



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Rodrigo Sales da Rocha Abreu

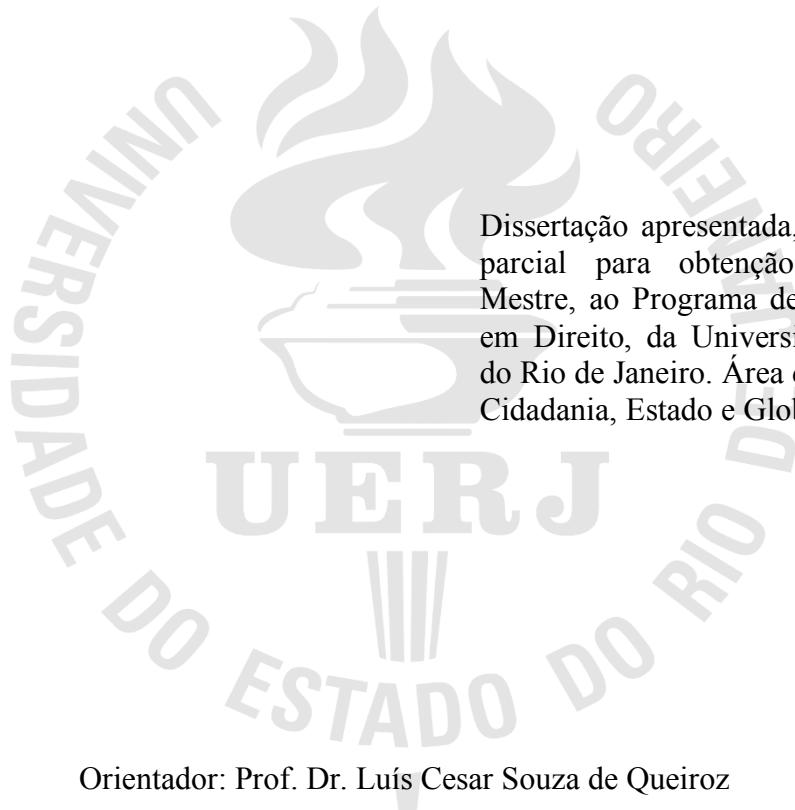
**A analogia relativa à norma tributária: um estudo sobre o alcance da proibição do § 1º
do artigo 108 do Código Tributário Nacional**

Rio de Janeiro

2017

Rodrigo Sales da Rocha Abreu

**A analogia relativa à norma tributária: um estudo sobre o alcance da proibição do § 1º
do artigo 108 do Código Tributário Nacional**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A162 Abreu, Rodrigo Sales da Rocha.

A analogia relativa à norma tributária: um estudo sobre o alcance da proibição do § 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional / Rodrigo Sales da Rocha Abreu .- 2017.

189 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses. 2. Legalidade (Direito) – Teses. 3. Segurança jurídica – Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Rodrigo Sales da Rocha Abreu

**A analogia relativa à norma tributária: um estudo sobre o alcance da proibição do § 1º
do artigo 108 do Código Tributário Nacional**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 10 de abril de 2017.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2017

RESUMO

ABREU, Rodrigo Sales da Rocha. *A Analogia relativa à norma tributária*: um estudo sobre o alcance da proibição do § 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional. 2017. 189 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente estudo tem por objetivo investigar o alcance da proibição do emprego da analogia que resulte em tributo não previsto em lei, como disposta no § 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional. Parte-se da suposição de que os termos “analogia” e “lacuna” são polissêmicos e que a identificação dos sentidos destes termos pode ser útil para a presente investigação. Como prolegômenos, são apresentadas considerações relativas à norma jurídica tributária, à norma de competência tributária, aos princípios jurídicos tributários concernentes ao tema da proibição da analogia, bem como noções relativas à interpretação, aplicação e integração do Direito Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Norma tributária. Norma de competência tributária.

