

# Interpretação analógica no direito tributário

## Analogical interpretation in tax law

*Oswaldo Alves de Castro Filho*<sup>1</sup>

**Resumo:** A resolução de conflitos tributários envolve processos hermenêuticos. A interpretação analógica merece, portanto, papel de destaque, pois, ainda que não possa ser usada para tributar em outras modalidades importantes para o direito tributário como nas isenções, reduções de alíquotas, anistia, entre outros casos, sua utilização mostra-se perfeitamente viável. Há uma tipologia estrita para tributar. O direito tributário, porém, não se resume à tributação. Ele lida com outras hipóteses nas quais a interpretação analógica pode ser usada e se apresenta como um interessante recurso jurídico.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Hermenêutica; Interpretação Analógica.

**Abstract:** The resolution of tributary conflicts involves hermeneutical processes. Therefore, analogical interpretation deserves a prominent role, since, although it cannot be used to tax, in other important modalities for tax law as in exemptions, reductions of rates, amnesty, among other cases, their use is perfectly viable. There is a strict typology for taxing. Tax law, however, is not limited to taxation. It deals with other hypotheses in which analogue interpretation can be used and presents itself as an interesting legal resource.

**Keywords:** Tax Law; Hermeneutics; Analogical interpretation.

## 1. Direito e tributação

O surgimento da tributação advém de distante passado. Não se pode situar, com exatidão, sua origem. Arrecadações tributárias datam de tempos imemoriais e remontam às mais antigas civilizações.

A vida além do âmbito privado requer aparato comunitário estruturado, a fim de possibilitar a convivência pública dos indivíduos. A montagem dos alicerces necessários para o desenvolvimento da vida coletiva

---

<sup>1</sup> Professor Adjunto na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) – Campus de Três Lagoas. É graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2003), Mestre em Teoria Geral e Filosofia do Direito na Universidade de São Paulo (2006) e Doutor em Teoria Geral e Filosofia do Direito na Universidade de São Paulo (2012).

e o desencadear dessa engrenagem mostram-se altamente dispendiosos. Torna-se fundamental, portanto, a existência de receitas capazes de suprir despesas que surgem cotidianamente e elas precisam ser captadas entre os membros da organização social.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia (MACHADO, 2010, p. 30).

O funcionamento do arcabouço social jamais poderia prescindir da colaboração dos cidadãos. Nesse sentido, é essencial erigir regras buscando regulamentar o processo de arrecadação capaz de fazer frente aos dispêndios oriundos dos fundamentos de engajamento de convivência entre os indivíduos.

Essas regras geram tributos, mas nem todos ficam satisfeitos em ter de aportar seus recursos para fomentar o movimento da maquinaria pública. Não bastasse, a cobrança fiscal nem sempre se realiza de modo equânime e aceitável.

A demanda tributária imputada aos cidadãos brasileiros pelo Fisco é enorme e crescente. No entanto, o que mais desestimula os contribuintes é a ausência de compensação nas políticas públicas. Como, geralmente, parte dos tributos destina-se a reformas sociais e o resultado observado é gradativo e frustrante, fomenta-se uma “briga de classes” na população, que coloca os poderes Executivo e Judiciário como cúmplices para exploração econômica e, em especial, o Direito Tributário como um dever mal-intencionado.

Em busca de maior proteção dos contribuintes, o Direito Tributário possui seus princípios. Esses são mecanismos voltados para os intérpretes da área para que tenham noção da finalidade de tal direito e também para que haja uma efetiva defesa dos cidadãos. O Direito é instrumento de arbítrio na relação do indivíduo para com o Estado, e evita a supremacia esmagadora desse em detrimento daquele. “Sendo, como é, a relação de

tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder” (MACHADO, 2010, p. 36).

Embora se tenha o texto legal a respeito da tributação e princípios específicos desse para melhorar o entendimento, existe espaço para maior contestação. Frente a isso, imputa-se ao juiz o papel não só decisório das questões, mas também, interpretativo.

