**A INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA** [[1]](#footnote-1)

*Breno Ravelli Gomes de Souza*

*Karla Alessandra Salim Magluf Marques[[2]](#footnote-2)*

*Antonio Gaspar[[3]](#footnote-3)*

**SUMÁRIO**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1** | **INTRODUÇÃO**............................................................................................ | 1 |
| **2** | **AS LACUNAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O SEU PROCESSO INTERPRETATIVO**..................................................................................... | 3 |
| **3** | **A INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**........................................ | 4 |
| **4** | **MEIOS DE INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**..................................................................................................... | 5 |
|  |  |  |
| **5** | **CONCLUSÃO** ............................................................................................. | 6 |
|  | **REFERÊNCIAS** ........................................................................................... | 7 |

**RESUMO**

Um problema constante a todos os operadores do direito, são fatos concretos que não possuem previsibilidade no mundo do direito, criando assim lacunas, que impossibilitam a apreciação cognitiva do magistrado sobre o tema. Para isso surgem alguns métodos de suprir tais lacunas, através de técnicas interpretativas, próprias do direito tributário, entre elas existe a integração, objeto de estudo do presente trabalho. No qual será analisado sua criação, até sua aplicação, facilitando assim a aplicação do direito no caso concreto, inclusive com exemplificações praticas, através de jurisprudências da aplicação do processo de integração no direito tributário.

**Palavras-chave:**

Interpretação, Direito Tributário, Integração, Processos Interpretativos

**1 INTRODUÇÃO**

A sociedade se encontra em constante mudança, seja na forma política de ser ver, seja no caráter econômico, seja no aspecto pessoal, seja no aspecto profissional, o mundo a todo instante evolui e regredi alguma coisa. Dito isso, ao analisar o ordenamento jurídico, é óbvio que o legislador, ao ter o poder de criar as normas jurídicas que regem a sociedade, não tem capacidade de englobar todas as situações possíveis e imagináveis em um determinado texto normativo, são invariáveis situações que podem vir ocorrer, mas que o legislador só possui visão para um grupo de ações.

Sabe-se que a lei ao ser criada, possuí um aspecto geral, justamente para que se possa englobar grande parte das situações em que os cidadãos passam diariamente no seu dia a dia. Mas é plenamente cabível que em determinado momento, um fato existente, não se possa se encaixar nem de maneira geral e nem de maneira específica numa norma jurídica. E a partir disso, ao se deparar com esse vazio, que se pode falar em lacuna no ordenamento jurídico, uma vez que não há amparo jurídico que se encaixe naquele evento.

A partir disso e levando em consideração o Direito Tributário, o seguinte trabalho, visa compreender como a legislação tributária se desenvolve ao deparar com uma ocasião em que não possuí texto normativo para se encaixar na situação, tendo que resolver a lide, de forma a garantir uma resolução de mérito justa e respeitando exclusivamente o próprio princípio da Legalidade. Até porque o mesmo a aborda aquela seguinte frase: que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada, sem estar expressamente exposto em lei. O que é claro de se entender que esse direito constitucional por ser bem genérico, acaba dificultando de maneira muito grande a própria insuficiência de normas.

Conforme exposto na legislação tributária, existem meios a serem utilizados para que as lides tributárias sejam realizadas da melhor maneira possível, mesmo quando há a existência de lacunas. Podendo destacar a própria interpretação de normas, como também a Integração, que são mecanismos utilizados pelo Direito Tributário, assegurados pela própria legislação, de forma a garantir a eficiência e aplicabilidade das leis da maneira mais justa para o cidadão.

A interpretação exercendo uma análise hermenêutica do que o texto normativo quer dizer, buscando interpretar a lei no seu caráter literal. E a integração, como sendo uma segunda parte da interpretação, porém servindo como um mecanismo último, ou seja, quando todas as formas de interpretação tiverem sido usadas e não tiverem resultado, busca-se a integração para que se possa através de analogias, uso dos princípios gerais do Direito Tributário ou do Direito Público, conseguir um nexo entre o fato ocorrido e uma norma existente que a primeiro momento não seria suficiente para se encaixar na situação.

