

## **Interpretação e Integração do Direito Tributário**

Por Velocino Pacheco Filho – Auditor Fiscal da Receita Estadual de SC

O tema é muito vasto e complexo para esgotar no exíguo tempo que nos foi dado. Assim, destacaremos alguns aspectos que consideramos mais interessantes.

A pergunta inicial é porque devemos interpretar o direito. Interpretamos o direito para poder aplicá-lo. A interpretação é etapa anterior e necessária para aplicação do direito. Conforme Carlos Maximiliano, “a aplicação do direito consiste no enquadrar um caso concreto em uma norma jurídica adequada”. Então a aplicação consiste na aplicação de uma norma jurídica, geral e abstrata sobre um caso concreto.

Quem interpreta o direito é quem tem competência para aplicá-lo, ou seja, os juízes e as autoridades administrativas. Hans Kelsen adverte que as normas criadas pela via legislativa devem ser aplicadas pelos órgãos para tal competentes, os tribunais e as autoridades administrativas. No caso do direito tributário, a norma de incidência tributária (constituição do crédito tributário) é aplicada pelos auditores fiscais. Naturalmente, a interpretação feita pelo poder judiciário prevalece sobre a interpretação das autoridades administrativas, devido ao princípio da unidade de jurisdição adotada em nosso sistema jurídico.

Assim, sempre é aconselhável pesquisar as decisões judiciais aplicáveis ao caso. No entanto, o uso de precedentes judiciais merece algumas cautelas. Deve haver uma estreita correspondência entre o caso concreto examinado e o precedente. Pode haver uma diferença (*distinguishing*) que torna o precedente inaplicável ao caso.

Ainda segundo Kelsen, a norma geral, que liga a um fato abstratamente determinado uma consequência igualmente abstrata, precisa, para ser aplicada, de individualização. É preciso estabelecer se in concreto existe um fato que a norma geral determina in abstracto. “A aplicação de uma norma geral a um caso concreto consiste na produção de uma norma individual, na individualização (ou concretização) da norma geral”.

Mas o nosso tema compreende a integração do direito. Qual a diferença? Integração é o mesmo que interpretação? Está compreendida na interpretação? Ou são coisas distintas? Enquanto a interpretação se faz sobre textos normativos (leis, decretos etc.), no caso da integração, não existe norma aplicável ao caso concreto. Contudo, não é qualquer omissão que justifica a integração, é preciso que haja uma lacuna, isto é, que a omissão seja um obstáculo à aplicação do direito. Não podemos confundir com o silêncio eloquente da lei. A omissão também pode ser legislação: “o que a lei quis disse, o que não quis, guardou silêncio”.

Entre as propriedades do ordenamento jurídico, está a completude, ou seja, a capacidade do sistema jurídico de dar solução a qualquer questão que lhe seja proposta. Daí de corre a proibição do *non liquet*, ou seja, o juiz não pode se omitir de julgar alegando que não existe norma para o caso examinado. Isto porque *jura novit curia* (o juiz conhece o direito). Se não existe norma para todos os casos (o ordenamento não é completo), o aplicador do direito pode criar uma norma para o caso concreto, a partir do ordenamento. O art. 108 do CTN enumera os métodos de

integração do direito tributário. Por outro lado, o art. 4º do Decreto-lei 4.657/1942 (antiga Lei de Introdução ao Código Civil, renomeada para Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) manda aplicar a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

O método mais trivial de integração do direito é a analogia que consiste na aplicação ao caso não normado, norma relativa a caso semelhante. Contudo, não é qualquer semelhança: ele deve ser essencial, constituindo a própria ratio legis da norma.

Mas, chega de falar em integração; passemos ao estudo da interpretação. Interpreta-se textos normativos (leis, decretos etc.). Interpreta-se esses textos para aplicá-los, diante do caso concreto. O objetivo é a decidibilidade dos conflitos. Por que precisamos interpretar a lei para aplicá-la? Porque o caso concreto pode não ter sido previsto pelo legislador. A sociedade está em constante mutação: novos costumes, novas formas de relacionamento social ou econômico, novas tecnologias, novas necessidades etc. Além disso, os textos legais podem conter contradições, ambiguidades e termos indeterminados (termos cujo conteúdo semântico é impreciso). Conforme Jean-Louis Bergel, o texto normativo deve ser interpretado “para dissipar-lhe a ambiguidade, preencher-lhe a insuficiência, precisar-lhe o sentido exato, determinar-lhe o alcance temporal, espacial, material ou jurídico”.

Acrescenta o mesmo autor que “a aplicação da norma que, por definição, é geral e abstrata, na passagem do geral ao particular, presume “uma etapa intermediária de interpretação pela própria lei, pelas autoridades públicas, especialmente a administração pública, pelo costume, pela jurisprudência, pela doutrina, pela prática etc.”.

O brocardo *in claris cessat interpretatio* deve ser aplicado com muita cautela: todo texto, por mais claro que aparente, pode ser interpretado, considerando o caso concreto. O próprio juízo de que a lei é clara constitui uma interpretação. Principalmente, não deve ser uma desculpa conveniente para não decidir.