Princípio da segurança jurídica. Princípio da legalidade. Princípio da estrita legalidade tributária. Princípio da igualdade. Princípio da capacidade contributiva. Interpretação, aplicação e integração do Direito Tributário. Lacuna. Analogia.

RESUMEN

ABREU, Rodrigo Sales da Rocha. *La analogía concerniente a la norma tributaria: un estudio acerca del alcance de la prohibición del § 1º del artículo 108 del Código Tributario Nacional*. 2017. 189 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

Este estudio tiene el objetivo de investigar el alcance de la prohibición del uso de la analogía que tiene como resultado la exigencia de tributo no previsto por la ley. Se parte de la suposición de que los términos “analogía” y “laguna” son polisémicos y que la identificación de los significados de estos términos puede ser útil para la presente investigación. Como prolegómenos, son presentadas consideraciones acerca de la norma jurídica tributaria, la norma de competencia tributaria, los principios jurídicos tributarios concernientes a el tema de la prohibición de la analogía, así como nociones relacionadas con la interpretación, aplicación e integración del Derecho Tributario.

Palabras clave: Derecho Tributario. Norma tributaria. Norma de competencia tributaria.

Principio de la seguridad jurídica. Principio de la legalidad. Principio de la estricta legalidad tributaria. Principio de la igualdad. Principio de la capacidad contributiva. Interpretación, aplicación e integración del Derecho Tributario.

Laguna. Analogía.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	8
1	O PROBLEMA DA INDETERMINAÇÃO DA LINGUAGEM	11
2	INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
2.1	A noção de interpretação e a importância da valoração	17
2.2	A integração e os limites da interpretação	20
2.3	Os métodos de interpretação e o pluralismo metodológico	23
3	A NORMA TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO	29
3.1	Texto, interpretação e norma jurídica	30
3.2	A estrutura lógica da norma jurídica	33
3.3	Algumas classificações das normas jurídicas	37
3.3.1	<u>Normas jurídicas de conduta e normas jurídicas de competência, de estrutura ou de produção normativa</u>	37
3.3.2	<u>Normas jurídicas abstratas e concretas, gerais e individuais</u>	39
3.3.3	<u>Norma jurídica superior e norma jurídica inferior</u>	42
3.4	A definição de tributo	43
3.5	Definição e critérios da norma tributária	44
3.6	Aspectos relevantes das proposições antecedente e consequente da norma tributária para o estudo da analogia	47
3.7	A aplicação da norma tributária	49
4	O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA DO § 1º DO ARTIGO 108 DO CTN	57
4.1	A Constituição como norma originária do ordenamento jurídico positivo ...	57
4.2	As normas jurídicas de competência tributária	60
4.2.1	<u>Os instrumentos introdutórios de normas instituídos pela Constituição Federal</u> ..	60
4.2.2	<u>Normas de competência tributária</u>	61
4.2.3	<u>A Constituição Federal como instrumento introdutor das normas jurídicas de competência tributária fundantes do sistema tributário</u>	62
4.2.4	<u>A lei complementar como instrumento introdutório de normas jurídicas de competência tributária complementares do sistema tributário</u>	63
4.2.5	<u>A atribuição das competências tributárias na Constituição Federal</u>	64
4.2.6	<u>A definição dos critérios materiais do antecedente das normas tributárias pelo titular da competência tributária</u>	67
4.3	Princípios constitucionais relacionados à proibição da analogia do § 1º do artigo 108 do CTN	68

