

Interpretação e administração pública no direito tributário

Sérgio Pyrrho

Rio de Janeiro

2003

ÍNDICE

1.	Introdução	2
2.	Relevância da interpretação.....	3
3.	Dificuldade na interpretação.....	4
3.1	A crítica ao jusnaturalismo	4
3.2	A crítica ao positivismo	6
3.3	A alternativa: o pós-positivismo	7
4.	A interpretação e o conceito de “espaço público”	8
4.1	O espaço público sob a ótica de HABERMAS	8
4.2	O espaço público na visão de ACKERMAN	9
4.3	O espaço público segundo DWORKIN	9
4.4	A pouca difusão, no Brasil, do conceito de espaço público	10
5.	A interpretação constitucional e os três diferentes desenhos do Estado moderno	11
5.1	Estado Regulador	11
5.2	Estado Liberal	12
5.3	O Estado de Segurança	12
6.	Evolução da interpretação no direito tributário	14
7.	O “garantismo tributário” e a interpretação da lei pela Administração Pública	15
8.	As três fontes usuais de interpretação - ao lado delas, a interpretação pela Administração Pública.....	17
9.	Peculiaridades da interpretação da Administração Pública.....	19
10.	Os três níveis de interpretação administrativa	20

11. Conclusão	22
Referências	24

1. Introdução

A interpretação é essencial em qualquer área de conhecimento, porque diretamente vinculada a ela está a própria compreensão da mensagem que se interpreta. É graças à interpretação que a linguagem alcança seu objetivo maior, que é revelar o adequado conteúdo de uma determinada mensagem.

Tal relevância da interpretação, que vale para quaisquer textos, é de importância ainda maior na ciência jurídica, na qual as mensagens ditadas através do exercício da linguagem (as normas jurídicas) dirigem-se a fatos abstratamente considerados.

É através da interpretação, portanto, que se identifica, dentre as várias normas jurídicas existentes, aquela que, em uma dada situação, deve ser aplicada em detrimento de outra.

Mesmo após a identificação da norma adequada a uma dada hipótese, a interpretação ainda é necessária, para que da norma se extraia a consequência exata, a solução ideal, a resposta correta que o legislador pretende para o caso concreto.

A esse processo, do qual depende a própria aplicação do Direito (para a qual, como anotado, a interpretação da norma jurídica é tarefa essencial), CARLOS MAXIMILIANO assim se referiu:

O direito precisa transformar-se em realidade eficiente, no interesse coletivo e também no individual. Isto se dá, ou mediante a atividade dos particulares no sentido de cumprir a lei, ou pela ação, espontânea ou provocada, dos tribunais contra as violações das normas expressas, e até mesmo contra as simples tentativas de iludir ou desrespeitar dispositivos escritos ou consuetudinários. Assim resulta a Aplicação, voluntária quase sempre, forçada muitas vezes.¹

¹ Maximiliano, *Hermenêutica* ... p. 6.

Dessa tarefa de interpretar as leis para tornar aplicável o Direito, todos participam. Nesse papel tem destaque o desempenho da Administração Pública, que intervém em uma dupla qualidade. Ora como sujeito de Direito que é o Estado, submisso às normas legais, que então são por ele interpretadas como o faz qualquer particular que precise apreender o sentido da regra jurídica para então se comportar dentro de seus limites. Ora a Administração Pública interpreta as normas legais ao detalhar, de modo cogente para todos, o seu conteúdo – tarefa em que o Estado desempenha o seu papel de regulamentar as leis, para o que expede atos normativos que são, eles próprios, leis no sentido meramente material (em contraposição às leis no sentido formal, provenientes do Poder Legislativo, que à Administração Pública compete, justamente, regulamentar).

É deste último aspecto (a interpretação das leis promovida pela Administração Pública) que se ocupa o presente estudo, que apresenta considerações voltadas à interpretação das leis tributárias, pois como anotou ERNESTO LEJEUNE VALCARCEL², o problema maior, no campo tributário, não está em criar o tributo por lei (ato que depende de consenso político), mas sim em aplicar a lei de modo adequado (o que requer acuidade técnica e reverência à própria lei).

2. Relevância da interpretação

A grande relevância da interpretação se percebe pela razão já apresentada na introdução a este estudo: é graças à interpretação que a própria linguagem cumpre sua finalidade, permitindo a compreensão de suas mensagens.

² Valcarcel, *Aspectos Basicos ...* p. 34. Conforme anota VALCARCEL, “*El poder de establecer normas tributarias constituye una manifestación Del poder Legislativo, correspondiendo dicho poder al Estado, a quien todos los textos constitucionales atribuyen la función legislativa o normativa primaria. Los problemas son mayores cuando se entra em la potestad de imposición. El tributo establecido por la ley debe com posterioridad aplicarse a cada caso concreto, al objeto de determinar si existe y qué dimensiones tiene la situación base Del tributo, si el sujeto pasivo há cumplido integramente, etc.*”.

Quando se cogita da interpretação (e, por conseguinte, da compreensão) das regras jurídicas, no entanto, essa relevância que à interpretação se atribui alça a patamar ainda mais elevado. Afinal, como bem anotado por KARL ENGISCH,

a custo qualquer outro domínio cultural importara mais ao homem do que o Direito. Há na verdade pessoas que podem viver e vivem sem uma ligação íntima com a poesia, com a arte, com a música. Há também, na expressão de MAX WEBER, pessoas “religiosamente amusicais”. Mas não há ninguém que não viva sob o Direito e que não seja por ele constantemente afectado e dirigido. O homem nasce e cresce no seio da comunidade e – à parte casos anormais – jamais se separa dela. Ora o Direito é um elemento essencial da comunidade. Logo, inevitavelmente, afecta-nos e diz-nos respeito. E também o valor fundamental pelo qual ele deve ser aferido, o justo, se não situa em plano inferior ao dos valores do belo, do bom e do santo. Um Direito justo “faz parte do sentido do mundo”. Porquê, pois, tão pouca abertura de espírito para o Direito e para a Jurisprudência? ³

3. Dificuldade na interpretação

Apesar de sua extrema importância, a interpretação das normas jurídicas apresenta aspectos de grande complexidade, a começar pela própria valorização das mesmas, que desde sempre extremou os estudiosos do Direito, até um passado relativamente recente, em apenas dois grupos: os jusnaturalistas e os positivistas.

