

A INTERPRETAÇÃO DAS LEIS FISCAIS

LUÍS TROTABAS

Prof. de Dir. Público na Fac. de
Direito da Univ. de Nanci

SUMÁRIO: O princípio da interpretação literal — Direito comum e direito excepcional — A fórmula in dubio contra fiscum — Interpretação e analogia — Poder criador da jurisprudência fiscal — Conclusões.

* *O princípio da interpretação literal*: — O princípio da interpretação literal das leis fiscais é unânimeamente proclamado na literatura jurídica. Em seu magistral *Traité sur les Droits d'Enregistrement*, M. E. PILON retomou recentemente a exposição dessa fórmula: apresenta-a como incontestada, e invoca, em seu apoio, as afirmações da Doutrina, da Jurisprudência e da própria Fazenda, unânimes nesse ponto¹. Basta, com efeito, aludirmos às numerosas referências que êle faz para verificarmos êsse acôrdo e percebermos que, por tôda parte, e no dizer de todos os tratadistas, é reconhecido aquêle princípio, sem a menor reserva.

Diante dessa rara e impressionante unanimidade, será bastante temeroso empreender-se a crítica de princípio que se manifesta como uma das verdades primárias do direito fiscal. Mas essa aparência incontestada, conquanto não nos leve a uma suspeita *a priori*, não nos impelirá, por certo, à pesquisa, a despeito daquelas afirmações, que não ousáramos negar, de justificações positivas? Ora, basta incitar essas pesquisas para percebermos, não sem decepção, que aquelas justificações são precárias. A única coisa certa é que nenhuma disposição de lei escrita prescreve, no direito francês, um método de interpretação particular para as leis fiscais, e que o princípio da interpretação literal repousa sôbre regra de direito costumeiro, particularmente impressionante, é verdade, porque incessan-

* Traduzido por PAULO DA MATA MACHADO, do *Recueil d'Etudes sur les Sources du droit en l'honneur de François Geny*, tome III, *Les sources des diverses branches du droit*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1934, págs. 101-108.

¹ E. PILON, *Principes et technique des Droits d'Enregistrement*, t. I, 1929, números 39 e segs.

temente proclamada desde a antiguidade até o presente. E' mesmo notável ver os tratadistas que invocam êsse princípio obstinar-se em justificá-lo com a autoridade de tratadistas mais antigos. Assim é, por exemplo, que M. PILON se baseia, entre outros, em CHAMPIONNIÈRE ET RIGAUD, ² que, por sua vez, se reportam à fonte FARNACIUS. ³ E assim remontamos até à fórmula de MODESTINO, redigida em resposta ao Decreto *ut fisco faveat: non puto delinquere eum, qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit*; aí está, pelo menos, a origem mais geralmente atribuída a êsse princípio.

No estado dessas primeiras averiguações, se quisermos levar mais adiante e aprofundar ainda a fórmula de interpretação literal das leis fiscais, seremos, então, conduzidos a encarar duas ordens de pesquisas :

1.º A repetição, indiscutível em verdade, dessa regra de interpretação literal, constitui realmente a expressão de um costume?

2.º Se existe realmente êsse costume, qual é, então, o sentido exato da fórmula "interpretação literal" ou "interpretação estrita", que se invoca sempre, mas sem se lhe precisar suficientemente o sentido e o valor?

Ao exame dêsses dois problemas é que serão consagradas estas observações. Sem pretender resolvê-los definitivamente, têm elas o escopo de mostrar a necessidade de submeter à crítica um princípio cuja aparência incontestada o subtraiu até hoje a tôda pesquisa aprofundada.

Direito comum e direito excepcional : — A antiguidade do princípio da interpretação estrita das leis fiscais que pode considerar-se adquirida é realmente o indício de uma tradição e dá à referida fórmula o valor de *lição* que se impõe incontestavelmente? Não seria, ao contrário, o caso de observar que, se certas matérias ou certas regras tomam qualidade quando envelhecem outras se tornam carcomidas ou prescrevem? Na verdade, o costume cria direito, porém não assegura, para a legalidade que faz nascer, perenidade absoluta; talvez a expressão mantida da interpretação literal não seja hoje em dia mais do que um invólucro esvaziado do seu conteúdo costumeiro.

