A PROPÓSITO DA INTERPRETAÇÃO ADMINISTRATIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO*

FLÁVIO BAUER NOVELLI**

1. Breves considerações introdutórias sobre a interpretação do direito tributário

Antes de proceder-se ao breve exame de algumas das mais notadas particularidades que costumam ser atribuídas à interpretação administrativa do direito tributário, não parece despropositado passar em rápida revista, a título meramente introdutório e referencial, uns poucos dados relativos ao que se poderia chamar de seqüência de vicissitudes que pontuaram a bem conhecida evolução, quer das concepções, quer da própria pragmática interpretativa, no âmbito da dogmática do direito tributário. Essa seqüência histórica se ordena, exteriormente, como que num processo, de conformidade com a evolução das instruções fiscais, da moderna juridificação e sucessiva publicização do tributo, bem como da sucessão ou alternância de concepções e práticas relativas à atividade interpretativa, culminando, afinal, na incorporação à dogmática do direito tributário, da moderna teoria geral da hermenêutica jurídica.

A renovação que veio dessa forma a operar-se, no que respeita à hermenêutica, no campo do direito tributário, traduz-se, nos planos teórico e prático, numa série de notórias alternativas integrantes do processo que — sem embargo das ditas "particularidades" do direito fiscal, ou antes, para ser mais exato, sem embargo da

* O presente trabalho (ora ampliado e acrescido das notas bibliográficas) corresponde ao texto de palestra proferida em 19.05.99, em comemoração ao cinqüentenário da Associação de Direito Financeiro.

* Professor de Direito Constitucional Tributário nos Cursos de Mestrado da UERJ e da UCAM.

chamada "lógica própria da matéria disciplinada"[1] — reconduz, por fim, em nossa época, a "filosofia" e a prática da interpretação das normas tributárias, como, de resto, não poderia deixar de ser, ao leito comum da teoria da interpretação das normas jurídicas em geral.

As vicissitudes desse singular processo, todos quantos estudamos o direito tributário, conhecemos mais ou menos bem; penso, porém, que não seria demasiado relembrá-las, ainda que em notícia extremamente simplificada, quase esquemática, tão-somente para referir:

1°) o 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[2], 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[3];

2°) a corrente ou "escola da exegese", fortemente influenciada ainda pelas idéias de excepcionalidade ou, no mínimo, especialidade do direito tributário (lex odiosa), e, em regra, por uma inveterada concepção autoritária do poder de imposição, como remanescente expressão privilegiada do "*jus dominationis*" ou da "razão do Estado", a que se intentava contrapor uma praxe interpretativa mais ou menos rigorosamente tradicional e formalista, basicamente aderente, por um lado, ao literalismo

1 A expressão é de Emilio Betti, *interpretazione della Legge e degli Atti Giuridici (Teoria Generale e Dogmatica)*, 2ª ed. revista e ampliada sob a responsabilidade de Giuliano Crifo, Milão, A. Giuffrè, 1971, p. 273: "*Ad intendere il senso della legge é indispensabile tener presente: (...), 2) la logica della materia disciplinata, quale si desume della natura e economico-sociale dei rapporti regolati (c.d. natura delle cose);*" (grifado no original). Nesse mesmo sentido, v., anteriormente, as precisas observações de Ezio Vanoni, "Natura e Interpretazione delle Leggi Tributarie", *in Opere Giuridiche*, a/c de F. Forte e C. Longobardi, Milão, Giufrè, 1961, vol. I, ps. 3 e segs., ou na conhecida tradução de Rubens Gomes de Sousa, *natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, s.D., ps. 11 e segs., pela qual passaremos a citar.

Importa notar que, sobre o problema geral da interpretação (e aplicação) das leis tributárias, e nomeadamente sobre o aspecto ora referido, representa um verdadeiro marco, seja como ponto limitrofe na linha da investigação científica, seja, especialmente, como indicante de novos rumos, o notável, e, em termos gerais, sempre prestante estudo de Massimo Severo Giannini, "L'Interpretazione e l'Integrazione delle Leggi Tributarie", *in Revista di Diritto Finanziareo e Scienza delle Finanze* (Pádua, Cesam), 1941, vol. V, parte I, ps. 95-128 e 170-198. Como ressaltava Giannini — e a observação vale decerto ainda hoje —, o ponto central da questão concernente à interpretação das leis tributárias é precisaemnte o da aplicação analógica de tais leis (p. 95); e esta, como, de resto, em geral "*la questione dell'applicazione delle leggi tributarie altro non è in fondo che um aspetto parziale del problema della consistenza e dell'esercizio del potere d'imposizione dell'ente pubblico. E cosi ci troviamo, attraverso anfratti e spazi sempre maggiori, a sboccare nel massimo problema dell'autorità*" (p. 96).

