

p  
Acr. Trib. At.  
n. 15  
1998

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIAL**  **TICA**

São Paulo - 1998

*Decálogo*

LIVRARIA EDITORA

decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226-7717-3274-25

Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H-8H

Temos um advogado junto ao Pai. Leve Crieta e Justa!

# Integração das Leis Tributárias

Marcelo de Aguiar Coimbra

*Advogado em São Paulo. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela USP.*

## Introdução

O presente trabalho não tem como escopo precípua um estudo aprofundado e minucioso sobre os métodos de integração das leis tributárias.

Dessa forma, não se pretendeu esgotar o tema, já amplamente discutido na doutrina, mas sim trazer algumas reflexões pessoais sobre ele, visando a demonstrar, sobretudo, a enorme relevância dos princípios gerais de direito público como forma de integração das leis tributárias.

Assim, inicialmente, no primeiro capítulo, serão examinadas noções introdutórias, como a questão da completude e das lacunas do ordenamento jurídico.

Em seguida, no capítulo segundo, estudar-se-á a integração das leis tributárias, sob o enfoque da teoria geral do direito, tema já tratado com profundidade em monografias específicas.

Por sua vez, no capítulo terceiro, será objeto de apreciação a integração das leis tributárias, em especial o art. 108 do CTN, bem como as críticas impostas pela doutrina a esse dispositivo legal.

Já nos capítulos quarto ao nono, serão estudados os métodos de integração, tendo sido dada maior ênfase ao capítulo referente aos princípios gerais do direito público, em face da pouca atenção dispensada ao tema pela doutrina pátria.

## Capítulo I - Noções Introdutórias

### 1.1 O Problema da Completude do Sistema

A doutrina tem divergido acerca da completude ou não do ordenamento jurídico. Diz-se completo o sistema jurídico, em que cada caso está regulado por uma norma.

Hans Kelsen defende a completude do ordenamento jurídico, aduzindo que todo e qualquer comportamento pode ser considerado como regulado - num sentido positivo ou negativo - pela ordem jurídica. Segundo Kelsen, "*quando a ordem jurídica não estatui qualquer dever a um indivíduo de realizar determinada conduta, permite essa conduta*".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> *Teoria pura do direito*, 2ª ed., Coimbra: Arménio Amado, 1962, v. 1, pp. 81-3, v.2, pp. 107-9.

Por outro lado, parte da doutrina sustenta a existência de lacunas no sistema, que, por mais completo que seja, não pode prever todas as situações de fato, em todas suas variações e vicissitudes.

Deveras, em face das nuances intermináveis nas condutas humanas, fica difícil subsistir a teoria da completude do sistema jurídico. Assim, é inevitável o reconhecimento da existência de lacunas no ordenamento jurídico.

Nessa linha de raciocínio, ressaltando a existência de lacunas no ordenamento jurídico, é oportuno assinalar o escólio de Carlos Maximiliano:

*"Não podem os repositórios de normas dilatar-se até a exagerada minúcia prever todos os casos possíveis no presente e no futuro. Senzívelmente haverá lacunas no texto, embora o espírito do mesmo abranja órbita mais vasta, todo o assunto inspirador do Código, a universalidade da doutrina que o mesmo concretiza. Esta se deduz não só da letra exatíssima, mas também da falta de disposição especial. Até o silêncio se interpreta: até ele traduz alguma coisa, constitui um índice do Direito, um modo de dar a entender o que constitui, ou não, o conteúdo da norma".<sup>2</sup>*

Para alguns, adotando posição intermediária, o ordenamento jurídico não é incompleto, mas as normas jurídicas. Isto porque, por intermédio dos meios de integração, o aplicador preenche os vazios do sistema.

Tendo em vista o art. 126 do CPC, pelo qual "o juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei", há a exigência de que, apesar de não ser completo, seja o ordenamento jurídico, no que se refere ao caso *sub judice*, completável.

A propósito, Lourival Vilanova destaca que o direito, dinamicamente considerado, auto-integra-se, vale dizer ele mesmo supre seus espaços vazios, pelo processo de aplicação e criação de normas; logo o sistema jurídico, poder-se-ia dizer não é completo, mas completável.<sup>1</sup>

Por fim, é importante destacar que o suprimento do vazio existente no ordenamento pela integração produz efeitos apenas em concreto, devendo-se repetir o processo para casos semelhantes. A integração, dessa forma, não modifica a situação normativa existente; mesmo com a integração permanece a lacuna, sendo que apenas o legislador a elimina.

## 1.2 Das Lacunas do Ordenamento Jurídico

Grande parte dos autores que estudaram o tema definem a lacuna como a inexistência, no ordenamento jurídico, de uma norma para regular um caso concreto.

Contudo, tal definição não é suficiente, pois a maior parte das situações da vida não são reguladas pelo direito. A expressão lacuna concerte a um estado incompleto do sistema, ou, como nos diz Binder, há lacuna quando uma

<sup>2</sup> *Hermenêutica e afiliação do direito*. Rio de Janeiro : Forense, 1993, p. 208.