² CHAMPIONNIÈRE ET RIGAUD, *Traité des Droits d'Enregistrement*, 2.ª ed., 1839, t. I, n.º 39.

³ *Fragmenta: in solutione gabellae, nos proceditur de similibus ad similia.*

Para conhecer o valor atual da velha fórmula de MODESTINO, seria necessário submetê-la a crítica rigorosa, que a literatura francesa não nos oferece ⁴: em sua falta, atendendo à origem da fórmula, procuremos remontar aos antigos autores, aos quais somos enviados pela encadeamento do costume, para vermos como foi outrora justificada a regra que eles nos legaram.

Em sua origem a interpretação literal das leis fiscais foi nitidamente baseada na divisão do direito em dois ramos: de um lado o direito que exprime os verdadeiros princípios da legislação, do outro o direito excepcional, o *jus singulare* dos antigos. Este compreende as leis fiscais e as leis penais, ⁵ que assim são apresentadas como estando, à *parte sua natureza de exceção*, submetidas a fórmulas especiais de interpretação. ⁶ E se os autores modernos se limitam hoje a repetir fórmula que para eles já não requer a justificação, os antigos, ao contrário, são perfeitamente explícitos a esse respeito: com o título de leis odiosas é que as leis fiscais foram submetidas a uma interpretação restritiva.

Essa verificação mesma importa na condenação de todo valor atual à regra da interpretação estrita. Com efeito, se as leis fiscais são hoje, como eram outrora, leis individualmente incomodativas, não podemos já, juridicamente falando, tratá-las por leis odiosas. É preciso considerar os progressos do direito do impôsto, intimamente ligados aos do regime constitucional e, notadamente, ao desenvolvimento das fórmulas democráticas. Não há alguma inadvertência em continuarmos a invocar contra o Fisco moderno uma regra inventada, há séculos, em um ambiente político, econômico, social inteiramente diverso? No estado das fórmulas modernas, já não podemos, por certo, dizer hoje que a lei de impôsto seja odiosa, conforme faziam MODESTINO e os comentadores do passado. Essa lei nada mais tem de particular, de excepcional, de atentatória à liberdade humana. É, como tôdas as leis que regulam as relações do poder administrativo com os indivíduos, lei normal, geral e, portanto, submetida às mesmas regras de interpretação que as outras

4 Dentre as numerosas e sábias obras consultadas sobre a interpretação das leis, e que, aliás, em sua maior parte, serão citadas no correr deste trabalho, não se encontra, com efeito, qualquer estudo particular sobre o problema da lei fiscal. Esse estudo foi escurvado, em resposta, na literatura italiana, por B. GRIZIOTTI, *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, págs. 194 e segts. Durante a elaboração desse estudo, foi, por outra parte, anunciada a publicação, pelo Instituto das Finanças da Universidade de Pávia, de uma obra de M. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*. Lamento vivamente não ter podido utilizá-la.

5 A evocação da lei penal ao lado da lei fiscal impõe-se, com efeito, quando falamos de interpretação estrita. Notemos, além disso, que o valor da fórmula a respeito da lei penal não parece ter sido mais especialmente estudado. Notemos, também, que alguns autores não citam as leis fiscais entre as leis excepcionais e penais submetidas a regras particulares de interpretação: v., por exemplo, CH. BROCHER, *Etude sur les principes généraux de l'interprétation des lois*, Genebra, 1862, pág. 166.

6 V., por exemplo, as referências dadas por DELLISLE, *Principes de l'interprétation des Lois*, 2.º vol. 1852., t. II, pág. 168.

leis. Daí, hoje, se a lei fiscal deve estar submetida a regras especiais de interpretação, isso não poderá ser por sua qualidade de lei fiscal: será preciso invocar não sua natureza, ou seu objeto, porém um caráter externo, por exemplo, seu caráter imperativo, ou proibitivo, ou ainda dispositivo, do mesmo modo que para qualquer outra lei. 8

E assim é que todo o valor costumeiro do princípio se perde, porque já não há costume. Por querermos provar demasiado mediante a invocação das fórmulas antigas, chegamos à ruína do princípio: válido no limite em que êle repousava sôbre dois grupos de leis, de naturezas diferentes, tôda supervivência no mundo lhe é interdita pelo simples fato de que essa diferença de natureza não existe mais. E não é sem algum enfado que vemos os mais recentes estudos se satisfazerem sempre com a idéia da lei odiosa para justificar o princípio da interpretação estrita, 9 que atualmente não é mais do que uma fórmula perempta, vazia de qualquer significação.