2 M. S. Giannini, *op. cit.*, ps. 96 e segs.; Vanoni, *op. cit.*, ps. 14 e segs.

3 M. S. Giannini, *op. cit.*, espec. ps. 108 e segs.. Vanoni, *op. cit.*, espec. ps. 45 e segs.

sistemático, e, por outro, ao emprego, em regra inconsistente, de conceitos, categorias e formas próprias do direito privado[4]

3°) a reação a esta última direção exegética, manifestada, como se sabe, de início na Alemanha e na Itália, e que, procedente ali dos círculos acadêmicos e profissionais mais ou menos comprometidos com as concepções (para não dizer mesmo ideologias) interpretativas antiformalistas e econômico-conteudistas abonadas na "jurisprudência de interesses", penetra, a seguir, sob a guia de Enno Becker, nos planos do direito positivo, da jurisprudência (especialmente a da *Reichsfinanzhof)* e da doutrina em geral, lastreada na aplicação dos cânones da "consideração econômica" (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise)* ou da "tipificação" (*Typisierungstheorie)*, quer dizer, da interpretação conforme os traços ou caracteres econômicos típicos do fato imponível[5];

4°) a formação, particularmente na Itália, sob a direção de Benvenuto Graziotti, no âmbito da chamada Escola de Pavia, de uma concepção interpretativa orientada fundamentalmente por um princípio de conformidade "à função e à natureza da lei financeira". Dotada de um sentido análogo à fórmula germânica da dita interpretação econômica, importa, porém, reconhecer que esta chamada "interpretação funcional" parece movida por inspiração mais ampla — a consideração integral, isto é, política, jurídica, econômica e técnica — da atividade *financeira* (e não só tributária), que se abre, afinal, no sentido de 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; e, finalmente,

4 M.S. Giannini, *op. cit.* e segs.; Vanoni, *op. loc. cits.*

5 Para uma claríssima exposição e uma crítica severa e perspícua dessa orientação, v., ainda uma vez, M. S. Giannini, *op. cit.*, espec. ps. 180-192. V. também Vanoni, *op. cit.*, ps. 201-208. Na literatura brasileira, v., entre outros, com enfoque terminantemente crítico, Alfredo Augusto Becker, *a Interpretação das Leis Tributárias, a Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e da Prevalência do Conteúdo Econômico,* Porto Alegre, 1965, *passim; Id., Teoria Geral do Direito Tributário,* 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, espec. ps. 114 e segs.; embora em atitude mais receptiva à interpretação econômica, observa, contudo, Amilcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro,* Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1960, espec. ps. 162 e segs., que essa vale dizer, "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 legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou a sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi intepretationis tantum,* para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nela contidas". V., também do mesmo A., *Introdução ao Direito Tributário,* 6ª ed. atualizada por F. B. Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1999 (1ª ed., 1959), ps. 73 e segs.; *Id., Fato Gerador da Obrigação Tributária,* 6ª ed. atualizada por F. B. Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1999 (1ª ed., 1964).

V., ainda, o excelente estudo do professor alemão Wilheilm Hartz, *Interpretação da Lei Tributária: Conteúdo e Limites do Critério Econômico,* tradução, prefácio e notas de Brandão Machado, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1993 (ed. orig. Alemã, 1956).

5°) a crítica, proveniente de várias direções, à equivocada concepção básica e aos métodos particulares, seja da interpretação fundada no critério da significação econômica das leis tributárias, seja da chamada interpretação funcional, com o seu inevitável declínio e, certamente não de agora, *definitiva superação* na doutrina nacional e estrangeira do direito tributário. "De feito — diz Ricardo Lobo Torres[6] — a interpretação do direito tributário não apresenta especificidade que a afaste da interpretação de outros ramos do direito. Já estão totalmente superadas as opiniões que apontavam o direito tributário como excepcional ou que sujeitavam a sua interpretação a princípios como o do *in dubio contra fiscum*. A interpretação do direito tributário é igual a qualquer outra, embora possa conter algumas particularidades em decorrência da estrutura e suas normas, mas não da especificidade de seus métodos...". Contudo, vale observar, nem por isso — quer dizer, nem por reconhecer, perspicuamente, a mais categorizada doutrina tributarista, desde mais de meio século, que "a questão da aplicação das leis tributárias já fora uma questão importante, enquanto é hoje (escrevia há 60 anos M. S. Giannini), em sua maior parte, uma questão artificiosa, fruto, um tanto, de inércia, e outro tanto de incompreensão científica"[7], nem, com tudo isso, há que reconhecer — declinou, entre os mais sérios cultores da disciplina, um autêntico interesse por esse instigante problema.

2. *Aspectos particulares da atividade administrativa em matéria fiscal*

Aliás, bem ao contrário, considerada a questão são determinados perfis, talvez se possa admitir mesmo que esse interesse teria, de certo modo, avivado, e, a um exame algo mais atento, não parecerá difícil identificar e explicar as razões dessa renovada preocupação. De um lado, elas podem encontrar-se na crescente significação que hoje — no que se convencionou chamar (de resto, um tanto pretensiosamente em sua generalização) de Estado fiscal — indiscutivelmente compete, no âmbito do ordenamento jurídico, à normativa e às instituições administrativas fiscais; e, de outro, na peculiaridade, na desorientadora complexidade e na relativa mas induvidosa supereminência que assume essa imponente atividade administrativa em matéria fiscal, principalmente se a pusermos em confronto com o restante da atividade estatal enquanto Administração Pública.

A peculiaridade a que assinaladamente me refiro é a que, não de agora, por certo, mas agora muito mais, se configura como uma "acentuada exigência de legalidade", segundo notara, há certa de 70 anos, o renovador da teoria geral do direito administrativo, Adolf Merkl[8], ao aludir, por contraste com os demais atos administrativos, ao que designou, com singular acuidade, como a "dupla condicio-

6 Ricardo Lobo Torres, *Normas de Interpretação do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro — São Paulo, Renovar, 2000, p. 52. A arguta irreverência de Alfredo A. Becker, *A Interpretação das Leis Tributárias, cit.*, p;. 7, define mesmo a interpretação econômica como "o maior equivoco na história da doutrina do direito tributário".