A síntese ideal dessas duas correntes se extrai de NORBERTO BOBBIO:

A teoria oposta à jusnaturalista é a doutrina que reduz a justiça à validade. Enquanto para um jusnaturalista clássico tem, ou melhor dizendo, deveria ter, valor de comando só o que é justo, para a doutrina oposta é justo só o que é comandado e pelo fato de ser comandado. Para um jusnaturalista, uma norma não é válida se não é justa; para a teoria oposta, uma norma é justa somente se for válida. Para uns, a justiça é a confirmação da validade, para outros, a validade é a confirmação da justiça. ⁴

3.1 A crítica ao jusnaturalismo

³ Engisch, *Introdução ...* p. 12.

⁴ Bobbio, *Teoria da Norma ...* p. 58/59.

Os argumentos favoráveis ao jusnaturalismo estão há muito superados, porque “*em uma só hipótese poderíamos aceitar reconhecer como direito unicamente o que é justo: se a justiça fosse uma verdade evidente ou pelo menos demonstrável como uma verdade matemática, de modo que nenhum homem pudesse ter dúvidas sobre o que é justo ou injusto*”, conforme anota BOBBIO⁵, que acrescenta:

(...) se a observação da natureza não oferece base suficiente para determinar o que é justo e o que é injusto de modo universalmente reconhecível, a redução da validade à justiça leva a apenas uma só e grave consequência: a destruição de um dos valores fundamentais sobre o qual se apóia o direito positivo (entendido como direito válido), o valor da *certeza*. De fato, se a distinção entre o justo e o injusto não é universal, é preciso colocar o problema: a quem compete estabelecer o que é justo ou injusto? Há duas respostas possíveis: a) compete àquele ou àqueles que detêm o poder. Mas esta resposta é aberrante, porque neste caso se conserva, é verdade, a certeza do direito, mas se converte a doutrina que transforma a validade em justiça na doutrina perfeitamente oposta, que considera a justiça como validade, no momento em que reconhece o justo no que é comandado; b) compete a todos os cidadãos; neste caso, uma vez que os critérios de justiça são diversos e irreduzíveis, em relação àqueles que desobedecerem a lei porque a julgam injusta, e sendo injusta é inválida, os governantes nada poderiam objetar, e a segurança da vida civil no âmbito das leis estaria completamente destruída.⁶

Também contrário à argumentação jusnaturalista, HANS KELSEN repudiava a idéia de que só pudesse ser considerado válido o que fosse, antes, considerado justo. Dizia:

Do ponto de vista da ciência, livre de quaisquer julgamentos valorativos, morais ou políticos, a democracia e o liberalismo são apenas dois princípios possíveis de organização social, exatamente como o são a autocracia e o socialismo. Não há nenhuma razão científica pela qual o conceito de Direito deva ser definido de modo a excluir estes últimos. Tal como empregado nestas investigações, o conceito de Direito não tem quaisquer conotações morais. Ele designa uma técnica específica de organização social. O problema do Direito, na condição de problema científico, é um problema de técnica social, não um problema de moral. A afirmação: “Certa ordem social tem o caráter de Direito, é uma ordem jurídica”, não implica o julgamento moral de qualificar essa ordem como boa ou justa. Existem ordens jurídicas que, a partir de certo ponto de vista, são injustas. Direito e justiça são dois conceitos diferentes. O Direito, considerado como distinto da justiça, é o Direito positivo. É o conceito de Direito positivo que está em questão aqui; e uma ciência

⁵ Ibid., p. 56.

⁶ Ibid., p. 57.

do Direito positivo deve ser claramente distinguida de uma filosofia da justiça.⁷

3.2 A crítica ao positivismo

Mas o fato é que a essa visão positivista de Kelsen já se insurgia PASCAL. A crítica de PASCAL, a rigor, não era direcionada contra tal ou qual escola de orientação jurídica. Era, antes, a visão de um cientista que padecia da decepção cujo fundamento foi bem anotado por KARL ENGISCH, ao dizer que *“das leis que regem o Direito e através das quais este impõe o seu domínio se aguarda sempre aquela validade universal que se espera das verdades e das leis da natureza. E ficamos profundamente decepcionados quando a não encontramos”*⁸.

É ENGISCH, também, que reproduz a crítica mordaz de PASCAL à cientificidade do Direito (da qual ele duvidava), apresentada nestas palavras:

Quase nada há de justo ou injusto que não mude de natureza com a mudança de clima. Três graus de altura polar revolucionam toda a jurisprudência. Um meridiano decide sobre a verdade. Após alguns anos de posse, alteram-se leis fundamentais. O Direito tem as suas épocas. Divertida justiça esta que um rio ou uma montanha baliza. Verdade aquém, erro além Pirineus.⁹

O próprio ENGISCH reputa como compreensível a má vontade que tantos expuseram ao Direito como ciência. Diz ele:

O facto de os juristas, apesar de todos os seus aturados esforços, não terem até hoje conseguido encontrar o verdadeiro Direito, não o terem conseguido relacionar com a “natureza”, seja esta a natureza do homem seja a natureza das coisas, faz com que a sua ciência apareça freqüentemente a uma luz pouco favorável. E também a conhecida crítica que JULIUS V. KIRCHMANN, ele próprio um jurista, fez (1848) à Jurisprudência como ciência se funda precisamente nessa circunstância: “o sol, a lua, as estrelas brilham hoje da mesma forma que há milhares de anos; a rosa desabrocha ainda hoje tal como no paraíso; o Direito, porém, tornou-se desde então diferente. O casamento, a família, o Estado, a propriedade, passaram pelas mais diversas configurações”.¹⁰

⁷ Kelsen, *Teoria Geral ...* p. 8.

