O DIREITO FISCAL NOS TRIBUNAIS

JOSÉ FREDERICO MARQUES
Desembargador do Tribunal de Justiça
de São Paulo

SUMÁRIO: *A exegese das leis fiscais. A teoria da obrigação tributária. Caráter publicista do direito fiscal. A tarefa dos Juízes. Mentalidade privatística. A autonomia do direito fiscal. Conclusão.*

* O Direito Tributário é *jus novum* cuja autonomia só recentemente ganhou foros de cidade na Ciência do Direito.

Adquirindo autonomia nos quadros das disciplinas jurídicas, o Direito Fiscal ou Tributário teria de possuir uma técnica e metodologia própria, como os demais ramos do Direito. E isto é fruto da sistematização que lhe vem sendo dada, através de tratamento dogmático-jurídico das leis e preceitos que compõem seu campo normativo, e dos processos lógicos de construção dos conceitos, institutos e postulados fundamentais que lhe compõem a estrutura científica.

Antes, porém, de ter ganho o caráter autônomo que hoje quase ninguém lhe desconhece, o Direito Fiscal vivia incipiente nas interpretações doutrinárias ou jurisprudenciais de textos de lei, mantendo-se dispersos os múltiplos imperativos jurídicos relativos ao fenômeno jurídico-tributário. Existiam leis fiscais que se aplicavam sem uma coordenação prévia de princípios e uma configuração genérica de institutos em que se agrupassem normas e regras tendentes à regulamentação de fatos jurídicos análogos ou conexos.

Essa dispersão de normas e a exegese casuística, que predominava a respeito de cada uma, não podiam imprimir uma diretriz segura e uniforme, de caráter estritamente científico, à aplicação do Direito Fiscal. Juízes e Tribunais, doutrinadores e intérpretes se fixavam em cânones isolados para extrair da letra da lei o conteúdo e alcance da respectiva regulamentação.

Claro está que, à falta de um entrosamento sistemático de todos êsses imperativos jurídicos, analisados empírica e dispersivamente, não

* NOTA DA RED.: Palestra realizada no Curso de Extensão Universitária sôbre Direito Fiscal na Faculdade de Direito de São Paulo.

se podia exigir que os órgãos judiciários, quando chamados a deslindar uma situação contenciosa entre o Fisco e o contribuinte, estudasse o problema à luz de regras próprias e particulares que se projetassem sôbre o assunto litigioso para lhes dar o exato contôrno jurídico. A aplicação das leis reguladoras da atividade impositiva do Estado era feita à base de miudezas exegéticas, ou, quando muito, de construções acanhadas de um ou outro instituto, sem que houvesse uma interpenetração lógica que unificasse tôda a área normativa dos preceitos jurídico-fiscais, sob a forma de conjunto coerente de mandamentos legais.

Surgindo lacunas ou dúvidas, o raciocínio jurídico se conduzia pela interpretação literal, ou se acostava a regras imperantes no Direito Privado, lançando mão, de quando em vez, de um ou outro princípio de Direito Administrativo.

Empirismo, literalidade exegética, interpretação analítica, subordinação aos métodos privatísticos de estudo dos textos, eis, em suma, no que se resumia o Direito Fiscal, ainda incipiente, que os Tribunais aplicavam.

Não fôra, ainda, construída a doutrina da obrigação tributária. O instituto do "fato gerador" nem sequer havia sido pressentido. O lançamento era examinado superficialmente, uma vez que se tratava de figura que a ciência do Direito não havia ainda submetido ao rigoroso tratamento lógico que hoje se conhece. E assim sucedia com outros e muitos temas do Direito Tributário, agora tão bem estruturados graças à autonomia que ostenta.

É evidente que, diante de tão parcos meios, a Justiça do País não se achava apta a aplicar as normas do Direito Fiscal, com a precisão que seria de desejar-se, e isto em detrimento, sobretudo, do poder tributário, uma vez que as categorias publicísticas em que se deveriam enquadrar as atividades do Fisco não eram perfeitamente compreendidas.

Os preceitos jurídicos invocados para compor conflitos de interêsses entre o Estado e os particulares, nem sempre eram os adequados, visto não encararem a posição peculiar do Estado, quando exerce seu poder de tributar para a formação da receita que lhe possa dar os meios e recursos financeiros para atender à despesa pública. Os esquemas da relação jurídico-privada eram transplantados *sic et simpliciter*, sem atentar-se para as peculiaridades que, só mais tarde, iriam ser mostradas pela teoria da obrigação tributária.

