmo caso, de forma orientada, justamente, pela proteção dos direitos fundamentais e da proteção da pessoa humana.

No direito brasileiro, o diálogo das fontes foi recebido com grande

entusiasmo, especialmente, desde 2003, para o exame das relações entre o Código de Defesa do Consumidor, de 1990, e o Código Civil de 2002. O entusiasmo da jurisprudência com a tese fez com que rapidamente fosse aplicada para soluções de conflitos aparentes em outras áreas do direito, tornando-se um útil instrumento de coordenação das várias leis e solução de possíveis antinomias. Orienta-se, igualmente, pela efetivação dos direitos e valores fundamentais expressos na Constituição Federal, e nesse sentido revela-se como método de interpretação e aplicação do direito segundo os vetores constitucionalmente estabelecidos. (MARQUES, 2012)

Registre-se que, ainda que a teoria supramencionada possa ter o seu valor e aplicabilidade na seara do direito privado (em matéria de direito do consumidor e afins), a sua transposição para o direito público e, em especial, para o direito tributário deveria ser feita com mais cautela. A uma, nos parece que os critérios objetivos da Lei de Introdução ao Código Civil são parâmetros mais seguros para resolver conflitos de leis no tempo, sendo temerário atribuir-se um maior grau de discricionariedade ao julgador para avaliar quais são os valores subjacentes àquele contexto, para decidir pela aplicabilidade desta ou daquela norma. A duas, ainda que se aplicasse essa questionável teoria do ‘diálogo das fontes’ para resolver a apontada antinomia entre dispositivos do CTN e do CPC, a conclusão alcançada no precedente ora analisado encontra-se em total dissintonia com os princípios constitucionais em matéria tributária, ou seja, a interpretação realizada em nada torna efetivos os princípios constitucionais em matéria tributária. Isto porque da Lei Maior não se pode coerentemente extrair, seja o ‘dever fundamental de pagar tributos’, seja uma eventual prevalência dos interesses fazendários em face das liberdades do contribuinte.

Com efeito, o entendimento consubstanciado no precedente ora analisado privilegia uma interpretação ampliativa do direito tributário, desprestigiando uma visão mais textualista ou fechada do princípio da legalidade no direito tributário.

Feitas essas considerações, passemos ao segundo precedente a ser analisado.

Precedente 2.

Órgão expedidor: Supremo Tribunal Federal

Temática: Prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social

“RE n. 560.626/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/06/2008, DJe. 05/12/2008” (julgados conjuntamente os RE’s 556.664 e 559.882) (Repercussão Geral da matéria reconhecida). (FONTE: Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>)

Ementa da decisão:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

[...]

Decisão: O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Ausente, justificadamente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim

Barbosa. Plenário, 12.06.2008.

Trechos do inteiro teor, da parte da decisão que modula seus efeitos:

“Min. Gilmar Mendes: [...] estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nessas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão deste julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

[...]

Min. Marco Aurélio: Senhor Presidente, o colegiado conhece o meu ponto de vista sobre o instituto da modulação, especialmente em processos subjetivos.

Entendo que não cabe uma mitigação do ato judicial em termos de guarda da Constituição a ponto de se afastar do próprio sistema procedimental por ele contemplados.

A matéria versada não é nova e o primeiro pronunciamento do Tribunal quanto à necessidade de lei complementar – recorde que a Lei n. 8.212/91 é de 24 de julho de 1991 – ocorreu em 1992. Este plenário – já estava inclusive compondo-o -, sem voto discrepante, assentou, na dicção do relator, ministro Carlos Velloso, a indispensável observância do instrumento - lei complementar – para alcançar-se a disciplina da prescrição e da decadência. Assim, repito – e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado – decidiu o Pleno no Recurso Extraordinário n. 138.284-8, em 1º de julho de 1992. Consignou o ministro Carlos Velloso:

‘Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149)’

E fez ver Sua Excelência, que a instituição em si da contribuição não exige lei complementar. Mas, no tocante ao que se quer na Constituição como disciplina linear – e, se não tivesse sido a decisão do Plenário no sentido do tratamento igualitário, ficaria a imaginar 27 assembleias deliberando sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a prescrição e decadência, 5.554 câmaras de vereadores o fazendo quanto ao Imposto sobre Serviços, o que haveria em termos de guerra fiscal -, assentou o Tribunal – nesse julgamento expressamente, em 1992, daí não se poder cogitar de insegurança jurídica – que a questão da prescrição e decadência já estava pacificada àquela época, 1992. E diria: tornou-se pacificada tão logo veio a baila a Emenda Constitucional 1/69, no que remeteu a lei complementar normas gerais sobre tributos. É que tais institutos – a prescrição e a decadência – são próprios ao conceito de normas gerais.

Posteriormente, o Plenário, também relator o ministro Carlos Velloso, tributarista emérito, constitucionalista, julgando o Recurso Extraordinário 396.266-3-SC, fez ver que se teria como necessária a disciplina das matérias aludidas mediante lei complementar.

Ante esses precedentes, passamos nós outros a decidir monocraticamente, negando seguimento a recursos voltados a infirmar pronunciamentos de Regionais Federais no sentido da necessidade da lei complementar. Eu próprio assim assentei, como também os ministros Carlos Ayres Britto, Celso de Mello e Eros Grau.

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. E decidimos, há pouco – só que aqui os ventos beneficiam o Estado e no caso a que me refiro, o pleito se mostrou dos contribuintes -, em situação mais favorável à modulação, e ela foi rechaçada, quando examinamos a questão da alíquota zero e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O Tribunal, nessa oportunidade – e buscavam os contribuintes a modulação -, apontou que não haveria como se cogitar de insegurança jurídica porque os pronunciamentos anteriores, estes sim a favor dos contribuintes, dos beneficiários do pleito de modulação, não teriam transitado em julgado.

Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da matéria mediante lei complementar – e a Lei n. 8.212, repito, é de 1991 -, não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale à pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos – passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a ação de repetição de indébito! Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teria direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado.

Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.

Por isso, peço vênias para, na espécie, votar contra a modulação, com a devida vênias, repito, dos colegas que entendem de forma diversa. (grifos nossos)

Antes de analisar o caso, cabe destacar que, na matéria, foi editada a Súmula Vinculante n. 8, com a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

O presente caso, portanto, diz respeito, em síntese, a previsões da Lei Federal n. 8.212/1991, cujos arts. 45 e 46 previam prazo de prescrição e decadência de 10 (dez) anos para a Fazenda Pública “constituir seus créditos” (lançar) e cobrá-los (executá-los). A discussão girava em torno da legalidade das referidas previsões, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seus arts. 173 e 174, dispõe que a Fazenda Pública tem um prazo de 5 (cinco) anos para lançar e executar seus créditos. A Fazenda Pública defendia o entendimento de que, apesar de inscritas no livro segundo do CTN, essas disposições sobre prescrição e decadência não se caracterizariam como normas gerais de direito tributário, sendo normas de cunho específico, e que teriam natureza processual, escapando da previsão do art. 146 da Constituição Federal de 1988 quando reserva à lei complementar a veiculação de normas gerais de direito tributário. De mais a mais, estando a disciplina das contribuições sociais contida no art. 195 da Constituição, estas espécies não se submeteriam às contingências do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Sem embargo, interpretando as referidas normas de forma sistemática e histórica, levando em conta a disciplina da matéria nas constituições anteriores, e tendo em vista que o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal de 1988 dispõe caber à lei complementar veicular normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre ‘prescrição e decadência tributários’, o Supremo Tribunal Federal rechaçou as teses fazendárias e entendeu pela impossibilidade de lei ordinária federal dispor sobre a matéria de forma diferente ou não abrangida pela lei complementar veiculadora de normas gerais, não sendo válidos, portanto, os prazos de 10 (dez) anos de prescrição e decadência previstos na lei ordinária federal.