**2 AS LACUNAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O SEU PROCESSO INTERPRETATIVO**

O legislador ao criar as leis que contemplam nosso ordenamento jurídico, não consegue prever de maneira detalhada toda e qualquer situação que poderá vir a ocorrer e consequentemente em certos casos é possível que a lei em vigor não consiga se encaixar de maneira integral no fato, tendo assim que ser analisada de maneira mais genérica, buscando outros mecanismos cabíveis dentro do ordenamento jurídico para que se possa suprir essas brechas deixadas pela lei, ao não contemplar toda e qualquer fato.

Dito isso, sabe que não cabe ao jurista criar uma lei, inovar. É crucial que se ao se deparar com lacunas dentro de um dispositivo legal, busque-se os instrumentos que as próprias leis dispõem para o jurista utilizar. Sendo importante destacar o exposto no artigo 126 do Código de Processo Civil:

Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar, alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide, caber-lhe-á aplicar as normas legais, não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.

Ao trabalhar com o caráter lacunoso do Direito Tributário, temos que ter uma ideia geral a respeito da aceitabilidade das lacunas no próprio ordenamento jurídico como um todo. Não é qualquer situação que pode ser taxada como lacunosa, perante o ordenamento jurídico, ou que possuí brechas. É preciso filtrar os reais casos em que se encaixam as situações de lacunas. Conforme o pensamento do autor Roberto Infanti, só podemos considerar lacunas no Direito e considerando no Direito Tributário, quando for considerado pelo Órgão aplicador do Direito a ausência de uma norma jurídica algo indesejável para política jurídica do ordenamento.

Dessa forma, como dito anteriormente, quando dentro de uma lide o juiz se depara com lacunas, ou seja, com possíveis casos em que lei vigente não se encaixa nem de maneira geral e nem de maneiro específica, é preciso que o mesmo, para proferir resolução para o determinado caso, interprete as leis vigentes, na busca de cumprir com sua obrigação de que mesmo quando a lei for omissa, proferir uma decisão, como também garantir que essa lide seja resolvida de maneira justa.

Destarte é que se faz necessário a interpretação do Direito, seja em qual ramo especifico estiver sendo trabalhado. Não cabe ao jurista criar leis, por isso precisa dentro da admissibilidade exposta em lei, buscar outros caminhos para solucionar conflitos. E dessa maneira que se faz necessário a interpretação e ou a integração.

Sendo inclusive de grande importância destacar que o as fontes da interpretação são as doutrinas, as jurisprudências e inclusive as próprias leis, que a depender do caso, podem ser úteis na hora da resolução do mérito. Já o processo de Integração, ele já busca outras fontes para realizar o preenchimento das possíveis brechas, sendo através do dispositivo legal, art. 108 da CTN, que expõem, na ausência de disposição expressa, para aplicar a legislação tributária, se faz uso de analogia, os princípios do Direito Tributário, os princípios gerais do Direito público e a equidade.

Dessa forma, entende-se que, é extremamente possível a existência de lacunas dentro do Direito, o que não é diferente dentro do Direito Tributário. E ao se deparar com esse tipo de acontecimento, o próprio CTN já estipula os meios a serem utilizados, de maneira justa, para que conflitos sejam resolvidos. Há certa divergência quanto ao caráter de os meios apresentados no artigo 108 do CTN, tem caráter hierárquico, mas o importante, é que se respeite o exposto em lei e que se busque a forma mais justa para se resolver uma lide.

**3 A INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

A integração nada mais é do que um dos meios de interpretação da norma tributária, que possibilita o suprimento de lacunas que venham a existir. Trata-se da segunda etapa no processo interpretativo, já que o legislador não permite que o juiz deixe de apreciar a demanda alegando que não há previsão normativa em nosso ordenamento jurídico sobre o assunto. Entretanto o processo de integração não se dispõe livremente, ele está disposto no artigo 108 do CTN, além de está previsto no artigo 4º da LIDB, e 126 do CPC.