Sem embargo disto, nossos Juízes e Tribunais foram, aos poucos, estratificando seus julgados, e criando, através de construção jurisprudencial, orientação uniforme para determinados casos, dando ensejo, assim, a que, paulatinamente, fôssem formados alguns preceitos mais tarde recolhidos pela doutrina autônoma do Direito Tributário brasileiro, como se deu, *v. g.*, com a repetição no indébito fiscal, tão bem focalizada pelo insigne Costa Manso, num de seus luminosos casos julgados.

Aos poucos, porém, sob o influxo do Direito Administrativo e do Direito Constitucional, o caráter publicístico do Direito Fiscal vai

ganhando terreno; e, à medida que o trabalho doutrinário dos juristas aperfeiçoa os institutos jurídico-tributários, vão os Tribunais, também, compondo suas decisões e pronunciamentos sob novas perspectivas e orientação.

É vêzo antigo, da terra e de fora, acusar-se a Magistratura de apegada aos métodos civilísticos de aplicação do Direito, pelo que pouco apta a assimilar as diretrizes modernas do Direito Público nos vários setores em que êste se desdobra, notadamente no Direito Tributário.

Não nos parece exata a imputação, pelo menos no que se refere ao Brasil.

Com o advento da República, o Poder Judiciário ganhou, em nossas instituições políticas, posição de alto relêvo, principalmente no que tange com o Direito Constitucional, visto que lhe incumbe a guarda e tutela dos mandamentos da Lei Maior. Aos poucos, foram nossos Juízes se compenetrando de tão egrégio papel, pelo que se dedicaram, com empenho e desvelado carinho, aos estudos do estatuto fundamental do País.

Nossa Justiça, ao contrário do que se passa nos países europeus, não é composta de Magistrados só acostumados a lides de Direito Privado ou ao julgamento de questões criminais. O contrôle da constitucionalidade das leis e o da legalidade dos atos administrativos acabaram por afeiçoá-los às pesquisas do Direito Público, tanto como se dá com os problemas do Direito Civil e do Direito Comercial, ou do Direito Penal e do processo.

Certo é que as controvérsias de processo e direito privado são em maior número, inclusive na cúpula do Judiciário, que é o Supremo Tribunal Federal. Mas, sem embargo de tal circunstância, não são poucas nem raras as questões de Direito Público a que devem dar sua atenção a todo instante. Sobretudo depois que se instituiu o mandado de segurança, chamados são os Juízes, a todo momento, a examinar as relações entre o particular e o Estado e a analisar direitos públicos subjetivos.

As tarefas afetas ao Judiciário brasileiro, na órbita do Direito Público, são tão vastas e ingentes, que até atribuições políticas de verificação de poderes e tutela do *jus sufragii* lhe estão diretamente atribuídas, através da Justiça Eleitoral.

E não é só. Mesmo na parte criminal, com as restritas funções a que se reduziu o júri em nossa justiça penal, o Juiz brasileiro tem um campo de atuação bem mais amplo e extenso que nos países europeus.

E é, também, o que se dá com o Direito Fiscal. Preconiza-se a criação de Tribunais especializados para o julgamento de questões e lides tributárias, à maneira do que sucede com o Direito Penal militar e as reclamações trabalhistas, sob o pretexto de que a Magistratura brasileira, pela mentalidade privatística de sua formação cultural, não se encontra aparelhada para decidir, com acêrto e segurança científica, os múltiplos litígios de Direito Fiscal.

Donde vem, no entanto, a base de tais imputações, absolutamente desarrazoadas? De existirem julgados onde ainda se invocam, por exemplo, as regras do Código Civil sôbre prescrição, para o exame do problema na zona do Direito Fiscal? Ou será por que ainda se apontam julgados que entendem o Direito Tributário como direito de exceção, e outros que só admitem a interpretação literal e estrita no campo normativo dêsse Direito?

Não negamos que isto se verifique. Será, porém, que a culpa de tais entendimentos se deva atribuir à mentalidade pancivilística do Juiz brasileiro, ou à sua formação científica calcada no estudo do Direito Privado?

Em absoluto. Se a própria doutrina jurídico-tributária ainda vacila em questões dessa ordem, como pretender que os Juízes devessem possuir, desde logo, orientação única e sem jaça a respeito de tais assuntos?