O primeiro método de interpretação é o gramatical, em seu aspecto semântico (conteúdo dos termos), sintático (relacionamento dos termos entre si) e pragmático (intencionalidade). A interpretação gramatical é o ponto de partida do processo interpretativo e que delimita o campo de atuação do intérprete. Tudo aquilo que não estiver dentro das possibilidades de significação do texto não é interpretação, mas usurpação da função legislativa pelo intérprete. Nesse sentido, leciona Helenilson Cunha Pontes:

“O texto constitui um limite intransponível para o intérprete. As possibilidades de compreensão do texto delimitam o campo de atuação do intérprete. O “círculo hermenêutico” tão somente revela as possibilidades de compreensão do texto. O sentido do texto, não obstante historicamente determinado, não constitui um ato arbitrário do intérprete, mas o resultado de um projetar de sentido atualizante desenvolvido no bojo do processo hermenêutico onde o intérprete revela toda a riqueza do texto”.

Questão delicada é a resolução de antinomias. Entendese por antinomia a coexistência, no mesmo ordenamento, de normas incompatíveis, de modo que a aplicação de uma exclui a aplicação da outra. Geralmente as antinomias podem ser resolvidas por um dos seguintes métodos: (i) m. cronológico (*lex posterior derogat priori*); (ii) m. hierárquico (*lex superior derogat inferior*); e (iii) m. da especialidade (*lex specialis derogat generali*). Mas, o que fazer se nenhum desses métodos resolver a antinomia? Então temos de aplicar a conciliação entre as normas conflitantes ou interpretação corretiva em que se procura conciliar as duas normas aparentemente incompatíveis para conservá-las ambas no sistema. Esse método é o utilizado no caso de normas da Constituição. Leciona Norberto Bobbio que “a interpretação corretiva é aquela forma de interpretação que pretende conciliar as duas normas aparentemente incompatíveis para conservá-las ambas no sistema, ou seja, para evitar o remédio extremo da ab-rogação”. Trata-se não mais de eliminar normas incompatíveis, mas de eliminar a própria incompatibilidade.

Além da completude, o ordenamento jurídico deve ser consistente, entendendo-se por tal a ausência de contradições. Entretanto, o ordenamento abriga contradições que nem sempre são eliminadas, obrigando a convivermos com elas. Tais contradições são normalmente criadas pela legislação superveniente que nem sempre se mantém fiel aos princípios e valores do ordenamento. Karl Engisch fez extenso estudo das contradições. Segundo esse autor “facilmente acontece que um legislador, ao editar novas normas, não se dê conta de que uma contradição com normas individuais preexistentes no todo jurídico mais amplo em que ele insere a nova regulamentação”.

Muito comum é a interpretação lógica, que consiste na aplicação das regras da lógica ao texto normativo. Nesse caso, a interpretação do direito consiste na construção de um silogismo, em que a premissa maior é a norma jurídica, geral e abstrata; a premissa menor é a proposição categórica que afirma ou infirma a ocorrência concreta do fato que corresponde ao fato hipoteticamente descrito na norma jurídica; e, finalmente, a conclusão consiste em uma norma jurídica individual e concreta que aplica o direito no caso concreto. A isso chamamos de subsunção do fato à norma. Contudo, nem sempre a interpretação lógica do direito garante a justiça, abrindo caminho para a utilização de outros métodos.

Então a interpretação/aplicação do direito não se resume a uma operação mecânica de subsunção do fato à norma. *Sumo jus, suma injuria*, já diziam os antigos. No magistério de Marco Aurélio Greco, a decisão jurídica não resulta de pura dedução lógica, mas “é o produto final de um processo em que a descoberta de algo preexistente e a criação de algo novo se reúnem, tornando o produto final não plenamente automático e previsível”.

Temos ainda a interpretação sistemática em que se concebe o direito como um sistema ordenado de normas. A interpretação deve levar em consideração o contexto em que se situa a norma, isto é, a norma deve ser interpretada em relação às demais normas que compõe o sistema.

Já na interpretação teleológica pesquisa-se o fim pretendido pela norma. Todavia, esse fim não fica entregue à discricionariedade do intérprete. Deve-se procurar os

valores albergados pelo ordenamento: dignidade da pessoa humana, redução das desigualdades sociais, a saúde é direito de todos e dever do Estado etc. Entre as interpretações possíveis da norma, qual a que contribui melhor para a realização desses valores?

Além da adequação da norma ao caso concreto, deve-se verificar a consistência e coerência da decisão tomada com a ordem jurídica. A decisão será consistente se não for contraditória com o sistema jurídico e será coerente se realizar os valores almejados pelo sistema.

Interpreta-se o direito para bem poder aplicá-lo; interpreta-se o direito para bem justificar a sua aplicação.

Artigo publicado originalmente na edição 58 do Informativo DIAT.