⁸ Engisch, *Introdução ...* p. 15.

⁹ *Ibid.*, p. 16.

¹⁰ *Ibid.*, p. 16.

3.3 *A alternativa: o pós-positivismo*

Historicamente ultrapassado, o jusnaturalismo não chegou a ser totalmente abandonado. Afinal, se de um lado faltava-lhe o valor da segurança jurídica (ante a dubiedade do que se deva entender por efetivamente justo), de outro foram sempre muito ponderáveis as objeções que os jusnaturalistas apresentavam às normas de Direito positivo que fossem flagrantemente injustas – o que, por sua vez, punha a nu a falta de higidez do positivismo.

Foi nesse espaço existente entre as duas escolas extremadas (a do jusnaturalismo e a do positivismo) que ganhou adeptos, a partir da metade do século passado, uma nova linha de orientação, calcada na valorização dos princípios.

Nessa concepção, chamada de **pós-positivismo**, os princípios passaram a ser tidos como efetivos instrumentos destinados a atestar a validade do direito positivo – sem embargo de estarem os próprios princípios, muitas vezes, positivados no ordenamento jurídico.

Como observa PAULO BONAVIDES, o pós-positivismo nasce da “*construção doutrinária da normatividade dos princípios*”, fruto “*do empenho da Filosofia e da Teoria Geral do Direito em buscarem um campo neutro onde se possa superar a antinomia clássica Direito Natural/Direito Positivo*”¹¹.

Essas dificuldades que o próprio Direito encerra acerca de sua inspiração e de seu alcance, traduzida na constante ponderação entre a validade e a justiça das regras legais, bem revela a complexidade que envolve a questão da interpretação no campo jurídico.

¹¹ Bonavides, *Curso ...* p. 276.

4. A interpretação e o conceito de “espaço público”

O conceito de “espaço público”, desenvolvido por filósofos e sociólogos dentre os quais se destacam MAX WEBER e H. ARENDT, ganha especial relevo na sua inter-relação com a interpretação da norma jurídica, campo no qual destacam-se os trabalhos desenvolvidos por JÜRGEN HABERMAS, BRUCE ACKERMAN e RONALD DWORKIN, conforme relatado por RICARDO LOBO TORRES¹².

4.1 O espaço público sob a ótica de HABERMAS

Embora a idéia de espaço público (ou esfera pública) se confunda com a noção de comunidade política, são, contudo, distintos (i) o espaço público, que alcança as liberdades de opinião, de associação, de manifestação, de exercício dos direitos políticos; (ii) a esfera do poder público; e (iii) o domínio privado.

HABERMAS sustenta que a ordem pública, na qual se insere o Direito Privado, passa da “*proteção negativa*”, que se limitava a garantir a incolumidade dos direitos assegurados aos cidadãos, “*ao intervencionismo e à juridificação (Verrechtlichung) do Estado Social, pelas intervenções administrativas*”. E a esse processo dá o nome de “*refeudalização da esfera pública política (‘Refeudalisierung’ auf die Öffentlichkeit)*”¹³.

Sua linha de argumentação considera que a norma, regulando o fato, deve sempre almejar sua validade. E isso se busca tanto sob o aspecto da aceitação social da norma quanto à legitimidade de sua concepção, o que se afere através da sujeição da proposta legislativa a um processo legislativo adequado. Em tal contexto, a eventual “*tensão entre normatividade e faticidade postula a abertura da ação comunicativa*”, segundo o relato que RICARDO LOBO TORRES apresenta acerca

¹² Torres, *O Espaço Público ...* p. 118.

¹³ Ibid., p. 119.

da doutrina de HABERMAS, em relação à qual aduz, ainda, que essa ação comunicativa se faz

com a pluralidade dos atores (parte ou observador), de visões teóricas (compreensiva ou explicativa), dos papéis (juiz, político, legislador, cliente ou cidadão), ou das posições pragmáticas (hermenêutica, crítica, analítica), tudo o que condicionará o problema da interpretação, possibilitando a integração entre *Lebenswelt* e sistema, direito como meio e como instituição.¹⁴

4.2 O espaço público na visão de ACKERMAN

Diversa é a noção de espaço público apresentada pelo republicanismo norte-americano, que tem em ACKERMAN um respeitado propagador de seu ideário.

Sustenta ele que a Constituição é que controla as inevitáveis disputas e tensões entre os homens, de modo que o espaço público abrange a maior variedade de partes e de interesses, desestimulando assim a insubordinação (à lei) por parte da minoria cujos interesses são contrariados pela posição dominante no espaço público.

Esse equilíbrio da posição dominante se faz, segundo ACKERMAN, com base (i) no princípio da racionalidade, segundo o qual discussões sobre legitimidade de poder não podem levar à supressão do adversário; e (ii) no princípio da neutralidade, de acordo com o qual é ilegítimo o poder que estiver alicerçado apenas em uma suposta autoridade moral¹⁵.

4.3 O espaço público segundo DWORKIN

Refratário à concepção segundo a qual os membros de uma determinada sociedade estão ligados exclusivamente por força de suas relações históricas ou geográficas, ou mesmo por força das leis formais cuja observância a todos compromete, DWORKIN adota, como alternativa, o chamado “modelo de princípios”, que fundamenta a linha, já noticiada, do pós-positivismo.

¹⁴ Ibid., p. 120.

De acordo com o modelo de princípios, uma verdadeira comunidade política se forma a partir da observância a princípios comuns a todos os membros da sociedade, e não a normas que muitas vezes nada mais são do que o fruto de um compromisso político.