Diferente do processo de interpretação, o processo de integração utiliza de casos semelhantes já existentes, para sua subsunção ao caso a ser aplicado. Entretanto como supracitados, devendo observar um parâmetro de integração taxado no artigo 108 do CTN.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais do Direito Tributário; III – os princípios gerais de Direito Público; IV – a equidade § 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Ainda para diferenciar o processo de interpretação e o processo de integração, Luciano Amaro (2009) cita:

A distinção entre interpretação e integração está, portanto, em que a primeira, se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que supõe, é claro, a existência de uma norma de lei sobre cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. Na segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie. (2009, p. 210)

A Integração por sua vez, ela é um mecanismo utilizado pelo juiz em último caso, ou seja, a partir do momento que todos os instrumentos interpretativos já foram exauridos e não foi possível obter um resultado satisfatório no preenchimento da lacuna, aí sim, utiliza-se da Integração, a fim de buscar a solução para o determinado caso. Uma vez que, o juiz não pode se abdicar de resolver uma lide por falta de lei que trate sobre determinado problema, até porque a teoria utilizada pelo Direito Positivo é a teoria das lacunas, ou seja, havendo brechas na lei, o juiz julgara com base em analogias, costumes e os princípios gerais do direito, tendo ainda inclusive dispositivo legal a respeito.

Vide artigo 4º da LICC: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do Direito.

Pois bem, o que devemos entender, é que na interpretação já existe um texto normativo, que deve apenas ser retirado o seu sentido para sua aplicação. Na integração há uma lacuna que deve ser preenchida através de um dos meios elencados no artigo 108 do CTN, para que possamos solucionar e preencher tal brecha, seja através de analogia, os princípios gerais do Direito Tributário, os do Direito Público e por último pela equidade.

**4 MEIOS DE INTEGRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Como já mencionado no presente trabalho, há algumas formas de integração relacionadas no artigo 108 do CTN, que devem ser observadas com cautela na hora da aplicação do meio integrativo, como meio de suprir as lacunas existentes no ordenamento jurídico tributário.

São os meios de aplicação da integração no direito tributário: Analogia, princípios Gerais do Direito Tributário, Princípios Gerais do Direito Público, e a Equidade. Entretanto essa ordem a ser seguida traz consigo algumas críticas, visto que certos autores acreditam não ser um rol hierárquico em contrapartida acredita-se que o rol apresentado tem que ser uma ordem, uma vez que um meio não é suficiente para solucionar a brecha existente, utiliza-se o meio seguinte, como explica o doutrinador Eduardo Sabbag (2012).

A ordem mecânica imposta no art. 108 parece ensejar dúvidas quanto à sua eficácia, por ser a exegese uma atividade complexa, em que todos os recursos integrativos, antes de serem auto excludentes, podem mostrar-se concorrentes. Para alguns, o dispositivo encerra equívocos[54]; para outros, mostra-se ambíguo e lacunoso[55]. O próprio § 1º do art. 108 mostra a superioridade de um princípio perante a analogia, o que desafia a ordem recomendada[56]. (2012, p. [?])

A respeito dos meios de integração vale ressaltar primeiramente, que a Analogia, trata-se de um meio utilizado com a característica principal, a semelhança, onde é utilizado a norma ou caso semelhante ao aplicado, para preencher a lacuna. Como podemos observar no seguinte julgado sua aplicação.

Havendo regra concessiva da correção monetária para o cargo em que o fisco devolve ao contribuinte a quantia que este depositou para garantir as instâncias administrativa e judicial, justo é que tal norma seja invocada, por analogia ([CTN](http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/111984008/c%C3%B3digo-tribut%C3%A1rio-nacional-lei-5172-66) 108, I), para o fim de se conceder a correção monetária quando o fisco devolve o indébito de natureza tributária. (RE 81.412/SP, 1ª T., rel. Min. Antônio Neder, j.12-02-1980)

