

LIMITES DA INTEGRAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Um debate da Associação Alemã de Direito Tributário e seu resultado.

Relator: Prof. Klaus Tipke
Catedrático de Direito Tributário
da Universidade de Colônia-Alemanha.

A Associação Alemã de Direito Tributário (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft) foi fundada em 1975. Seu objetivo principal consiste em fomentar a pesquisa, a doutrina e a transformação dos conhecimentos das ciências jurídico-tributárias. Nas suas reuniões anuais ela se dedica exclusivamente ao estudo de um único assunto, considerado fundamental. Esta sociedade tem cerca de quatrocentos membros: professores e homens da prática com interesse científico.

Na reunião de Mogúncia, no outono de 1981, foram discutidos os limites da integração em Direito Tributário.

O Direito Tributário, no mundo inteiro, possui uma tradição especificamente positivista. De qualquer modo, enquanto se tratam de normas onerosas (normas de intervenção), tem sempre sido defendida a necessidade de uma interpretação estritamente orientada no sentido literal, com proibição da analogia e da integração do direito. Nisto, em muitos Países o Direito Tributário se distingue do restante do Direito Administrativo.

As causas do positivismo tradicional do Direito Tributário, pelo menos na Europa Central, devem ser procuradas nas idéias liberais e classistas. As classes e a burguesia protegiam os cidadãos através do fato de autorizarem o mínimo possível de impostos.

Conforme a ideologia liberal o imposto é tão repressivo e incômodo como a pena. Na Grã-Bretanha, as raízes históricas do positivismo fiscal remontam ao Bill of Rights de 1689 que, para proteção do indivíduo perante o Estado, tinha de ser comprovado que um imposto havia sido previamente autorizado. A autorização de impostos, aos mais baixos níveis possíveis, coadunava-se com a aplicação das leis tributárias, a mais estreita possí-

vel.

As constituições escritas de vários países prescrevem que impostos somente podem ser cobrados com base em lei (assim, por exemplo, estatuem o art. 188 da Constituição holandesa; o art. 110 da Constituição belga; o art. 84 da Constituição japonesa).

Na República Federal da Alemanha não existe um dispositivo desse tipo, especificamente para os impostos. Entretanto, o princípio de legalidade é deduzido dos arts. 20, I e 20, III da Constituição Federal. No entanto, discute-se na Alemanha se do princípio de legalidade já não resulta uma proibição da analogia ou da integração no Direito.

A doutrina do Direito Administrativo é unânime em negá-lo. Em relação ao Direito Tributário a Corte Constitucional da Alemanha até agora não se manifestou claramente. A Corte Fiscal Federal (Bundesfinanzhof) - o mais alto Tribunal alemão especializado em matéria fiscal - nunca se pronunciou contra uma proibição da analogia, mas em numerosos acórdãos ele tacitamente solapou esta proibição. Uma proibição legal da analogia (tal como, por

exemplo, está expressamente estatuida no art. 24, I da Lei Geral Tributária espanhola; no art. 108 § 1º do Código Tributário Nacional do Brasil e no art. 11 do Código Fiscal da Federação do México de 1977) não existe na Alemanha como em muitos outros países. Todavia, em muitos destes, embora não existindo textos expressos da proibição da analogia ou da integração, predomina na doutrina jurídico-tributária essa proibição como são exemplos na doutrina da Bélgica e da França (principe d'interprétation strict ou étroite) e Grã-Bretanha (principle of strict interpretation) como, via de regra, também na doutrina da Itália, de Portugal e dos países latino-americanos.

Em todos os países nos quais a proibição da analogia no Direito Tributário não está regulada por lei, existe opinião minoritária segundo a qual a analogia é admissível, especialmente para a realização do princípio da igualdade.

Tais opiniões contrárias também tem sempre existido na Alemanha.

Os juristas dos Estados Unidos, com

sua tendência pragmática, parece não apreciar muito a doutrina metodológica estrita. Muitas são as decisões e opiniões discordantes, mas o certo é que em nenhum lugar se fala de uma "proibição da analogia". O tributarista estadunidense não saberia que fazer com a expressão "proibição da analogia". Entretanto tal proibição já resulta da interpretação estrita que também é defendida em alguns acordãos.

Em face dessas circunstâncias, entendeu a Associação Alemã de Direito Tributário que devia discutir mais uma vez esta problemática, de forma aprofundada.

Quanto à terminologia, os expositores e participantes das discussões seguiram, sem exceção, a delimitação estabelecida por Karl Larenz entre interpretação e integração do direito: neste sentido interpretação é um processo que se mantém dentro dos limites do sentido literal possível; enquanto que a integração do direito, mormente quando visando o preenchimento de lacunas da lei, ultrapassa tais limites.