4.3.1	<u>A noção de princípio adotada neste estudo</u>	68
4.3.2	<u>O princípio da segurança jurídica e a questão da previsibilidade dos comportamentos</u>	74
4.3.3	<u>O princípio da legalidade</u>	77
4.3.4	<u>O princípio da estrita legalidade tributária e o problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário</u>	78
4.3.4.1	Algumas concepções a respeito dos tipos e dos conceitos no Direito Tributário	79
4.3.4.1.1	A concepção de ALBERTO XAVIER	79
4.3.4.1.2	A concepção de MISABEL DERZI	82
4.3.4.1.3	A concepção de RICARDO LOBO TORRES	85
4.3.4.1.4	A concepção de HUMBERTO ÁVILA	86
4.3.4.1.5	Conclusões a respeito do problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário ..	88
4.3.4.2	O princípio da estrita legalidade tributária.....	91
4.3.5	<u>O princípio da igualdade ou isonomia</u>	92
4.3.6	<u>O princípio da capacidade contributiva</u>	97
5	AS LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	102
5.1	A questão da completude do Direito	102
5.2	O conceito de lacuna	107
5.2.1	<u>A lacuna como conflito entre a norma geral inclusiva e a norma geral exclusiva</u>	107
5.2.2	<u>A lacuna como incompletude contrária ao “plano do legislador”</u>	108
5.2.3	<u>As lacunas como casos “difíceis” em razão do problema da indeterminação semântica</u>	111
5.2.4	<u>As lacunas como problemas lógicos, axiológicos, semânticos e epistêmicos</u>	112
5.2.4.1	As lacunas no plano dos casos genéricos.....	112
5.2.4.1.1	As lacunas normativas	114
5.2.4.1.2	As lacunas axiológicas.....	118
5.2.4.2	As lacunas no plano dos casos individuais: lacunas de conhecimento e de reconhecimento.....	120
5.2.5	<u>A concepção adotada neste estudo</u>	121
5.3	As lacunas no sistema normativo tributário	123
5.3.1	<u>As lacunas normativas e as normas gerais exclusiva e inclusiva no sistema normativo tributário</u>	125
6	A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	131
6.1	Algumas concepções de analogia	131
6.1.1	<u>A concepção de MANUEL ATIENZA</u>	131
6.1.2	<u>A concepção de ARTHUR KAUFMANN</u>	132
6.1.3	<u>A concepção de NORBERTO BOBBIO</u>	136

6.1.4	<u>A concepção de ULRICH KLUG</u>	137
6.1.5	<u>A concepção de ROBERT ALEXY</u>	140
6.2	A concepção de analogia adotada	143
6.3	O fundamento constitucional e o sentido da proibição da analogia no sistema normativo tributário	146
6.4	O conceito de analogia no § 1º do artigo 108 do CTN	153
6.4.1	<u>A analogia tributária e a interpretação extensiva</u>	156
6.4.2	<u>A analogia tributária e as lacunas de reconhecimento</u>	157
6.5	Síntese da analogia tributária	159
7	QUESTÕES ESPECIAIS	161
7.1	Analogia e cláusulas legais de analogia: a questão das listas de serviços do ISS	161
7.2	A analogia e o parágrafo único do artigo 116 do CTN	166
	CONCLUSÕES	176
	REFERÊNCIAS	180

INTRODUÇÃO

As indagações que originaram este estudo surgiram a partir da observação, corrente em doutrina¹, de que os tribunais, com alguma frequência, estendem o âmbito de sua competência na complementação do Direito chamando a integração por analogia de interpretação extensiva. A observação parece ser acertada. De fato, o termo “analogia” possui razoável grau de indeterminação e parece ser utilizado não apenas pelos tribunais, mas também pela doutrina, para designar objetos diversos.

A falta de rigor na utilização do termo “analogia” pode causar dificuldades na aplicação do Direito Tributário porque o Código Tributário Nacional (CTN) proíbe, em seu artigo 108, § 1º, o emprego de analogia que resulte na exigência de tributo não previsto em lei. Assim, a depender do sentido que se atribua à analogia, alguns procedimentos podem (ou não) serem tidos como proibidos pelo aludido dispositivo do CTN.

