DA ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

MOACIR LOBO DA COSTA

Advogado em São Paulo

SUMÁRIO: *Analogia e interpretação extensiva por compreensão. Conceito e distinções. Aplicação ao direito tributário. As várias teorias. A lei como causa única de obrigação tributária. Repúdio ao direito brasileiro à aplicação da analogia no direito tributário. O impôsto sôbre lucro imobiliário. Conclusão.*

1. Muito embora a analogia e a interpretação extensiva por compreensão constituam dois métodos essencialmente diversos, que a lógica jurídica põe ao alcance do intérprete para a exegese e aplicação da lei, ainda há, atualmente, muitos autores que as confundem, referindo-se indistintamente a uma ou outra como se ambas estivessem contidas num mesmo conceito.

De mister é, pois, conceituá-las para distingui-las. François Geny foi, a nosso ver, quem estabeleceu, com maior precisão, as características diferenciadoras dêsses dois processos da lógica jurídica. Analisando-as a fundo, terminou por separá-las em dois campos distintos. Enquanto fixava a interpretação extensiva por compreensão no âmbito das regras de hermenêutica, alçava a analogia ao plano mais elevado da elaboração do direito, revestindo-a da função superior de fonte em que se deva abeberar o Juiz na sua investigação científica do direito (Cfrs. *Méthode d'Interpretation et Sources*, 1932, vol. I, ns. 107 e 108, vol. II, ns. 165, 166 e 167).

"Notre doctrine française ne c'est jamais bien nottement prononcée sur ce point, faute, ce semble, d'avoir scruté d'assez prés le problème. C'est à peine, si elle a su exactement distinguer l'analogie proprement dite de l'interprétation extensive de la loi. La plus part de nos auteurs français placent ces deux procédés sur la même ligne" (*op. cit.*, vol. I, pág. 308).

A observação abrange não só a maioria dos autores franceses senão, também, de outras nacionalidades. Entre êstes, haja vista, por exemplo, a doutrina sustentada por um especialista de renome, como Ezio Vanoni:

"Se a analogia, em substância, não faz mais que aplicar um princípio jurídico compreendido na lei, é evidente que esta é muito vizinha da interpretação extensiva, que é exatamente a interpretação que atribui à regra jurídica a extensão que lhe compete, além da imperfeita formulação da lei.

As duas atividades são de tal modo vizinhas, que já Windsheid notava que, não obstante a diversidade conceitual entre elas, é na prática impossível distinguir a interpretação extensiva da interpretação analógica" (*Natureza e interpretação das Leis Tributárias,* tradução de Rubens Gomes de Sousa, Rio, 1952, pág. 324).

Depois dos escritos de Geny, entretanto, a confusão não é mais defensável em boa doutrina. Por via da interpretação extensiva por compreensão busca o intérprete completar a letra da lei, estendendo-a a casos virtualmente compreendidos em seu âmbito mas que, por uma inexata formulação, parecia estarem excluídos. Pela analogia visa o aplicador a preencher as lacunas da lei.

Francesco Ferrara resumiu magistralmente: "A interpretação extensiva revela o sentido daquilo que o legislador realmente queria e pensava: a analogia, pelo contrário, tem de haver-se com casos em que o legislador não pensou, e vai descobrir uma norma nova inspirando-se na regulamentação de casos análogos; a primeira completa a *letra* e a outra o *pensamento* da lei" (*Interpretação e Aplicação das leis,* trad. port. Saraiva, 1940, pág. 65).

São do clássico *Manuale di Diritto Civile Italiano,* de Coviello, as seguintes conclusões: "Delle cose dette si deriva come l'analogia differisca dall'interpretazione per i presupposti, lo scopo e il risultato. Essa presuppone la mancanza della norma espressa, mentre l'interpretazione ne presuppone l'esistenza: scopo dell'una é la ricerca del principio giuridico da applicare al caso non contemplato, dall'altra invece è la determinazione del senso della legge: l'una stabilisce delle norme nuove, l'altrano. Perciò, mentre l'interpretazione é sempre necessaria, l'applicazione o estensione analogica occorre solo in certi casi: mentre l'interpretazione, sia pure estensiva, è possibile sempre anche per le norme eccezionali, non sempre per queste è possibile l'analogia. Differisce poi dalla stessa interpretazione estensiva a cui evidentemente somiglia, in quanto l'interpretazione estensiva presuppone un caso contemplato dalla volontà del legislatore, sebbene le parole adoperate, prese nel loro significato naturale, non lo compreendano, l'analogia invece suppone che il caso non solo non venga compreso nelle parole della legge, ma non sia stato punto previsto dal legislatore: onde quella riesce ad estendere la parola, questa il pensiero del legislatore" (3.ª ed., página 85).