7 M. S. Giannini, *op. cit.*, p. 196.

8 Adolf Merkl, *Teoria General del Derecho Administrativo* (ed. original, Viena, 1927), reimpr. da trad. esp. de 1935 (Madri, *Rev. Der. Privado)*, México, Ed. Nacional, 1975, ps. 312 e segs.

nalidade legal" dos atos da administração fiscal. Por um lado, diz Merkl, "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" (grifado no original).

Essa sempre mais viva e abrangente exigência — que reforça e amplia o conteúdo e o alcance do princípio fundamental da estrita legalidade com o escopo de instaurar um sistema de autêntico *garantismo tributário* — manifesta-se hoje, notadamente, por uma vinculação mais estrita, intensa e pontual dos atos da administração tributária à lei e ao direito — vale dizer: em primeiro lugar, por uma vinculação plena e imediata de tais atos à própria lei tributária, e assim, conseqüentemente, pela eliminação ou, pelo menos, pela significativa redução dos remanescentes da discricionariedade administrativa no âmbito da fiscalidade; mas, a par disso, ou antes, ainda acima disso, por um rigoroso sistema, por uma forte e 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.

A incidência dessas genericamente denominadas "limitações" verifica-se, no Estado de direito, particularmente no âmbito do ordenamento tributário, com um alcance e uma forma que talvez não ocorram, paralelamente (exceção feita à esfera penal), em nenhum outro setor de ordem jurídica. Com efeito, a incidência delas, além do efeito normativo específico que se expressa, principalmente, pela garantia dos valores da certeza e da justiça da tributação, traduz-se, na experiência constitucional tributária, de um lado, objetivamente, como que por uma íntima e radical compenetração, por uma quase que fusão natural entre matéria tributária e forma constitucional, e por, outro, ao ângulo subjetivo, qual inevitável e conseqüente acumulação, pelo intérprete da lei tributária, do *munus* de *intérprete privilegiado* (e não meramente ocasional ou episódico) da Constituição[9]

Esse relevante aspecto do problema da interpretação das normas tributárias, antes de tudo como um necessário prequestionamento a respeito da *conformidade à Constituição* das disposições jurídicas a aplicar, não poderia decerto ter escapado à percuciente e, ainda hoje, perfeitamente atual análise de Ernst Blumenstein. Após observar que a aplicação do direito tributário, como qualquer outra manifestação da vontade estatal, vincula-se necessariamente à Constituição, pondera o grande mestre helvécio: "O respeito das suas disposições (i.é., do direito constitucional) e especialmente dos direitos constitucionais dos cidadãos constitui, pois, a base não só

9 Assim como Pablo Lucio Verdú, *Curso de Derecho Político*, Madri, Tecnos, 1984, vol. IV, p. 94, aludiu, algum tempo atrás, a uma "invasão administrativa" do direito constitucional espanhol, talvez se possa falar hoje de uma "invasão tributária" do direito constitucional brasileiro.

para a criação da lei tributária, mas também para a sua interpretação. Impõe-se em qualquer caso — diz ainda Blumenstein — examinar se uma certa aplicação da lei tributária posta em consideração será admissível à luz de sua conformidade com a Constituição".[10] Por outras palavras, 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.

3. Relativo desinteresse da doutrina pelo problema da interpretação do direito tributário pela Administração Pública

Parece dispensável tecer novas e mais largas considerações com o fim de demonstrar como e quanto se mantém vivo e atual, na doutrina do direito tributário, o interesse em torno do problema geral (ou, pelo menos, de aspectos específicos do problema geral) da interpretação das normas tributárias. Assim por exemplo — e daí a razão principal destas simples notas de estudo —, é fora de dúvida que, por este ou por aquele motivo, ainda permanece inexplicavelmente na sombra — ou, tentando evitar uma inexatidão, e, pior ainda, uma injustiça — quando assim não acontece pelo menos parece não ter encontrado, senão excepcionalmente, tratamento condizente com a sua extraordinária importância, um dos aspectos mais relevantes e mais delicados dessa questão, justamente o relativo à interpretação do direito tributário pela Administração Pública. A questão envolve, a meu ver, tantas e tão importantes indagações, já não digo não respondidas ou não cabalmente respondidas, mas, na realidade, em certos casos, nem sequer claramente formuladas ou corretamente propostas, que talvez assim se justificasse cuidar, não, é claro, como num retrocesso, de um problema da *particularidade* ou peculiaridade da *interpretação do direito tributário* (há muito definitivamente superado, como já se viu), mas sim de um problema vivo, pouco tratado e ainda não resolvido: o da *peculiaridade* (peculiaridade, é claro, num outro plano e num outro sentido, como bem se entende) da interpretação *administrativa* do direito tributário.

Cursos e manuais de direito tributário, nacionais e estrangeiros, quando consentem em tratar o problema, fazem-no — é que parece — sem o empenho que a questão está merecendo. Tanto essa obras gerais, quanto ensaios e monografias particularmente dedicados à teoria da interpretação das leis tributárias, quando não o omitem, limitam-se a breves acenos que denunciam, mais que desinteresse pela questão, uma indesculpável incompreensão dela. Por fim, em coletâneas, nacionais e estrangeiras, seriamente organizadas e dedicadas ao tema fundamental da interpretação das leis tributárias, não se encontra, em regra, um só estudo especificamente aplicado ao exame da importante questão que ora nos ocupa.