A dinâmica a envolver contribuintes e Fisco acaba ensejando diversas controvérsias a exigir soluções jurídicas. Essas soluções, não raro, podem se valer daquela que se conhece como interpretação analógica. Primeiramente, é de suma importância a diferenciação de interpretação analógica e analogia. Essa pode ser melhor compreendida a partir da leitura do artigo 4º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro<sup>2</sup>, e serve como mecanismo de integração na ausência de texto legal específico, enquanto aquela é definida como operação intelectual para melhor exemplificação normativa.

A interpretação analógica realiza-se no processo jurisprudencial ou nas elaborações doutrinárias, e em outros meios auxiliares na compreensão e solução de problemas jurídicos que, habitualmente, se associam a questões linguísticas e/ou contextuais. Desse modo, o contribuinte pode ter alternativas jurídicas para que seu direito não seja infringido pela fazenda pública, equiparando o interesse de ambos.

## 2. Função do direito tributário ante os conflitos entre contribuintes e Fisco

Os contribuintes, não raro, sentem-se vítimas de cobranças tributárias indevidas. Por outro lado, a sanha arrecadatória do fisco aumenta sem cessar. Em tal contexto, acontecem lançamentos equívocos

---

<sup>2</sup> Art. 4º “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.” (Decreto Lei Nº 4.657/42).

advindos da fazenda pública e ilícitos tributários por parte dos contribuintes.

Relações entre fisco e contribuintes ensejam conflitos diversos a reclamar atuação do direito para dirimi-los. Solucioná-los “é a função precípua do Direito Tributário” (ROTHMANN, 1972, p. 11). A composição desses conflitos envolve processos interpretativos. Desse modo, a hermenêutica jurídica merece papel de destaque na preocupação daqueles que se dedicam ao Direito Tributário.

A resolução dos conflitos entre contribuintes e fisco representa a tarefa principal do Direito Tributário. As demandas tributárias possuem particularidades a reclamar atuação técnica específica (hábil a manejar os institutos próprios do Direito Tributário). Logo, a autonomia do Direito Tributário em relação ao direito privado se coloca como tema necessário na análise da hermenêutica tributária.

Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade (MACHADO, 2010, p. 116).

O Direito Tributário, como qualquer outro ramo jurídico, deve buscar atender o bem-estar coletivo. Por ser taxativo, a população o caracteriza como abusivo, tendo assim, uma percepção ruim a seu respeito. Todavia, é necessário entender que esse serve como limitador de poder à própria União, pois estipula e explica as contribuições. O tributarismo merece uma visão mais contemporizadora de modo que as pessoas enxerguem o retorno de suas contribuições e que estas serviram para um bem maior de toda sociedade.

### 3. Interpretação e direito tributário

Interpretação jurídica afigura-se como relevante tema a ser analisado pelos que se dedicam a estudar o direito. Diversas teorias procuram examinar o problema da hermenêutica jurídica apresentando variadas perspectivas de abordagem. Efetivamente, a interpretação no âmbito do direito merece reflexões mais profundas objetivando contribuir para amplo debate em torno dessa temática.

Muitos pensam que o problema da interpretação só se apresenta enquanto tal no momento da tomada da decisão jurídica. Situam-no ora como interpretação da legislação e sua aplicação aos fatos, ora como interpretação dos fatos e a busca de possíveis soluções legais.

Alguns doutrinadores, buscando ultrapassar a hermenêutica jurídica tradicional, preconizam que não se deve trabalhar em termos de interpretação legal (normativa) ou interpretação da lei (norma), mas sim em termos de interpretação do texto legal (texto de lei ou texto normativo).

#### 3.1. Norma e texto normativo

Alguns teóricos partem da premissa de que a legislação não consegue exprimir a concretude fática e que só na sua utilização jurídica e na solução de casos concretos ela encontra o seu real dimensionamento.

Normas jurídicas não são dependentes do caso, mas referidas a ele, sendo que não constitui problema prioritário se se trata de um caso efetivamente pendente ou de um caso fictício. Uma norma não é carente de interpretação porque e à medida em que ela não “unívoca”, “evidente”, porque e à medida que ela é “destituída de clareza” – mas sobretudo porque ela deve ser aplicada a um caso (real ou fictício) (MÜLLER, 2000, p. 61).