Embora um pouco extensa, não podemos deixar de transcrever a lição do eminente Carlos Maximiliano, que encerra os pontos fundamentais da distinção entre os dois processos e nos quais iremos assentar os fundamentos da tese que nos propusemos demonstrar.

"Do exposto já ficou evidente não ser lícito equiparar na analogia à interpretação extensiva. Embora se pareçam à primeira vista, divergem sob mais de um aspecto. A última se atém "ao conhecimento de uma regra legal em sua particularidade em face de outro querer jurídico, ao passo que a primeira se ocupa com a semelhança entre duas questões de Direito". Na analogia há um pensamento fundamental em dois casos concretos; na interpretação é uma idéia estendida, dilatada, desenvolvida, até compreender outro fato abrangido pela mesma implìcitamente. Uma submete duas hipóteses práticas à mesma regra legal; a outra, a analogia, desdobra um preceito de modo que se confunda com outro que lhe fica próximo.

A analogia ocupa-se com uma lacuna do Direito Positivo, com hipótese não prevista em dispositivo nenhum, e resolve esta por meio de soluções estabelecidas para os casos afins; a interpretação extensiva completa a norma existente, trata de espécie já regulada pelo Código, enquadrada no sentido de um preceito explícito, embora não se compreenda na letra dêste.

Os dois efeitos diferem, quanto aos pressupostos, ao fim e ao resultado: a analogia pressupõe falta de dispositivo expresso, a interpretação pressupõe a existência do mesmo; a primeira tem por escopo a pesquisa de uma idéia superior aplicável também ao caso não contemplado no texto; a segunda busca o sentido amplo de um preceito estabelecido; aquela de fato revela uma norma nova, esta apenas esclarece a antiga; numa o que se estende é o princípio, na outra, na interpretação, é a própria regra que se dilata.

Em resumo: a interpretação revela o que a regra legal exprime, o que da mesma decorre diretamente, se a examinam com inteligência e espírito liberal; a analogia serve-se dos elementos de um dispositivo e com o seu auxílio formula preceito novo, quase nada diverso do existente, para resolver hipótese não prevista de modo explícito, nem implícito, em norma alguma.

Identificam-se a analogia e a exegese ampla, quanto a uma particularidade, têm um ponto comum: uma e outra servem para resolver casos não expressos pelas palavras da lei" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, n.º 250, 2.ª ed., págs. 232-3).

No mesmo sentido, cfrs. *Dizionario Pratico del Diritto Privato* de Scialoja, verb. *analogia*, redigido por Roberto de Ruggiero; em *Nuovo Digesto Italiano*, verb. *analogia*, por G. Venzi.

2. Firmada a dissemelhança entre os dois métodos, surge a questão: serão ambos aplicáveis ao direito tributário?

Superadas, há muito, as velhas regras apriorísticas de hermenêutica, *in dubio contra fiscum* e sua antagônica *in dubio pro fiscum*, permaneceram no campo da interpretação e aplicação da lei fiscal as duas teorias, até hoje, irredutíveis, da exegese estrita e da exegese ampla.

Partindo do pressuposto de ser o direito tributário um direito excepcional, sustentam os adeptos da primeira teoria ser inaplicável a interpretação extensiva por compreensão às leis fiscais, visto como

tal método só é admissível na exegese das leis comuns; as leis excepcionais interpretam-se estritamente por restringirem direitos ou *afetarem o patrimônio* ou a liberdade dos cidadãos.