Veja-se, por exemplo, que a analogia é muitas vezes confundida com a interpretação extensiva. Enquanto há autores² que traçam uma delimitação entre a analogia e a interpretação extensiva, outros³ afirmam ser impossível uma distinção plena entre as duas figuras. Há também certa confusão quanto às chamadas cláusulas legais de analogia, presentes, por exemplo, em expressões como “congêneres”, “qualquer espécie”, “semelhantes” e “de qualquer natureza”, que acompanham as descrições de certos serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. Cite-se também as divergências quanto à existência de analogia na aplicação da suposta norma geral antielisiva, prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Como veremos, a analogia envolve a comparação de objetos e a verificação de sua pertinência a uma determinada classe de objetos. Por esse motivo, dedicaremos o primeiro capítulo deste estudo ao problema da indeterminação da linguagem, que suscita dificuldades nos processos de identificação e construção dos objetos, na criação de classes de objetos e na classificação de objetos específicos em uma determinada classe de objetos.⁴ Essas

¹ Por todos, TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 109.

² Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 453-454.

³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 26.

dificuldades fundamentais, relativas ao problema do conhecimento, se refletem na interpretação e aplicação do Direito, como mostraremos ao longo deste estudo.

No capítulo 2 examinaremos os temas da interpretação e integração do Direito Tributário. Uma questão de especial relevância a ser tratada nesse capítulo diz respeito aos limites entre interpretação e integração, considerando o disposto nos artigos 107 a 112 do CTN. Com efeito, caso não seja possível afirmar que há limites entre interpretação e integração, perderá sentido um estudo sobre a analogia, se esta for concebida como um procedimento de integração do Direito.

A analogia não é vedada de modo absoluto no Direito Tributário. O inciso I do artigo 108 do CTN determina que, na ausência de disposição expressa, a autoridade fiscal utilizará a analogia como método preferencial de integração da lei tributária. A proibição do § 1º do artigo 108 do CTN se restringe à analogia que resulte na exigência de tributo não previsto em lei. Isso posto, o presente trabalho se restringirá ao estudo da analogia relativa à norma jurídica que estabelece a obrigação de pagar tributo, a qual será denominada de “norma tributária”. O capítulo 3 será dedicado ao exame da referida norma jurídica, a fim de identificar como ela se apresenta, de modo a compreender o que significa instituir ou exigir tributo. Examinaremos também alguns aspectos relativos ao processo de aplicação da norma tributária, que serão úteis para uma melhor compreensão do argumento por analogia.

Em seguida, no capítulo 4, serão abordados alguns aspectos do sistema tributário nacional que estão relacionados ao tema da analogia, quais sejam: as normas de competência tributária e os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da estrita legalidade tributária, da igualdade e da capacidade contributiva. Uma prévia exposição desses aspectos do sistema tributário nacional será útil para o estudo que será feito nos capítulos 5 e 6, quando serão examinadas as questões da existência de lacunas no sistema normativo tributário e do fundamento da proibição de analogia no Direito Tributário.

O capítulo 5 terá por objetivo examinar se as situações em que a analogia é proibida podem ser identificadas com mais clareza por meio da depuração de outro conceito de elevado grau de indeterminação: o conceito de lacuna. Uma investigação desse conceito se justifica porque a existência de uma lacuna é, em princípio, um pressuposto para a integração por analogia.

Nesse sentido, supõe-se que o instrumental teórico produzido por estudiosos da teoria geral do direito é determinante para uma maior precisão do conceito de “lacuna” e, em consequência, para a identificação dos sentidos em que o termo lacuna se refere à (im)possibilidade de recurso à analogia.

Dentre as várias concepções que podem ser valiosas a respeito do tema das lacunas, merecerá destaque o estudo de ALCHOURRÓN e BULYGIN, que identificam alguns dos sentidos em que o termo “lacuna” é utilizado pelos juristas, a partir da constatação de que na solução normativa de um caso podem surgir problemas lógicos (lacunas normativas), axiológicos (lacunas axiológicas), ou problemas decorrentes da falta de informação fática (lacunas de conhecimento) ou da indeterminação semântica (lacunas de reconhecimento). É interessante notar, com MANUEL ATIENZA⁵, que os problemas apontados por ALCHOURRÓN e BULYGIN coincidem, em parte, com a tipologia de NEIL MACCORMICK⁶ (que alude a problemas de interpretação, de classificação, de comprovação e de pertinência), da seguinte maneira: (i) “os problemas de interpretação são problemas de subsunção genérica”, isto é, de uma classe de casos, por indeterminação semântica; (ii) “os problemas de qualificação são problemas de subsunção individual, isto é, de um caso individual, por indeterminação semântica; e (iii) “os problemas de prova são problemas de subsunção individual por falta de informação fática”.