<sup>1</sup> *As estruturas lógicas: 1 e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, 1977, pp. 177, 179 e 207.

exigência do direito, fundamentada objetivamente pelas circunstâncias sociais, não encontra satisfação na ordem jurídica.<sup>4</sup>

Desse modo, a incompletude suscetível de preenchimento é quando existe insatisfação perante os valores e princípios gerais da ordem jurídica.<sup>5</sup>

Com efeito, nem toda incompletude do sistema é passível de colmatação, uma vez que há lacunas propositadamente abertas pelo legislador. A respeito, nos ensina o jurista português, José de Oliveira Ascensão, Catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa, *verbis*:

*"Podernos fazer urna comparação com urna obra de arquitetura. Não dizemos 'que tudo o que lá não está é lacuna - pode não estar e nenhuma razão haver para estar: Mas pode faltar um bocado - um corpo do edifício, uma varanda, um telhado - que contrarie a própria traça do edifício, e só então dizemos que há um lacuna".*<sup>6</sup>

Para outros, embora a lacuna seja definida como omissão ou falta de norma no ordenamento, ela é na realidade, uma válvula pela qual entram no ordenamento os fatores extrapositivos, como os ideais de justiça, as exigências da equidade, os raciocínios quase-formais.

Hans Kelsen considera lacuna uma mera ficção, pois o ordenamento jurídico é completo, *verbis*:

*"Trata-se da ficção de que a ordem jurídica tem uma lacuna significando que o Direito vigente não pode ser aplicado a um caso concreto porque não existe nenhuma norma geral que se refira a esse caso ... A ordem jurídica não pode ter quaisquer lacunas".*<sup>7</sup>

No Direito Tributário, em face da consagração do princípio da estrita legalidade, no que tange à obrigação principal, não se pode falar em lacunas, mas, sim, de espaços extrajurídicos (ajurídicos). Deveras, não havendo previsão em lei para tributação de dado fato econômico, estar-se-á diante de hipótese de não incidência.

## Capítulo 2 - Integração das Leis

### 2.1 Conceito de Integração

Tendo em vista o princípio da plenitude do ordenamento jurídico, consagrado no art. 126 do CPC, a integração tem como finalidade preencher as lacunas existentes na lei.

Ruy Barbosa Nogueira, com a exatidão que lhe é peculiar, analisa o tema com maestria e pontifica:

<sup>1</sup> Citação de Laren. *Metodologia de la ciencia dei derechw*. Barcelona : Ariel, 1966, p. 295, V.

<sup>5</sup> Ricardo Lobo Torres. *Normas de interjrelação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro : Foyense, 1991, p. 112.

<sup>6</sup> *O Direito - Introdução e teoria geral*. 9ª ed., Coimbra : Almedina, p. 428.

<sup>7</sup> *Teoria geral do Direito e do falado*. Trad. Luís Carlos Borges, 2ª ed., São Paulo : Martins Fontes, 1992, p. 149.

*"O sentido jurídico lingüístico de integrar é de completar o todo, de incorporar apenas o complemento que a tentativa de demonstração do todo revela estar faltando e que a 'tensão' de todos os elementos gerais e especiais, lógica, teleológica e sistematicamente reunidos, exige a 'construção daquele complemento e o integra para completar a configuração". (Curso de Direito Tributário, 9ª ed., São Paulo : Saraiva, 1989, p. 111.)*

Os variados ordenamentos jurídicos tratam a integração de maneira distinta. Alguns expressamente estabelecem quais os instrumentos utilizados para que seja colmatada a lacuna. Nesse sentido, a Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, em seu art. 4º, determina que *"Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito"*.

O Código Civil da Áustria, v.g., prescreve em seu art. 1º: *"Quando um caso não se pode decidir pelas palavras nem pelo sentido natural da lei recorrer-se-á aos casos semelhantes, precisamente, decididos pela lei e às razões de outras leis análogas"*. Na mesma linha, é o disposto no Código Civil Italiano e em muitos outros.<sup>8</sup>

A seu turno, o art. 1º do Código Civil suíço chega ao extremo de estabelecer que, no silêncio da lei e não havendo um costume a regular uma relação jurídica, deve o juiz decidir *"segundo as regras que ele estabeleceria se tivesse de agir como legislador"*.

Existem também ordenamentos jurídicos omissos acerca das formas de integração, gerando uma espécie de lacuna de segundo grau, como é o caso do ordenamento alemão.

A integração pressupõe necessariamente que o aplicador, esgotados todos os métodos de interpretação, não encontre norma jurídica aplicável ao caso. Dessa forma, a fim de que dada lacuna seja colmatada, faz-se imprescindível a sua constatação prévia por intermédio da interpretação.

E, constatada previamente por meio da interpretação, a lacuna é preenchida pelo processo de integração com a igual valia da interpretação. Nesse sentido, vale destacar o escólio do ilustre jurista português, José de Oliveira Ascensão, a saber:

*"A integração supõe também a interpretação no momento do preenchimento da lacuna. A integração por analogia, por exemplo, supõe a interpretação cuidada das fontes que, por analogia, são declaradas aplicáveis"*.<sup>9</sup>

## 2.2 Classificação dos Métodos de Integração

A integração das normas jurídicas pode ser dividida em auto-integração e heterointegração.