É o argumento em que se apóia Hensel para demonstrar a inadmissibilidade da analogia na interpretação das leis tributárias: se, por um lado, as normas tributárias dão ao Estado o direito de invadir a esfera patrimonial dos indivíduos, por outro lado, o desenvolvimento básico do Estado de Direito conduz ao princípio de que tais invasões são admissíveis ùnicamente com fundamento na lei. Portanto, a norma interpretada em maneira analógica deriva da lei, mas não está contida na lei; e não pode fundamentar uma invasão, pelo Estado, na esfera patrimonial do cidadão (*apud* Vanoni, *op. cit.* pág. 328).

Por outro lado, argumentam os fiscalistas da exegese ampla, que é errônea a classificação de excepcionais atribuída às leis fiscais, porque o direito tributário é direito comum, sem qualquer dos característicos dos direitos de exceção, não havendo assim razão impeditiva para o emprêgo de todos os meios de hermenêutica utilizados para a exegese das leis em geral, entre os quais a interpretação extensiva.

Dentre os tratadistas que advogam a interpretação ampla, Pugliesi sustenta que as leis tributárias podem ser interpretadas com qualquer meio adequado e apropriado ao caso submetido ao intérprete, que deve considerar as normas tributárias sob um ponto de vista objetivo, abstendo-se de qualquer prejuízo contra o fisco ou a favor dêle (*Derecho Financiero, Derecho Tributário,* trad., esp., México, 1939, pág. 123); o prof. Antonio Uckmar admite a interpretação lógica que atende à *mens legis,* à vontade do legislador, e que pode mesmo ser extensiva por fôrça de compreensão (*Scritti varii di Diritto Tributário,* Pádua, 1932, pág. 115); Rafael Bielsa: "A redação lacônica e freqüentemente reticente (às vêzes intencionalmente) dos preceitos fiscais impõe como exigência natural uma interpretação que tenha como meta o conhecer e exprimir o propósito e fim da lei; seu sentido, seu espírito; e a razão do direito, *ratio juris* a que nos referimos, mas dentro do sistema geral do direito, o que deve dominar ou pautar em matéria de interpretação" (*Nociones Preliminares de Derecho Fiscal,* Buenos Ayres, 1944, pág. 54); e Giorgio Tesoro: "Pode-se então concluir que a norma tributária, é, sob êsse aspecto, uma norma comum, e, assim, não existem princípios especiais para a sua interpretação; não deve ser interpretada nem contra o contribuinte, nem contra o Erário, mas, segundo a letra e o espírito da lei" (*Principii di Diritto Tributário,* 1938, pág. 26).

Esta teoria de interpretação, por assim dizer, teleológica da lei, que visa a justiça social através da consecução dos fins a que a lei se destina, modernamente vem se impondo à aceitação da doutrina menos tradicionalista e da própria jurisprudência (ver, Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária,* Rio, 1952, n.º 17, página 53).

Escreve Rafael Bielsa: "Tratando-se da interpretação das leis fiscais o elemento político ou político-social (realização dos fins do

Estado) por um lado, e o jurídico-político (direitos e garantias do contribuinte) por outro lado, influem muito mais do que todo outro método, critério ou sistema na solução do problema" (*op. cit.*, página 59).

Alípio Silveira, divulgador e defensor do princípio entre nós, depois de esclarecer que "A repulsa ao brocardo — *in dubio contra fiscum* — levará forçosamente o aplicador a recorrer às normas comuns da hermenêutica, entre as quais ocupa hoje lugar de destaque a que manda atender aos fins sociais da lei e às exigências do bem comum", refere um acórdão do Supremo Tribunal em que o Ministro Orosimbo Nonato em voto vencedor declarou: "Nem cabe invocar o princípio da interpretação estrita, *ut verba sonnant*, por não se tratar de *excepção*, mas de princípio que se insere na legislação fiscal por motivos óbvios, não sendo, de resto, e em qualquer hipótese, de afastar-se a interpretação *por frça de compreensão* (A. Silveira, *O fator político-social na interpretação das leis*, São Paulo, 1946, pág. 64).

3. Todavia, e aqui chegamos ao ponto fundamental do problema, o fato da doutrina e da jurisprudência terem-se orientado, modernamente, no sentido de admitir o emprêgo da interpretação extensiva por compreensão na exegese das leis tributárias, importa no reconhecimento, também, da validade do recurso à analogia para suprir as lacunas daquelas mesmas leis?

Ou, por outras palavras, em linguagem de fórmula, é lícito em face da lei, da doutrina e da jurisprudência, o emprêgo da analogia em matéria fiscal?