A solução da controvérsia, do ponto de vista técnico, parece que privilegia uma interpretação coerente em termos do sistema constitucional tributário, sobretudo quanto à repartição das matérias e competências postas na Constituição, já que esta atribui à lei complementar o papel de veicular normas gerais de direito tributário, assim entendidas aquelas que são de observância obrigatória por parte de todos os entes da federação.

Sem embargo, um ponto que merece exame mais acurado de nossa parte diz respeito à modulação dos efeitos da decisão, em que o Ministro Gilmar Mendes suscitou a questão entendendo pela aplicação de efeitos *ex nunc* à decisão, para entender pela legitimidade dos recolhimentos feitos nos prazos previstos nos arts. 45

e 46 da Lei n. 8.212/91 e não impugnados antes da conclusão do julgamento, não abrangidos os processos em curso.

É dizer, apesar de entender pela inconstitucionalidade das previsões dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem validar esses dispositivos de forma relativa (embora inconstitucionais), na medida em que vedou que valores recolhidos com base na norma inconstitucional sejam devolvidos ao contribuinte. Em outras palavras, se o contribuinte recolheu valores de contribuição atingidos pela prescrição ou decadência, e não impugnou os referidos recolhimentos antes da data do julgamento do *leading case* pelo Supremo Tribunal Federal, este ficaria sem o direito de pleitear a restituição de tributos recolhidos com base em norma inconstitucional.

Ora, o Ministro Gilmar Mendes fundou esta parte da decisão tendo em vista “a repercussão e a insegurança” que poderiam ser causadas, mas não invocou a Lei n. 9.868/99 e sequer bem justificou as razões pelas quais entendia estarem presentes “razões de segurança nacional ou de excepcional interesse social”. Em análise deste precedente, Marciano Seabra de Godói entende que o Ministro Gilmar Mendes sequer seguiu a doutrina que defende na matéria – ou seja, que a modulação de efeitos não deve se basear em argumentos de política judiciária ou de conveniência política – não tendo sequer feito um ‘severo juízo de ponderação’, como seria necessário. Em suas palavras:

Em suas manifestações doutrinárias, o Ministro Gilmar Mendes afirma que a modulação de efeitos deve se basear em argumentos que não sejam simplesmente de *política judiciária* ou de *conveniência política*. Ao fazer isso, o Ministro Gilmar Mendes procura afastar concepções como a exposta pelo Ministro Mauricio Corrêa na ADI 1.102, para quem a modulação de efeitos é um exercício de ‘política judicial de conveniência’ (ADI 1.102, Relator Ministro Mauricio Corrêa, DJ de 1º.12.1995). Por outro lado, Gilmar Mendes afirma que o art. 27 da Lei 9.868 pressupõe que a *regra* continua a ser a da nulidade *ex tunc*, e que para fazer prevalecer alguma forma de modulação – que seria exceção e não regra – é necessário um ‘severo juízo de ponderação’ que demonstre – com base no princípio da proporcionalidade – que no caso concreto deve prevalecer a idéia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante.

Tal construção doutrinária não foi aplicada pelo Ministro Gilmar Mendes no caso concreto [...] (GODÓI, 2011, p. 154).

Ao nosso ver, e dentro da perspectiva do presente trabalho, os argumentos do Ministro nos parecem ser completamente idealistas, pois se preocupam, nada mais,

com as conseqüências práticas (arrecadatórias) da decisão, saindo, portanto, da moldura do direito, em busca de uma suposta 'moralidade' que este deveria alcançar.

A decisão desprivilegia um modo de pensar o direito tributário de forma coerente e fechada, na medida em que busca considerações meta-jurídicas para validar, de forma relativa, uma norma julgada inconstitucional, o que se revela contraditório ou, ao menos, incongruente com a moldura do sistema.

Com pertinência, justificou o Ministro Marco Aurélio em seu voto divergente, traçando um histórico sobre julgamentos do Supremo Tribunal Federal na matéria, que não haveria razões para se entender pela existência de qualquer 'surpresa', sobretudo para a Fazenda Pública, não estando presentes os requisitos para a modulação de efeitos da decisão.

Com efeito, vedar a restituição do indébito aos contribuintes que recolheram a exação com base em norma inconstitucional, mas que não impugnam os recolhimentos 'até a conclusão do julgamento do Supremo Tribunal Federal', não teria qualquer fundamento além daquele de impedir o 'rombo' no caixa fazendário, permitindo, de outro lado, o enriquecimento ilícito, e o rombo nas economias da parte hipossuficiente da relação, que é o contribuinte.

Acerca da questão da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, vale invocar a obra de Misabel Derzi, 'Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário', em que, discorre, de forma pertinente, sobre as limitações constitucionais ao poder judicial de tributar, e trata da questão das modulações jurisprudenciais danosas ao contribuinte, defendendo a impossibilidade de que essas modulações tenham efeitos retroativos nocivos ao contribuinte, pois o princípio da irretroatividade conforma todo o sistema, vedando, inclusive, que modificações jurisprudenciais tenham efeitos para trás (DERZI, 2009, p. 589-600).

De toda sorte, vimos, com o presente julgado, que este não se adequa a uma concepção interpretativa tradicional do princípio da legalidade no direito tributário. Passemos, portanto, ao exame do terceiro e último precedente.

Precedente 3.

Órgão expedidor: Supremo Tribunal Federal

Temática: Incidência de ISSQN sobre *leasing* financeiro

“RE n. 547.245/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJe. 05/03/2010”. (FONTE: Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>)

Ementa da decisão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Trechos do inteiro teor:

Voto do Relator, Min. Eros Grau:

[...]

É certo, por outro lado, que o arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o chamado leasing operacional; [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

No leasing operacional (arrendamento mercantil), o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso. O arrendante é o próprio produtor industrial. [...]

O leasing financeiro é a modalidade clássica ou pura de leasing e, na prática, certamente a mais utilizada. Dessa espécie é a operação referida no recurso de que ora cuidamos. Nessa modalidade, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. No leasing financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

[...]

Athos Gusmão Carneiro explicita a diferença que aparta os dois institutos da seguinte forma: ‘vê-se que no leasing financeiro prepondera o fator ‘financiamento’, enquanto no leasing operacional sobreleva o aspecto locação [...]