Existem inúmeras discrepâncias teóricas a respeito da essencialidade da interpretação normativa e de sua possibilidade metódica. O direito se expressa como experiência efetiva, consubstanciando-se, em

cada caso concreto. Por isso, as sentenças jurídicas podem ser diferentes para casos que, muitas vezes, são considerados semelhantes. Ele se ajusta aos casos, mas não deixa de ser volúvel. Ao apresentar a solução para uma demanda, resolve-a, porém não perde sua inexatidão e incerteza, pois outros casos serão passíveis de soluções diversas.

O direito é uma prudência, no âmbito da qual não se encontram respostas exatas, senão uma multiplicidade de respostas corretas. Constituição diz o que nós, juízes desta Corte, dizemos que ela diz. Nós transformamos em normas o texto escrito da Constituição... Nós, aqui neste Tribunal, nós produzimos as normas que compõem a Constituição do Brasil hoje, agora. Nós é que, em derradeira instância, damos vida à Constituição, vivificamos a Constituição. E ela será do tamanho que a ela atribuímos na amplitude dos nossos juízos (GRAU, 2007). [melhor seria se tivesse dito, na linha de Kelsen, autênticas].

É inegável que a norma (texto normativo) é um mecanismo de organização social e essa incumbe também autoridade ao que se espera que os cidadãos façam ou não. Por outro lado, ela constitui um programa hermenêutico, um direcionamento no qual devem ser pautadas as decisões.

A norma está posta. Para isso, ela passou por um intenso processo legiferante, que se inicia com sua criação de texto legal e termina em um ciclo constante de interpretação – variando o sujeito interpretante, e assim, seu significado para cada caso. Existe um órgão superior, que possui autonomia para uma hermenêutica conclusiva.

Sendo assim e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (= a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são (ZAVASCKI, 2007).

Teorias estruturalistas da norma explicam a questão da hermenêutica e seus processos. A decisão fundamentada na lei é uma junção do programa da norma, que contém elementos internos necessários para interpretação do texto normativo, e do âmbito da norma, que é o caso concreto, real vinculado ao direito. O fato jurídico é o que dá sentido à tipificação existente.

Elemento decisivo para a compreensão da estrutura normativa é uma teoria hermenêutica da norma jurídica que arranca da não identidade entre norma e texto normativo; o texto de um preceito jurídico positivo é apenas a parte descoberta do iceberg normativo (F. Müller), correspondendo em geral ao programa normativo (ordem ou comando jurídico na doutrina tradicional); mas a norma não compreende apenas o texto, antes abrange um “domínio normativo”, isto é, um “pedaço de realidade social” que o programa normativo só parcialmente contempla; conseqüentemente, a concretização normativa deve considerar e trabalhar com dois tipos de concretização: um formado pelos elementos resultantes da interpretação do texto da norma (=elemento literal da doutrina clássica); outro, o elemento de concretização resultante da investigação do referente normativo (domínio ou região normativa) (CANOTILHO, 2003, p. 1213).

### 3.2. Interpretação fática

Outros teóricos do direito, deslocando o problema da interpretação jurídica da legislação para os fatos, preferem sustentar a tese de que não se interpretam as leis, mas os fatos, e situam sua reflexão naquilo que costumam denominar de “suporte fático”. O juiz trabalha sobre um suporte fático e deve analisá-lo segundo a legislação vigente.

O direito, então, deve ser visto como fato. Um fato que está lá, complexamente urdido, cheio de inferência e de interferências com sua prospecção dinâmica. Um fato que se insere na realidade cultural e viva dos povos em linhas que não se caracterizam pela previsibilidade (SETTE, 2004, p. 303).

Embora tais formulações tragam aportes que devem ser considerados em uma reflexão sobre interpretação jurídica, parece necessário ir além das reflexões tradicionais acerca dessa questão. A

interpretação jurídica envolve um espectro muito mais amplo de abrangência.

A missão da hermenêutica jurídica é apresentar soluções para os casos juridicamente tutelados. Ela objetiva a resolução dos litígios, diferenciando-se de outros tipos de interpretações em razão dessa destinação prática e pelo seu caráter institucional.