A auto-integração é o meio pelo qual o sistema se completa recorrendo à fonte dominante do direito: a lei. Nesse caso, a integração é realizada pelo próprio ordenamento, sem necessidade de fontes diversas.

<sup>8</sup> Código Civil Italiano, art. 3; argentino, art. 16; mexicano, art. 20; português, art. 16.

<sup>9</sup> *Op. cit.*, p. 429.

A heterointegração é a forma pela qual o sistema se completa por meio de fontes secundárias do direito - o costume, os princípios gerais do direito e a equidade. Também é considerado heterointegração socorrer-se a ordenamentos pretéritos, v.g., ao Direito Romano, às Ordenações Filipinas e às Manoelinas, bem como ao direito comparado.

Analisando o tema sob um enfoque distinto, Tercio Sampaio Ferraz Júnior divide os meios de integração, para fins didáticos, em: a) instrumentos quase-lógicos, compreendendo a analogia, indução amplificadora e interpretação extensiva; b) instrumentos institucionais, que seriam os costumes, os princípios gerais de direito e a equidade.<sup>10</sup>

Como se pode notar da classificação acima, para Tercio Sampaio, a interpretação extensiva constitui espécie do gênero integração. No entanto, como se verá no item seguinte, tal entendimento não está em consonância com a parte da doutrina.

### 2.3 A Diferença entre Integração e Interpretação Extensiva

Apesar de algumas confusões na doutrina e na jurisprudência acerca do conceito de interpretação extensiva e integração, não há como se colocar em dúvida a distinção entre esses institutos.

Na interpretação, mesmo que extensiva, parte-se da letra da lei em busca de seu sentido e alcance, ao passo que a integração pressupõe o silêncio da lei. Por outras palavras, na integração, diferentemente da interpretação extensiva, o aplicador opera fora do sentido possível das palavras.

Com efeito, a interpretação extensiva pressupõe que determinado caso não está compreendido na letra da lei, mas no seu espírito. Na integração, a seu turno, a hipótese não está abarcada nem na letra, nem no espírito de nenhuma regra do ordenamento.

A respeito, ressaltando a distinção entre a integração e a interpretação, Francesco Ferrara leciona:

*“A interpretação extensiva revela o sentido daquilo que o legislador realmente queria e pensava a analogia, pelo contrário, tem de haver-se com casos em que o legislador não pensou, e vai descobrir uma norma nova, inspirando-se na regulamentação de casos análogos, a primeira completa a letra e a outra o pensamento da lei”.*<sup>11</sup>

## Capítulo 3 - Da Integração das Leis Tributárias

A lei tributária, assim como as demais leis, pode apresentar lacunas. Contudo, como destacado anteriormente, em face do princípio da estrita lega-

<sup>10</sup> *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação.* São Paulo : Atlas, 1988, pp. 273 e ss.

<sup>11</sup> *Interpretação e aplicação das Leis.* 2<sup>a</sup> ed., Trad. de Manuel A Domingues de Andrade, Coimbra : Armênio Amado, 1963, pp. 162-163.

lidade, não se pode falar em lacuna quando inexistir previsão em lei para tributação de dado fato econômico, mas, sim, de hipótese de não incidência.

O art. 108 do CTN dispõe expressamente quais os métodos a serem utilizados na hipótese de existência de lacunas, a saber:

*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 de 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 do tributo devido.*

Este preceito do CTN vem sendo criticado pela doutrina pátria. Ricardo Lobo Torres, em obra específica sobre o tema, chega a afirmar que: "*Esse artigo é ambíguo, confuso e contraditório. Não faria menor falta, se extirpado do CTN*".<sup>12</sup>

A primeira crítica imputada ao art. 108 do CTN é que ele autoriza a integração "na ausência de disposição expressa", sendo que nem toda lacuna autoriza a integração.

Entende parte da doutrina ser necessário que a incompletude seja insatisfatória perante a totalidade jurídica, os valores e princípios gerais da ordem jurídica, a fim de que se possa falar em integração.

O referido dispositivo legal também é passível de crítica, pois impõe uma ordem de preferência quanto aos métodos de interpretação, que os intérpretes e aplicadores deverão utilizar sucessivamente.

Todavia, não existe qualquer hierarquia entre eles, sendo que a analogia, *verbi gratia*, se confunde com os princípios gerais do direito, uma vez que tem como fundamento o princípio da igualdade. Assim, o rol do art. 108 não deve ser entendido como taxativo.

Ademais, havendo um confronto entre a utilização da analogia e algum princípio do ordenamento jurídico, este deve prevalecer em detrimento daquela.

O art. 108 do CTN também incorreu em equívoco ao limitar como destinatário da norma "a autoridade competente para aplicar a legislação tributária".