Constituem certamente exceções os trabalhos que a seguir se mencionam, ressalvando eventual omissão pela qual desde já me desculpo. Na doutrina estrangeira,

10 Ernst Blumenstein, *Sistema de Diritto delle Imposte*, trad. ital. de Francesco Forte, Milão, Giuffrè, 1954, p. 17.

vem em primeiro lugar a opulenta monografia de Philippe Marchessou, *L'Interpretation des Textes Fiscaux*, Paris, 1980, cuja primeira parte: *L'Interpretation des Textes Fiscaux por l'Administration Fiscale*, corresponde bem à metade da diligente pesquisa; mais recentemente, o proficiente estudo de Klaus Vogel, *L'Interpretatione delle Leggi Tributrie da Parte dell'Amministrazione*, trad. do alemão por Roberta Prediali e publicada na obra coletiva *L'Accertamento Tributario nella Comunità Europea,* org. por Adriano di Pietro, Milão, Giuffrè, 1997. Em nosso País, além das valiosas contribuições de quantos têm escrito sobre a atividade administrativa em matéria fiscal, e entre esses, antes de todos, Alberto Xavier, e mais: Luciano da Silva Amaro, Luiz Henrique Barros de Arruda, Paulo Cesar Bergstrom Bonilha, Eduardo Domingos Bottallo, Edvaldo Brito, Gilberto de Ulhoa Canto, Alexandre Barros Castro, Alcides Jorge Costa, Eurico Marcos Diniz de Santi, Marco Aurélio Greco, Américo Masset Lacombe, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Ruy Barbosa Nogueira, Valdir de Oliveira Rocha, Aurélio Pitanga Seixas Filho e Rubens Gomes de Sousa, além de outros. Destaca-se, aqui, o valioso estudo de Ricardo Lobo Torres, *A interpretação do Direito Tributário pela Administração,* publicado pela ABDF na coletânea *Trabalhos sobre os Temas das XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* 2º trimeste, 1996, agora reproduzido parcialmente em seu excelente *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário,* 3ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, espec. ps. 67 e segs. e 78 e segs.

4. Interpretação e aplicação do direito

Seria desnecessário lembrar, porquanto por demais sabido, que não apenas toda norma ou texto normativo, mas, em geral, qualquer enunciado ou proposição, seja qual for sua forma gramatical ou sua função específica, desde que — é óbvio — encerre realmente um significado, destina-se, enquanto tal, a ser recebida (conhecida) e pressupõe, assim — por vera necessidade lógica, ainda que não, eventualmente, por uma particular e concreta determinação prática — uma correspondente atitude ou disposição cognoscitiva a que, em princípio, intencionalmente se dirige. Qualquer proposição, assim — e, *a fortiori*, como bem se percebe, uma proposição normativa ou pescritiva, que é aquela "proposição mediante a qual se pretende influir sobre o comportamento alheio e modificá-lo" (Bobbio) —, qualquer proposição, reptio, tem de, indefectivelmente, ser compreendida, quer dizer, *interpretada*, para, se for o caso, ser afinal *aplicada*. Como bem observa Enrico Paresce[11], "entre a norma e o fato se interpõe, portanto, a interpretação, isto é, aquela atividade que, coextensiva à compreensão em todo processo cognitivo, assume, no fenômeno jurídico, um aspecto peculiar". Já fora, de resto, exatamente ponderado por Tullio Ascarelli, que a interpretação é um "momento imanente da aplicação do direito". "Fora da interpretação — pondera o mesmo Ascarelli — não há norma; há um mero texto e é em função deste que, com um procedimento de interpretação, nunca eliminável, será

11 Enrico Paresce, *La Dinamica del Diritto*, Milão, Giuffrè, 1975, p. 304.

fixada a norma para os fins de uma aplicação (e a mesma norma assim fixada será novamente e inevitavelmente texto para os fins de uma nova aplicação); isto é, a norma é sempre e tão-somente tal e qual é interpretada e aplicada e no momento em que é interpretada e aplicada"[12]. "Esta passagem da lei, de disposição a norma — arremata, por sua vez, Mario Patrono[13] — não é, senão, o próprio êxito do processo interpretativo. Dizer, pois, 'aplicação' da lei significa dizer interpretação da mesma lei". Contudo, não o significa — é o que certamente se infere, mas convém deixar bem claro — no sentido de que a *interpretação* se traduza ou resolva, sempre e necessariamente, *também* em aplicação do direito[14], mas tão-somente no sentido de

12 Tullio Ascarelli, "Giurisprudenza Costituzionale e Teoria dell'Interpretazione", *in Problemi Giuridici*, Milão, Guiffrè, 1959, vol. I, espec. p. 148, nota 15. "Objeto da interpretação — escreve ainda o mesmo exímio jurista — não é uma 'norma', e sim um texto (ou um comportamento): é por força da interpretação do exato (ou do comportamento) e, portanto, sempre por força de um dado que a rigor pode dizer-se 'passado', 'histórico', que se formula a 'norma' (como 'presente' e, antes ainda, projetada no 'futuro'). Esta, uma vez expressa, volta necessariamente a ser 'texto'. A rigor a norma vive como 'norma' só no momento em que vem a ser aplicada; e por isso, precisamente, toda aplicação de uma norma requer a interpretação de um texto (ou de um comportamento), ou seja, na realidade, a formulação (para os fins de aplicação) da norma" (*Op. cit.*, p. 140).

13 Mario Patrono, "Legge (vicende della)", verb. *in Enciclopedia del Diritto*, Milão, Giuffré, vol. XXIII (1973), p. 927.