No capítulo 6, uma vez identificados os sentidos do termo “lacuna”, examinar-se-ão também os sentidos em que o termo “analogia” vem sendo empregado pela doutrina e o sentido em que é empregado CTN. Investigar-se-ão também o fundamento constitucional e o significado da proibição da analogia no Direito Tributário. Espera-se, assim, determinar em que sentido deve ser entendida a proibição contida no artigo 108, § 1º, do CTN.

Por fim, no capítulo 7 serão apresentados dois temas relacionados à proibição da analogia no Direito Tributário, que têm suscitado grande debate na comunidade jurídica nacional. O primeiro deles diz respeito às já referidas “cláusulas legais de analogia”. Examinar-se-á, a esse respeito, se a presença de tais cláusulas implica o emprego de analogia. O segundo tema diz respeito ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Quanto a esse tema, o objetivo será o de saber se a Lei Complementar nº 104 introduziu uma exceção ao disposto no artigo 108, § 1º, do CTN.

Espera-se, assim, por tudo quanto será exposto, contribuir para a construção de uma adequada compreensão do sentido da proibição da analogia prevista pelo artigo 108, § 1º, do CTN.

⁵ ATIENZA, Manuel. *As razões do Direito*. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2000, p. 208-209.

⁶ Cf. MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

1 O PROBLEMA DA INDETERMINAÇÃO DA LINGUAGEM

É possível dizer, sem necessidade de demonstração, que o Direito se encontra vertido em linguagem natural⁷, ou seja, em linguagem usada pelos seres humanos em sua comunicação ordinária.⁸ Em geral, é por meio da linguagem escrita, isto é, por meio de textos, que o Direito se revela. Utilizaremos, neste estudo, expressões como “texto normativo” e “texto jurídico” para nos referir a “qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa e, por isso, identificável *prima facie* como uma fonte do direito dentro de um sistema jurídico dado”⁹.

Em virtude da utilização de palavras da linguagem natural, os textos normativos estão sujeitos a algumas deficiências. O reconhecimento dessas deficiências será fundamental para a compreensão das dificuldades relativas à interpretação e aplicação do Direito, da polissemia do termo “lacuna” e, por consequência, da proibição de analogia prevista no artigo 108, § 1º, do CTN. Com o fim de evidenciar tais deficiências, examinemos algumas noções relativas ao estudo da linguagem.

Os processos de comunicação humana ocorrem por meio de signos, isto é, por meio de fenômenos relacionáveis com outros fenômenos. Essa relação entre um signo e um fenômeno se chama “significação”.¹⁰

A linguagem natural é um dos processos de comunicação humana que se dá por meio de uma classe particular de signos: os símbolos. A característica que torna particular essa classe de signos é a circunstância de serem “mais ou menos dependentes de alguma convenção tácita entre membros de um mesmo grupo”.¹¹ Ou seja, nos símbolos a significação se caracteriza por ser mais ou menos convencional. A essa espécie de significação, própria dos símbolos, dá-se o nome de “significado”.¹²

⁷ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 49.

⁸ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 20.

⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24.

¹⁰ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 20.

¹¹ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 18.

¹² GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 20.

Na linguagem natural os símbolos são os termos ou palavras do idioma. As palavras, como símbolos, podem representar objetos individuais (os substantivos próprios) ou uma classe de objetos (os substantivos comuns).

Voltemos a atenção para as palavras que designam classes de objetos, as quais chamaremos de “palavras de classe”.