A fórmula "*in dubio contra fiscum*": — Admitamos, todavia, que essa regra de interpretação pudesse ainda ser inscrita dentre os primeiros princípios do direito fiscal: seria ainda necessário atentar-se em seu sentido exato.

Através das afirmações dos autores, ela aparece suscetível de duplo sentido: ora é invocada como fórmula positiva de opção, em caso de dúvida, para o sentido mais favorável ao contribuinte, ora como fórmula negativa de condenação, em tôdas as hipóteses, de qualquer aplicação da lei fiscal por analogia.

A fórmula *in dubio contra fiscum* aparece desde a origem como a consequência direta, e talvez, até, a razão de ser, da idéia da interpretação literal. Ela se exprime muito claramente, como

7 V., no mesmo sentido, B. GRIZIOTTI *op. e loc. cit.* A respeito da tese ainda hoje dominante da interpretação restritiva das leis fiscais, que pretende sempre invocar a antiga fórmula *in dubio contra fiscum*, êsse autor nota mui justamente: "*questa dottrina, che è tuttora predominante, deriva dall'ordinamento delle imposte in situazioni politiche e giuridiche già sorpassate di arbitrii e di limitazioni della libertà, e, pertanto, non corrisponde alle circostanze dello Stato moderno*" (pág. 195). Ver, igualmente, no mesmo sentido, M. PUGLIESE, *Le Tasse*, Padova, 1930, págs. 108 e segts.

8 V., acêrca dessa classificação das leis, sob o aspecto do caráter das mesmas e com abstração do seu objeto, H. CAPITANT, *Introd. à l'Etude du Droit Civil*, 5.ª ed., 1929, ns. 23 e segts.

9 Assim é que em recente estudo de direito fiscal, Mlle. J. VANDAMME afirma que é cômodo justificar o princípio de interpretação estrita, invocando a distinção das leis naturais e das leis arbitrarias (*D. P.*, 1931, 2, 75 e 76). E' evidentemente cômodo; sê-lo-á, porém, indubitavelmente menos, demonstrar hoje a existência de uma categoria de leis arbitrarias. Não penso, com efeito, que se queira entender essa expressão dando-lhe o sentido de oposição entre direito natural e direito escrito. E se é aí que querem chegar os defensores da fórmula, é preciso então concluir que todo o direito escrito, e não sômente a lei fiscal, deve estar submetido a essa interpretação estrita.

vimos, na fórmula de MODESTINO. Depois, DOMAT, por sua vez, a deduz também nitidamente: “Em tôdas as sortes de contribuições quando surgem dificuldades que tornam duvidosa a causa do fisco . . ., essas espécies de dúvidas devem-se resolver a favor dos particulares, contra o fisco. Porque, além de ter êle o lugar de autor, e de que tôda demanda, em geral, deve ser clara e bem estabelecida, os direitos do fisco não gozam de favor ou privilégio senão no que diz respeito à justiça que os torna necessários para o bem público e à facilidade de proceder-se à sua arrecadação; no que é restrito aos direitos que se acham claramente estabelecidos, e não se estende às pretensões que os funcionários ou os arrematantes, encarregados da cobrança, poderiam ter para além dos limites dos direitos claramente fixados pelo soberano.”¹⁰