Ainda sobre o mecanismo utilizado, através da analogia, é preciso destacar que, a analogia, sofre uma exceção, não podendo ser utilizada, por exemplo, para forçar o pagamento de um tributo não previsto em lei, ou seja, existindo a lacuna em determinado caso, não posso usar a analogia, para que um fisco seja pago sem que tenha ao menos previsão, tomando como base o princípio da legalização da tributação, que rege o rol dos princípios do Direito Tributário e também o exposto no artigo 108, §1º da CTN: “o emprego da analogia, não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

Quanto ao uso dos princípios do direito tributário, o próprio só é utilizado quando não existe uma norma jurídica pertinente para o caso semelhante. É um mecanismo capaz de manter uma decisão “norteada” dentro dos parâmetros tributários, assim como é valido a utilização dos princípios gerais do direito privado, já que segundo Eduardo Sabbag (2012) nenhum ramo do direito é totalmente autônomo, é necessário sempre um auxiliar na aplicação do outro, sistemática essa prevista no artigo 109 do CTN.

Como é sabido e consabido, o Direito é uno. Nenhuma disciplina do Direito é inteiramente autônoma, desvinculada das demais. É corriqueira a utilização de conceitos do Direito Civil na seara tributária, tais como encontramos no [CTN](http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/111984008/c%C3%B3digo-tribut%C3%A1rio-nacional-lei-5172-66): obrigação (art. 113); bem imóvel (art. 130); pagamento (art. 157 e seguintes); compensação (art. 170), transação (art. 171); remissão (art. 172) etc. Daí se afirmar que o Direito Tributário é um direito de sobreposição ao Direito Privado. “Isso significa que as hipóteses tributárias são construídas de modo a incidir em situações já reguladas, em sua maior parte, pelo direito civil e comercial”[76]. É igualmente comum a utilização pela lei tributária de tais conceitos sem os explicar ou os definir. É que o conceito deve ser buscado em seu nascedouro, isto é, no Direito Privado, valendo-se de uma interpretação “sistemática. (2012, p. [?])

A partir do momento que a utilização dos princípios gerais do Direito Tributário não forem capazes de solucionar as lacunas existentes de determinado caso é possível recorrer aos princípios gerais do Direito Público, que possuem um rol maior de princípios. Acaba-se buscando os princípios do Direito Administrativo e Constitucional, por possuírem um nexo maior com o Direito Tributário. Dito isso, quando não for suficiente os princípios gerais do Direito Tributário, busca-se ramos mais amplos, como os princípios constitucionais ou os princípios do Direito Administrativo, que possuem relação com a atividade financeira que o Estado exerce.

Por último temos o meio da Equidade, que na definição de Eduardo Sabbag (2012) seria: a mitigação do rigor da lei, isto é, o seu abrandamento, com o fito de adequá-la ao caso concreto. É o ato de humanizar a aplicação da norma, utilizando-se o critério de “justiça ao caso concreto”, por meio do qual se permite ao aplicador pautar-se pelo “senso geral de justiça”.

É interessante pautar que de acordo com o artigo 108, § 2º, o mesmo expõe que: “o emprego de equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”, ou seja, parte do próprio senso de justiça atrelado a todos os princípios imutáveis de honestidade para aplicação de uma norma com moderação, suavidade, mais humanização dentro do caso concreto, porém não exaurindo a possível obrigação exposta em lei previamente. Sendo importante destacar também o entendimento do autor Roberto Infanti:

Se a lei define certo fato como ilícito, e não menciona alguma circunstância que, presente, poderá conduzir à conclusão de que tal fato, praticado naquela circunstância, não produz o efeito nocivo que em geral lhe é próprio; ou então pôr em dúvida a própria natureza do fato; ou sua autoria; ou a natureza da penalidade aplicável; temos que nestes casos pode o intérprete considerar lacunosa a lei, aplicando a norma que a equidade autoriza seja então elaborada.

O que permite concluir que, a respeito das possíveis situações em que se julga a favor do acusado, dessa forma, de maneira mais benevolente, suave, conforme o artigo 112 do CTN, acabe-se se verificando o método utilizado através da equidade. Vide o artigo 112 do CTN:

Art. 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto: I- à capitulação legal do fato; II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III- à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV- à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. (Código Tributário Nacional)

Por fim, sendo interessante destacar o pensamento do Luciano Amaro (2009, p 216): “a equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar”.