Alípio Silveira, denodado propugnador do emprêgo do método extensivo por compreensão na interpretação das leis fiscais, responde negativamente: "Na aplicação das leis fiscais, portanto, tem cabimento o critério dos fins sociais e das exigências do bem comum. Por muito tempo sustentou-se, erradamente, a interpretação literal das leis fiscais, mas hoje o panorama está muito modificado.

Observe-se, de início, que, dentro dos quadros da democracia opera-se uma evolução no sentido de ampliar a interpretação das leis fiscais, sem, no entanto, chegar-se *ao exagêro da analogia* em matéria impositiva" (Artigo *Analogia*, no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. III, pág. 249).

No mesmo sentido ver, também, o artigo de Francisco de Sousa Matos, *Interpretação da lei tributária e a Analogia*, em *Rev. Tribs.* 184-512 e *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, pág. 14, não obstante a confusão conceitual entre interpretação extensiva por compreensão e analogia, que o autor denomina "analogia por compreensão" e "analogia por extensão", declarando que, apenas, esta última tem seu emprêgo vedado no direito tributário.

Mas, aquela simples indagação faz brotar na mente, desde logo, uma outra que se lhe antepõe: existem lacunas nas leis fiscais, que possam ver vàlidamente preenchidas pelo emprêgo da analogia?!

Parece-nos que não. Não é permitido ao aplicador recorrer à analogia para suprir as lacunas das leis fiscais, porque estas, por presunção *juris et de jure*, não têm lacunas.

Esta é a tese que nos propusemos demonstrar, o que tentaremos fazer a seguir:

4. Com efeito, é sabido que a causa da obrigação tributária é sempre a lei. Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma cousa, especialmente pagar impostos, taxas ou contribuições, senão em virtude de lei. Não há obrigação tributária sem prévia lei que a crie e especifique os casos de sua incidência.

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária"; dispõe o § 34 do art. 141 da Constituição federal, como garantia democrática assegurada aos cidadãos.

Ora, não dispondo a lei sôbre a incidência do tributo por ela criado a um determinado ato ou fato ou negócio jurídico, de conteúdo econômico, poderá o aplicador sujeitá-lo ao tributo, desde que seja análogo aos casos expressamente previstos na lei, sob o fundamento de se tratar de uma omissão suprível pela analogia?

Sustentamos que não. Pois, admiti-lo seria equiparar o intérprete ao legislador. Atribuir à obrigação tributária uma outra causa além da lei. Destruir a segurança firmada pela Constituição para introduzir o arbítrio em matéria fiscal.

A ordem jurídico-econômica ficaria sèriamente abalada no momento em que o aplicador pudesse estender o tributo além dos casos previstos na lei.

Mas, e êste é o principal argumento em contrário dos fiscalistas "à outrance" — a lei fiscal, como tôda obra humana, é imperfeita, incompleta, passível de falhas e lacunas; e, por outro lado, não podendo o Juiz se eximir de sentenciar sob o pretexto de omissão na lei (Cód. Proc. Civil, art. 113) cumpre-lhe, nesse caso, valer-se da analogia para preencher a omissão (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 4.º).

Valem-se os defensores do emprêgo da analogia em matéria fiscal de um princípio invocado pelos hermeneutas para justificar o método analógico de um modo geral, qual seja o de que no mundo jurídico, como no físico, existe o mesmo horror ao vácuo.

Francesco Ferrara ao dissertar sôbre o método analógico, justificando-lhe a adoção para suprir as lacunas das leis em geral, feriu êsse ponto, dizendo:

"A ordem jurídica é uma atmosfera que circunda a vida social em tôda a sua completeza, que lhe domina todos os movimentos, que não tolera espaço algum vazio de direito — *horror vacui*" (*op. cit.* página 57).