Contudo, e apesar das adesões importantes que essa fórmula recebeu,¹¹ ainda está longe de provar-se que a opção em favor do sentido favorável ao contribuinte decorre necessariamente da interpretação literal, ainda quando essa fôsse admitida. Parece, realmente, mais cabível pensar, com um autorizado tratadista, que “nos enganaríamos evidentemente se, entre os diversos sentidos que o texto comporta, inferíssemos da regra que rejeita a extensão por analogia, que aquêle de que resulta o menor imposto ou a menor pena deva sempre ser adotado.”¹² E’ preciso, com efeito, notar que a fórmula *in dubio contra fiscum* confunde o ponto de vista da interpretação pròpriamente dita com o ponto de vista da prova: o trecho de DOMAT, acima citado, mostra-o perfeitamente. Ora, convém não esquecer que o desenvolvimento do contencioso fiscal não sòmente a respeito das contribuições indiretas pelo processo da arrematação, mas ainda, se bem que menos geralmente, a respeito das contribuições diretas, declara, no maior número de vèzes, a prova a cargo do contribuinte. Essa técnica do contencioso, que os autores, com muita ligeireza, desprezam, conduziria antes à reversão da fórmula: em caso de dúvida, não será o juiz obrigado a decidir contra o contribuinte se êste não fornece a prova das suas pretensões, sejam elas de fato ou de direito?

Interpretação e analogia: — O segundo sentido que se atribui à fórmula de interpretação literal, e que na verdade é o mais frequentemente visado pela jurisprudência e pelos autores, tende apenas a vedar, a respeito das leis fiscaes, a interpretação por analogia. Sob êsse novo aspecto, a interpretação literal significa, por

10 DOMAT, *Le Droit Public*, liv. I, tit. V, sec. VI, 18.

11 V. not. F. GÉNY, *Science et Technique*, IV, n.º 278, pág. 42.

12 DELISLE, *Principes de l'Interprétation des Lois*, 2 vols., Paris, 1852, II, § 168, pág. 381.

um lado, que nenhum poder construtivo possui o juiz a respeito da lei fiscal, e, por outro, que o juiz está submetido a regras excepcionalmente restritivas de interpretação. Ora, devidamente examinada, essa atitude se revela falsa sob seus dois aspectos.

O poder criador da jurisprudência fiscal, que numerosos autores contestam,¹³ parece, não obstante, certo. Basta, com efeito, ler atentamente as decisões do juiz fiscal, quer judiciário, quer administrativo, para se convencer disso. Do ponto de vista teórico, notaremos ainda que o poder de elaboração da regra de direito pelo juiz é de algum modo espontâneo, cada vez que nos acharmos na presença de um juiz objetivo: ora, a natureza finalística do contencioso fiscal não nos permite a menor dúvida.¹⁴ Mas ainda mesmo quando não quisessem adotar essa concepção do contencioso fiscal, não é evidente que o juiz do impôsto, permanentemente, *constrói* sobre a lei fiscal fórmulas positivas que revelam as criações da sua jurisprudência? E os autores que proclamam a fórmula da *interpretação literal*, isto é, conforme LITTRÉ, da interpretação *segundo a letra*, com a exatidão de uma coisa tomada ao pé da letra, admitem, eles próprios, que isso compreende a *interpretação extensiva*,¹⁵ o que quer dizer, em francês, uma extensão (*une extension*), isto é, sempre conforme LITTRÉ, “a ação de estender uma lei, um artigo, a objetos que aí não estavam primeiramente incluídos”. Diante dessa contestação e desses resultados tão remotos dos princípios altamente proclamados da interpretação literal, a dúvida se manifesta, parece, acêrca da exatidão dessa fórmula e do seu real valor.

Quanto às regras restritivas de interpretação que se aplicariam à lei fiscal, elas se declaram, acabamos de ver, pela rejeição da analogia. Para compreender essa fórmula, é necessário confrontá-la com as conclusões dos autores que têm estudado o problema geral da interpretação da lei.

A análise mais esquadrihada que até hoje foi feita dos métodos de interpretação do direito positivo, devida ao decano GENY, cuja autoridade aqui se afirma com particular fôrça, por mais difícil que seja reproduzi-la em fórmulas abreviadas, parece exprimir essencialmente a diferença da *interpretação*, que se refere à lei, fonte de direito positivo, e da *analogia*, que deve ser completamente separada de tôda fonte formal de direito, para se referir exclusivamente ao processo da livre pesquisa científica.¹⁶ Diante dessa fórmula,

13 Ver F. GÉNY, *Le particularisme du droit fiscal*, extr. *Rev. Trim. Droit Civil*, 1931, ns. 18 e segts. e as referências.