O problema da interpretação não deve ser cotejado apenas quando os feitos processuais estão conclusos aos juízes. Desde logo, torna-se necessário assinalar que a demanda jurídica a reclamar interpretação e solução jurisdicional é fruto de uma interpretação.

O juiz não julga fatos e sim relatos que chegam a ele por meio de uma petição judicial que é a interpretação que o demandante tem de determinada situação jurídica. O demandante interpreta que dada situação não corresponde ao que ele interpreta como o direito e requer do Judiciário uma resposta sobre a procedência de sua interpretação. O Judiciário decidirá se a interpretação que o demandante faz acerca de uma questão jurídica é procedente ou improcedente.

O Judiciário interpretará a análise do demandante. Deverá fazer um juízo acerca da procedência ou improcedência da hermenêutica para a qual o demandante postula provimento. Por outro lado, há também a interpretação contrária, uma vez que o direito lida com interpretações divergentes sobre cada situação.

O julgador deve interpretar uma controvérsia judicial, isto é, há versões contrárias acerca de um fato. Fato, aliás, que o julgador não conhece em si (tal qual efetivamente ocorreu), mas tem notícias dele apenas mediante relatos (interpretações dos fatos dadas pelos litigantes).

Versões contrárias acerca desse fato são nada mais do que percepções distintas sobre dada situação, isto é, interpretações diferentes (pontos de vista diversos) sobre um acontecimento.

A visão do contribuinte acerca da cobrança tributária pode ser diferente da do Fisco. Contribuinte e Fisco podem possuir interpretações divergentes em relação à legalidade da cobrança de determinado tributo ou ao modo de como esse tributo é cobrado. A legislação tributária poderá ser interpretada de maneira distinta pelo Fisco e pelo contribuinte.

A interpretação lida com um rol de possibilidades. O juiz deve escolher uma delas. Há parâmetros normativos para que ele possa se basear para tomar uma decisão, mas, “por meio da interpretação autêntica, interpretação de uma norma pelo órgão jurídico autorizado a aplicá-la, pode se realizar não apenas uma das possibilidades reveladas pela interpretação feita em âmbito teórico, mas também se pode produzir uma norma que se encontre completamente fora do marco que a norma aplicável apresenta” (KELSEN, 1960, p. 352).

Ao analisar o relato fático, o juiz não o analisa apenas à luz da legislação vigente. Ele não age como mero autômato a buscar mecanicamente a legislação aplicável ao relato fático sob sua análise, mas ele já possui uma pré-compreensão acerca daquela situação e, ao analisá-la, deve estar atento a eventuais preconceitos para fazer uma análise em uma perspectiva histórica (conforme o contexto de dada época). “O elemento substancial do historicamente dado que é assumido na reflexão, não permanece o mesmo. A estrutura pré-conceitual (da compreensão) não pode exercer a função de preconceitos” (STEIN, 1987).

A hermenêutica, pode-se arriscar dizer, é inata ao ser humano. Dessa forma, o que difere a importância do grau de interpretação de uma pessoa comum que está ciente dos fatos da de um juiz que tem conhecimento, no sentido metodológico de conhecer, é todo um processo legiferante tradicional que o imputa autoridade.

Se a interpretação do Direito, em fase inaugural, se centrava na busca da intencionalidade primária do legislador, em uma segunda etapa desloca-se para o exame objetivo da obra jurídica

(desvinculada das subjetividades de seu autor), como totalidade e sistema integrado de normas. Finalmente, a partir da década de 60, coube a Gadamer acrescentar-lhe a perspectiva histórica do intérprete. Toda interpretação, inclusive jurídica, é uma intermediação entre a nossa visão linguística do mundo e a linguagem do texto (BALEIRO, 2008, p. 675).

Os critérios orientadores da interpretação no âmbito do Direito Privado não se equivalem a orientar a interpretação no âmbito do Direito Tributário. O problema das lacunas e da interpretação analógica, por exemplo, afigura-se diferente quando analisado sob a perspectiva do Direito Privado ou sob o prisma do Direito Tributário.