No *sale and lease-back* a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil [...]

Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. É irrelevante, nas duas últimas hipóteses – leasing financeiro e lease-

back – existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem. [...]

O chamado leasing financeiro, valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão – configura ‘atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas, dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de serem absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável.

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada no texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.

[...]

Daí que a questão é, na verdade, singela. Feita a distinção entre as três modalidades de arrendamento mercantil e observado que no leasing operacional há locação, ao passo que no leasing financeiro e no chamado lease-back há prestação de serviços, inclusive para o fim do disposto no art. 156, III, da Constituição, dou provimento ao recurso extraordinário.

Voto do Min. Joaquim Barbosa:

[...] Parto da oportuna passagem inicial do voto do ministro-relator, no sentido da impropriedade de se sustentar a existência de correta natureza jurídica das operações, como se o conceito fosse ontológico, isto é, nas palavras do Ministro Eros Grau ‘como se institutos jurídicos pertencessem ao mundo natural. Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi.

Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Idéias como a divisão das obrigações em ‘dar’ e ‘fazer’ desafiam a caracterização de operações as quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico

cede espaço às funções econômica e social das operações à postura dos sujeitos envolvidos (eg. software as service, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias). Cabe aqui ponderar a influência do princípio da neutralidade da tributação.

A meu sentir, o deslocamento da ênfase para um ou outro elemento do contrato de arrendamento mercantil não é critério hábil para desate da questão, pois leasing não se limita à simples soma de suas partes. O arrendamento, na modalidade operacional, não se reduz a contrato de aluguel meramente qualificado pela opção de compra. De modo semelhante, o leasing financeiro não é, pura e simplesmente, operação de financiamento apta a intermediar a cessão do direito de uso de um bem ('aluguel') [...]

Em cada uma de suas modalidades (operacional, financeiro e lease-back), as operações de arrendamento mercantil trazem elementos cujo conjunto se torna relevante para a celebração do contrato que as ampara e para a aplicação de regime jurídico próprio, que não se confunde com as normas aplicáveis isoladamente ao aluguel, à compra-e-venda e às operações de crédito [...]

Em todos os casos, a nora característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição do direito de uso de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico) caracteriza serviço de qualquer natureza.

Não impressiona a argumentação no sentido de que haveria um conceito inequívoco para a expressão serviços de qualquer natureza, utilizada pelo constituinte originário para definir a competência para instituição do ISS (art. 156, III da Constituição). Ainda nos termos do que sustentado, este conceito seria oriundo do direito civil e temperado pelo uso e aceitação constantes no passar do tempo. Por questões de segurança jurídica e de isonomia, a identidade do conceito de serviços de qualquer natureza, tal como arraigada na experiência jurídica pátria, deveria ser mantida.

Em que pese a argumentação, dela não compartilho.

Não se discute que um dado texto não possa significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, pois, como observou Umberto Eco, 'existem interpretações clamorosamente inaceitáveis' para uma dada comunidade lingüística.

Contudo, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, e muitas delas são ambíguas, como registra Alf Ross.

A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deva entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (arts. 593-609 da Lei n. 10.406/2002). O Código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços, sem, contudo, trazer qualquer elemento para a estipulação do conceito (Lei 3.071/1916, arts. 1.216 a 1.236).

[...]

Ainda que se socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza.

A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária,

ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional de legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos.

A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante e legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela Constituição não podem ser violados por legislação também infraconstitucional [...]

O cerne do negócio jurídico de arrendamento mercantil consiste na colocação de um bem à disposição do arrendatário, para uso durante certo prazo, com opção de compra do bem a ser exercida ou rejeitada no futuro. Animam ainda a escolha de tal negócio jurídico as condições legais e contratuais e os respectivos efeitos tributários. O propósito negocial está vinculado às características da atividade econômica desenvolvida, como evitar a obsolescência na linha produtiva e a manutenção da liquidez pela desnecessidade de imobilização total e imediata de recursos. A arrendadora atua como intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes, ao adquirir o bem do fornecedor a pedido da arrendatária. O núcleo essencial da atividade de arrendamento não se reduz, portanto, a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros. Não há, pura e simplesmente, a concessão de crédito àqueles interessados no aluguel ou na aquisição de bens. A empresa arrendadora vai ao mercado e adquire o bem para transferir sua posse ao arrendatário. Não há predominância dos aspectos de financiamento do aluguel, reciprocamente considerados. O negócio jurídico é uno. Vale dizer, as operações de arrendamento mercantil pertencem a categoria própria, que não se confunde com aluguel ou financiamento, isoladamente considerados [...]

[..] Sempre que possível, a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos, ou seja, operações idênticas ou muito semelhantes com bens e serviços deveriam gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico.

Se a operação de arrendamento mercantil não se confunde com o negócio jurídico do aluguel ou de financiamento, por suas virtudes intrínsecas, não há óbice, nesta perspectiva, para a incidência do ISS.

[...] A meu sentir, a inovação do texto legal também não altera o quadro, pois o aspecto de financiamento não se sobrepõe aos demais componentes do contrato de arrendamento mercantil, de modo que a operação, considerada em sua integridade conceitual, constitui serviço tributável pelos municípios e pelo Distrito Federal (intermediação que resulta na aquisição de bem pela arrendadora, destinado ao uso da arrendatária para fins de produtividade, com opção de compra, renovação ou devolução ao final do contrato [...])

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento, para firmar, incidentalmente, a constitucionalidade da

incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações de arrendamento mercantil [...]

Voto do Min. Ricardo Lewandowski:

[...] Entendo também que o contrato de leasing é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS. **Observo que os operadores de leasing estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar. E essa lei complementar, como demonstrado à sociedade, não conflita com a Constituição Federal. Assim, a meu ver, esse é o tributo que recai sobre tal tipo de operação.**

Voto do Min. Cezar Peluso:

Senhor Presidente, eu também peço vênia para acompanhar o eminente Relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja, de interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas, com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, que em certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer. O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam. O contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar, razões pelas quais eu acompanho inteiramente o Relator. (grifos nossos)

Trata-se caso em que se discute a incidência de ISSQN sobre operações de *leasing* (ou arrendamento mercantil) financeiro. Estas operações consistem na compra, por parte da arrendadora, de determinado bem, que depois será locado à arrendatária, que terá o dever de pagar contraprestações periódicas à arrendadora que sejam suficientes para que esta recupere o custo do bem, mas que também obtenha um retorno pelos recursos investidos. Ao final do contrato, a arrendatária poderá optar por renovar o contrato, devolver o bem à arrendadora, ou adquiri-lo por valor residual livremente pactuado. A discussão central gira em torno, portanto, da natureza jurídica do contrato de *leasing* financeiro, para verificar se este constitui prestação de serviços tributável pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no art. 156, inc. III, da Constituição Federal de 1988.