Heinrich Wilhelm Kruse (Universidade

de Bochum) foi o único a defender a opinião de que as normas onerosas do Direito Tributário não são suscetíveis de analogia, porque não existiriam nesse campo critérios, princípios ou regras adequados pelos quais se possa embasar uma analogia. A única base seria o motivo fiscalista. Entretanto com esta concepção Kruse não encontrou seguidores.

Karl Heinrich Friauf (Universidade de Colônia) replicou que a criação dos fatos geradores tributários deve deixar guiar-se pelos critérios jurídico-constitucionais de justiça, de igualdade e de sistema.

Paul Kirchhof (Universidade de Heidelberg) assim se manifestou: o Direito Tributário é um Direito Constitucional concretizado, baseado nos direitos fundamentais assegurados pela Constituição, não é um direito qualquer (Kein beliebiges Recht).

Klaus Tipke (Universidade de Colônia) explanou: se o direito tributário obrigacional não conhece regras adequadas à matéria regulada, então não é direito. O direito presume regras adequadas. O princípio de igualdade exige que as necessidades financeiras

não sejam cobertas de qualquer forma, mas sim de maneira justa, adequada ao princípio de igualdade. A questão de como repartir o ônus tributário global entre os diversos cidadãos é uma questão de justiça, que deve ser resolvida de acordo com critérios adequados. A finalidade da obtenção de receitas não permite uma distribuição arbitrária dos impostos entre os cidadãos. O princípio da capacidade contributiva que tem raízes profundas numa convicção moral generalizada e a ela corresponde, é adequado à matéria.

Karl Heinrich Friauf defendeu a posição dos partidários da proibição da analogia. Sustentou a opinião de que o princípio de legalidade (reserva de lei) proíbe a analogia. No Estado democrático a lei delimita o âmbito da liberdade do cidadão no âmbito da coação do Estado. A violação dos limites da interpretação (ultrapassando o sentido literal possível da lei) viola o princípio democrático.

A lei tributária é a Magna Carta do contribuinte.

Paul Kirchhof, entretanto, atacou for

temente esta concepção, opinando: do princípio democrático e da legalidade somente pode ser deduzido que a base para o ônus tributário e o montante do imposto devem ser fixados por lei mas não é necessário que cada de talhe do fato gerador tributário esteja descrito na lei. Ao legislador é reservada somente a regulação do essencial e do fundamental.

Hans Georg Ruppe (Universidade de Graz, Austria) objetou a Friauf: o princípio de legalidade não permite distinguir entre u ma analogia desagravatória admissível e uma analogia agravatória inadmissível.

Lothar Wörner (Ministro do Supremo Tribunal Fiscal) declarou que havia começado como positivista, mas devido a sua experiência profissional teve que reconhecer que não pode ser sustentado o limite do sentido literal possível como limite da aplicação do Direito, caso contrário o Direito Tributário se desagregaria em partes e fragmentos.

Klaus Tipke (Universidade de Colônia) objetou a Karl Heinrich Friauf: a analogia não contraria os princípios de legalidade e demo

crático. Ela corresponde a esses princípios, porque efetiva a vontade do legislador, manifestada de maneira imperfeita e com lacunas no texto da lei. A analogia realiza, mediante a formulação final mais completa do princípio, mais igualdade, enquanto que a proibição da analogia com frequência entra em conflito com o princípio da igualdade. A Alemanha não é um Estado de direito formal, mas sim material, comprometido com a justiça. Nisto se situa principalmente a obrigação de respeitar o princípio da igualdade. Por isso, o aperfeiçoamento da lei imperfeita e lacunosa dentro de uma concepção de acordo com as regras coerentes e adequadas ao princípio da igualdade constitui, no Estado de direito material, um ato de obediência consciente.

Até agora, na Alemanha, a proibição da analogia se fundava preponderantemente na tese de que é uma consequência do princípio de segurança jurídica.

Especialmente o planejamento tributário exigiria segurança jurídica com base no estrito sentido literal da lei.

A isto replicou Tipke: os contribuin

tes e seus assessores não confiam em palavras e limites do sentido literal da lei, se não na situação jurídica esclarecida pela jurisprudência, pelas normas administrativas e pelos comentários.

Mesmo dentro do sentido literal possível, via de regra também ocorrem diversas possibilidades de interpretação. No entanto, por motivos de segurança jurídica, não podem ser somente relevantes aquelas decisões e normas administrativas que já eram conhecidas no momento da realização da situação de fato. Além disso, a segurança jurídica exige que a analogia somente seja admissível quando a lacuna e o princípio suscetíveis de aplicação analógica possam ser reconhecíveis com segurança; caso contrário se deve decidir in dubio contra fiscum. Isto também foi ressaltado pelo Ministro Wörner.

Depois desta discussão pode-se dizer que a doutrina da proibição da analogia onerosa no Direito Tributário não é mais tão incontestada na Alemanha, como antes.

Resta aguardar se agora também a jurisprudência se voltará abertamente contra a proibição da analogia.