Deveras, além da autoridade competente para aplicar a legislação tributária, são destinatários da mencionada norma, os cidadãos, os advogados, os peritos, os contadores, os planejadores fiscais, as associações, sindicatos etc.

Por fim, vale ressaltar que, apesar do art. 108 do CTN não ser considerado o mais adequado diante do grau de tecnicismo que alcançou o Direito

<sup>12</sup> *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, Rio de Janeiro : Forense, 1990, p 42

Tributário nos dias atuais, não se pode olvidar que o CTN foi editado em 1966, época em que o estudo do Direito Tributário ainda era muito incipiente, sendo portanto totalmente justificáveis as falhas cometidas pelo legislador da época.

#### Capítulo 4 - Da Analogia

Analogia, no sentido primitivo, tradicional, oriundo da Matemática, é uma semelhança de relações.

A analogia constitui um dos métodos de integração do ordenamento jurídico, segundo o qual deve ser aplicado a um caso não contemplado por uma norma jurídica, uma norma prevista para uma hipótese semelhante.

Segundo lição de Amílcar de Araújo Falcão, *"a analogia é o meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínio indutivo com base num dispositivo legal (analogia legis) ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais, combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei"* (Interpretação e Integração da Lei Tributária).<sup>13</sup>

Por sua vez, para Francesco Carnelutti a analogia *"vai além (aná) do pensamento do legislador (logos)"*.<sup>14</sup>

Com efeito, pela analogia estende-se a uma hipótese não prevista em lei, disposição referente a outro caso semelhante, em razão da igualdade de razões. É necessário, portanto, que além da semelhança entre o caso previsto e o não regulado haja a mesma razão, para que o caso não contemplado seja decidido de igual modo.

Em última análise, pode-se afirmar que a analogia tem como fundamento o princípio da igualdade, pois, havendo identidade de razão jurídica, deve haver identidade de disposição, conforme prescreve o adágio: *ubi eadem ratio, ibi eadem juris dispositio* (onde há a mesma razão deve haver a mesma disposição de direito).

Deveras, o fundamento da analogia encontra-se na isonomia, já que o processo analógico constitui um raciocínio "baseado em razões relevantes de similitude", fundando-se na identidade de razão. Carlos Maximiliano analisa o tema sob o mesmo prisma e assevera:

*"Fundam-se a analogia, não como se pensou outrora, na vontade presumida do legislador, e sim, no princípio da verdadeira justiça, de igualdade jurídica, o qual exige que as espécies semelhantes sejam reguladas por normas semelhantes: neste sentido aquele processo tradicional constitui genuíno elemento sociológico da Aplicação do Direito"*.<sup>15</sup>

A analogia classifica-se em *legis e iuris*. Denomina-se analogia *legis* a que parte de uma regra jurídica isolada, aplicando-a caso semelhante não regulado.

<sup>13</sup> *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 40, abr./jun., Rio de Janeiro: FGV, 1955, pp. 24-37.

<sup>14</sup> *Teoria Geral do Direito*. Coimbra: Arménio Amador, trad. p. 175.

<sup>15</sup> *Op. cit.*, p. 21 Q

Por sua vez, a analogia *iuris* funda-se em num conjunto de normas, para extrair por intermédio da indução, princípios mais gerais a serem aplicados ao caso concreto semelhante não contemplado.

A analogia, segundo entendimento de Norberto Bobbio, é tão-somente um processo revelador de normas implícitas.<sup>16</sup>

No Direito Tributário, a utilização do recurso à analogia é limitada, uma vez que, por vigorar o princípio da estrita legalidade, "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (§ 1º do art. 108 do CTN).

A propósito, adverte Ruy Barbosa Nogueira, não somente no que se refere à analogia, mas à própria integração; ser ela rara no Direito Tributário porque ele "vive do dictum do legislador". É adotada pelo próprio sistema a tipicidade fechada do fato gerador que não pode ser ampliado pela analogia.<sup>17</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Rubens Gomes de Souza observa que: "Se é da essência da analogia que as coisas análogas sejam diferentes, a analogia não pode ser usada como método aplicativo do Direito Tributário, jorque viola o principio da legalidade".<sup>18</sup>

O Professor Paulo de Barros Carvalho defende a posição de que a analogia não cria direito novo, de maneira que não estaria afetado o princípio da estrita legalidade. Assim, a lei usa desse recurso, da analogia, para descobrir uma norma que está implícita.<sup>19</sup>

Além de Paulo de Barros Carvalho, outros doutrinadores têm preconizado o amplo emprego da analogia no Direito Tributário. Nessa ordem de idéias, urge assinalar o escólio de Aliomar Baleeiro, a saber:

*"Lutores de pro, como Blumestein, A.B. Gianinnii, Jarach Hensel, O Buhler, Bielsa e entre nós Ruy Barbosa Nogueira e Alípio Silveira, assim como os Tribunais exprimiram repugnância jela interpretação analógica, ás vezes, impropriamente confundida com a extensiva; mas outros, também de incontestável autoridade, como Grisioti, M.S. vónoni, Giulani Fonrouge, Belrnngge, Rubem Gomes de Souza, Amílcar Falcão reconhecem a jferfeita admissibilidade desse método, ressalvando que ele não deve dissimular a violação do principio da legalidade do tributo e das penalidades".*<sup>20</sup>

De fato, conforme salienta Ricardo Lobos Torres, a partir da década de 1980, surgiram, na Alemanha, opiniões favoráveis à analogia gravosa. Defendem o emprego da analogia para a criação de tributos, entre outros, K. Tipke, M. Tanzer, W. Rainer Walz, L. Woern-Er e G. Crezelius.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> *L'analogia nella logirn dei dirillo*. Torino : Istituto Giurídico, 1938, p. 104.