O jurista português Antonio José Brandão, em notável trabalho doutrinário sôbre *Interpretação das Leis Fiscais*, sustentando com denodo a admissibilidade do emprêgo da analogia para suprir as lacunas das leis tributárias, invocou o argumento por esta forma: "O legislador é homem e falível; a sua obra é, portanto, necessàriamente

incompleta. Mas os interêsses sociais protegidos pelo direito não podem ficar insatisfeitos e os tribunais não podem denegar justiça. De sorte que as omissões legais, voluntárias ou involuntárias, terão de ser supridas com a ajuda dos meios técnicos usuais do intérprete. A tese do *horror vacui*, própria das ciências físicas, encontra a sua homóloga na ciência do direito com a tese de que tôdas as relações sociais deverão encontrar na lei preceito disciplinador, explícito ou implícito. E o método para determinar o preceito legal implícito, tornando-o explícito, consiste no recurso à analogia e aos princípios gerais do direito".

"Ora, nada impede que as lacunas da lei tributária sejam preenchidas por êste método" (*in Revista Forense*, 90-82 e 83 e *Rev. de Dir. Administrativo*, vol. 33, pág. 67).

Depara-se, entre nós, o mesmo argumento no estudo de Carlos Alberto de Carvalho Pinto, *Hermenêutica das leis fiscais*: "Admitida a irrecusável existência de lacunas nos textos legais — cuja perfeição é impossível, como em qualquer obra humana — e sendo inadmissível, nas sociedades civilizadas, o esquecimento legal de situações que exijam um ordenamento jurídico, não se poderia, realmente, abandonar o processo analógico, de inestimável alcance na correção dessas possíveis anomalias. E, se necessário se torna essa submissão de hipóteses esquecidas ao ordenamento jurídico de casos semelhantes, não vemos como excluí-las, sistemàticamente, do direito tributário, onde as mesmas circunstâncias e necessidades podem forçosamente ocorrer" (*in Revista Forense*, 87-650).

Vanoni socorre-se, também, do mesmo argumento, para justificar o emprêgo da analogia:

"O ordenamento legal deve satisfazer a tôdas as necessidades da vida jurídica: por conseguinte, não pode ser concebido a não ser como um sistema completo, contendo uma norma obrigatória de conduta para todo e qualquer caso capaz de se apresentar. Assim como o conceito do *horror vacui* constitui a base de muitas teorias físicas, assim, também, o princípio de que para todos os casos a lei contém uma regra de conduta, positiva ou negativa, constitui o fundamento da vida jurídica" (*op. cit.*, pág. 322).

Se bem que verdadeiro para o direito em geral, o princípio é inaceitável para o direito tributário, em particular, porquanto suas leis são, por definição, completas em si mesmas.

Em se tratando de leis fiscais não há que se cogitar de vácuo, lacunas ou omissões. Sendo a obrigação tributária, por natureza, *ex-lege*, aquilo que a lei não disse não obriga. Pois, como acentuou o Ministro Carlos Maximiliano com grande precisão:

"Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos ou taxas, designados, em linguagem clara e precisa, as pessoas ou cousas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança" (*Hermenêutica*, n.º 400).

Ver, no mesmo sentido, Emilio Caldara, *Interpretazione delle leggi*, 1908, n.º 200, pág. 197.

A lição de Giannini não discrepa dessa doutrina:

"La legge, quindi, stabilisce *con ogni possibile precisione* i presupposti di fatto ai quali si collega un dovere tributário; quali facoltá spettano all'amministrazione, e quali garenzie al contribuente nel complesso procedimento amministrativo e giudiziario per l'accertamento dell'imposta; la misura, il termine e il modo in cui le obbligazioni tributarie devono essere adempiute; le sanzioni per gli inadempienti e il procedimento per la loro applicazione.

Tutte le suddette norme sono formulate, di regola, *in modo da non lasciare alcun margine al potere discrezionale dello Stato*, cosicchè il postulato dello Stato di diritto può dirsi chesi realizzi pressochè compiutamente nel regolamento di quella parte dell'attività amministrativa che ha ad oggetto l'applicazione dell'imposta" (*Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milano, 1937, pág. 24).

Blumenstein assevera que no direito tributário, como, aliás, no direito público em geral, não há pròpriamente lacunas na lei, simplesmente porque, o que a lei não diz expressamente, não existe.

Dino Jarach, citando Blumenstein, reafirma o princípio:

"Con exactitud se afirma que en las leyes tributárias, como en todas las leyes que imponen obligaciones de derecho público, no existen verdaderas lacunas; las obligaciones que la ley expressamente no impone no existen" (*El Hecho Imponible*, B. Aires, 1943, pág. 127).