14 Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres, *A Interpretação do Direito Tributário pela Administração, cit.*, p. 7; *Id., Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, cit.*, ps. 21 e 67. Citando, em abono de seu ponto de vista, Hans-Georg Gadamer, *Wahrheit und Methode*, Tübingen, J. C. B. Mohr, 1975, p. 291: "a aplicação (*Anwendung*) é parte integrante do fenômeno hermenêutico da mesma forma que a compreensão (*Versehen*) e a interpretação (*Auslegen*)", escreve o ilustre professor titular de direito financeiro da UERJ, na Segunda das obras ora citadas, ps. 30 e s egs.: "Coube a Gadamer, principalmente, integrar na hermenêutica os momentos da compreensão, da interpretação e da aplicação: interpreta-se para aplicar, constituindo a aplicação, muito mais que um momento posterior de concretização de genérico interpretado, a própria compreensão da totalidade." Mas a seguir, no mesmo lugar, conclui o ilustre A., introduzindo certa ressalva quanto à tese do mestre alemão, mas sem conseguir descartar, afinal, inevitável contradição: "nem se aplica o direito sem interpretá-lo (a não ser casos excepcionais de normas técnicas) nem se interpreta a norma sem aplicá-la, salvo casos especialíssimos como o do controle da constitucionalidade *in abstracto*." Em outro ponto, indaga Ricardo L. Torres (*A Interpretação...*, p. 7; *Normas de Interpretação...*, p. 67): "Quem interpreta o direito tributário? Interpretam-no todos aqueles que o aplicam, eis que *não se separam a interpretação e a aplicação de norma tributária*, como já deixou claro a hermenêutica capitaneada por Ganamer" (grifo meu).

Os limites deste trabalho não consentem que se examine apropriadamente a questão. Permito-me observar apenas, fundamentando o reparo crítico dirigido a Ricardo Lobo Torres, que quando se afirma que na atividade interpretativa *jurídica* (isto é, na interpretação em *função normativa*, para empregar a linguagem de Betti) pode deixar de verificar-se o "momento" da *aplicação*, não se está, em verdade, dissentindo de Gadamer, que predica um conceito de aplicação válido, sem dúvida, no âmbito da hermenêutica geral ou filosófica, segundo o qual a aplicação é inerente à compreensão, formando, portanto, no processo hermenêutico um só todo com a compreensão e a interpretação. Acontece, porém, que o conceito gadameriano de aplicação não é o mesmo que em regra necessariamente prevalece na dogmática e na práxis jurídica, mesmo porque a atividade (especialmente judicial ou administrativa) de aplicação não é, evidentemente, constitutiva da interpretação, antes

que a interpretação *jurídica* (isto é, a espécie de interpretação que Betti classifica — com a teológica — como a mais importante do gênero por ele denominado "interpretação em função normativa") constitui, como foi dito, *indefectível pressuposto da aplicação*. Assim, esta última — a aplicação —, neste caso, ou melhor, nesta acepção, não é nem poderia ser, a rigor, de um ponto de vista lógico, *constitutiva* da interpretação; mas, formando, como de fato forma, em relação a esta, um *posterius* (configurado, em regra, num *procedimento)* cuja relevante função prática é a de *levar a efeito o resultado* do processo interpretativo, põe-se de fato como *finalização* deste e, portanto, propriamente, como *conseqüência simplesmente eventual* (no sentido de não necessária) da *interpretatio, stricto sensu.*

"A jurisprudência tradicional, observa Kelsen[15], vê a aplicação do direito sobretudo, se não exclusivamente, nas decisões dos tribunais civis e penais que, de fato, quando decidem um litígio jurídico ou impõem uma pena ao imputado, aplicam em regra uma norma geral de direito que foi criada por via legislativa ou consuetudinária. No entanto — como resulta do anteriormente exposto — a aplicação do direito existe tanto na produção de normas jurídicas gerais por via legislativa e consuetudinária como nas resoluções das autoridades administrativas."

5. A Chamada "atividade jurídica" da Administração Pública

Aliás, embora seja certo que a função administrativa não se resume, para usar a velha fórmula chioendiana, à "declaração e atuação da vontade da lei no caso concreto" (como é próprio da função jurisdicional), não é também menos certo que, no Estado, falando de modo geral —, certamente, mais ainda no Estado de direito, em que, como é sabido, toda atuação dos órgãos do Poder Público há de estar direta ou indiretamente regulada por uma norma jurídica —, parte considerável dessa ingente atividade, a habitual e impropriamente denominada "atividade jurídica" da Administração, consiste, tanto quanto a atividade jurisdicional, em *aplicação*, e, por conseguinte, necessariamente, *interpretação* do direito. E assim é — convém deixar explícito, embora perfeitamente notório — não apenas quando se trate de atos que se propõem, especifica e funcionalmente, esclarecer ou determinar o sentido, o conteúdo e o alcance de uma norma — vale dizer, atos opinativos ou de aconselhamento, que constituem exercício da denominada *função consultiva* — mas, assim também, com respeito a qualquer outro ato ou provimento, seja este de natureza normativa ou concreta, "constitutivo" ou "declaratório", tenha como conteúdo ou objeto uma ordem, uma imposição, a aplicação de uma sanção, uma decisão (em

de tudo porque, como se diz no texto, *subseqüente* a esta, e destinada especificamente a atuar, ou a fazer atuar, o resultado da interpretação, constituindo, em regra, um procedimento mediante o qual se realizam as circunstâncias ou os eventos que Anelo Falzea, "Efficacia Giuridica", *verb.* in Voci di Teoria Generale del Diritto, Milão, Giufré, 1976, ps. 286 e segs., designa, genericamente, como "componente de fato do efeito jurídico".

15 Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, trad. port. de João Baptista Machado, 2ª ed., Coimbra, Arménio Amado, 1962, vol. II, ps. 90 e segs.