A síntese do pensamento de DWORKIN é assim exposta por RICARDO LOBO TORRES:

Os membros da sociedade de princípios (*society of principle*) aceitam que os seus direitos políticos e obrigações não se esgotam nas decisões adotadas pelas instituições políticas, mas dependem do esquema de princípios que tais decisões pressupõem. O modelo de princípios torna possível as divergências sobre justiça e a equidade adotadas pelos membros da comunidade. A comunidade de princípios, em suma, tomando a idéia de integridade como central à política, garante a melhor defesa da legitimidade política do que os outros modelos. A sociedade instaura um fórum de princípios (*forum of principle*), encorajando cada indivíduo a supor que suas relações com os outros cidadãos e com o governo são matéria de justiça e os encoraja ainda a discutir, como uma comunidade, o que constitui a justiça desse relacionamento.¹⁶

4.4 A pouca difusão, no Brasil, do conceito de espaço público

O conceito de espaço público ainda é relegado a plano inferior no Brasil, o que explica a razão pela qual interessantes mecanismos destinados a pulverizar, entre distintos agentes sociais, o papel de intérprete da Constituição (mecanismos esses introduzidos pela CRFB-88), acabaram ficando confinados à defesa de interesses corporativos.

Exemplo do que foi dito no parágrafo precedente se tem nas ações de defesa de interesses coletivos, que, quando manejadas pelo Ministério Público, são voltadas, de modo precípua, à defesa da classe média, como se dá no caso de Ações Cíveis Públicas contra a majoração de mensalidades escolares – ficando relegada a um segundo plano a vigilância dos interesses de classes menos

¹⁵ Ibid., p. 121.

¹⁶ Ibid., p. 122.

favorecidas, como se vê do reduzido número de demandas coletivas questionando a falta de vagas ou de merendas nas escolas públicas ¹⁷.

“A doutrina, por seu turno”, conclui RICARDO LOBO TORRES, “se limita à interpretação fechada das normas e princípios constitucionais, até porque, sendo preponderantemente positivista, é, para recorrer à expressão de Pablo Verdu, inimiga da Constituição aberta” ¹⁸.

5. A interpretação constitucional e os três diferentes desenhos do Estado moderno

A interpretação, notadamente quando dirigida ao alicerce institucional do ordenamento jurídico (a Constituição, com a qual devem ser compatíveis todas as regras editadas em cada comunidade), varia de acordo com três orientações possíveis, conforme a propensão do intérprete em favor de um Estado Regulador, de um Estado Liberal (na acepção de igualitário) ou de um Estado de Segurança.

5.1 Estado Regulador

Na acepção dos que defendem o desenho de um Estado Regulador, a interpretação da Constituição cabe a todos os cidadãos, entidades, grupos e órgãos, estatais ou não, pois, conforme apregoa HÄBERLE, *“na democracia liberal o intérprete da Constituição é o cidadão”* ¹⁹.

Nesse contexto de uma *“sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”*, nas palavras de HÄBERBLE, o conceito de reserva de lei fica enfraquecido, substituído que é pelo conceito, bem mais amplo, de reserva de processo, *“entendido este”,* conforme RICARDO LOBO TORRES, *“em sua dimensão mais larga (processo legislativo, administrativo e judicial), posto que os direitos já existem in processu”* ²⁰.

¹⁷ Ibid., p. 134/135.

¹⁸ Ibid., p. 133.

¹⁹ Apud Ibid., p. 124.

²⁰ Ibid., p. 124.

Outro destacado defensor da interpretação orientada ao desenho de um Estado Regulador é CASS SUSTEIN, cuja idéia central é a de que tal concepção de Estado *“exige que os valores públicos (public values) penetrem nas ações governamentais, com a exclusão de benefícios e privilégios a grupos privados”* (conforme RICARDO LOBO TORRES²¹).

5.2 Estado Liberal

Estadeado em sua concepção de uma comunidade de princípios, DWORKIN, em cuja acepção a Suprema Corte prepondera dentre os intérpretes da Constituição, faz a defesa do Estado Liberal, entendido o liberalismo por ele defendido, no entanto, não na acepção do não-intervencionismo estatal, mas sim na prevalência da igualdade como princípio jurídico.

Na narrativa de RICARDO LOBO TORRES,

Dworkin faz a defesa do liberalismo, que se apoia sobretudo na idéia de igualdade, afirmada pelo trabalho jurisprudencial e pela descoberta da ciência jurídica. A teoria construtivista da igualdade envolve a questão da distribuição política, isto é, como os bens, os recursos e as oportunidades devem ser distribuídas pela comunidade. A distribuição igualitária postula que “o custo para satisfazer as preferências de uma pessoa deve, tanto quanto possível, ser igual ao custo para satisfazer as de outras”. A justiça *“is a matter of the correct or best theory of moral and political rights”*, o que leva o próprio Dworkin a reconhecer que o seu método construtivista se aproxima das concepções do direito natural, embora delas se afaste por se basear em interpretações genéricas da prática jurídica.²²

5.3 O Estado de Segurança

Crítico da idéia de “sociedade de princípios” concebida por DWORKIN, *“HABERMAS critica a possibilidade de uma concepção material dos valores, posto que só a regra jurídica permite o jogo argumentativo”*, conforme expõe RICARDO LOBO TORRES, que, complementando a orientação de HABERMAS, pondera que *“os valores são contraditórios, concorrentes e dotados de sentido axiológico, enquanto as*

²¹ Ibid., p. 128.

normas jurídicas lidam com pretensões de validade binárias (sim/não), e, portanto, são válidas ou inválidas, adquirindo coerência pela interpretação”²³.

Daí a razão pela qual HABERMAS advogue uma interpretação que leve à “*compreensão procedimental do Direito*”, com a qual nasce um outro tipo de Estado, o Estado de Segurança, que tem por pressuposto a valorização da solidariedade.