14 Ver TROTABAS, *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, em *Mélanges Hauriou*, 1929, págs. 709 e segts.

15 Ver E. PILON *op. cit.*, ns. 41 e segts.

16 F. GÉNY, *Méthodes d'interprétation et sources...*, 2.^a ed., 1919, t. I, not. n.º 107.

tôda lei, de qualquer natureza que seja, pode ser objeto de interpretação, chegando esta até à extensiva,¹⁷ porém nenhuma lei pode ser objeto de aplicação por analogia.¹⁸ A fórmula é límpida.

Quando os autores de direito fiscal pretendem, pois, que a lei restritiva é, por sua própria natureza, de não se interpretar por analogia, tal se dá apenas porque, contrariamente à análise do decano GENY, êles integram a analogia no conceito amplo da interpretação.¹⁹ Mas se adotamos a análise do decano GENY e se com êle distinguimos interpretação e analogia, disso resulta, muito naturalmente, que a lei fiscal segue a sorte de qualquer outra lei: é a tese que, ao parecer, deve ser adotada, e, com isso, creio poder invocar a autoridade do decano GENY para proclamar, a respeito dessas análises teóricas, que o pretendido princípio da interpretação literal das leis fiscais não passa de uma trivialidade enganosa.

Mas, dito isso, subsiste o problema da analogia. Se o decano GENY a exclui dos métodos de interpretação legislativa, conserva-a pelo menos no seu sistema de elaboração jurídica como processo independente de descobrimento das regras jurídicas.²⁰ Separada assim da interpretação e votada ao serviço da livre pesquisa, possui a analogia um domínio de aplicação menos extenso do que a interpretação: ela é excluída não a respeito de certas leis, pois que tôda lei lhe escapa, porém de certas matérias. É o que exprime muito claramente o decano GENY quando, estudando as relações da ciência e da técnica, busca os casos em que o direito positivo, 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.²¹ E, entre êsses casos, êle menciona, ao lado da “determinação das criminações e das penalidades”, “a interpretação nas questões fiscais, que continuam no domínio exclusivo da legislação, no sentido, pelo menos, de que o juiz não pode estabelecer impostos nem aumentá-los.”²²

Por aí, decisivamente, o eminente teórico dos métodos jurídicos e os técnicos da ciência fiscal se unem: todos reprovam a prática da analogia a respeito das leis fiscais. Conviremos, não obstante, que

17 *Ibid.*, ns. 105 e 107.

18 Cf. a fórmula proposta por CH. BROCHER, *Étude sur les principes généraux de l'interprétation des lois*, 1862, já citado: “É preciso cuidado para não confundir a interpretação propriamente dita com a extensão por efeito da analogia” (pág. 169).

19 Ver E. PILON, *op. e loc. cit.*, e nota ao *D. P.* 1927, 1, 17, e as refs. Convém notar além disso que a integração da analogia na interpretação, longe de ser especial dos autores de direito fiscal, se encontra em numerosos civilistas: v. not. M. CAPITANT, *Introduction...*, 5.^a ed., 1929, n.º 71, e as referências.

20 F. GÉNY, *op. cit.*, n.º 108.

21 F. GÉNY, *Science et Technique...*, IV (1924), n.º 278, not., págs. 36, 37.

22 *Op. e loc. cit.*, págs. 41, 42.

a rápida narração das posições doutrinárias que acaba de ser feita já revela o êrro da fórmula corrente da interpretação literal das leis fiscaes. Estas não são de maneira alguma objeto de um método particular de interpretação, e o problema, muito mais elevado, é o de indagar se a matéria fiscal pode ou não ser objeto daquilo que o decano GENY chama a livre pesquisa, isto é, em poucas palavras, de uma elaboração construtiva pelo juiz, quando necessário, por analogia. Mas, aqui, não posso ocultar que me afasto então das fórmulas do eminente mestre de Nanci, pois creio mui sinceramente no poder criador da jurisprudência fiscal.²³