O Professor Rubens Gomes de Sousa, por exemplo, a quem não se ousará levantar a injuriosa suspeita de não saber traçar limites entre o Direito Fiscal e o Direito Civil, entende aplicável àquele certas normas do Código Civil, sôbre prescrição.

Se os doutrinadores e especialistas não são ortodoxos no que tange com vários pontos do Direito Fiscal, que se aproximam da área do Direito Civil, por que os Tribunais o deverão ser?

Por outra parte, seria exigir dons de previsão sobrenatural do Juiz brasileiro, o pretender que êles aplicassem, no passado, normas jurídico-fiscais com o tratamento dogmático que, hoje, se dá a um Direito Tributário autônomo, em um tempo em que ainda se discutia, através de longos debates doutrinários, se existente, ou não, um Direito Tributário com êsse caráter.

Quem compulsar acórdãos e sentenças da Justiça brasileira, principalmente dos Tribunais e Juízes de São Paulo e Rio Grande do Sul, Distrito Federal e Minas Gerais, encontrará muitos e muitos vazados ao arrepio dos princípios mais modernos da ciência jurídico-fiscal.

Nem se pense que isto constitua tarefa excepcional para os Magistrados brasileiros. Habituados ao exame de questões das mais variadas especialidades jurídicas, êles não se sentem tolhidos em deixar de lado o *Direito das Coisas*, de Lafaiete, ou os *Comentários*, de Clóvis Beviláqua, para compulsar obras e autores de Direito Fiscal. Quem vive no seio da Magistratura, como nós o fazemos, há mais de vinte anos, pode dar testemunho, em público e raso, de que é isto o que sucede na Justiça de São Paulo.

A chamada mentalidade privatística do Juiz brasileiro é pura lenda e fantasia. Em primeiro lugar, como já mostramos, variadas e heterogêneas são as questões a que são chamados a decidir, mormente em face de nosso sistema político onde se reservou ao Judiciário o contrôle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos. Em segundo lugar, a matéria que os Juízes geralmente mais aplicam é o Direito Processual, hoje estruturado em categorias nítida e exclusivamente publicísticas.

No setor normativo em que se desenvolvem os litígios entre o particular e a Administração pública, copiosa é a soma de julgados de nossos Tribunais. Fala-se e conta-se, em prosa e verso, o papel pretoriano do Conselho de Estado francês no campo do Direito Administrativo, citando-se, a todo instante, seus magníficos arestos como exemplos e modelos de verdadeira atuação criadora da jurisprudência e dos julgados. Quem se der, no entanto, ao trabalho de analisar, com atenção e cuidado, os inúmeros acórdãos do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Alçada de São Paulo, nesse terreno, verificará, bem depressa, que não precisamos ter inveja do que tem produzido aquêle órgão especializado do contencioso administrativo francês. Não fôsse a sedução que entre nós sempre exerce o que é peregrino e de fora, e certamente já teríamos nos compenetrado disto. Estamos construindo uma jurisprudência do Direito Administrativo brasileiro, tão rica e brilhante como a do Conselho de Estado. E não fôsse o desdém olímpico com que muitos de nossos autores encaram os arestos e julgados, nos seus escritos e livros de doutrina, e sem dúvida tal fato já estaria translùcidamente verificado.

E o mesmo está se passando com o Direito Tributário. Os Juízes estudiosos conhecem o fenômeno da autonomia do Direito Fiscal e não confundem relações jurídico-privadas com fatos pertinentes à esfera do Direito Público.

Certo é que a Magistratura togada atua com prudência e equilíbrio, na sua augusta missão de dar a cada um o que é seu. Por essa razão, refoge de seu papel estar adotando tôdas as novidades acusadas do *vient de paraître* da literatura jurídica. Daí o cuidado com que submete a rigorosa revisão crítica a doutrinação de livros revolucionários que focalizam, muito além do que é permitido, a chamada autonomia do Direito Tributário.