O nosso velho Paula Batista já advertia: "Também se não pode concluir de um caso para outro por identidade de motivos nas leis fiscais, nas quais, como nas criminais, domina o princípio científico — *o que a lei não ordena ou não proíbe, se não pode exigir, nem probir*" (*Compêndio de Hermenêutica Jurídica*, 8.ª ed. págs. 245, 246).

Princípio científico que informa a legislação tributária com absoluto rigor.

É o que sustenta Giannini, mestre de indiscutível autoridade na matéria:

"Occorre tuttavia avvertire che, dato il principio costituzionale, per il quale nessum tributo può essere riscosso che non sia espressamente consentito dalla legge (principio analogo a quello del diritto penale: *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*) le norme che determinano gli oggetti d'imposta (non, quindi, tutte le norme tributarie) sono insuscettibili di interpretazione analogica, pur potendo essere estensivamente interpretate, dato che con l'interpretazione estensiva non si sottopone al tributo una situazione di fatto non prevista dalla legge, ma semplicemente si applica d'imposta a situazioni già comprese nel reale contenuto della norma, sebbene la inesattezza o improprietà delle espressioni adoperate possano fare apparire il contrario" (*Istituzioni di Diritto Tributario*, 4.ª ed. pág. 23).

Não tem cabimento o uso da analogia em matéria fiscal porque, "consistindo ela na correspondente aplicação do pensamento jurídico a casos não contemplados, em regulamentar casos novos pela forma

como presumìvelmente os teria regulado o legislador, aqui esbarra com a vontade precisa do legislador, que disse: *fora dêstes casos quero o contrário*" (F. Ferrara, *op. cit.* pág. 66).

Completa em si mesma, pois, pressupõe-se tenha sido elaborada e redigida com a mais desvelada atenção em tôdas as suas minúcias, a lei tributária não cria outras obrigações além das que especifica.

Destarte não poderá, jamais, ocorrer a hipótese, lembrada pelos fiscalistas, de ter o Juiz de valer-se da analogia para decidir um caso concreto, em face da omissão da lei, simplesmente porque, na lei fiscal não há omissões.

Pois, como é assinalado com muita proficiência por Dino Jarach:

"Sin embargo, la doctrina que afirma la falta de lacunas verdaderas en las leyes tributarias produce como consecuencia la imposibilidad de la interpretación analógica. Nosostros creemos que, efectivamente, la interpretación analógica de las normas que prevén los hechos imponibles no es licita; sin embargo, la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de la manera más amplia, sin hacer necesário, ni por razones prácticas ni por razones de igualdad y de equidad impositiva, el recurso a la interpretación analógica" (*El Hecho Imponible*, pág. 128). — Cfrs. mais, Carlos Maximiliano, *Hermenêutica* n.º 400 e Alípio Silveira, *op. cit.* pág. 64, e o estudo, *A interpretação das leis excepcionais e restritivas de direitos, in Revista Forense*, 105-31.

Ou a lei dispõe sôbre o assunto, ainda que de modo imperfeito, podendo o intérprete socorrer-se da interpretação extensiva por compreensão para completar-lhe a letra, promovendo a integração de um fato abrangido pela mesma, implìcitamente, e que por uma inexata formulação parecia estar excluído, ou a lei silenciou a respeito, e, então, o caso simplesmente não existe.

Não pode o intérprete socorrer-se da analogia para preencher as supostas lacunas da lei fiscal, porque, dessa forma estaria criando direito novo, usurpando função do legislador, único poder competente para criar a obrigação tributária.

Convém, todavia, não se olvidar o que ficou assentado no início dêste trabalho quanto à profunda diferença que vai da interpretação extensiva por compreensão à analogia pròpriamente dita.

Vanoni, tentando traçar a linha divisória entre a interpretação extensiva e a analogia, termina por reconhecer o caráter específico desta última, o qual, a nosso ver, justifica a inadmissibilidade de seu emprêgo no direito fiscal, em contrário do que preconiza êsse autor.