O Supremo Tribunal Federal deu provimento ao recurso extraordinário, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, entendendo pela possibilidade de incidência do ISS sobre operações de *leasing* financeiro. Destaca Seabra de Godói (2011, p. 167), que Celso de Mello participou deste julgamento, mas preferiu não registrar voto escrito, tendo reafirmado suas convicções anteriores (expressadas no RE n. 116.121), mas procurado extremar o presente caso do anterior.

De toda sorte, o Relator, Min. Eros Grau, entendeu, em síntese, de que no *leasing* financeiro prepondera o fator 'financiamento' sobre o fator 'locação' e, sendo o financiamento modalidade de prestação de serviço, o ISSQN deveria incidir sobre estas operações. Afirmou, ainda, o Relator que para os efeitos do art. 156, III, da CF/88, os serviços de qualquer natureza não consubstanciam típicas obrigações de fazer.

O Min. Joaquim Barbosa, a seu turno, embora tenha acompanhado o Relator na conclusão de seu voto, desenvolveu raciocínio diverso, entendendo, primeiramente, não haver um conceito unívoco de serviço, sendo o conceito infraconstitucional impreciso. De mais a mais, a Constituição não teria que ser interpretada à luz da lei ordinária, sendo que o art. 110 do CTN "careceria de densidade normativa própria". Com isto, entendeu pela possibilidade de incidência do ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro, mesmo porque estas não se confundem com o negócio jurídico do aluguel ou do financiamento.

O Ministro Marco Aurélio divergiu do entendimento majoritário, mantendo entendimento anteriormente consolidado no Pretório Excelso no sentido de não ser possível a incidência de ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil, por estas não se configurarem como prestação de serviços, por prevalecer a obrigação de dar sobre a de fazer. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal havia fixado entendimento acerca da não-incidência de ISSQN sobre locação de bens móveis, a partir de raciocínio semelhante, no RE n. 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Rel. p/acórdão Min. Marco Aurélio, DJe. 25/05/2001. O Ministro Marco Aurélio, no caso ora analisado, reafirmou seu entendimento no sentido de entender haver diferenças substanciais entre locação (da qual o *leasing* seria gênero), e a prestação de serviços.

Posto isto, tem-se que o precedente ora analisado indica uma alteração na posição do Supremo Tribunal Federal na forma de interpretação do direito tributário, ao menos nos aspectos ora sob exame.

Com efeito, quando o Ministro Eros Grau afirma, no precedente ora analisado, que a competência para tributar serviços de qualquer natureza ‘não pressupõe que o fato gerador represente típica obrigação de fazer’, ele está, de certa forma, infringindo o conceito de prestação de serviços tal qual conformado pelo direito privado, e negando aplicabilidade aos arts. 109 e 110 do CTN. Em outras palavras, afastando-se de uma postura mais estrita e respeitosa aos ditames do direito privado, o Min. Eros Grau acabou por entender que existem serviços que se sujeitam à exação municipal, mas que não configuram típicas obrigações de fazer. A interpretação adotada não é textual, e infringe o modelo interpretativo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, quando não adota o conceito de direito privado de ‘prestação de serviços’ para interpretar a norma tributária.

Sem embargo, a posição do Ministro Joaquim Barbosa nos parece ainda mais tendente a adotar uma concepção idealista do direito (pois, bem ou mal, o Min. Eros Grau manteve alguma coerência sistêmica em seu voto quando afirmou que prevalece no contrato de leasing o elemento do ‘financiamento’, que se caracteriza como prestação de serviço). Isto porque o Min. Joaquim Barbosa, em seu voto, implode a forma de interpretação tradicional do direito tributário quando afirma que ‘não haveria um conceito inequívoco para a expressão serviços de qualquer natureza, utilizada pelo constituinte originário’, que o conceito infraconstitucional de serviços seria impreciso, negando vigência ao art. 110 do CTN e entendendo pela incidência do ISSQN sobre as operações de *leasing* financeiro, simplesmente porque não se caracterizam como locação ou financiamento. O entendimento do Ministro é *sui generis*, na medida em que, a princípio, quando a Constituição incorpora conceitos de direito privado nas normas que estabelecem as competências tributárias, estes conceitos só poderiam ser interpretados de acordo com os ditames do direito privado, sob pena de ofensa à Constituição e, sobretudo, havendo a previsão expressa do art. 110 do CTN de como deve ser feita a interpretação nessas circunstâncias.

A posição do Ministro Joaquim Barbosa se afasta de uma interpretação estrita do direito tributário, abraçando uma concepção antipositivista e idealista, na medida em que flexibiliza, sem critérios objetivos, a interpretação dos conceitos adotados na Constituição.

As considerações feitas nos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso reforçam esta tendência, seja porque o primeiro invoca razões de cunho

moral para justificar a incidência da exação sobre as operações (“Observo que os operadores de leasing estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação?”), enquanto Peluso se refere à “complexidade do mundo moderno” e da imprestabilidade de se utilizarem conceitos do direito ‘romano’ para as situações atuais. Ou seja, o argumento de Peluso se insere, também, dentro da já criticada retórica antipositivista, que acusa estes métodos de serem antiquados sem, no entanto, propor uma solução jurídica adequada para a resolução das questões que se apresentam. Seabra de Godói bem sintetiza a questão, quando afirma que:

[...] na visão da maioria formada no RE 116.121, o ISSQN somente poderia incidir sobre típicas obrigações de fazer. Já na visão da maioria formada no RE 547.245, o entendimento se altera, e se passa a considerar que o ISSQN somente não pode incidir sobre típicas obrigações de dar (GODOI, 2011, p. 170).

Feitas as críticas aos precedentes jurisprudenciais brasileiros, já estamos aptos a somar as conclusões parciais da primeira e segunda parte do presente trabalho, chegando a uma conclusão definitiva, que procurará responder às questões suscitadas na introdução.

CONCLUSÃO

Na introdução do presente trabalho destacamos que o Direito Tributário, por lidar com o relevante valor liberdade, é 'ramo' do Direito em que a preservação da segurança jurídica se mostra sobremodo necessária.

Não obstante, evidenciamos que existe uma tendência atual de flexibilização do 'tipo' no direito tributário, em que se defende o caráter 'não absoluto' do princípio da legalidade. Por meio da flexibilização do princípio da legalidade, os patronos desta visão implodem a segurança jurídica, em favor de uma abordagem mais 'moderna' ou 'pós-moderna' do Direito, dando justificção, por conseguinte, a maiores liberdades ao Estado e menos proteção ao cidadão-contribuinte.