Sendo no entanto a própria solidariedade, na visão de HABERMAS, um princípio (ou mais do que isso, um valor) a ser perseguido pelo Direito, em cuja interpretação aquele princípio deveria prevalecer, não haveria aí uma contradição na crítica que esse jurista faz à “sociedade de princípios” de DWORKIN – na medida em que também o vetor da interpretação defendida por HABERMAS é um princípio?

Sem negar a possibilidade de existência de uma contradição no pensamento de HABERMAS, RICARDO LOBO TORRES procura, todavia, minimizá-la, afirmando que

No pensamento de Habermas não há lugar para uma Teoria da Justiça, mas, apenas, para uma Teoria do Direito. De feito, trabalhando a partir do paradigma da linguagem e fazendo repousar a validade do direito na ética do discurso que se desenvolve na comunicação intersubjetiva, tendo por espaço o mundo da vida (*Lebenswelt*), teria o filósofo germânico que concluir pela impossibilidade de uma teoria geral da justiça. Nem os valores, nem os princípios, nem, conseqüentemente, a idéia de justiça podem legitimar o direito, que se reduz à validade das próprias regras éticas presentes na comunicação entre os sujeitos e no consenso assim obtido. Apenas uma “teoria do direito”, que se move dentro dos limites do ordenamento jurídico concreto, é possível. Também a justeza (*Richtigkeit*), conceito mais próximo de segurança jurídica (*Rechtssicherheit*), torna-se factível, dependente que é da estrutura do processo de argumentação.

Habermas consegue, todavia, salvar os direitos fundamentais e, inclusive, as prestações estatais positivas para a garantia dos direitos mínimos, que se compatibilizam com o Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), posto que inexistente sistema de direitos com pureza transcendental, mas tão somente *praxis* intersubjetiva constitucionalizada e juridicização (*Verrechtlichung*) da liberdade comunicativa.²⁴

²² Ibid., p. 129/130.

²³ Ibid., p. 130.

²⁴ Ibid., p. 132.

6. Evolução da interpretação no direito tributário

A interpretação, no direito tributário, evoluiu através daquilo que FLÁVIO BAUER

NOVELLI qualifica como

árduo e moroso processo de formação, desenvolvimento e, afinal, de superação “definitiva” dos resistentes preconceitos de índole política, ideológica e até mesmo jurídica, em que se fundavam e nutriam as “escolas” ou as práticas de interpretação *contra fiscum* ou *pro fisco*, em suas variadas manifestações, bem assim como a também arcaica interpretação *sistematicamente* restritiva (ou, quando menos, literal) dos textos fiscais, subalterna, sem dúvida, a uma concepção marcadamente política e imperatória do chamado “direito” relativo aos tributos ou contribuições sucedâneas.²⁵

Esse “árduo e moroso processo” teve início com a “escola da exegese”. Municuada pela especificidade do direito tributário, tal escola era marcada por uma “*inveterada concepção autoritária do poder de imposição, como remanescente expressão privilegiada do ‘jus dominationis’ ou da ‘razão do Estado’*”²⁶.

Contra tal concepção autoritária pretendeu-se adotar uma interpretação literal e abeberada em conceitos inerentes ao direito privado, tudo com o propósito de restringir o alcance dos comandos que o Estado adotava com base em seu poder tributário.

A insistência nessa visão refratária e restritiva à incidência dos tributos é que levou à reação com a qual se concebeu a orientação interpretativa que ficou conhecida como “jurisprudência dos interesses”, propagada por ENNO BECKER, que dava especial ênfase à consideração econômica do fato gerador.

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO adotava uma postura imparcial quanto à consideração econômica do fato gerador. Dizia que

a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo

²⁵ Novelli, *A Propósito da Interpretação ...* p. 250.

²⁶ *Ibid.*, p. 250.

legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou a sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nela contidas.²⁷

Capitaneada por BENVENUTO GRAZIOTTI, a interpretação funcional, embora assemelhada à interpretação econômica, tinha contudo “*inspiração mais ampla*”, preocupando-se com o aspecto financeiro (e não meramente tributário), compreendendo, portanto, a “*consideração política, jurídica, econômica e técnica*” . Trata-se de concepção interpretativa que, segundo NOVELLI, se abre para

uma fundamental indagação a respeito da função e da finalidade do próprio tributo, em que se intenta promover a noção capital de “capacidade contributiva” à posição de *conceito decisivo* – dir-se-ia, mesmo, uma espécie de “chave mestra hermenêutica” – capaz de, por si só, fazer compreender o verdadeiro sentido e o alcance da lei tributária.²⁸

Também a interpretação funcional, como antes se dera com os demais métodos de interpretação que dão especial relevo à especificidade do Direito Tributário, caiu em declínio. E as razões disso foram expostas por RICARDO LOBO TORRES:

A interpretação do Direito Tributário foi considerada durante muitos séculos como excepcional, a coincidir com as próprias normas fiscais, que se afastariam do direito comum. Ora prevalecia o princípio do *in dubio contra fiscum*, ora o do *in dubio pro fisco*. Essas posições hoje estão inteiramente superadas, da mesma forma que o direito fiscal já não pode ser considerado excepcional.

A interpretação do Direito Financeiro é igual a qualquer outra, embora possa conter algumas particularidades em decorrência da estrutura de suas normas, mas não da especificidade dos seus métodos, posto que até a interpretação econômica e a funcional se inserem na interpretação teleológica presente em qualquer ramo do direito. Assim, a sua interpretação deve se fazer à luz das mesmas idéias e princípios que informam a interpretação do Direito Civil, do Penal, do Constitucional etc.²⁹

7. O “garantismo tributário” e a interpretação da lei pela Administração Pública

Já dizendo respeito diretamente a uma atividade interpretativa da lei tributária que compete à Administração Pública, ADOLF MERKEL, há 70 (setenta) anos,

²⁷ Falcão, *Direito Tributário ...* p. 162.