"Muito embora as duas formas de interpretação se entrelacem na sua aplicação prática, de maneira tão profunda que nem sempre permite verificar onde uma termina e onde começa a outra, é certo que existe interpretação extensiva quando se admite que um determinado fato cabe dentro da norma expressa da lei, ainda que a fórmula usada não corresponda à efetiva compreensão do preceito jurídico: e existe, ao contrário, interpretação analógica quando, ainda que a situação a ser regulada não caiba na norma expressa, todavia, cabe no

mesmo princípio jurídico revelado por essa norma. Num caso, o intérprete *corrige* a infeliz formulação da lei; no outro, *completa* um preceito jurídico partindo da formulação parcial dêste, prevista para regular um caso particular, e chegando à regra geral de direito implìcitamente consagrada pela lei" (*op. cit.* pág. 324).

5. François Geny, estudando as relações entre a ciência e a técnica do direito, salienta os casos em que o direito positivo (a lei) considerado como um meio técnico, é a única fonte de direito, o que exclui inteiramente, para a elaboração do direito, tôda livre pesquisa, isto é, todo processo de analogia. E, entre êsses casos, lembra a interpretação nas questões fiscais, que continua no domínio exclusivo da legislação, "no sentido, pelo menos, de que o Juiz não pode estabelecer impostos nem aumentá-los" (*Science et Technique en Droit Privé Positif*, Paris, 1924, tomo IV, pág. 42).

Discordando do grande mestre, Louis Trotabas, num estudo sôbre *Interpretação das leis fiscais* (publicado no "Recueil d'Etudes sur les Sources du droit en l'honneur de François Geny", R. Sirey, Paris 1934, tomo III, pág. 101-108 e na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, pág. 34), entendendo ser indispensável reconhecer-se o emprêgo possível da analogia pelo Juiz fiscal, chega a falar *no poder criador* da jurisprudência fiscal...!

Essa proposição extremista é absolutamente insustentável no direito brasileiro em face da norma constitucional inserta no § 34 do art. 141 da Lei Magna.

Vanoni, criticando a doutrina sustentada por Hensel, de que, no Estado de direito, a invasão da esfera patrimonial do cidadão, pelo Estado, só é lícita quando prevista em lei, escreve:

"Hensel entende, portanto, de maneira excessivamente rígida e formal o princípio de que no Estado de Direito os limites da competência do Estado são ditados pela lei, levando êste princípio as conseqüências que não são conciliáveis com a sua verdadeira essência. Êste princípio não implica que no Estado de Direito tôdas as relações entre Estado e cidadão devam ser reguladas por normas expressas de lei, porquanto, dessa maneira seria criada uma exigência pràticamente impossível de satisfazer, em conseqüência da impossibilidade humana de prever tôdas as hipóteses possíveis" (*op. cit.* pág. 330). Ocorra, ou não, a impossibilidade humana de prever tôdas as hipóteses possíveis, pode-se responder a Vanoni que, no Brasil, as relações entre o Estado e o cidadão são reguladas sempre por normas expressas de lei, particularmente na esfera tributária, à sombra da garantia assegurada na Constituição, de ninguém poder ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, e que só mediante o estabelecimento em lei pode qualquer tributo ser exigido ou aumentado.

6. Já é tempo de concluir. A nosso ver não há dúvida possível e a conclusão é uma só: o direito positivo brasileiro não admite o emprêgo da analogia em matéria fiscal. A tese está amparada na lição autorizada dos Mestres e tem sido sufragada pela jurisprudên-

cia uniforme dos Tribunais (*Revista Forense*, 92-206, 80-47 e *Revista de Direito Administrativo*, 15-129).

Observa, a respeito, o prof. Rubens Gomes de Sousa, que a jurisprudência do Supremo Tribunal, principalmente por influência do Ministro Castro Nunes, distingue entre interpretação analógica por extensão e interpretação analógica por compreensão. "interpretação analógica por extensão é a que faz cair sob o império da norma legal situações diferentes daquelas que a lei previu, em função da sua analogia com as situações previstas; interpretação analógica por compreensão é a que faz cair sob o império da norma legal tudo o que se contém no espírito dela, embora não expressamente citado, desde que essa compreensão se possa justificar pelo raciocínio analógico. Mais resumidamente, a analogia por extensão estende o alcance da norma legal aos casos análogos não previstos; a analogia por compreensão completa o alcance da norma legal sem o ampliar. A conclusão que se deve tirar: só a analogia por extensão é que é proibida em Direito Tributário; não a analogia por compreensão. Com efeito, a analogia por compreensão é apenas integração; só a analogia por extensão é que amplia a norma legal além dos seus limites, e que, portanto, iria contra o preceito do § 34 do art. 141 da Constituição, porque resultaria na aplicação de tributos a situações não contempladas pela lei como matéria tributável" (*in Revista Estudos Fiscais*, n.º 11, novembro 1938, pág. 465).