Nos propusemos, portanto, nesta tese, a repensar ou rever o princípio da legalidade no Direito Tributário dentro de uma perspectiva hermenêutica, a partir dos seguintes pressupostos:

a) a impossibilidade de se pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma, ou seja, não se pode mais pensar o princípio da legalidade no direito tributário tão-somente a partir de uma perspectiva conceitual ou a partir de sua gênese, sendo central a questão interpretativa pois é ela que, ao fim e ao cabo, vai ditar ou determinar se o "tipo" é aberto ou fechado;

b) a necessidade de se repensar o princípio da legalidade no direito tributário, seja porque: i) a teoria tradicional não responde às modernas críticas que são contra ele desferidas; seja a partir do pressuposto de que: ii) parte das censuras modernamente lançadas contra a perspectiva tradicional são pertinentes, seja por uma questão de evolução da sociedade e da própria ciência, seja porque o positivismo jurídico, base filosófica que sustenta a perspectiva tradicional, não desenvolve adequadamente uma teoria da interpretação da norma;

c) a impertinência, por outro lado, da maior parte das soluções propostas pelas modernas teorias revisoras do princípio da legalidade no direito tributário, seja porque: i) implodem suas bases, desconsiderando a árdua trajetória histórica de sua construção; e ii) a maior parte das críticas lançadas contra o positivismo jurídico, base filosófica que sustenta a perspectiva tradicional, se inserem dentro de uma infundada retórica.

Considerados esses pressupostos, o objetivo desta tese consiste em preencher estas lacunas, repensando ou revendo o princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma perspectiva hermenêutica, e mediante uma nova formulação jurídico-científica, que responde às necessidades de arejamento da teoria tradicional, mas que não sucumbe necessariamente à inversão de sua lógica e à abertura de espaço para o arbítrio.

Sem embargo, ademais do objetivo teórico ou investigativo da presente tese, de que nos ocupamos na primeira parte, é também nosso objetivo integrar à teoria, um componente prático, desenvolvido na segunda parte da tese, em que nos ocupamos de fazer uma análise crítica do direito positivo francês – em razão da forte tradição do princípio da legalidade nesse país europeu - e brasileiro, procurando identificar o modo de pensar da doutrina e da jurisprudência em matéria de interpretação do direito tributário, evidenciando as tendências, consistências e inconsistências da prática interpretativa dos tribunais.

Acreditamos ter alcançado nossos objetivos e, pretendemos, aqui nesta conclusão, demonstrá-lo.

Primeiramente, logramos demonstrar, no capítulo 1 da primeira parte, a partir da obra de Norbert Hoerster e da análise dos principais pontos das teorias de alguns dos mais importantes expoentes do positivismo jurídico, quais sejam, Hans Kelsen, e H.L.A Hart, a impertinência de diversas críticas lançadas contra o positivismo jurídico, dentro da chamada “retórica antipositivista”, sobretudo as teses da *lei*, da *subsunção* e do *legalismo* lhe são indevidamente atribuídas, tendo identificado que o positivismo jurídico verdadeiramente defende as teses da *neutralidade* e do *subjativismo*.

Ainda no capítulo 1 e já no capítulo 2 da primeira parte, por meio das obras de Hans Kelsen e H.L.A. Hart, tomadas como representativas do positivismo normativista clássico, logramos demonstrar que estas são falhas no desenvolvimento de uma teoria da interpretação da norma e seus limites, ou seja, não oferecem uma resposta à questão hermenêutica, sendo esta umas de suas principais carências.

Ainda no capítulo 2 da primeira parte, vimos as doutrinas antipositivistas que repousam na retomada de uma visão “idealista” do Direito, advogando o seu caráter aberto e invocando conceitos como “justiça”, “verdade”, “ética”, e “bem comum”, em um resgate ao direito natural. Destacamos pontos das obras de Lenio Streck e

Casalta Nabais, tomados na condição de dois autores que navegam pela corrente antipositivista, um deles, brasileiro, que trata do direito em geral, o outro, europeu, que desenvolve uma teoria para o direito tributário.

Evidenciamos a pertinência, em tese, do pensamento de Streck quando entende pela necessidade de superação da dicotomia sujeito-objeto, típica da filosofia da consciência, abrindo-se espaço para uma leitura hermenêutica do ordenamento jurídico, ou seja, evidenciamos ter razão o autor quando defende que a evolução do pensamento contemporâneo exige que a ciência seja assentada em novas bases, mediante a superação dos anteriores modos de ver o mundo.

Sem embargo, demonstramos as diversas impertinências de sua teoria, sobretudo quando propõe uma desconstrução hermenêutica do processo de produção de sentidos, para se adotar a concepção de que *o texto não carrega sentidos prévios*. Demonstramos que o autor, na intenção de superar a filosofia da consciência e a relação “sujeito-objeto”, baseia-se em Heidegger e Gadamer, e defende uma nova hermenêutica, fundada em um relativismo total. Impertinente porque rechaça em linhas gerais a *tese da neutralidade* defendida pelo positivismo jurídico, e resgata a fluidez entre direito e moral, em um retrocesso jusnaturalista que não supera as principais teses do positivismo, e procura oferecer uma solução hermenêutica que se desfaz dos métodos de interpretação, e que se pauta, eminentemente, na principiologia constitucional como parâmetro de interpretação, mas em uma perspectiva idealizante.

Sobre a doutrina de Casalta Nabais, demonstramos a procedência da crítica acerca da “crise da legalidade”, pois as sociedades se tornaram mais complexas, e a legalidade não se consuma mais na simples passagem da lei pelas engrenagens do parlamento para que se possa falar em consentimento do tributo. Apesar da correção das premissas de Nabais, concluímos pela improcedência de seus resultados, pois, do mesmo modo que Streck, ainda que com menos embasamento filosófico, adota uma visão idealista do Direito, pois defende que o Direito Tributário deve ter uma ‘dimensão ética’ afastando-se, portanto, do positivismo jurídico, e adotando uma concepção do direito que mais se aproxima de uma visão moralista, à moda de autores como Carl Schmitt. Registramos a impossibilidade de o “déficit de legalidade” apontado pelo autor ser suprido ou resolvido mediante a atribuição de maiores poderes de decisão à Administração, sendo metajurídico o argumento da “praticabilidade”.

Para alcançar a superação dessas inconsistências, e dar fundamento teórico à revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário, oferecendo uma nova proposta hermenêutica adequada ao direito tributário, que supera a “crise da legalidade”, mas que não se perde nas impropriedades do idealismo, discorreremos sobre a doutrina de Scott Shapiro, no capítulo 3 da primeira parte.

Concluimos que a teoria planificadora de Shapiro adota as linhas mestras do positivismo jurídico, na medida em que abraça as teses da *neutralidade* e do *subjetivismo*, e responde à crítica pertinente colocada pelos pós-modernos que consiste na necessidade de superação da dicotomia sujeito-objeto típica da filosofia da consciência, pois leva em conta o caráter cada vez mais complexo das sociedades, sendo que sua forma de conceber o direito parte de uma perspectiva intersubjetiva.

Não bastasse, a teoria de Shapiro responde aos nossos objetivos sobretudo quando supre o vácuo deixado pelo positivismo jurídico em matéria de interpretação das normas, pois endereça a questão da interpretação e da argumentação legal, e propõe uma metodologia (positivista) da interpretação, totalmente aplicável ao direito tributário.