Muitos sustentam, por exemplo, que não existiria lacuna no direito tributário, em razão da estrita legalidade a norteá-lo, diferentemente do que ocorre no direito privado. Ou o fato gerador do tributo está devidamente tipificado na legislação tributária e, portanto, deve ser recolhido tributo, ou não está devidamente tipificado na legislação tributária e, desse modo, não deve ser cobrado tributo. Não caberia ao tributarista, portanto, lidar com a hipótese da interpretação analógica, uma vez que essa extrapolaria os limites da previsão legal. Embora tal argumento deva ser levado em conta, ele merece maiores reflexões, capazes de enfrentar situações complexas (dificilmente encampadas em tal raciocínio).

A interpretação analógica não contempla apenas as hipóteses nas quais o contribuinte se veria diante de uma cobrança que não atendesse as formalidades legais, mas abrange, por exemplo, situações de isenções, aplicação de alíquotas mais reduzidas e demais casos semelhantes. Negar a existência de lacunas no direito tributário não parece algo acertado, tampouco se mostra adequado impedir que elas sejam preenchidas.

Proibição de comutação de lacunas precisamente no Direito Tributário é um erro... a jurisprudência e a ciência são cobradas a aperfeiçoar dogmaticamente o Direito Tributário, como acontece já em muitos lugares. Isto só é possível, se o aplicador da lei não precisar indagar depois se ele modifica um texto de lei a favor do sujeito passivo, em seu prejuízo ou ambos (favorável para um

sujeito passivo, desvantajoso para o sujeito passivo). Não a proibição da analogia, mas **os consistentes, lógicos e isentos de contradição aperfeiçoamento jurídico e colmatação de lacunas geram na verdade segurança do direito e da norma** (TIPKE, & LANG, 2008, p. 314-315).

#### 4. Autonomia do direito tributário em relação ao direito privado

O Direito Tributário constitui ramo autônomo do direito, possui institutos específicos, lida com disposições jurídicas diferentes das de Direito Privado. O Direito Tributário encampa as relações obrigacionais entre a fazenda pública e contribuinte. “As características de seu objeto material estão, pois, bem delineadas: é um ramo jurídico que disciplina as relações entre Fisco e contribuinte, que são direitos e obrigações de ordem pública e de natureza econômica” (NOGUEIRA, 1965, p. 52).

As variáveis a serem consideradas na resolução de conflitos tributários afiguram-se distintas daquelas a serem consideradas na solução de contendas de Direito Privado. Deve ser “pressuposto para a interpretação e a aplicação das leis tributárias o conhecimento da ciência e da técnica do Direito Tributário” (NOGUEIRA, 1965, p. 01).

O Direito Tributário possui estatuto jurídico próprio. Não faz sentido a perpetuação da ideia de que questões tributárias devem ser resolvidas conforme variáveis típicas de direito privado.

Antes do desenvolvimento do Direito Tributário como âmbito jurídico autônomo, poder-se-ia considerar compreensível a “comum e natural tendência de se pretender aplicar na solução de questões tributárias, o resultado das elaborações civilistas” (NOGUEIRA, 1965, p. 49). Atualmente, entretanto, tal empreendimento revelar-se-ia pouco plausível e poderia ensejar decisões jurídicas desarrazoadas.

Essa situação, que encontrava razão na carência de estrutura do Direito Tributário, hoje é injustificável, pois na solução dos problemas jurídicos, como em qualquer setor do conhecimento humano, somente poderemos chegar às soluções certas, partindo

das categorias adequadas de cada ramo do saber. É uma importante lógica que decorre da estrutura de toda Ciência em sistemas de conhecimento (NOGUEIRA, 1965, p. 49).

A desejável autonomia do Direito Tributário não deve ser entendida sem maiores reflexões. Evidentemente, ela possui finalidades didáticas e práticas importantes. Contudo, o direito deve ser compreendido como emaranhado complexo e caótico. Não faz sentido imaginar uma real fragmentação do direito.

A postulação de que o Direito Tributário lida com variáveis diversas daquelas do Direito Privado não deve conduzir ao engano de pensar que vicissitudes encontradas em toda experiência jurídica não existam no âmbito do Direito Tributário.