V., também, A. Merkl, op. cit., ps. 25 e segs., 40 e segs.

sentido estrito), ou uma simples verificação ou declaração da certeza (atestado, certificado etc.) de um fato, de uma situação etc.

Como exatamente observa Blumenstein[16], 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 Pública, 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.

6. A atividade interpretativa "oficial" (Kelsen) e a interpretação administrativa como "interpretação de segundo grau" (Santi Romano)

Nada obstante isso, a doutrina jurídica, em geral, e notadamente a doutrina tributarista, parecem ter dispensado, aqui e alhures, tão escassa e versátil atenção ao importante fenômeno da *interpretação administrativa* (ou *burocrática*)[17] do direito em geral, e especialmente, ao da *interpretação administrativa do direito tributário,* que suponho não seja desarrazoado indagar se esse aparece descaso não significaria, em verdade, como atrás já foi notado, mais que um eventual descuro, uma simples e inescusável incompreensão quanto às peculiaridades, à função, ou antes, às funções (jurídica e prática), e ao valor ou à força" especial que contrapõem essa distinta forma ou modalidade de interpretação às demais, quando entrevistas sob o fundamental critério da fonte (ou da autoria) da atividade hermenêutica. De fato, conforme a esse critério (que, sob conotação em aparência meramente subjetiva, remete, antes, basicamente, aos aspectos da *eficácia* e da *função específica* da atividade interpretativa), conforme a esse critério, repito, a doutrina tradicional, como se sabe, costuma distinguir a interpretação, simplificadamente, em: *a) legislativa* ou autêntica, *b)* judicial e *c) doutrinal*, científica ou, mais amplamente, privada, negligenciando, em regra, o fato indiscutível de que a interpretação *oficial* (por outras palavras, a interpretação que, como diz Kelsen, constitui *função jurídica)*, quando realizada por um órgão da Administração Pública — ou seja, a interpretação que aqui, *commoditatis causa*, simplesmente se chama *interpretação administrativa* — não tem como ajustar-se exatamente, sob diferentes aspectos, a nenhuma daquelas outras três.

A questão, de resto, não tem nada de nova. Vale lembrar, com efeito, que já há pelo menos 70 anos o engenho sutil e agudo de Santi Romano[18] — atento às notáveis particularidades desse momento ou aspecto necessariamente integrante da atividade de direito administrativo (e, em conseqüência, é claro, da de direito tributário) dos

16 E. Blumenstein, *op. cit.*, p. 17.

17 Paolo Barile, Enzo Cheli e Stefano Grassi, *Instituzioni di Diritto Pubblico*, 7ª ed., Pádua, Cedam, 1995, p. 63.

18 Santi Romano, *Corso di Diritto Amministrativo*, 2ª ed., Pádua, Cedam, 1932, ps. 78 e segs.

órgãos da Administração Pública — destacou, quer pela sua natureza, quer pela sua força singular, essa outra forma ou espécie de interpretação, chegando mesmo a designá-la, notadamente quando essa se realiza em matéria que comporte o exercício de um poder discricionário, como "interpretação de segundo grau"[19]. esta forma de interpretação, "íntima e penetrante" — diz Santi Romano —, e "que vai além das disposições formais do direito objetivo, para inquirir-lhe os escopos, mesmo quando esses não são expressamente declarados", em regra não se confina de todo no âmbito da *discricionariedade,* Mas, tendo em vista a natureza e o fim essencial da administração, a subordinação dessa ao fundamental princípio político e jurídico do interesse público, assim como os princípios estruturais e funcionais que governam a organização administrativa, não pode deixar de, em maior ou menor medida, preceder e condicionar praticamente toda a variada tarefa de aplicação do direito pela Administração.

Seria escusado dizer, outrossim, que a interpretação do direito pela Administração, a despeito das consideráveis particularidades que em regra a caracterizam e que, assim, mais ou menos a contrapõem àquelas outras formas tradicionalmente reconhecidas, constitui, de qualquer modo, *interpretação jurídica*, vale dizer, uma atividade essencialmente idêntica, em sua estrutura e função, a qualquer outra espécie ou forma de interpretação, cujo objeto especificamente consiste, como diz Betti, em "reconhecer e reconstruir o significado a atribuir-se, na órbita de um ordenamento" a "normas jurídicas e preceitos a elas subordinados". Quer dizer, pois, que as particularidades que distinguem a denominada interpretação administrativa não respeitam, é claro, à sua natureza ou substância enquanto atividade de *interpretação jurídica*, mas sim, unicamente, ao fim e à forma específicos da atuação concreta, ou melhor, da subseqüente *aplicação* a que há de servir uma tal interpretação. Em suma, tais peculiaridades, por importantes que possam parecer, são de ordem meramente instrumental; decorrem, é claro, não da própria atividade interpretativa como tal, que é, substancialmente, única, sempre a mesma, mas do modo, da forma ou das circunstâncias por que essa se realiza; ou seja, decorrem elas precisamente do *ato administrativo* — em regra, mais precisamente, do *provimento administrativo* — mediante o qual se interpreta e há de aplicar-se o direito interpretado.