Parece-me, com efeito, indispensável reconhecer o emprêgo possível da analogia pelo juiz fiscal. Primeiramente, apesar de tôdas as afirmações da doutrina e da jurisprudência, é certo que a analogia faz parte das regras positivas e aplicadas da nossa legislação fiscal. Aqui está, por exemplo, a lei de 1917, que estabelece “um impôsto anual sôbre os benefícios das profissões comerciais”. A Instrução Administrativa de 30 de março de 1918 decide, para interpretar essa noção de profissão comercial, “ligar-se menos à natureza jurídica dos atos concluídos do que à sua analogia com as operações que comporta o exercício das profissões cujo caráter comercial é indiscutível”, e é bem isso o que faz a cada dia a jurisprudência. Vivemos, pois, atualmente, sob um regime que admite perfeitamente a analogia, e muitos o desconhecem, detendo-se sempre em repetir, fora das realidades, a velha fórmula de MODESTINO.²⁴ E, do mesmo modo, se nos abstrairmos dessa fórmula legal, não deveremos convir em que o emprêgo da analogia pelo juiz aparece necessariamente sempre que o juiz se entrega à análise do fato?²⁵ E se tivermos em consideração o lugar que ocupa essa apreciação do fato no contencioso fiscal, seja diante da jurisdição administrativa,²⁶ seja diante da jurisdição judiciária, com os poderes de fato da Côrte de Cassação em matéria fiscal,²⁷ não seremos, por êsse meio, conduzidos a compreender o amplo poder do juiz a respeito da lei fiscal e a reconhecer mais uma vez o êrro da fórmula restritiva e absoluta da interpretação literal?

23 Ver L. TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, extr. *Revue de Sc. et Légis. Financières*, 1928, not. n.º 3.

24 V. outro exemplo de interpretação não literal da lei fiscal, em matéria de impôsto sôbre bebidas alcoólicas, em L. HOURCADE, *Contributions Indirectes*, 7.ª ed., I, pág. 65. Êsses exemplos sômente são dados, note-se, a título de ilustração e não como anomalias.

25 V., a êsse respeito, as interessantes sugestões de H. DE PAGE, *De l'interprétation des lois*, 2 vols., Bruxelles-Paris, 1925, II, pág. 265.

26 V. Cons. d'Et., 7 jan. 1927, *Farran*, e a nota ao D. P., 1927, 3, 25 (I).

27 V. Cass. Civ., 25 outubro 1927, *D. P.*, 1929, I, 31 e a nota, L. TROTABAS, em *Mélanges Hauriou*, precitada, pág. 727, Cf. a discussão de F. GÉNY, em *Le particularisme du droit fiscal*, precitado, n.º 20.

Poder criador da jurisprudência fiscal: — Enfim, ao lado dessas razões técnicas de condenação, não seria preciso notar que a interpretação literal, por sua rigidez, a si mesma se condena? Querendo submeter uma categoria de leis, em razão do seu objeto, a uma regra excepcional, ela perde de vista o problema infinitamente mais vasto, mais complexo e mais variado, da interpretação da lei. E ignora, assim, todo o movimento a favor da *interpretação idealista das leis*.²⁸ Essa fórmula, que não cabe mais desenvolver aqui, baseia-se, sabemos, no papel de *colaboração* conferido ao juiz, papel que particularmente se impõe nas matérias fiscais, onde o juiz deve apreciar objetivamente, a respeito de todo contribuinte, as manifestações do poder fiscal. Por que as leis que regem o estado das pessoas, sua honra, sua propriedade, seu próprio corpo, seriam submetidas a um direito comum de interpretação, ao qual viríamos somente subtrair as leis que atingem, para as necessidades do fisco, a carteira dos contribuintes? “Por que não seria das leis fiscais como das outras leis?”²⁹ Por certo deve o direito organizar a defesa dos interesses privados, porém êle os defende a todos sob um mesmo título, e razão não existe para que as disposições que regem o estatuto do contribuinte sejam interpretadas diferentemente daquelas que regem o estatuto de qualquer outro devedor, público ou privado, igualmente respeitável. E cabe aqui acrescentar, por outro lado, que o abandono da fórmula de interpretação literal nada tem de perigoso para o contribuinte, porque a matéria fiscal continua, fora de discussão, matéria estritamente legislativa. Não se trata, na verdade, de reconhecer ao juiz o poder de usurpar atribuições reservadas ao legislador: trata-se tão só de reconhecer que ao juiz não é condenável, para defender o contribuinte, desenvolver seu poder de controle da legalidade, ao invés de se lhe restringir o papel.³⁰