Esta metodologia interpretativa, dentro da sua chamada ‘teoria planificadora do direito’ se pauta pela análise, por parte do intérprete, do ordenamento jurídico considerado como um sistema planificador. Desta forma, o intérprete, para identificar a metodologia interpretativa adequada a ser utilizada em determinada situação, deve analisar o sistema para identificar qual foi a ‘economia da confiança’ adotada e o grau de contenciosidade da matéria. Caso identifique que ao sistema como um todo, ou a parte dele, ou ao ator envolvido, não foi outorgada confiança, ou que a matéria é objeto de alta contenciosidade, deve adequar o seu trabalho interpretativo a esta circunstância, possivelmente adotando uma metodologia interpretativa mais textualista ou restritiva. Se por outro lado, identifica um alto grau de confiança deferido pelo sistema à situação em questão, e um baixo grau de contenciosidade, pode ser valer com mais liberdade de discricionariedade na prática interpretativa.

A teoria de Shapiro, portanto, cumpre a função de visitar as tradicionais teorias positivistas e jusnaturalistas, propondo uma teoria própria e inovadora do direito, residindo seu mérito, para nossos fins, sobretudo em preencher o vácuo

deixado pelo positivismo normativista em matéria de descrever uma teoria (positivista) da interpretação, permitindo a revisão do princípio da legalidade no direito tributário.

Na segunda parte da tese, analisamos doutrina e jurisprudência francesa e brasileira, em matéria de interpretação do direito tributário.

Sobre a doutrina e jurisprudência francesa e brasileira, de forma comparada, podemos concluir que:

a) tanto na França, como no Brasil, existe uma 'crise da legalidade', em razão da complexidade de ambos os sistemas, e uma tendência de atribuição de maiores poderes de decisão à Administração;

b) embora a Constituição francesa não seja rica na previsão de princípios informadores do direito tributário, delegando à lei a regulação da matéria, a tradição francesa atribui uma enorme força ao princípio da legalidade no direito tributário, em razão de suas origens históricas, o que conforma o sistema jurisdicional e o modo de pensar da doutrina; em termos do sistema jurisdicional francês, a introdução do controle de constitucionalidade das leis *a posteriori*, por meio da chamada QPC (*Question Prioritaire de Constitutionnalité*), apenas em 2008, e a existência de uma jurisdição dual (justiça administrativa e judicial), são demonstrativos, no plano institucional, da força do princípio da legalidade; no plano doutrinário, o pensamento é bastante cartesiano, exegético e, de certa forma, anacrônico, para os nossos padrões, sobretudo porque a questão da interpretação do direito tributário é colocada sob a perspectiva da conveniência ou não da adoção da interpretação literal, e a partir do questionamento acerca do papel criativo da jurisprudência; já a Constituição brasileira contém uma disciplina completa e detalhada do direito tributário, assegurando ao contribuinte diversas garantias, dentre as quais a necessária observância dos princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade, não-surpresa (anterioridade e espera nonagesimal), capacidade contributiva, não-confisco, isonomia, dentre outros. No plano infraconstitucional, temos ainda, diversas normas que orientam a interpretação do direito tributário, e que seguem uma lógica de vedação ao emprego da analogia, em favor da adoção de uma interpretação restritiva ou 'típica' (no sentido impróprio) do direito tributário, embora não necessariamente literal; a doutrina brasileira majoritária, a seu turno, chancela o entendimento de que a interpretação do direito tributário deva ser restritiva, apesar

de haver uma tendência de incremento de posições a favor da flexibilização do tipo e da adoção da interpretação econômica do direito tributário;

c) no plano jurisprudencial francês, de uma forma geral, e apesar de a doutrina francesa discutir a questão da interpretação do direito tributário bastante focada na necessidade ou não de uma interpretação literal, as decisões, na prática, não adotam, necessariamente, um método de interpretação literal tal qual propalado pela doutrina; tampouco, para os nossos padrões, os precedentes jurisprudenciais franceses, sobretudo os citados na obra doutrinária criticada, de Julien Guez, resvalam para adoção de uma interpretação analógica ou excessivamente desrespeitosa da tradição interpretativa do direito tributário; no que toca aos três precedentes jurisprudenciais analisados, confirmamos que a jurisprudência francesa, nos casos “Flouret” e “Richard”, julgados pela Corte de Cassação e Conselho de Estado, tem adotado uma interpretação do direito tributário mais restritiva, respeitando as formas de direito privado, pouco se valendo da analogia; no caso “Marks & Spencer”, julgado pela Corte de Justiça das Comunidades Européias, a interpretação é criativa, embora não analógica, sendo respeitadas as categorias do direito privado, e rejeitados argumentos metajurídicos, afirmando-se a impossibilidade de ser considerar a ‘redução de receitas’ como ‘razão imperiosa de interesse geral’ suscetível de ser invocada para justificar uma medida contrária a uma liberdade fundamental; no plano jurisprudencial brasileiro, a tendência tradicional vinha sendo da adoção de uma interpretação restritiva do direito tributário, respeitando os moldes do ordenamento jurídico nacional, que são altamente limitadores do emprego da analogia neste ‘ramo’ do direito; podemos encontrar na jurisprudência brasileira diversos casos com argumentação semelhante àquelas adotadas nos casos “Flouret” e “Richard”; sem embargo, na última década, com a alteração da composição do Supremo Tribunal Federal, e da constante alteração da composição do Superior Tribunal de Justiça, tem havido uma crescente e gradual tendência de alteração da forma de se interpretar o direito tributário; os casos escolhidos por amostragem julgados nos últimos anos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, quais sejam, da “penhora *on line*”, da “prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social” e da “incidência de ISS sobre *leasing* financeiro” são reveladores, cada qual à sua maneira, de um modo de pensar o direito tributário que abandona a interpretação estrita, desrespeitando as formas de direito privado, se valendo da analogia e,

sobretudo, invocando argumentos de cunho moral (ou moralista) para justificar a arrecadação e o infundado 'dever fundamental de pagar impostos' (não sem resistência, é bem verdade, de uma minoria de ministros); mais do que isto, a tendência interpretativa consubstanciada nestes precedentes desrespeita a moldura do ordenamento constitucional em vigor que não abre brechas para uma interpretação mais flexível e analógica do direito tributário; podemos concluir, em síntese, que apesar das críticas que fizemos à doutrina e ao modo de os franceses pensarem o direito tributário, a jurisprudência francesa e européia permanecem mais fiéis ao modo tradicional de pensar o direito tributário, respeitando em maior medida o princípio da interpretação estrita, o que deve servir de parâmetro para os julgadores brasileiros quando, a pretexto de adotarem uma interpretação moderna ou pós-moderna, tendem a flexibilizar o 'tipo', adotando argumentos analógicos em matéria tributária, diante de um ordenamento jurídico que, mais que o francês ou o europeu, vedam o emprego destas técnicas hermenêuticas.

Posto isto, e enfrentando a questão central da revisão do princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma perspectiva hermenêutica, e voltando à metodologia interpretativa de Scott Shapiro, passemos a aplicá-la ao direito tributário brasileiro, analisando o sistema para identificar qual foi a 'economia da confiança' adotada e o grau de contenciosidade da matéria.