7. Causas diretamente determinantes da particularidade que apresenta a interpretação administrativa do direito tributário: a) a concorrência do princípio funcional do interesse público; b) a incidência do vínculo de sujeição hierárquica; e c) a atuação da imperatividade (autoritariedade) administrativa

Precisando, pois, um pouco melhor, essa tosca noção preliminar da *interpretação do direito pela Administração*, com o fim de destacar-lhe sumariamente a particularidade, creio seja possível individuar-lhe as razões ou causas determinantes,

19 Santi Romano, *op. cit.*, p. 79.

nos seguintes fatos, jurídicos ou naturais, e até mesmo nas simples circunstâncias secundárias, que, em seu conjunto vêm a tipificar essa forma específica de atividade interpretativa:

1°) A interpretação administrativa constitui, como foi visto, *função jurídica*, na precisa acepção que Kelsen atribui a esta expressão, ou seja, representa uma espécie da também chamada *interpretação oficial*. Como toda interpretação jurídica (isto é, como "interpretação em função normativa", no dizer de Betti) está, pois, destinada a formular mais concretamente a norma, a "tornar compreensível um texto, a descobrir-lhe o significado", com o objeto, porém, de servir à sua *aplicação*, no preciso sentido que a este termo assina Alberto Xavier[20], ou seja: a de operação lógica de subsunção dos fatos na norma, por um "ato *heterônomo obrigatório e vinculante*".

Distingue-se esta, todavia, das demais espécies de interpretação oficial e, dentre estas, notadamente da interpretação judicial, principalmente ao ângulo finalístico; por isso que, enquanto esta última tende, institucionalmente, como ensina Zanobini[21], a assegurar a "conservação e a observância do ordenamento jurídico", a interpretação administrativa (ainda mesmo a interpretação do direito tributário, em matéria estritamente vinculada, como é a que respeita ao lançamento, e a despeito de estar, designadamente a administração fiscal, sujeita ao princípio de imparcialidade)[22], a interpretação administrativa, repito, é, subjetiva e objetivamente falando, *Administração Pública,* e esta, na exata fórmula de Zanobini, consiste em "atividade prática que o Estado realiza para cuidar, de modo imediato", de determinados interesses públicos.[23]

2°) A interpretação administrativa é, portanto, uma espécie de interpretação que se realiza por um órgão (ou agente) da Administração Pública, mediante o exercício de atividade material e formalmente administrativa. O que importa dizer que uma tal interpretação, mesmo quando se efetive no âmbito de matéria estritamente vinculada, como é, notoriamente, o lançamento, não pode deixar de orientar-se *primariamente* pelo fundamental princípio do *interesse público.*[24] A interpretação administrativa — e assim também, é claro, quando esta tem como objeto norma de direito tributário que não atribui poderes discricionários — é, pois, uma interpretação eminentemente *finalista,* no sentido de que, como bem pondera Fernando Sainz Moreno, "as normas que criam os entes públicos e configuram sua atividade têm como critério de inspiração o do melhor cumprimento do interesse público". E na realização dessa função, adverte Sainz Moreno, "a idéia de interesse público serve

20 Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, ps. 78 e segs.

21 Guido Zanobini, *Corso di Diritto Amministrativo*, 8ª ed., Milão, Giuffrè, 1958, vol. I, p. 12.

22 Alberto avier, *op. cit.*, ps. 152 e segs.

23 Zanobini, *op. cit.*, vol. I, p. 13.

24 Fernando Sainz Moreno, *Conceptos Jurídicos, Interpretación y Discrecionalidad Administrativa,* Madri, Ed. Civitas, 1976, espec. ps. 321 e segs.

Quanto à fundamental noção de interesse público, v., por todos, Rogério G. Ehrhardt Soares, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, 1955, *passim,* mas espec. os. 43 e segs.

para interpretar tanto o pressuposto de fato da norma como o alcance de suas conseqüências jurídicas"[25]. Mais ainda, 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 leal, caberá ao intérprete (órgão administrativo) conceder preferência ao que melhor responda ao interesse concreto que a norma do caso especificamente contempla.

3°) A interpretação administrativa é operação de um *órgão* ou de uma *autoridade administrativa*, operação essa que, necessariamente, precede e, em regra, tende à aplicação da norma jurídica no *âmbito (interno) da Administração.*

Ora, tendo em vista que, como preleciona Zanobini[26], a ação de tais órgãos ou autoridades "precisa ser coordenada e dirigida para a consecução de um único fim, segundo critérios unitários", impõe-se à Administração um certo tipo de ordem ou organização, exclusivamente próprio (na esfera estatal) da Administração Pública, a *hierarquia*, cujo "princípio essencial — diz o mesmo Zanobini — reside na subordinação dos órgãos inferiores aos superiores"[27]

Esta relação especial de subordinação, como bem se sabe, manifesta-se primordialmente pela sujeição dos órgãos dependentes ao *dever de obediência* (funcional) às ordens (especiais) e instruções ou diretivas (gerais) expedidas pelo superior, com fundamento na relação (especial) de supremacia hierárquica. A intensidade da incidência de tal princípio e, assim, do vínculo correspondente, na esfera da interpretação do direito, em geral, e especialmente do direito tributário, pela Administração, pode variar consideravelmente em virtude de circunstâncias diversas, mas é, de qualquer modo, quando não absolutamente determinante, pelo menos sempre relevante, e constitui, sem dúvida, o aspecto mais singular e um dos mais influentes na conformação da atividade e, por conseguinte, da interpretação administrativa, como uma distinta espécie de interpretação.

Pode-se dizer até mesmo que a interpretação administrativa, e mais especialmente, a interpretação administrativa do direito tributário, está, em boa parte, se não em sua *maior parte*, ordinariamente configurada e condicionada pela subordinação hierárquica e, assim, pelo poder ordenatório e pelo poder normativo (tanto externo quanto interno) da Administração.