É preciso, de um lado, corrigir-se a tendência ainda muito comum em nosso país, especialmente dos julgadores e juristas não familiarizados com o Direito Tributário, de resolver questões tributárias por meio de puras concepções do Direito Privado, mas também é preciso que os juristas do Direito Tributário não queiram levar sua autonomia ao exagero de apartá-lo da unidade do Direito (NOGUEIRA, 1965, p. 50-51).

O direito afigura-se como unidade. Os problemas existentes no direito, de maneira geral, são também os problemas existentes no Direito Tributário.

O direito tributário não se considera excepcional, oposto ou inteiramente diverso dos demais ramos jurídicos. Ele é especial, não porém excepcional. Enquadrado no Direito Público, tão próximo do Administrativo que alguns nele o inserem, oferece várias situações peculiares a este, que assim lhe ministra elementos para suprir-lhes as lacunas inevitáveis (BALEIRO, 2008, p. 679).

Rechaçar a existência de insuficiências de disposições legais no Direito Tributário parece pouco aconselhável.

Como todos os outros ramos, a parte tributária do direito também possui suas lacunas e demais características que são motivos de recursos em processos. A divisão das áreas de conhecimento jurídico auxilia em um olhar

mais rigoroso e cuidadoso daquela legislação, o que facilita para o juiz enxergar os possíveis problemas; tal situação une, de certa forma, o Direito Tributário aos demais, pois a solução de conflitos hermenêuticos vem justamente de comparações com acontecimentos de outros âmbitos jurídicos.

As leis não podem ser redigidas tão univocamente a excluir toda dúvida em todos os casos da aplicação do direito. A vida, porém, exige uma resposta a todas as questões jurídicas, e o juiz sempre é obrigado a julgar os casos submetidos à sua apreciação. Consequentemente, as leis devem deixar ao juiz certa margem de valoração, para ele poder levar em consideração as particularidades do caso concreto (ROTHMANN, 1966, p. 11).

Também não se recomenda rejeitar a possibilidade de interpretação analógica no âmbito do Direito Tributário.

As demandas judiciais tributárias devem ser interpretadas segundo os critérios postulados no direito. A analogia constitui critério interpretativo com essa característica. Logo, deve ser utilizado na resolução de contendas tributárias.

A analogia é um critério interpretativo admitido no direito, deve-se admitir, portando, a analogia na interpretação de normas tributárias e de isenção (FONT BLÁZQUEZ, 1984, p. 80).

A presença de um preceito legal estatuinto o que se deve fazer em dada demanda não é suficiente para se afirmar que se está ante uma situação de plenitude do direito, pois, ainda em casos como esse, em que há previsão expressa, o julgador poderá inovar, ou modificando a estruturação exigente, ou lhe acrescentando normatização inédita.

Faltam razões plausíveis (salvo as de exagerados formalistas insistentes em desconsiderar a complexidade e contínua evolução do direito), para não se admitir a analogia na hermenêutica tributária.

É preciso que os formalistas entendam que a vinculação do juiz não é uma vinculação ao texto da lei, mas somente ao sentido e finalidade dela. (ROTHMANN, 2011, p. 11). Para o direito tributário em todo caso seria insuportável uma interpretação

jurídica formalística e seguramente não no sentido da lei. (HARTZ, 1993, p. 57). Paradoxalmente, justamente a teoria objetiva pode ser a porta da improvisação para o subjetivismo do direito livre, enquanto o aplicador da lei alega como pretexto um fim legal objetivo, que corresponda a seu sentimento jurídico. Por outro lado, não pode ser considerada uma vontade escondida, a ser extraída só do material informativo da lei (TIPKE, & LANG, 2008, p. 315).

O direito possui disposições normativas a orientar as decisões jurídicas. Elas têm a função de ofertar eventual parâmetro para a resolução dos conflitos. Em algumas situações, porém, o modelo para a interpretação (referente aqui à *quaestio iuris*, já que a *quaestio facti* sempre haverá, ainda que o fato não tenha ocorrido, pois o aparato jurisdicional é movido por meio de relatos) não é ofertado aos julgadores.