<sup>17</sup> *Da Interpretação e das Leis Tributárias*. São Paulo, 1963, p. 112.

<sup>18</sup> Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional, *In/erjmlafão no Direito Tributário*, São Paulo : Saraiva, 1975.

<sup>19</sup> Hermenêutica do Direito Tributário. *Elementos do Direito Tributário*, aulas do III Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP, São Paulo : RT, 1978, pp. 266 e ss.

<sup>20</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1962, p. 385

<sup>21</sup> A proibição de analogia no direito tributário. *Revilta de Infimnação l..egillativa*. Brasília, out./dez. 1988, p. 263.

Todavia, tal entendimento, apesar de atraente, diante do disposto no § 1º do art. 108 do CTN, não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio. A analogia da norma jurídica tributária, nos termos do referido dispositivo legal, não pode conduzir o aplicador a inovar a ordem jurídica, somente sendo lícito o seu emprego para a imposição de obrigações acessórias.

## Capítulo 5 - Dos Princípios Gerais do Direito

Além das críticas assinaladas no capítulo 2, o art. 108 do CTN é criticado também por ter discriminado por ramo e sub-ramo de direito os princípios a serem aplicados, sendo que deveria, por coerência, ter se referido ao mais geral: princípios gerais de direito.

### 5.1 Conceito

Princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas.

Com efeito, os princípios gerais do direito são cânones que, independentemente de previsão expressa pela lei, estão contidos de forma imanente no ordenamento jurídico.

Para Joaquín Arce y Flórez-Valdés, Catedrático de Derecho Civil da Universidad de Oviedo, a doutrina, de forma geral, identifica os princípios gerais do direito com a idéia de origem, causa do ordenamento jurídico de uma sociedade.<sup>22</sup>

O art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil estabelece que "*quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito*".

Constitui um dos mais graves problemas de hermenêutica e de filosofia do Direito saber o exato sentido da expressão princípios gerais do Direito, que terá significados diferentes conforme prevaleça a visão jusnaturalista ou a positivista. Assim, não há um consenso na doutrina acerca do conceito de princípio geral. Em linhas gerais, podemos destacar os seguintes entendimentos sobre o assunto:

- a) normas de direito natural;
- b) normas inspiradas no sentimento de equidade;
- c) direção positivista: estão na base do direito legislado, o antecedem, constituindo os parâmetros fundamentais das normas jurídicas;
- d) princípios de caráter universal, ditados pela ciência e pela filosofia do direito.

22 *Los principios generales del Derecho y su formulación conceptual*. Madrid : Editorial Civitas, 1990, p. 117.

## 5.2 Alguns Princípios Gerais do Direito

Dentre outros, podem ser destacados como princípios gerais do direito:

- a) legalidade;
- b) moralidade;
- c) igualdade;
- d) proibição de locupletamento ilícito;
- e) função social da propriedade;
- f) ninguém pode transferir ou transmitir mais direitos do que tem;
- g) a boa-fé se presume e a má-fé deve ser comprovada;
- h) ninguém pode invocar a própria malícia;
- i) o dano causado por dolo ou culpa deve ser reparado;
- j) o equilíbrio dos contratos,
- k) autonomia da vontade e da liberdade de contratar.<sup>23</sup>

## Capítulo 6 - Dos Princípios Gerais do Direito Tributário

O estudo dos princípios gerais de direito tributário constitui tema já abordado com profundidade pela doutrina, existindo inúmeras obras que analisaram com detença o assunto. Dessa forma, apesar de possuir imensa importância, esse trabalho apenas terá como mister listá-los, a saber:

- capacidade contributiva (art. 145, § 1º);
- legalidade tributária (art. 150, I);
- igualdade tributária (art. 150, II);
- anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro (art. 150, III, letra b);
- proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV);
- vedação de limitações tributárias interestaduais e intermunicipais (art. 150, V);
- imunidades (art. 150, VI), dentre outros.

## Capítulo 7 - Dos Princípios Gerais do Direito Público

### 7.1 Introdução

Com o nascimento do constitucionalismo, com a eclosão da Revolução Francesa, e a Declaração de Direitos do Homem, opera-se no fim do século XVIII uma mudança na vida política que afetará radicalmente a relação entre o Estado e os habitantes.

