

FATO GERADOR E INTEGRAÇÃO POR ANALOGIA

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Dentro do sistema tributário positivo brasileiro é expressamente proibida a integração ou complementação dos elementos do fato gerador da obrigação principal, da qual possa resultar exigência de tributo não previsto em lei.

Em primeiro lugar a Constituição Federativa do Brasil, no capítulo do SISTEMA TRIBUTÁRIO, estatui expressamente, no art. 19:

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

Além dessa proibição dirigida aos diferentes titulares do poder de tributar, no capítulo DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS a Constituição assegura ainda ao cidadão-con-

tribuinte que,

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça"...
(§ 29 do art. 153).

Este princípio da reserva de lei e da estrita legalidade da obrigação tributária principal é ainda explicitada pela legislação tributária complementar da Constituição, configurada nas normas do Código Tributário Nacional, de tal forma que, tendo este conceituado o "fato gerador da obrigação principal", univocamente:

"a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN),

especifica no art. 97:

"Somente a lei pode estabelecer:

- I- a instituição de tributos, ou a sua extinção;*
- II- a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;*
- III- a definição do fato gerador da o-*

brigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV- a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributuários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Além dessa especificação, no capítu

lo sob o título da "interpretação e integração da legislação tributária", em relação à integração de lacuna no momento da aplicação, dita o CTN as seguintes regras e exceções:

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 de tributo devido.

Se dentro de todo esse contexto cer-
rado, o texto literal do § 1º estatui que

"O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei",

É apodítico que o direito positivo nacional não admite o recurso à integração analógica para preencher lacuna da hipótese de incidência, ou seja, de quaisquer dos elementos integrantes do fato gerador tributário.

Se o fato gerador enquanto hipótese de incidência não foi integralmente descrito na estatuição da lei, não pode o aplicador da lei lacunosa colmatar esse tipo de lacuna, porque dentro do sistema constitucional tributário brasileiro, quer do ponto de vista formal, do processo legislativo, como do ponto de vista material ou "ratione materiae", somente ao legislador cabe criar, alterar ou extinguir a obrigação tributária. Este tipo de obrigação é estritamente "ex lege", não podendo o aplicador da lei, nessa função, substituir-se à função que é privativa do legislador. Se a hipótese de incidência não descreveu, necessária e suficientemente, a situação impositiva, a incidência ou obrigação não existe, nem pode existir.

Na 5a. edição de nosso livro Curso de Direito Tributário (Saraiva, S. Paulo, 1980), de pães. 105 a 109 já tratamos dessa temática, concluindo que em nosso sistema o aplicador da lei tributária pode empregar a integração analógica no campo da legislação formal, procedimental, mas o não pode em relação aos elementos descritivos ou integrantes do fato gerador, devido à tipologia fechada em que se insere a tributabilidade. Assim sendo, somente nos casos de dúvida e em que a lacuna esteja implicando em agravação, como nos termos do art. 112 do CTN, o recurso à integração material poderá ser admitido in favorem, jamais com efeito agravatório.

Após ressaltarmos esta importante problemática e salientarmos a solução previamente prevista nos textos da Constituição e da legislação complementar do Brasil, queremos comunicar especialmente aos componentes da Mesa de Debates, aos Associados do IBDT e demais interessados, a discussão atual dessa temática na República Federal da Alemanha, pois neste sentido recebemos, dentro do serviço de intercâmbio do IBDT, o resultado que nos enviou o Prof. Klaus Tipke, eminente Colega e sócio "honoris causa" do IBDT.

A seguir publicamos esse Relatório em tradução para nosso idioma e devida apreciação, ressaltando que nesse debate na Alemanha foi citada expressamente a disposição específica do Código Tributário Nacional, exatamente para salientar que no Direito Tributário positivo do Brasil, não é admitida tal integração, como no direito positivo de outros países também citados.