Conclusão — Ao cabo dessas observações, não posso encobrir-me à heterogeneidade das minhas conclusões. Não desconheço, é certo, o peso das inumeráveis referências de doutrina, nem das numerosíssimas decisões da justiça que cada dia mais se pronunciam pela interpretação literal das leis fiscais. Todavia, essas confirmações jurisprudenciais não são talvez tão convincentes quanto

28 Ver G. RENARD, *La valeur de la Loi*, 1928, pág. 133 e segts., e *La théorie des lois mere poenales*, em *Mélanges Hauriou*, 1929, pág. 663, nota 2.

29 G. RENARD, em *Mélanges Hauriou*, precitado, pág. 665 em nota.

30 V., quanto a este ponto, L. TROTABAS, em *Mélanges Hauriou*, precitado, e *Précis de Science et Législation Financières*, 2.^a ed., 1931, ns. 459 e segs. Adde sobre a importância dos poderes de interpretação do juiz como sanção e defesa da legalidade, R. ALIBERT, *Le contrôle juridictionnel de l'Administration*, 1926, págs. 276 e segs.

Notemos, além disso, que a posição tomada pelo decano GÉNY sobre a interpretação da lei fiscal, acima lembrada (nota 22), poderia conciliar-se com esse ponto de vista.

poderíamos crer à primeira vista. Não há numerosos arestos, nos quais o juiz afasta o arrazoamento por analogia, não por *impossível*, mas somente por *inútil*,³¹ como o faria em outras matérias? Não há, também, numerosos arestos nos quais o juiz se pronuncia na conformidade dos trabalhos preparatórios.³² ou em consequência do espírito da lei,³³ ou nos quais êle revela tôda a sua liberdade criadora a respeito da lei fiscal, desde que nenhuma disposição positiva proíba tal interpretação?³⁴ Em todos êsses pontos a jurisprudência parece muito distanciada da estrita interpretação literal. Não há, ainda, finalmente, alguns arestos nos quais o poder do juiz fiscal se revela tão forte que lhe permite, nas hipóteses em que êle deve inclinar-se diante do rigor de um texto, procurar pelo menos temporá-lo por um conselho de benevolência dirigido ao fisco?³⁵

Se bem que êste estudo não teve por fim submeter a jurisprudência fiscal a um exame crítico, sob o aspecto dos poderes de interpretação do juiz, essas poucas decisões colhidas dentre os mais recentes arestos podem pelo menos confirmar as pesquisas mais teóricas sôbre o princípio criticado. Creio desde logo poder legitimamente concluir que o pretendido princípio da interpretação literal das leis fiscais já não se funda no estado atual das fórmulas jurídicas e das condições políticas e sociais da legalidade moderna. E, para terminar, não poderei melhor apontar os defeitos da fórmula, estreita e árida, da interpretação literal das leis fiscais, do que lhe opondo, com o comentador avisado de uma decisão fiscal bem recente,³⁶ os méritos da interpretação “que apanha o espírito da legislação inteira, acima das prescrições rígidas da lei escrita, palavra por palavra, de um texto”, e que, só ela se revela, por si mesma, “à altura da dignidade das instituições”.

31 Ex.: Cass. Civ., 27 outubro 1931, *D. H.*, 1931, 539.

32 Ex.: Cons. d'Et., 7 junho 1929, 7.^a esp., *Lebon*, pág. 557.

33 Trib. Civ. Lille, 21 de março de 1931, e Trib. Civ. Lion, 21 de julho de 1931, *D. P.*, 1931, 2, 121, nota *in fine* e espécies referidas no *D. P.*, 1927, 3, 6, e notas.

34 Ex.: Cons. de Est., 10 de agosto de 1926, *D. P.*, 1927, 3, 30.

35 Ex.: Trib. Civ. Sena, 17 de janeiro de 1927, excerto do *D. P.*, 1927, 3, 26,

36 Nota assinada P. L. J., sob Cons. de Est., 16 de julho de 1926, ao *D. P.*, 1927, 3, 6, *in fine*.