Neste momento, cria-se o germe do moderno Direito Público pois, ao tomar consciência de que existem direitos dos indivíduos perante o Estado e que o primeiro é um sujeito que está diante dele surge a necessidade de anali-

<sup>23</sup> Maria Helena Diniz. *Compêndio de introdução à ciência do direito*, 8ª ed., São Paulo : Saraiva, 1995, p. 423.

sar o conteúdo dessa relação de sujeitos e de construir os princípios com os quais ela se rege.

### 7.2 *Conceito de Direito Público*

A divisão tradicional entre Direito Público e Direito Privado, apesar das críticas que lhe são impostas, ainda revela extrema importância.

O direito público é constituído por um conjunto de regras jurídicas relativas ao estatuto do Estado e dos governantes e que regulam as relações entre eles e os cidadãos.

Critérios para distinção do direito privado do direito público:

a) *critério orgânico*: o direito público é o direito aplicável a uma relação jurídica no centro da qual o Estado está presente;

b) *critério formal*: o direito público diferencia-se do direito privado por técnicas diferentes. Nas relações jurídicas de direito público são verticais, ocupando o Estado uma posição superior, possuindo o poder de obrigar a pessoa privada por meio de declarações unilaterais de vontade. Assim, no Direito Público a relação jurídica é de subordinação.

c) *critério teleológico*: as regras do direito público tem como objetivo promover o interesse público, enquanto as regras de direito privado seriam destinadas a proteger os interesses privados.

d) *critério material*: a distinção do direito público e do direito privado encontra-se na substância das regras positivadas. As regras do direito público tem, por natureza, vocação a serem regras gerais e impessoais, aplicando-se ao indivíduo em uma situação determinada. Ao contrário, as regras de direito privado seriam por sua essência de direito subjetivo, aptas a regulamentar as relações jurídicas puramente individuais.

Se cada um dos critérios é interessante, nenhum deles tem valor absoluto. Apesar da importância do critério material, o direito público brasileiro se baseia essencialmente no critério orgânico. Esse critério não é satisfatório, pois há relações jurídicas de caráter privado em que o Estado está presente, v.g., quando o Estado compra ou aluga uma casa de uma pessoa privada.

### 7.3 *Princípios Gerais do Direito Público*

A doutrina não tem se preocupado com a identificação de princípios do direito público em geral. Dedicar-se, mais freqüentemente, a apontar os princípios incidentes em cada ramo dessa seara jurídica.

Os princípios gerais do direito público, além de compensar a desigualdade da posição jurídica do particular em relação ao Estado, constituem meios de proteção dos particulares, a fim de impedir as arbitrariedades dos poderes públicos, amparando, em última análise, as liberdades individuais.

São princípios gerais do direito público brasileiro:

### - **Princípio Republicano**

- a) soberania popular;
- b) transitoriedade do exercício das funções públicas;
- c) alternância no poder;
- d) eletividade;
- e) responsabilidade.

### - **Princípio Federativo**

- a) autonomia dos entes da federação (não possuem personalidade internacional);
- b) participação dos entes na formação da vontade geral;
- c) igualdades das pessoas políticas (convivência harmônica entre a ordem jurídica global - Estado brasileiro - e as ordens jurídicas parciais - central: União e periféricas: Estados-membros);
- d) repartição de competências entre a Federação e os Estados-Membros;
- e) Constituição rígida que não permita a alteração da repartição de competências por intermédio de legislação ordinária;
- f) órgão constitucional encarregado do controle da constitucionalidade das leis, para que não haja invasão de competências.
- g) a intervenção federal para restabelecer o equilíbrio federativo.

### - **Estado Democrático de Direito**

1. **Submissão do Estado à ordem jurídica** (princípio do respeito da hierarquia das normas - princípio fundamental do direito público francês)

#### 1.2 *Princípio da supremacia da Constituição*

O princípio da supremacia da Constituição decorre da rigidez constitucional ( maior dificuldade para modificação das normas constitucionais em relação às demais normas jurídicas).

A supremacia da Constituição envolve também a obediência dos princípios constitucionais incorporados nas declarações de direito, visto o § 2º do art. 5º da CF estabelece que "*os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*".

O que garante o princípio da supremacia constitucional é o controle de constitucionalidade das leis.

#### 1.3 *Princípio da legalidade*

O princípio determina não só que o Estado está proibido de agir contra a ordem jurídica, como, principalmente, que todo poder por ele exerci-

do tem sua fonte e fundamento em uma norma jurídica: a administração só pode fazer o que a lei autoriza.

A idéia de submissão de Estado à ordem jurídica, aplicável ao direito público, opõe-se ao princípio, que está na base do direito privado, da liberdade dos indivíduos. O particular pode fazer tudo o que a Constituição e as leis não proíbem, enquanto o Estado só pode fazer aquilo que tais normas autorizam expressamente.

## **2. Princípio da separação de Poderes**

### **3. Igualdade dos particulares perante o Estado**

O regime democrático tem como princípio básico o princípio da igualdade. Nesse sentido, evidenciando a importância de tal princípio, o *caput* do art. 5º da Constituição Federal reza que: *"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza."*

A seu turno, na esfera tributária, averba o art. 150, II da Constituição Federal: *"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*.