Façamos isto a partir dos passos centrais sugeridos pelo jusfilósofo (não abordaremos a fase da especificação, por considerá-la abstrata, na medida em que ela se volta para a análise, em um plano genérico, de quais são as competências e caráter necessários para implementar diversos tipos de procedimentos interpretativos, o que não é relevante, para os nossos fins). Desta forma, passemos às fases da extração e avaliação:

i) Fase da Extração - (a) qual competência e caráter que os planejadores acreditaram ter os atores para lhes conferirem com determinadas tarefas? (b) que objetivos sistêmicos os planejadores pretendiam que os atores desempenhassem e realizassem?

Em resposta a esta questão, podemos identificar que os 'planejadores' do sistema tributário nacional consideraram que a matéria tributária é de alta contenciosidade, havendo um elevado grau de desconfiança (por razões, aliás, evidentes, pois a imposição tributária, ao longo da história, como vimos, foi objeto de diversas revoltas e insurreições, justamente por violar a liberdade patrimonial do

cidadão-contribuinte). Os planejadores do sistema tributário nacional consideraram, portanto, que as tarefas a serem atribuídas aos atores do Poder Legislativo deveriam ser maiores do que as tarefas atribuídas aos atores do Poder Executivo e Judiciário. Ou seja, os planejadores do sistema outorgaram mais confiança ao parlamento, outorgando-lhe mais poderes, pretendendo que, sistemicamente, houvesse uma repartição de competências severa entre os três poderes, impedindo que o Executivo e o Judiciário (aos quais atribuiu menos confiança), se imiscuissem nas tarefas do representante do povo. Desta forma, os planejadores do sistema não pretenderam que os atores do Poder Executivo e Judiciário desempenhassem a tarefa de legislar, e portanto, não conformaram o sistema desta maneira. Estas conclusões podem ser alcançadas a partir do exame do ordenamento jurídico brasileiro (constitucional e infraconstitucional), que já descrevemos, na medida em que, como vimos, é rigorosamente amarrado, de modo a garantir, em primeiro lugar, os direitos do contribuinte, contra os excessos dos Poderes Executivo e Judiciário, e em menor medida, do Poder Legislativo.

ii) Fase da Avaliação – qual procedimento melhor promove e realiza os objetivos sistêmicos que os atores foram incumbidos de promover e realizar, considerando que eles têm a extraída competência e caráter?

O procedimento interpretativo que melhor realiza os objetivos sistêmicos que os atores foram incumbidos de promover e realizar no direito tributário brasileiro é o método da interpretação estrita, da reserva absoluta de lei e da adoção do 'tipo' em sentido impróprio, ou seja, dos conceitos classificatórios fechados, na medida em que atende ao objetivo traçado pelo planejador do sistema, quando concebeu o direito tributário como um direito cuja matéria de fundo é de um alto grau de contenciosidade. O planejador, por conseqüência, não atribuiu ao intérprete do direito tributário um alto grau de confiança e, por lógica, não lhe outorgou a tarefa de interpretar o Direito Tributário criativamente, sob pena de ofensa à moldura geral do sistema.

Posto isto, atingimos nossos objetivos de revisar o princípio da legalidade no Direito Tributário sob uma perspectiva hermenêutica, e sob nova formulação jurídico-científica, restando confirmada a necessidade da adoção do método da

interpretação estrita, da reserva absoluta de lei, e da adoção do¹⁴⁵ 'tipo' em sentido impróprio, pois é este método hermenêutico que respeita a moldura do sistema tributário nacional tal qual idealizada pelos seus arquitetos.

Na falta de um golpe ou revolução que alterem profundamente a moldura do sistema tributário nacional, a interpretação do Direito Tributário deve permanecer estrita, fechada, típica, não havendo espaço para a interpretação flexível, analógica e idealista da norma tributária.

Espera-se que esta revolução nunca venha.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht, Holland: D. Reidel Publishing Company, 1987.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt – livre II: du XVIIIe au XXIe siècle*. Paris: Librairie Arthème Fayard, 1972.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt – livre I: de l'antiquité au XVIIe siècle*. Paris: Librairie Arthème Fayard, 1971.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ATIENZA, Manuel. *As razões do direito: teorias da argumentação jurídica: perelman, viehweg, alexy, maccormick e outros*. 3. ed. São Paulo: Landy, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O 'princípio da tipicidade tributária' e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia. *Revista de Ciências Políticas da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Minas Gerais*. 2011.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BANDEIRA DE MELLO. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BIENVENU, Jean-Jacques. Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles. *RFFP n. 17*. Paris: LGDJ, 1987.

- BELTRAME, Pierre. *La fiscalité en France*. 18 eme ed. Paris: Hachette Livre, 2012.
- BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BLUMANN, Claude; DUBOUIS, Louis. *Droit institutionnel de l'union européenne*. 4eme ed. Paris: LexisNexis SA, 2010.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. *Teoria constitucional da democracia participativa por um direito constitucional de luta e resistência por uma nova hermenêutica por uma repolitização da legitimidade*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 11e ed. Paris: LGDJ, 2012.
- BOUVIER, Michel. *La nouvelle administration financier et fiscale*. Paris: LGDJ, 2011.
- BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 6e ed. Paris: LGDJ, 2004.
- BUSTAMANTE, Thomas Rosa de. Book Reviews: Legality, by Scott Shapiro. 2012.
- BUSTAMANTE, Thomas Rosa de; ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no direito brasileiro: uma proposta de interpretação para o art. 111 do CTN. In Humberto Ávila (Org.). *Questões fundamentais de direito tributário*. No prelo.
- CALMES, Sylvia. *Du principe de protection legitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1992.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. revista, ampliada e atualizada até a emenda constitucional n. 53/2006. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. revista e atualizada de acordo com o código civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Lucros auferidos por controladas no exterior, tributados pela controladora no efetivo momento da sua disponibilização no Brasil, em contrariedade ao disposto no art. 74 da medida provisória n. 2.158-35/2001. Análise crítica das autuações lavradas contra a consulente pela receita federal do Brasil*. Parecer inédito.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. *O tributo e o poder na reviravolta lingüística do pensamento contemporâneo: um estudo sobre a relação entre normas de tributação e poder do Estado, sob a perspectiva da teoria do Direito e da democracia de Jürgen Habermas*. 194 fls. Dissertação de mestrado na área de concentração em Direito Tributário. Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, 2005.

COHEN PERSIANO, Aba Israel. *A mecânica quântica e a nossa percepção da realidade*. No prelo.

COIMBRA, Ana Cristina. Dicionário jurídico/Dictionnaire juridique. Français-Portuguais, Português-Français/ Français-Português, Português-Français. Gráfica de Coimbra, 2009.

COLLET, Martin. *Droit fiscal*. 3eme ed. mise à jour. Paris: Presses Universitaires de France, 2012.

CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES. *Prélèvements à la source et impôt sur le revenu*. La documentation française: Paris, février 2012.