²⁸ Novelli, *A Propósito da Interpretação ...* p. 251.

chamava a atenção para aquilo que afirmava ser uma marcante particularidade do Direito Tributário: a “*acentuada exigência de legalidade*”, derivada da “*dupla condicionalidade legal*” dos atos da administração tributária, porque

(...) a lei que institui o tributo deverá impor a obrigação abstrata correspondente à exigência representada pelo ato concreto da administração financeira e, por outro lado, a *lei orçamentária* terá que autorizar aos órgãos do Estado, especialmente ao Governo e aos órgãos da Fazenda Pública, a aplicar as leis fiscais em cada caso, para reclamar a obrigação contributiva nelas estabelecida.³⁰

(destaquei)

Justificando essa particularidade do Direito Tributário (qual seja, a estrita obediência à lei tributária quando de sua interpretação, destinada a tornar possível o exercício da competência arrecadatória dos tributos instituídos em lei e cuja exigibilidade foi por lei autorizada), NOVELLI fala em “garantismo tributário”, figura cuja existência tem duplo fundamento.

O primeiro refere-se à vinculação “*plena e imediata*” do ato administrativo à lei tributária, o que elimina ou reduz de modo expressivo os “*remanescentes da discricionariedade administrativa no âmbito da fiscalidade*”³¹.

O segundo fundamento do “garantismo tributário” está na

forte a apertada trama de vinculações, já agora da própria lei tributária, à norma constitucional – inclusive, é claro, entre essas, aos princípios constitucionais inexpressos defluentes do princípio matriz do Estado democrático de direito. Tais vínculos adquirem hoje, notoriamente, no ordenamento constitucional, uma configuração e um sentido singulares, que se reconhecem nas chamadas limitações ou fundamentos constitucionais (materiais e/ou formais) do poder de tributar.³²

As limitações ao poder de tributar, por sua vez, têm sede constitucional por conta daquilo que, parafraseando PABLO VERDÚ (que falou em “*invasão administrativa*” do direito constitucional espanhol), NOVELLI chama de “*invasão tributária’ do direito constitucional brasileiro*”. Tais limitações ao poder impositivo do Estado, enfim,

²⁹ Torres, Curso ... p. 124.

³⁰ Apud Novelli, A Propósito da Interpretação ... p. 253.

³¹ Ibid., p. 253.

derivam desse “garantismo tributário”, fruto da exigência de observância da lei à Constituição, e do ato administrativo à lei ³³.

Em decorrência do “garantismo tributário”, pondera NOVELLI,

parece lícito concluir que a aplicação da lei tributária, possivelmente mais do que a de uma qualquer outra lei, está, em princípio, impreterivelmente ligada a uma prévia correspondente interpretação da norma constitucional. ³⁴

Por ter o dever de aplicar a lei, com especial destaque a lei tributária, tem a Administração Pública, como é evidente, a incumbência de interpretá-la.

Essa interpretação a faz a Administração Pública não apenas na função consultiva, mas inclusive, e com maior freqüência, nos atos de mera constatação ou declaração, até mesmo por ocasião da singela expedição de um atestado ou de uma certidão. Com apoio em ERNST BLUMENSTEIN, NOVELLI explica o porquê:

(...) não podendo o Estado exigir os tributos senão em conformidade com a lei, toda providência da autoridade administrativa no lançamento dos impostos, assim como toda decisão no âmbito do contencioso administrativo que lhes seja concernente, em suma, qualquer um, dentre a incontável variedade de atos postos em prática pela Fazenda Publica, comporta, pois, em diferente medida e desigual relevo jurídico, mas, de qualquer maneira comporta uma *interpretação* (administrativa) de normas jurídicas e, é claro, especialmente das normas do direito tributário. ³⁵

8. As três fontes usuais de interpretação - ao lado delas, a interpretação pela Administração Pública

Tradicionalmente a doutrina fala em três fontes de interpretação: (i) a autêntica, ou legislativa; (ii) a judicial, ou jurisprudencial; e (iii) a doutrinal, ou científica, ou, ainda, privada ³⁶.

Em nenhuma dessas três fontes, como se nota, tem como ser enquadrada a interpretação fixada pela Administração Pública, que SANTI ROMANO qualificava como “*interpretação de segundo grau*”, a qual “*vai além das disposições formais do direito*

³² Ibid., p. 253.

³³ Ibid., p. 253.

³⁴ Ibid., p. 254.

objetivo, para inquirir-lhe os escopos, mesmo quando esses não são expressamente declarados”³⁷.

De pronto se constata, portanto, que são ao menos quatro as fontes de interpretação das leis – pois além das três tradicionalmente aceitas, merece lugar independente a interpretação feita pela Administração Pública, que NOVELLI denomina de “*interpretação oficial*”³⁸. E além das quatro fontes ora mencionadas outras mais podem existir, alargando sucessivamente o elenco, conforme se pretenda conferir classificação apartada aos vários intérpretes que, além daqueles, são considerados “*os grandes animadores do espaço público democrático e pluralista: jornais, rádio, televisão, jornalistas, leitores, associações, igrejas, teatro, editoras, escolas, pedagogos*”³⁹.

Evitando o inconveniente de uma ampliação indefinida das fontes de interpretação, RICARDO LOBO TORRES agrupa a interpretação feita pela Administração Pública àquela feita pelo Legislativo e pelo Judiciário, a tudo chamando de “*interpretação formal*”, à qual se contrapõe a interpretação “*informal, levada a efeito pelos advogados, contadores, planejadores fiscais e contribuintes*”⁴⁰.