O princípio da igualdade, conforme formulação aristotélica, prescreve que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente, na medida de sua desigualdade.

### **4. Responsabilidade objetiva**

No direito público a responsabilidade é objetiva, independente de culpa, vale dizer, responde o Estado por atos lícitos e ilícitos.

A proclamação do Estado de Direito implica o reconhecimento do princípio da responsabilidade segundo o qual todas as autoridades públicas devem responder pelos seus atos.

### **5. Garantia dos direitos fundamentais**

### **6. Independência dos tribunais e o acesso à justiça**

### **7. Controle da Administração Pública**

Trata-se de assegurar a legalidade, a eficácia e a pertinência das ações dos órgãos administrativos do Estado e de manter o equilíbrio entre a realização do interesse público e respeito aos direitos individuais.

Controles prévios (processo administrativo), simultâneos e posteriores.

### **8. Participação dos administrados**

O povo deve participar na decisão administrativa.

## **9. Princípio do devido processo**

O princípio do devido processo deve orientar os processos legislativo, judicial e administrativo.

A garantia do devido processo, na esfera legislativa, está ligada, em primeiro lugar à determinação da autoridade competente para editar as leis. Em segundo lugar, a garantia do devido processo legislativo implica na necessidade de se observarem trâmites, prazos e quóruns especificados para a emanação da lei.

### *9.1 Princípio do contraditório*

- a) informação;
- b) reação (esta, meramente possibilitada nos casos de direitos disponíveis).

### *9.2 Princípio do juiz natural*

### *9.3 Princípio da presunção de inocência*

### *9.4 Princípio da inafastabilidade do controle judicial*

### *9.5 Publicidade e motivação dos atos judiciais*

## **10. Princípio da previsibilidade da ação estatal (princípio da segurança jurídica)**

Um indivíduo ao escolher entre vários atos ou comportamentos deve ter condições de prever as conseqüências jurídicas do comportamento que vai adotar ou do ato que vai realizar.

### *10.1 Princípio da irretroatividade*

## **11. Princípio da justiça social (Redução das desigualdades)**

No art. 3º da CF está dito, de forma muito clara, que constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo-se também o desenvolvimento nacional, através da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais, para que assim se promova o bem de todos, sem preconceitos e sem qualquer forma de discriminação.

### **- Princípio da supremacia do interesse público (autoridade pública)**

O interesse público tem prioridade em relação ao privado (relação jurídica vertical), não é porém supremo.

O poder de autoridade se manifesta, ao menos, de duas formas distintas:  
a) impondo unilateralmente comportamentos aos particulares; b) atribuindo direitos aos particulares, através de vínculo não-obrigacional.

### *1. Princípio da indisponibilidade do interesse público*

A consequência da supremacia do interesse público é a indisponibilidade. Decorre daí que, mesmo ao delegar o exercício de determinadas funções públicas a outrem, a Administração delas não poderá dispor.

Toda competência é por lei intransferível. É apenas delegável seu exercício, continuando, entretanto, como titular a mesma pessoa à qual a norma atribui competência.

### *2. Presunção de constitucionalidade das leis (juris tantum)*

#### **- Função**

O desempenho do poder estatal não constitui direito do agente, mas um dever. Com efeito, no exercício da função pública não há liberdade ao agente: a finalidade a ser atingida por seus atos é sempre o interesse público.

Os poderes administrativos, na realidade deveres-poderes, só existiram e portanto só poderão ser validamente exercidos na extensão e intensidade proporcionais ao que seja irrecusavelmente requerido para o atendimento do escopo legal a que estão vinculados.

### *1. Princípio da razoabilidade*

A razoabilidade impede a irracionalidade, o absurdo ou a incongruência na aplicação das normas jurídicas, determinando a obediência pela Administração de critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal.

### *2. Princípio da proporcionalidade*

A proporcionalidade constitui a expressão quantitativa da razoabilidade. Assim, é inválido o ato que seja desproporcional à sua causa ou à finalidade que pretenda alcançar.

### *3. Princípio da moralidade*

O princípio da moralidade prescreve comportamentos do Poder Público que, a despeito de supostamente legítimos, contrariem os padrões éticos.

### *4. Princípio da publicidade*

O princípio da publicidade é corolário inafastável do fato de ser o povo titular do poder. Com efeito, se todo poder emana do povo, esse tem o direito de conhecer todos os atos praticados pelo Estado, a fim de controlar passo a passo o exercício do poder.

### *5. Princípio da processualização do exercício da função*

A processualidade deve ser vista da forma mais ampla possível, estando ligada ao exercício dos três principais poderes estatais.

### - Princípio da independência nacional (soberania)

Capacidade de o Estado definir e gerir a sua organização econômica, social e política, bem como preservar a sua identidade nacional.

O princípio da independência nacional não significa isolamento internacional, pelo contrário, é perfeitamente congruente com a cooperação internacional com outros Estados em pé de igualdade e de vantagens mútuas, bem como com a integração e colaboração em organizações internacionais.