Ainda, no mesmo sentido. *Compêndio de Legislação Tributária*, página. 55.

Concordamos com os princípios, mas divergimos da terminologia empregada pelo ilustre mestre, tendo em vista a distinção, que tentamos estabelecer no início dêste trabalho, entre interpretação extensiva por compreensão e a analogia, pròpriamente dita.

Como remate às assertivas teóricas queremos referir um caso concreto de grande significado e que teve profunda e extensa repercussão na atuação efetiva de uma lei tributária no mundo dos negócios, entre nós.

Em 10 de julho de 1946 o Govêrno federal promulgou o Decreto -Lei n.º 9.330, que instituiu o impôsto de 8% sôbre os lucros apurados pelas pessoas físicas na venda de propriedades imobiliárias. O seu artigo 1.º dispunha: "E' criado o impôsto sôbre lucros apurados na venda de propriedades imobiliárias, que será cobrado de acôrdo com as normas dêste Decreto-Lei".

Em face dos têrmos da norma legal ocorreu preste a dúvida. O vocábulo "venda" teria sido empregado para designar apenas a transação de compra e venda, ou, com o significado genérico de "alienação", abrangendo, então, por analogia, as demais modalidades de transferência da propriedade?

Suscitada sob forma de consulta à Corregedoria Geral da Justiça do Estado, o Sr. Desembargador Amorim Lima resolveu a dúvida, fixando a inteligência adequada no texto, no sentido de afastar a aplicação analógica da lei.

Na verdade, se em vez de "venda" o legislador tivesse usado a palavra "alienação", aí sim, teria cabimento a interpretação extensiva por compreensão a fim de completar a letra da lei, fazendo incidir o tributo sôbre tôdas as modalidades de transferência da propriedade imobiliária.

Todavia, tendo-se referido apenas a uma espécie de alienação, não seria lícito ao intérprete estender o tributo às outras não previstas, sob o fundamento de serem análogas.

Julgamos não ficar mal encerrar êste trabalho transcrevendo os têrmos do Despacho do Sr. Corregedor, a título de ilustração:

"Consultam os Srs. Tabeliães de notas sôbre a inteligência adequada ao Decreto-Lei n.° 9.330, de 10 de junho de 1946, que criou impôsto especial sôbre "lucros apurados na venda de propriedades imobiliárias". A dúvida diz respeito ùnicamente à extensão do vocábulo "venda", empregado pelo legislador. Abrangerá tôda e qualquer espécie de "alienação", compreendendo-se nela a doação, dação em pagamento, permuta, cessão de direitos hereditários e incorporação de bens para a realização de capital social?

Ou então deve entender-se a expressão "venda" no sentido específico de contrato de "compra e venda"?

Ninguém diverge da tese hermenêutica, que manda interpretar o direito fiscal *stricto sensu*. Ainda os que, como o eminente Carlos Maximiliano, impugnam a exegesse "restritiva", não dissentem no tocante à necessidade do emprêgo de um método "restrito" na indagação da precisa fôrça de aplicação da norma fiscal.

É pacífico, portanto, que o preceito da lei tributária deve ser aplicado de acôrdo com os seus "têrmos estritos", sem a restringir, mas também sem a ampliar. Nessas condições, se o diploma acima citado se refere ùnicamente a "vendas", seria incivil sair do sentido específico do contrato de "compra e venda".

Ademais, a simetria das leis, a harmonia que deve reinar inalteràvelmente entre elas, impede que se tome a expressão compra e venda" em acepção diferente da técnica usada pelo Código Civil.

Pelo exposto: Resolvo a consulta dos Srs. Tabeliães, determinando que se aplique o citado Decreto-Lei n.° 9.330, tão só e só nos casos de escritura de "compra e venda" e não nos demais casos de transferência de propriedade acima enumerados" (D. O. E. 27-6-46).