Os ramos da ciência jurídica têm peculiaridades e caracteres próprios, mas não se apresentam como departamentos estanques e incomunicáveis em que se não admita a interpenetração de princípios jurídicos comuns ou de conceitos vigentes na teoria geral do Direito. Além disso, o Direito Civil, por ser o filho primogênito da Ciência Jurídica, trouxe, para o seu seio, noções e postulados que pertencem a todos os ramos do Direito. O seu rápido e precoce desenvolvimento científico propiciou tal fato, e, por isso, questões gerais, como a da teoria do ato ou negócio jurídico, comum a tôdas as disciplinas jurídicas, se apresentam, muitas vêzes, nos Códigos de Direito Privado, prenhes de regras que não pertencem apenas ao Direito Civil. Aplicá-las, portanto, não é fazer pancivilismo, nem levar o Direito Civil a invadir o campo do Direito Público, e sim invocar regra ou preceito pertencente à teoria geral do Direito e que tem franco ingresso e trânsito em qualquer ramo da Ciência Jurídica.

Há a registrar, ainda, que, no Direito brasileiro, o problema federativo leva a projetar-se o Direito Fiscal, em múltiplas ocasiões, em estreito confronto com normas de Direito Privado, para que as legislações locais, a pretexto de legislarem sôbre Direito Tributário,

não derroguem as regras de competência legislativa discriminadas na Constituição. Fazer *tabula rasa*, em alguns dêsses casos, ao que diz o Direito Civil, sob o pretexto de que o Direito Tributário é autônomo, pode levar à infringência frontal de mandamentos constitucionais que devem prevalecer, sem nenhuma dúvida, a essas disquisições e disputas de caráter científico.

Os Tribunais e Juízes brasileiros, acostumados a versar, com muita freqüência, sôbre lides de Direito Público, acompanham, de perto, a evolução doutrinária do Direito Fiscal e não desconhecem as peculiaridades que êste apresenta. No aplicá-lo, o que fazem, com a prudência que lhes é característica, é tão-só separar o joio do trigo, para filtrar, com cuidado, afirmações doutrinárias muitas vêzes inaplicáveis à legislação pátria, ou incompatíveis com nossa estrutura jurídico-constitucional.

Se, em julgados pretéritos, a contaminação civilística é acentuada e flagrante, tudo se deve à própria situação da doutrina que ainda sequer delineara a autonomia do Direito Fiscal. Desde, porém, que os teorizadores do Direito traçaram diretrizes novas, condizentes com essa autonomia, acompanha-os *pari passu* a jurisprudência dos nossos Trinais mais destacados e prestigiosos, muito embora com a cautela de quem, investido da excelsa tarefa de fazer justiça, não se pode estar vinculando a ortodoxias rígidas ou abraçando, levianamente, pelo simples sabor da novidade, conceituações ainda cartilaginosas e incertas de alguns autores ou doutrinas.

Não se nos afigura, por isso, aconselhável, a especialização que alguns preconizam, nos quadros de uma justiça fiscal, dentro do Poder Judiciário, que só se dedique a decidir lides de natureza tributária. Nem mesmo no seio dos Tribunais é de adotar-se a criação de turmas ou câmaras só com êsse mister.

Na aplicação jurisdicional da lei, o Magistrado de visão universal sôbre os fenômenos e fatos jurídicos, é o que melhor resolve os problemas da Justiça. Seus pronunciamentos podem não merecer o sufrágio e aplausos da ciência oficial desta ou daquela disciplina. A missão do Juiz, porém, não é a de ser porta-voz de orientação teórica ou a de pregoeiro de especulações doutrinárias. O Juiz, como *viva vox juris*, deve sujeitar-se à lei para fazer justiça, em função do bem comum, dando a cada um o que é seu.

A ciência jurídica é um luzeiro valioso para essa caminhada espinhosa e árdua, pelo que lhe cabe conhecê-la e cultivá-la com aprimorado carinho, a fim de exercer, com maior segurança e acêrto, a missão relevantíssima que lhe outorgou a Constituição.

Mas os fatos sociais em que vão incidir seus julgamentos e decisões se apresentam com uma complexidade tal que, nem sempre, a ciência prevê as facêtas e aspectos múltiplos que a aplicação da lei põe à mostra. Pretender que, em situações de tal natureza, o rigor abstrato de doutrinas e orientações científicas deva prevalecer sôbre o justo objetivo que a lei focaliza, seria bitolar a Justiça de maneira muito rígida

e estreita, o que acabaria por adulterar a verdadeira finalidade da função judicante.

É por isso que os Tribunais brasileiros, embora não desconheçam a autonomia do Direito Fiscal, e os conceitos e princípios que os modernos doutrinadores expõem, muitas vêzes se mostram pouco avessos a endossar tudo o que essas doutrinas preconizam.