Digna de nota é a harmonia que por vezes se observa nos distintos meios de interpretação formal (ou oficial) das leis tributárias. Assim é que a declaração de inconstitucionalidade na via concentrada (isto é, a inconstitucionalidade declarada in abstracto), prerrogativa do Judiciário, equívale à lei revogadora daquela que é

³⁵ Ibid., p. 258.

³⁶ Ibid., p. 258.

³⁷ Apud Novelli, *A Propósito da Interpretação ...* p. 259.

³⁸ Novelli, *A Propósito da Interpretação ...* p. 258.

³⁹ Conforem HÄBERLE, segundo Torres, *O Espaço Público ...* p. 124.

⁴⁰ Torres, *A Interpretação ...* p. 8.

declarada incompatível com a Constituição, nisso equiparando-se, portanto, à interpretação autêntica reservada ao Legislativo ⁴¹.

Outro eloqüente exemplo da co-relação existente entre os diferentes meios de interpretação formal (embora aqui já não se trate de uma harmonia entre os meios, mas sim de um confronto de interpretações) tem-se no recente advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, concebida justamente para restabelecer o intuito da redação original (pré-EC) do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da CRFB, que o Supremo Tribunal Federal interpretou em sentido diverso àquele que a Emenda veio a tornar inequívoco – prevendo a Emenda que o ICMS incide na importação independentemente de ser ou não, o importador, contribuinte regular do imposto nas operações internas.

9. Peculiaridades da interpretação da Administração Pública

A interpretação administrativa presta-se, como toda interpretação jurídica, a “*tornar compreensível um texto, a descobrir-lhe o significado*”, nas palavras de EMILIO BETTI

⁴².

Mas tem ela uma peculiaridade: a de ser finalística, no sentido de que, sendo a Administração Pública a aplicadora da norma, deve sempre ter em mira o interesse público. Tal peculiaridade é assim qualificada por NOVELLI:

(...) esta radical sujeição da interpretação administrativa a uma ponderação que, no caso concreto, assegure o mais perfeito adimplemento de um certo fim de interesse público significa, afinal, que, pela indeclinável predominância de um tal critério teleológico, entre dois significados igualmente admissíveis de um texto legal, caberá ao intérprete (órgão administrativo) conceder preferência ao que melhor responda ao interesse concreto que a norma do caso especificamente contempla. ⁴³

⁴¹ Ibid., p. 8.

⁴² Apud **Novelli**, *A Propósito da Interpretação ...* p. 259.

⁴³ Ibid., p. 261.

Conforme relata RICARDO LOBO TORRES, na Alemanha está pacificada a aceitação do “regulamento concretizador de normas”, que “*não se confunde com o exercício de mera atividade discricionária*”, porque (com apoio em KLAUS VOGEL) “*tal ampliação de competência administrativa se justifica em decorrência da necessidade de complementação de valores incluídos na lei formal*”⁴⁴. De resto, embora possa haver mais de um sentido na norma, entre os quais deverá optar o administrador, a marca da funcionalidade (a finalidade, enfim, da interpretação administrativa) indica que o administrador só terá, a rigor, uma única opção: aquela que melhor atenda ao interesse público.

Além da já assinalada peculiaridade de ser finalística, a interpretação empreendida pela Administração Pública caracteriza-se, ainda, por ser vinculativa.

É que, como bem anotado por GUIDO ZANOBINI, a interpretação administrativa “*precisa ser coordenada e dirigida para a consecução de um único fim, segundo critérios unitários*”, e para tanto impõe-se que os órgãos públicos incumbidos de interpretar a norma sejam escalonados segundo uma organização hierarquizada, cujo “*princípio essencial reside na subordinação dos órgãos inferiores aos superiores*”⁴⁵.

10. Os três níveis de interpretação administrativa

São três os níveis de interpretação administrativa da lei tributária: (i) a aplicação da lei ao caso concreto (o lançamento); (ii) a preventiva elucidação de dúvidas no âmbito da própria Administração Pública (poder normativo interno); e (iii) o preenchimento de brechas na lei (o poder regulamentar).

Só dos dois primeiros níveis ocupa-se NOVELLI, reportando-se a VOGEL, como se confere:

⁴⁴ Torres, *A Interpretação ...* p. 9.

(...) depois de lembrar que as leis tributárias quase nunca são “simples e claras”, justamente observa Klaus Vogel, “para a administração financeira a interpretação pode dar-se em dois níveis: no da aplicação da norma de lei a um caso concreto, para fins de imposição fiscal em face de um determinado contribuinte; e, antes ainda, em nível preventivo e geral, no exercício do poder hierárquico e normativo interno”. Mas, “antes mesmo de chegar-se ao ponto da aplicação da lei ao caso singular – adita o ilustre mestre da Universidade de Munique – as autoridades financeiras já terão sido chamadas a ocupar-se com as questões que a interpretação de norma *poderia* vir a suscitar. Tais opções interpretativas assumem posteriormente caráter geral, enquanto, vinculando, como de fato vinculam, as autoridades subordinadas, condicionam as aplicações sucessivas daquela mesma norma”.⁴⁶

Mas não há dúvida de que o poder regulamentar insere-se também na atividade interpretativa da Administração Pública, como anota RICARDO LOBO TORRES:

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de contrastar tal interpretação administrativa com a judicial, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros.

(...)

Nos Estados Unidos também existe um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da Administração. Diante da morosidade da interpretação pelo próprio Legislador ou da insegurança que causaria a espera das decisões judiciais casuísticas, vem a Suprema Corte deferindo ao regulamento do imposto de renda (Internal Revenue Code) a competência para interpretar as ambiguidades da lei tributária, na ausência de uma intenção legislativa clara. A regulamentação do Tesouro é vinculante, a menos que “não razoável e plenamente inconsistente com a lei do imposto de renda” (unreasonable and plainly inconsistent with the revenue statutes). Por evidente que se tornará inevitável o controle judicial quando pela interpretação a burocracia pretenda simplesmente aumentar a arrecadação.⁴⁷

Em seguida RICARDO LOBO TORRES aponta a reserva com que em nosso País é aceita a interpretação administrativa, mostrando que a origem de tal postura está no apego ao conceito, por ele criticado, de “tipicidade fechada”. E conclui haver amplo

⁴⁵ Apud **Novelli**, *A Propósito da Interpretação ...* p. 261.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 261/262.