COUR DES COMPTES, CHAMBRES REGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES. <http://www.ccomptes.fr/Nous-connaitre/Nos-missions/Conseil-des-prelevements-obligatoires>

CORSI, Giancarlo; ESPOSITO, Elena; BARALDI, Claudio. *Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann*. Co-edición. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores del Occidente: Guadalajara e Editorial Anthropos: Barcelona, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CURIA EUROPA. <http://curia.europa.eu>

DAVID, Cyrille; FOUQUET, Olivier; PLAGNET, Bernard; RACINE, Pierre-François. *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. 5eme ed. Paris: Dalloz, 2009.

DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

DEDEURWAERDER, Gilles. *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*. Paris: Dalloz, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Dos princípios gerais do Direito Tributário. Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 100, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DICTIONNAIRE ÉCONOMIQUE ET JURIDIQUE. Navarre. Français/Anglais, English/French. 4eme ed. Paris: LGDJ, 1995.

DICTIONNAIRE ENCYCLOPEDIQUE DE FINANCES PUBLIQUES, sous la direction de Lois Phlip. Paris: Economica, 1991.

DICTIONNAIRE JURIDIQUE. Français/Espagnol, Español/Francês. 5eme ed. Olivier Merlin Walch. Paris: LGDJ. 2006.

DIMOULIS, Dimitri. 2006. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.

DIMOULIS, Dimitri; DUARTE, Écio Oto (Coord.). *Teoria do direito neoconstitucional: superação ou reconstrução do positivismo jurídico?* São Paulo: Método, 2008.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição*. 2a ed. São Paulo: Landy Editora, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DWORKIN, Ronald. *O Império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. São Paulo: Perspectiva, 1999.

ESCLASSAN, Marie-Christine. L'organisation du conteneux fiscal est-elle toujours actuelle?. *RFFP n. 100*. Paris: LGDJ, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5. ed. Rio de Janeiro: Positivo Editora, 2010.

FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. Torino: Utet, 2003.

FAVRET, Jean-Marc. L'essentiel du contentieux communautaire. Paris: Gualino, 2001.

FONDAFIP. <http://www.fondafip.org/>

GADAMER, Hans-Georg. *Verité et methode: les grandes lignes d'une herméneutique philosophique*. Paris: Éditions du Seuil, 1996.

GIDDENS, Anthony. *As conseqüências da modernidade*. São Paulo: UNESP, 1991.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GRANDGUILLOT, Dominique. *Les institutions de l'union européenne*. Ed. 2011/2012 Paris: Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2011.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUEZ, Julien. *L'interprétation en droit fiscal*. Thèse pour obtenir le grade de docteur de université paris I – panthéon sorbonne. Discipline: droit fiscal. Directeur de thèse: Bernard Castagnede. Juillet, 2004. 456 p.

GUEZ, Julien. *L'interprétation en droit fiscal*. Paris: LGDJ, 2007.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *Repensando a pesquisa jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HABERMAS, Jürgen. *Agir comunicativo e razão destranscendentalizada*. Tempo Brasileiro: Rio de Janeiro, 2002.

HABERMAS, Jürgen. *Facticidad y validez. Sobre el derecho y el estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*. 3. ed. Madrid: Editorial Trotta S.A, 2001.

HART, H.L.A. *O conceito de direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.

HÉRAUD, Alain; MAURIN, André. *Institutions jurisdictionelles*. 8eme ed. Paris: Dalloz, 2010.

HOERSTER, Norbert. *En defensa del positivismo jurídico*. Barcelona: Gedisa, 2000.

JARACH, Dino. *O fato imponible – teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: RT, 1989.

JIMÉNEZ CANO, Roberto M. *Una metateoría del positivismo jurídico*. Madrid: Marcial Pons, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LE ROBERT MICRO. *Dictionnaire de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1995.

LEGIFRANCE: Le service public de la diffusion du droit. <http://www.legifrance.gouv.fr>

LONGMAN DICTIONARY OF CONTEMPORARY ENGLISH. Essex: Longman Group Ltda., 1982.

LUHMANN, Niklas. *El derecho em la teoría de la sociedad de Niklas Luhmann*. Barcelona: José Maria Bosch Editor S/A, 1993.

LYOTARD, Jean-François. *The Post-Modern Condition*. Minneapolis: University of Minnesota Press, 1985.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2002.

MARQUES, Claudia Lima (Coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária* (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário brasileiro*. 27^a ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACCORMICK, Neil. *H.I.a. hart*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. *Filosofia do direito e justiça na obra de hans kelsen*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação o direito*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MÉMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE. Fiscal. 2010. Editions Francis Lefebvre: Paris, 2010.

MONTESQUIEU, *L'Ésprit des Lois - avec des notes de Voltaire, de Crevier, de Malby, de La Harpe, etc.* Paris: Garnier Frères Libraires-Éditeurs, 1869.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001.

PASCUA, J.A. Ramos; GONZÁLEZ, M. Á, Rodilla (Eds). *El positivismo jurídico a examen: estúdios en homenaje a José delgado pinto*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2006.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. 2. ed. revisada y puesta al día. Barcelona: Ariel, 1994.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org). *Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao professor ricardo lobo torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. <http://www.planalto.gov.br>

RAZ, Joseph. *The concept of a legal system*. New York: Oxford University Press, 1980.

RAZ, Joseph. *The authority of law*. New York: Oxford University Press, 1979.

RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Luiz Carlos de Assis. *Como elaborar trabalhos acadêmicos*. 2. ed. revista e aumentada. Belo Horizonte: Ed. do autor, 2001.

ROUSSEAU, Dominique; BONNET, Julien. *L'essentiel de la QPC. Mécanisme et mode d'emploi. Commentaires es principales décisions*. Paris: Gualino, 2011.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social e outros escritos*. 14. ed. São Paulo: Cultrix, 2002.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

SCHMITT, Carl. *The concept of the political*. Chicago and London: The University of Chicago Press, 2007.

SGARBI, Adrian. *Clássicos de teoria do direito: john austin, hans kelsen, alf ross, herbert l. a. hart, ronald dworkin, john mitchell finnis*. 2. ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SGARBI, Adrian. *Hans kelsen: ensaios introdutórios (2001-2005)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 10. ed. Revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

STRUCHINER, Noel. *Para falar de regras: o positivismo conceitual como cenário para uma investigação filosófica acerca dos casos difíceis do direito*. 191 fls. Tese de doutorado. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005.

SUNSTEIN, Cass R. *One case at a time: judicial minimalism on the supreme court*. Cambridge Massachusetts, London, England: Harvard University Press, 2001.

SUNSTEIN, Cass R. *Legal reasoning and political conflict*. New York, Oxford: Oxford University Press, 1996.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. <http://www.stj.jus.br>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. <http://www.stf.jus.br>

THOUARD, Denis. *Herméneutique contemporaine: comprendre, interpréter, connaître*. Paris: Librairie Philosophique J. Vrin, 2011.

TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Direito tributário (steuerrecht)*. 18. ed. vol I. São Paulo: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia provada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo, KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio. *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e riscos sociais*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 59. São Paulo: Dialética, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. <http://www.stj.jus.br>

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. <http://www.trf1.jus.br>

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit fiscal*. 7e ed. Paris: Dalloz, 1992.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1976.