

INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
(arts. 107 ao 112 do CTN)

Art.107: dispositivo que não necessita de explicações. Aproveitarei e falarei sobre alguns métodos de interpretação utilizados.

a) autêntica: é a realizada pelo próprio poder Legislativo. Para esclarecer uma situação dúbia em uma determinada norma de uma lei, o Legislativo edita uma nova lei a fim de esclarecer a dúvida existente. É o caso da lei expressamente interpretativa.

b) benigna: é aplicável no direito tributário, em determinadas situações (que veremos adiante), em caso de dúvida. Nessa hipótese a interpretação da lei vai favorecer o particular.

c) econômica: tem uma certa relação com o art.109 e com o 118 (princípio do *non olet*), além de ter uma semelhança com a interpretação teleológica. Essa interpretação é realizada com o intuito de evitar que o sujeito passivo manipule uma certa forma de direito privado com o intuito de evitar ou reduzir o pagamento do imposto (seja pela evasão ou pela elisão fiscal), além de permitir que atividades ilícitas sejam tributadas normalmente, pelo simples fato de terem relevância econômica, independentemente da licitude de tal atividade. Ou seja, essa interpretação evita que o sujeito passivo descaracterize economicamente uma situação que constitua o fato gerador de um tributo.

d) judicial: é a realizada pelo Poder Judiciário (juízes e tribunais).

e) literal (ou gramatical): é a realizada com base nas próprias palavras do texto legal.

f) sistemático: é realizada considerando o sistema jurídico como um todo. Ou seja, para interpretar uma norma, devemos considerá-la dentro de um sistema jurídico e compará-la com as normas relativas a uma mesma questão.

g) teleológica: é realizada visando explicar a finalidade (o “espírito”) da norma e o motivo que levou à sua edição.

Art.108: Talvez um dos mais interessantes sobre o tema. Fala dos métodos INTEGRATIVOS que serão utilizados **NA AUSÊNCIA de norma expressa**. Vejam bem, quando se interpreta uma norma, o legislador, primeiramente o faz num nível declarativo, ou seja, ele usa a interpretação que acha ser a que a norma realmente deve ter (usa o método gramatical ou o teleológico, normalmente); num segundo passo, dependendo do que ele entendeu no nível declarativo, ele dá a norma, dependendo do caso e havendo necessidade, a interpretação restritiva ou extensiva, por exemplo; e num último nível do processo INTERPRETATIVO, temos **a integração** (nível integrativo), que só será utilizada na hipótese de haver uma omissão (lacuna) na norma. Aí para que o intérprete utilize esse nível, há uma seqüência **OBRIGATÓRIA** de métodos integrativos (art.108, incisos, CTN) que ele deve seguir. Mas fiquem atentos, pois esses métodos são INTEGRATIVOS. Às vezes a banca, para confundir o candidato, se refere a tais métodos como se eles fossem interpretativos. **NÃO SÃO**. Eles **FAZEM PARTE** do processo de interpretação, mas são métodos INTEGRATIVOS. O que acontece é que a integração (que possui seus métodos próprios) é o **ÚLTIMO** passo do processo de interpretação.

Os métodos, na devida seqüência a serem aplicados, são: ANALOGIA, PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PÚBLICO E EQUIDADE. As vezes aparece numa questão a definição de analogia ou de equidade (pois são as que os candidatos confundem mais). A palavra-chave para ANALOGIA é: CASO SEMELHANTE. E para EQUIDADE é: BOM SENSO (ou JUSTIÇA). Vejam bem, isso são dicas. Não quer dizer que só vai aparecer isso. Vejam essa questão muito bem feita pela ESAF :

“Uma das formas de **integração** da norma jurídica, como **etapa final** do procedimento de interpretação legal, que visa a preencher lacuna da lei a ser aplicada a caso concreto de natureza tributária, consistente na aplicação de disposição legal relativa a um caso semelhante, é:

- a) analogia
- b) anatocismo
- c) equidade
- d) remição
- e) liberalidade ”

Desconsiderando as opções B, D e E (que foram criadas graças a uma imaginação incrível do examinador), ficamos com as duas opções que poderiam causar confusão. Quem olha as partes destacadas, pode pensar que ele fala da etapa final da integração, que, conforme determina o art.108 do CTN, é a EQUIDADE. Mas ele fala da etapa final do **procedimento de interpretação** (que como eu disse É A INTEGRAÇÃO) e depois fala da aplicação, a um caso concreto (onde haja uma lacuna da lei), de uma disposição legal que foi aplicada a um CASO SEMELHANTE. Com isso, temos a certeza que o examinador quis se referir à ANALOGIA.

Analisando o §1º do art.108, vemos que há proibição expressa no sentido de impossibilitar a cobrança de tributo NÃO PREVISTO em lei. Aí vem a pergunta: A analogia pode resultar na cobrança de tributo ? O candidato pensa, pensa, enxerga uma “pegadinha” e diz: PODE. Dançou...Aqueles que se apegam 100% à literalidade do dispositivo vão achar que o examinador é doido, vão querer recorrer à justiça e tudo mais.