**5 CONCLUSÃO**

É indiscutível a existência de lacunas dentro do ordenamento jurídico, até porque sabe-se que o órgão responsável pela criação de normas, não consegue aderir todo e qualquer tipo de circunstância possível que a sociedade pode vir a vivenciar, ou a enfrentar. Cabendo apenas generalizar da melhor forma as mais frequentes situações dentro de um determinado ramo do Direito, visando assim diminuir as possibilidades de brechas dentro das normas.

No Direito Tributário por sua vez, não é diferente a possibilidade da existência de lacunas na legislação tributária. Dito isso, o seguinte trabalho tratou a respeito dos meios cabíveis a serem utilizados quando dentro de uma situação tributária, houvesse lacunas perante as normas jurídicas do próprio. De forma que ao se deparar com o vazio da legislação, fosse possível buscar em outras fontes, maneiras de garantir a isonomia, a justiça e adequação da resolução da lide, ou do caso concreto.

Foi discutido ao longo do *paper* o mecanismo da interpretação com maior foco na Integração, ao se deparar com lacunas na legislação Tributária. Com isso, dentro da Integração, existe um sistema a ser seguido para que se possa buscar soluções jurídicas quando há a ocorrência de lacunas.

O primeiro mecanismo a ser utilizado pela Integração, é o da analogia, ou seja, que busca uma norma vigente que possa ser cabível dentro do caso concreto, que não possuí um texto normativo específico, mas que já foi utilizada em um caso semelhante. Quando a analogia não é possível ser utilizada, busca-se através dos princípios gerais do Direito Tributário, ou seja utiliza-se dos princípios tributários, quando não se pode adequar um caso concreto a caso semelhante a uma norma semelhante.

Quanto ao terceiro mecanismo utilizado pela Integração, visa-se através dos princípios do Direito Público, em especial o Direito Constitucional ou Direito Administrativo, normas que possam servir para preencher as lacunas existentes na legislação tributária. Uma vez que esses ramos do Direito, também tratam a respeito da administração das responsabilidades do Estado, porém com um caráter mais genérico.

E o último a ser utilizado pela a Integração, diz respeito a Equidade, ou seja, busca-se uma maior compreensão no sentido de justiça. Ou seja, quando não possibilidade alguma de preencher a lacuna existente na legislação tributária, visa-se ponderar o fato, na busca da melhor solução possível para o acusado, ou seja, buscando estipular uma maneira mais branda, mais humana para que determinada lide seja resolvido.

Destarte, pode-se concluir que mesmo que exista lacunas dentro de uma legislação é possível que se encontre mecanismos legais para que o judiciário possa exercer sua função de maneira isonômica, justa e adequada para cada conflito. Não sendo diferente dentro da legislação tributária, que traz no rol de normas, dispositivos que trabalham justamente na possibilidade se utilizar meios de interpretação quando a própria Lei no seu sentido strito sensu não for suficiente.

**REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014 (Epub).

FILHO, Aurelio Pitanga Seixas. **Interpretação e integração da norma tributária.** Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\_online/edicoes/revista52/Revista52\_112.pdf>. Visto em: 12/10/2015

GOMES, Magno Ferdeci.  **Lacunas do Direito.**  Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7291> visto em: 12/10/2015

INFANTI, Roberto. **A interpretação e o Direito Tributário brasileiro.** Disponível em: <<http://robertoinfanti.com.br/?p=346>> acesso em: 25 de outubro de 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I** / Eduardo Sabbag. – São Paulo:

Saraiva, 2012. –(Coleção saberes do direito; 42)

SABBAG, Eduardo.  **Interpretação e Integração da Legislação Tributária.** Disponível em: <http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria> Visto em: 25/10/2015

1. Paper apresentado à disciplina de Direito Tributário I, do curso de Direito, da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB. [↑](#footnote-ref-1)
2. Alunos do 7º período do curso de Direito, da UNDB. [↑](#footnote-ref-2)
3. Professor Mestre, orientador. [↑](#footnote-ref-3)