Notáveis esforços legiferantes serão malogrados ante a variabilidade de fatos irrompidos da vivência cotidiana e, por conseguinte, nem todas as situações estarão previstas pelas disposições jurídicas, isto é, pode ser que sobrevenham relações que o legislador não podia pensar. “Na aplicação das leis depara o juiz frequentemente situações que não estão reguladas na lei” (HARTZ, 1933, p. 57).

Por mais que se tente, jamais se conseguirá abarcar, nos limitados artigos de um código, a inesgotável abundância da vida, com todas as questões jurídicas oferecidas. A cada momento, surgem casos não previstos pelo legislador (ZITELMANN, 1903).

## Considerações conclusivas

A ausência de um ditame legal regulando o caso em julgamento não significa lacuna no direito, porquanto ele não se resume ao emaranhado de disposições jurídicas – mas se completa com a decisão jurisdicional. Logo, as falhas legislativas poderão ser preenchidas por meio da decisão jurídica e, desse modo, realiza-se integralmente o direito.

Nessas circunstâncias, assim como naquelas com previsões pretensamente claras, caberá ao processo hermenêutico a deliberação.

Fazer aflorar a lei, a norma jurídica, apreendê-la, mesmo em face de dispositivos expressos, é sempre trabalho criativo. Não é verdadeiro, como veremos, que *interpretatio cessat in claris* (BALEEIRO, 2008, p. 674). Interpretar uma norma de lei é sempre um criar, por parte do intérprete, uma realidade da norma. A interpretação, será sempre necessária, ainda que o enunciado normativo seja claríssimo; o trabalho do exegeta, nestas hipóteses, será mais fácil, mas não substancialmente diferente daquele no qual, por outro lado, o significado e alcance da norma são obscuros (MICHELI, 1976, p. 75-76).

Decisões de maior complexidade muitas vezes requerem um juízo que ultrapassam o raciocínio jurídico e partem para reflexões de carga filosófica, ou continentes de matérias ligadas à vida e à condição humana. O Judiciário age, então, não somente como operador do direito, mas como propulsor de uma resposta concreta a um caso naquele instante temporal.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta nos limites deste Curso, ou mesmo desta disciplina, mas no campo da Ciência Política, eis que pertinente à legitimidade do próprio poder estatal (MACHADO, 2010, p. 33).

O Direito está presente na sociedade de diferentes formas. A sucessão de acontecimentos com implicações jurídicas o mantém ao longo dos anos. Não há um fim, mas um recomeço a cada nova demanda jurídica ajuizada. No que tange ao Direito Tributário, o papel da interpretação analógica merece ter sua importância devidamente destacada. Nesse artigo, evidenciou-se que a interpretação analógica não é só possível, mas também recomendável na experiência tributária.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4219/SP – São Paulo. Relator: Ministra Cármen Lúcia, Comentário: Ministro Eros Grau. *Pesquisa de Jurisprudência*. Acórdãos, 23 de março de 2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 644736/PE – Pernambuco. Relator: Ministro Teori Zavascki. *Pesquisa de Jurisprudência*. Acórdãos, 6 de junho de 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.
- DF. Decreto Lei Nº 4.657, 4 de setembro de 1942. *Lex: Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*, Brasília, p. 13635, 1942.
- FONT BLÁZQUEZ, Santiago. *Compendio de derecho tributário español*. 4ª edición. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.
- HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1933.
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*, 2. Aufl., Wien: Franz Deuticke, 1967.
- MACHADO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- MICHELLI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Terza edizione aggiornata ed emendate. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1976.
- MÜLLER, Friedrich. Teoria Estruturante do Direito. São Paulo: Ed. *Revista dos Tribunais*, 2008.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky, 1965.
- ROTHMANN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. *Revista de Direito Administrativo*. N. 109. Rio de Janeiro: FGV, 1972.
- SETTE, Mônica. O Realismo Jurídico: O discurso jurídico e a apreensão da realidade pontual. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, 2004.
- STEIN, Ernildo. *Dialética e Hermenêutica*, uma controvérsia sobre o método em Filosofia. Porto Alegre: Ed. L&PM, 1987.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Porto Alegre: Fabris, 2008.
- ZITELMANN, Ernst. *Lücken im Recht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1903.