Assim o princípio da independência nacional deve ser compatibilizado com a integração.

### - Princípio da cooperação internacional

"Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas relações internacionais pelos seguintes princípios:

IX- cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;

(..)

*Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações".*

Registra-se, assim, uma certa tendência à internacionalização do Direito Público, o que acarretou uma crise do Estado e da soberania. De fato, o desenvolvimento dos processos de integração, com o surgimento da Comunidade Europeia e do Mercosul, fez com que o Direito Internacional Público adquirisse maior relevância.

## Capítulo 8 - Da Equidade

A equidade, nos termos do art. 108, IV, do CTN, é forma de preenchimento de lacuna, sendo que dela não poderá resultar a dispensa do tributo (§ 2º).

A Administração Tributária, nas limitadas hipóteses em que a lei confere uma certa margem de liberdade, tais como na aplicação de multa e acréscimos moratórias, deve pautar seus atos na equidade.

A equidade nasceu da necessidade de igualar-se a todos perante a lei. A equidade pode ser conceituada como sentimento do justo concreto, em consonância com as particularidades do caso. O juízo por equidade constitui uma forma de colmatação justa das lacunas existentes na lei positiva.

Há casos em que é necessário adaptar o texto abstrato da lei, operando-se essa adaptação por intermédio da equidade, que é, portanto, a justiça afeiçoada à especificidade de uma situação real. A equidade, ao adaptar a regra genérica às peculiaridades da vida social, representa o lado humano da justiça.

Miguel Reale, com a sabedoria que lhe é peculiar, conceitua a equidade com precisão, ao pontificar que:

*¶ frase - summum jus, summa injuria - encerra o conceito de equidade. Fora do oequum há somente o rigor juris, o jus durum, summum, callidum, a angustissima formula e a summa crux. A oequitas é jus benignum, temperatura, naturalis justitia, ratio humanitatis -fora da equidade há somente o rigor de Direito, o Direito duro, excessivo, maldoso, a fórmula estreitíssima, a mais alta cruz. A equidade é o Direito benigno, moderado, justiça natural, a razão humana (isto é inclinada à benevolência).<sup>24</sup>*

A equidade não está necessariamente vinculada à matéria da integração das lacunas, exerce também função interpretativa e, para alguns, chega até a desempenhar função normativa. Todavia, no Direito Tributário, em face da consagração do princípio da estrita legalidade, esta última função da equidade fica debilitada.

Desde o Código de Hamurabi, a equidade sempre esteve, implícita ou explicitamente, compreendida nas normas jurídicas editadas pela humanidade. Para alguns autores, a perenidade do Direito romano está ligada à grande aplicação da equidade à interpretação das leis.

O Art. 172 do CTN, em seu inciso IV dispõe:

*¶ lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*

*(..) IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso".*

No âmbito tributário do Estado de São Paulo, a Lei nº 10.081, de 25.4.1968, dispusera que o Tribunal de Impostos e Taxas de Secretaria da Fazenda "*poderá em suas decisões aplicar o princípio da equidade, limitado a prazos e condições processuais*"; enquanto, na órbita federal, o Decreto nº 70.235, de 6.3.1972, dispunha que o Ministro da Fazenda teria a competência para, em instância especial, decidir as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

## **Capítulo 9 - Do Controle da Inconstitucionalidade por Omissão**

As lacunas também podem ser colmatadas pela via do controle da constitucionalidade por omissão, cujos instrumentos são o mandado de injunção e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

### **Conclusão**

Na luta pela autonomia do Direito Tributário, os estudiosos dessa seara do direito se detiveram no exame aprofundado de princípios específicos, pois, para que uma dada área do direito seja considerada autônoma, dentre outras exigências, há necessidade de que seja regida por princípios próprios.

Como conseqüência positiva desse fato, tivemos grandes trabalhos doutrinários acerca dos princípios tributários. Por outro lado, o enfoque excessi-

<sup>24</sup> *Lições preliminares de direito. 22ª ed., São Paulo : Saraiva, 1995, p. 292.*

vona teoria autonomista do Direito Tributário teve como consequência negativa certo descaso na aplicação dos princípios gerais do Direito Público.

Diante desse contexto, o presente trabalho não teve como preocupação precípua abordar com profundidade o tema da integração da leis tributárias, porém dar destaque ao emprego dos princípios gerais do Direito Público no preenchimento das lacunas existentes no Direito Tributário.

Em última análise, pretendeu o presente trabalho abordar a integração das leis tributárias, conforme a nova perspectiva do Direito Público, consistente, conforme magistério de Adílson Abreu Dallari, na *"aplicação direta e cada vez mais intensa dos princípios e valores fundamentais que dão consistência ao sistema jurídico em seu todo e que informam a elaboração e aplicação das normas, assim como o preenchimento das lacunas normativas"*.<sup>25</sup>

<sup>25</sup> *Perspectiva do direito público: estudos em homenagem a Miguel Seabra Fagundes*. Coordenação Cármen Lúcia Antunes Rocha. Belo Horizonte : Dei Rey, 1995, p. 102.