Só que é simples. Vejam que a observação feita no §1º do art.108 do CTN é óbvia, pois como sabemos, o art.150,I da CF/88 não permite que tributo seja criado ou majorado sem lei que o faça. Ou seja, a analogia não pode criar um novo tributo. Por isso, o CTN não fala que pode-se exigir tributo, com base na analogia, previsto em lei. Ele não fala NADA sobre tributos previstos em lei, pois nesse caso, é mais claro ainda que o aplicador da analogia não poderá, de forma alguma, estabelecer uma "nova" hipótese de incidência de determinado tributo. Como já disse, a analogia, como método de integração, supre as LACUNAS da lei e, principalmente em direito tributário e em penal, em relação aos aspectos MATERIAIS, ela não tem aplicação, pois tudo o que está previsto será feito conforme determina a lei e aquilo que não está previsto, não poderá ser exigido, sem ser por meio de lei. No que se refere a normas instituidoras de tributos (vale inclusive para definição de novas hipóteses de incidência de tributos já existentes) não há lacunas a serem preenchidas. Se a autoridade competente fosse cobrar um tributo, em relação a uma nova

hipótese de incidência (pois se a hipótese for existente, não há lacuna e não há que se falar de analogia) previsto em lei, por meio da analogia, estaria ele invadindo a competência legislativa de uma pessoa jurídica de direito público e isso é inadmissível. Não sei se fui muito claro, mas resumindo: Não é possível aplicar a analogia em relação a tributo previsto em lei, ou porque a hipótese de exigência já está prevista na lei (e aí não há lacuna), ou mesmo que não esteja prevista, de acordo com os arts.146,III,c) e 150,I da CF/88 e o art.7º do CTN, a autoridade que for aplicar a integração não tem competência para fazê-lo no caso de exigência de tributo.

O §2º do art.108 é bem mais simples e diz que o emprego da equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Aqui é bem simples e não há necessidade de nos prolongarmos sobre o assunto. O dispositivo é auto-explicativo.

Art.109: esse artigo se relaciona com o 110, conforme veremos adiante. O art.109 diz que os princípios do direito privado devem ser empregados sem terem os seus significados alterados para definir o conteúdo e o alcance dos seus institutos próprios, porém eles não servem para definir efeitos tributários, até porque, como sabemos, o direito tributário não é regido pelo direito privado, mas sim pelo **direito público**.

Art.110: Diz que a lei tributária não pode alterar as definições, conceitos e formas dos institutos de direito privado, UTILIZADOS PELA CF, CEs, ou LODF OU LOMs, PARA DEFINIR OU LIMITAR COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. **Exemplo:** a lei dos municípios não pode dizer que a transferência, inter vivos, de propriedade de um veículo configura FG do ITBI, por ser esse veículo um bem IMÓVEL. Ela pode fazer tal consideração.

Para finalizar, podemos ver pelo comando deste artigo, que não há proibição de alteração dos conceitos de direito privado que não sejam utilizados para definir ou limitar competências tributárias. Isso ocorre na prática ? Sim. No direito civil temos a transação preventiva e a terminativa de litígio. No direito tributário **só** temos a transação **TERMINATIVA**. No direito civil podemos ter a compensação de crédito que estejam pendentes de decisão judicial mesmo que a sentença não tenha transitado em julgado. No direito tributário temos que esperar esse trânsito em julgado.

Art.111: Trata da interpretação literal (que foi abordada nos comentários do art.107). São 3 casos onde essa interpretação é **OBRIGATÓRIA**:

- 1) Casos de **suspensão** ou **exclusão** do crédito tributário;
- 2) Outorga de isenção (norma desnecessária, pois já está inclusa no item 1);
- 3) Dispensa de obrigações acessórias.

Apenas um comentário que acho interessante. As imunidades têm interpretação **AMPLIATIVA** (e não literal, como as isenções). A CF ao estabelecer as imunidades, o fez com o intuito de proteger o sujeito passivo. Já as isenções e outros benefícios, por serem concedidos por lei e por serem (pelo menos na teoria) excepcionais, não podem se estender além daquilo que está previsto **EXPRESSAMENTE**.

Art.112: Trata da interpretação benigna (ou benéfica). Como eu disse, essa interpretação é aplicada em casos de dúvidas em relação a alguns aspectos que são descritos nos incisos do art.112. NÃO CONFUNDAM os incisos do art.112 com o inciso II do art.106. Isso não é raro de ocorrer. O **112 fala de casos de dúvida e não trata de aplicação retroativa da lei** e o **106, II fala da aplicação retroativa da lei em casos não - definitivamente julgados** . Pra finalizar, é bom saber que ambos os dispositivos permitem que seja aplicada a lei mais benéfica em relação a **INFRAÇÕES E PENALIDADES** (não vale para alíquotas ou bases de cálculo).

estudaqui 