No perspícuo trabalho anteriormente citado, depois de lembrar que as leis tributárias quase nunca são "simples e claras", justamente observa Klaus Vogel[28], "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 che-

25 Sainz Moreno, *op. cit.*, p. 323.

26 Zanobini, *op. cit.*, vol. I, ps. 144 e segs.

27 Zanobini, *op. cit.*, vol. I, p. 145.

28 Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 40.

gar-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".

De resto, esta influente massa da interpretação administrativa das normas tributárias, predisposta mediante atos normativos ou não da administração fiscal, assume hoje tal importância que — para ficar num só exemplo — a própria Constituição alemã, em seu art. 108, § 7°, contempla a matéria. Informa Vogel[29] que: "Na Alemanha, as normas mediante as quais as autoridades estabelecem, de modo antecipado, como os órgãos devem interpretar e aplicar as normas tributárias são diversamente denominadas. Segundo o art. 108, § 7°, da nossa Constituição, para a aplicação das leis tributárias o *governo federal* pode expedir 'disposições administrativas gerais'" (grifo meu).

Mas, para além disso, isto é, para além do relevante fato que vem de referir-se — o de que a interpretação administrativa, máxime a do direito tributário, dá-se, como bem observa Vogel, em regra em dois níveis —, não pode passar sem rápido reparo um outro e não menos importante aspecto dessa mesma questão, o de que o influxo exercido pela interpretação administrativa destinada institucionalmente a pautar, no âmbito da Administração, a aplicação da lei tributária, mediante atos normativos, especialmente aqueles fundados no vínculo determinado pelo poder hierárquico, vem a lograr, na prática, um alcance, uma difusão e um prestígio bem maiores, e a revestir, de fato, uma significação prática muito mais considerável.

De fato, embora "não vinculem, em princípio — escreve Amilcar Falcão[30] — o particular, nem o juiz ao seu cumprimento", tais atos normativos internos (e assim também as demais "normas complementares" a que se refere o art. 100 do CTN), "obrigam, no entanto, os funcionários à obediência (salvo a hipótese de manifesta ilegalidade)", e, assim, quer mediante a própria atuação destes, quer porque com a observância continuada da norma interna vem a despontar e a conformar-se o núcleo de uma futura norma consuetudinária, i.é., uma praxe administrativa, adquire a proposição interpretativa, uma como que eficácia *externa e geral*, em tudo, sob este aspecto, semelhante àquela espécie de eficácia que Sainti Romano[31] primorosamente descreve como a eficácia própria da lei.

4°) A interpretação administrativa do direito tributário realiza-se, em regra, mediante um ato (especial ou geral) de aplicação (isto é, mediante um *provimento)* revestido, como se sabe, enquanto tal, da *autoridade,* ou melhor, da *autoritariedade* ou *imperatividade* (que se não confunde, é claro, com a *executoriedade)* própria e

29 Vogel, *op. loc. cits.*

30 Amilcar A. Falcão, *Introdução ao Direito Tributário, cit.*. p. 49.

31 Santi Romano, "Osservazioni sulla Efficacia della Legge", *in Seritti Minori,* vol. I (*Diritto Constituzionale),* Milão, giuffrè, 1950, ps. 397 e segs.

característica dos atos que constituem expressão de Poder Público (no caso, administrativo).[32]

A força ou eficácia (jurídica) característica de tais atos (provimentos) — e, assim, também necessariamente, a da interpretação que por intermédio deles se opera — consiste, essencialmente, na relativa imodificabilidade dos respectivos efeitos, na oponibilidade direta e na força probante *erga omnes* dos atos de constituição de certeza, assim como na possibilidade de imporem, de modo concreto, unilateral, direto e imediato, obrigações (deveres) e restrições de direitos para os contribuintes, notadamente, como bem se sabe, sob a forma canônica da *exigência,* em caráter autoritário, do crédito tributário objeto do assim chamado ato (ou provimento) administrativo de *lançamento* (CTN, arts. 142 e segs.).

32 V., por todos, Massimo Severo Giannini, *Diritto Amministrativo*, Milão, giuffré, 1970, vol. I, espec. ps. 588 e egs.; Aldo M. Sandulli, *Manuale di Diritto Amministrativo,* 12ª ed., Nápoles, Jovene, 1974, ps. 417 e segs.; Alberto Xavier, *op. cit.*, espec. ps. 389 e segs., sustentando um ponto de vista, quanto à imperatividade, de que, em parte, dissentimos. V., ainda, o nosso trabalho, "A Eficácia do Ato Administrativo", *in RDA*, vols. 60 e 61, mas v., espec., vol. 61, ps. 30 e segs.

Apontamentos sobre a Reforma Administrativa

Diogo de Figueiredo Moreira Neto



Este livro mantém-se introdutório e despretensioso, oferecendo apenas um guia de anotações, por entender que estas devam ser apenas um início e uma abertura de uma necessária e ponderável contribuição doutrinária e jurisprudencial que deverão amadurecer no estudo e no debate e haverão de ser fundamentais para sua serena e correta aplicação, não só em benefício do aperfeiçoamento como, e principalmente, da segurança jurídica.

Ref. 0214 **Brochura** **182 págs.**
Form. 14x21 **1999**

A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação

Alberto Nogueira

Nesta obra, o autor retorna à análise do fenômeno tributário, agora na vertente dos Direitos Humanos, a partir dos eventos que se seguiram à Revolução Francesa, elaborando uma inédita Teoria Geral da Tributação de profunda importância para a emancipação da Democracia.



Ref. 0143 **Brochura** **472 págs.**
Form. 14x21 **1997**