⁴⁷ **Torres**, *A Interpretação ...* p. 9/10.

espaço para a interpretação administrativa, a despeito da regra contida no art. 99 do Código Tributário Nacional – também por ele apontada como falha. Confira-se:

No Brasil 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. O art. 99 do Código Tributário Nacional expressa a adesão a esse raciocínio, ao estabelecer: “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei”. Quer dizer: o próprio CTN procura fechar e limitar a atividade regulamentar da Administração, estabelecendo regras para a interpretação das leis tributárias (art. 107 a 112) de modo pretensamente unívoco e seguro. Só que tais normas de interpretação carecem elas próprias de interpretação, tornando-se inócuas e vazias, donde redundava que a interpretação administrativa ainda encontra amplo campo para a sua efetivação.⁴⁸

11. Conclusão

As dificuldades inerentes à interpretação das normas jurídicas têm raízes não apenas na tarefa, já por si complexa, de dirimir eventuais entraves na adequada compreensão do texto interpretado. A dificuldade é maior em razão do próprio embate entre os valores conflitantes na norma sujeita à interpretação, embate esse que tem suas raízes mais remotas na cizânia entre os jusnaturalistas e os positivistas, que encontra um ponto intermediário no pós-positivismo.

Com argumento veemente contrário ao jusnaturalismo, o próprio fundador do positivismo, THOMAS HOBBS, municiou um dos dois personagens de seu *Diálogo* com a seguinte ponderação:

A eqüidade é uma certa razão perfeita que interpreta e altera a lei escrita, sendo ela própria não escrita e composta de nada mais que a razão certa. Quando reflito sobre isso e considero ser verdade, e tão evidente a ponto de não poder ser negada por ninguém em sã consciência, vejo a minha própria razão perplexa, porque isso torna inoperantes todas as leis do mundo. Pois com base nisso qualquer homem poderá dizer que qualquer lei é contrária à razão, e a partir daí ter um pretexto para desobedecer.⁴⁹

⁴⁸ Ibid., p. 10.

⁴⁹ Hobbes, *Diálogo* ... p. 12/13.

Contrapõe-se a argumentos desse jaez (muito similar ao que, três séculos depois, veio a ser empregado por BOBBIO, transcrito no início deste estudo) o método da ponderação de interesses, sensível à “sociedade de princípios”. Afinal, como anota DANIEL SARMENTO,

O método da ponderação, embora conceda ao juiz certa margem de discricionariedade, não é puramente subjetivo ou irracional. Existem pautas substantivas que podem ser utilizadas para a aferição da legitimidade de cada decisão, tais como o princípio da proporcionalidade e a comparação do resultado da ponderação com a axiologia perfilhada na Lei Maior.⁵⁰

Ao reclamar cautela e excepcionalidade no afastamento, pelo intérprete, dos meios de que se vale o legislador para alcançar determinada finalidade, HUMBERTO ÁVILA apresenta outro fundamento que também parece capaz de contornar o receio apontado por HOBBS e por BOBBIO (vale insistir: receio de que o afastamento de uma regra jurídica com base em sua alegada falta de razão traria a própria falência do ordenamento jurídico, ante a prerrogativa que qualquer cidadão teria de furtar-se da observância às normas com base em sua convicção pessoal de que a mesma é irrazoável). Afirma ÁVILA:

Um meio é adequado quando promove minimamente o fim. Na hipótese de atos jurídicos gerais a adequação deve ser analisada do ponto de vista abstrato, geral e prévio. Na hipótese de atos jurídicos individuais a adequação deve ser analisada no plano concreto, individual e prévio. O controle da adequação deve limitar-se, em razão do princípio da separação dos Poderes, à anulação de meios manifestamente inadequados.⁵¹

Qualquer que seja o posicionamento do intérprete nos diferentes níveis que vão do jusnaturalismo ao positivismo, passando pelo pós-positivismo, o certo é que “a interpretação administrativa na atividade de determinação dos tributos está inteiramente vinculada pela ética”⁵².

⁵⁰ Sarmento, *A Ponderação de Interesses ...* p. 201.

⁵¹ Ávila, *Teoria dos Princípios ...* p. 121.

⁵² Torres, *A Interpretação ...* p. 20.

Referências

- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição á aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. 127 p.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauro, SP: EDIPRO, 2001. 189 p.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 13 ed., 2003. 859 p.
- ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. 393 p.
- FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. p.
- HOBBS, Thomas. **Diálogo entre um filósofo e um jurista**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2001. 190 p.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 3 ed., 1998. 637 p.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 9 ed., 1979. 426 p.
- NOVELLI, Flávio Bauer. **A Propósito da Interpretação Administrativa do Direito Tributário**. 2001. Revista de Direito Administrativo (RDA) 225/249-263 e segs.
- SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. 220 p.
- TORRES, Ricardo Lobo. **O Espaço Público e os Intérpretes da Constituição**. 1995. Direito, Estado e Sociedade 7/117-135 e segs.
- _____. A Interpretação do Direito Tributário pela Administração. *In: Trabalhos sobre os Temas das XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário*. Coordenação de ABDF. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1996. p.7-25.
- _____. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 7 ed., 2000. 404 p.
- VALCARCEL, Ernesto Lejeune. **Aspectos Basicos del Enfoque Dinamico del Fenomeno Tributario**. Revista de Direito Tributário (RDT) 17-18/32-38 e segs.