Perceba-se que com a linguagem agrupamos os objetos em classes e atribuímos a tais classes certos nomes (as palavras de classe). A esse ato intelectual de agrupar objetos em classes, rotulando-os com nomes, dá-se o nome de “classificação”.¹³

A classificação (e, portanto, a utilização das palavras de classe) supõe um certo critério: é a partir de determinadas características, presentes nos objetos, que os classificamos e os rotulamos com um certo nome.¹⁴ Ocorre que nem todas as características de um objeto são tomadas em conta quando se trata de classificá-lo. Há, assim, características (ou propriedades) definidoras (ou essenciais), que formam o critério utilizado para a classificação; e há também outras características presentes no objeto, que não integram o aludido critério, chamadas de características ou propriedades acidentais.¹⁵

Importa ressaltar que as palavras de classe representam conceitos. Firmemos, com apoio na lição de EROS ROBERTO GRAU, que o conceito “compreende a *simplex apprehensio essentiae rei*”¹⁶, isto é, trata-se de uma construção mental, e portanto abstrata, feita a partir das características essenciais de uma classe de objetos. Não se confunda, portanto, o conceito com o termo que lhe simboliza.¹⁷ Tampouco devem ser confundidas as noções de conceito e de definição. Enquanto o conceito é uma construção mental, a definição é a indicação do significado de uma palavra.¹⁸ LUÍS QUEIROZ ressalta tais distinções ao lecionar que

Considera-se que conceito é uma representação mental de um objeto. A palavra ou termo é um signo simbólico que exprime um significado. A palavra é a expressão verbal do conceito ou ideia. [...] Conceito não se confunde com definição. Definição é a operação mental em que se demarca o âmbito de um conceito. Também se fala

¹³ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 39.

¹⁴ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 27.

¹⁵ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 46.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 220.

¹⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 221.

¹⁸ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 53.

em definição como sendo o produto da enunciação (exteriorização por meio da linguagem) dessa operação mental de demarcação do âmbito de um conceito.¹⁹

Visto que os conceitos são noções alusivas a conjuntos ou classes de objetos, é relevante destacar que dois objetos serão considerados iguais se pertencerem à mesma classe de objetos, “em razão de possuírem (ou, com mais rigor, de lhe terem sido atribuídas) certas características definitórias comuns (as quais identificam a respectiva classe), escolhidas em função do critério de classificação adotado”.²⁰

Para uma melhor compreensão das dificuldades inerentes ao uso da linguagem natural, convém destacar que as palavras de classe comportam duas espécies de significados: a denotação e a conotação.

A denotação ou extensão, leciona GENARO CARRIÓ, é o conjunto de objetos aos quais um nome é aplicável.²¹ Dito de outro modo, a denotação é o conjunto de objetos que possuem as características definidoras que constituem o critério de uso de uma determinada palavra de classe. A conotação, designação ou intensão, por sua vez, corresponde ao conjunto das propriedades definidoras²², isto é, corresponde ao critério de utilização de uma determinada palavra de classe.

Com essas considerações, passemos a examinar as aludidas deficiências da linguagem: a vagueza, indeterminação ou imprecisão e a ambiguidade ou polissemia.

Em ensaio a respeito da vagueza, BERTRAND RUSSELL leciona que essa é uma imperfeição inerente a qualquer sistema de representação por símbolos. Todas as linguagens, aduz RUSSELL, são mais ou menos vagas, tratando-se apenas de uma questão de grau. Segundo o aludido filósofo, as palavras podem, sem dúvida, ser empregadas em um certo domínio, mas o seu emprego se torna questionável dentro da chamada “zona de penumbra”. Para além da zona de penumbra, as dúvidas também se dissipam, pois aí há certeza de que uma determinada palavra não pode ser empregada.²³

Metáfora semelhante à de RUSSELL é utilizada por CARRIÓ para ensinar a respeito da vagueza da linguagem natural:

¹⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 23-24.

²⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 65.

²¹ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 28.

²² CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 28.

²³ RUSSELL, Bertrand Arthur William. *Vaguedad*. Disponível em: https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewj7ksmhx6PMAhUKgJAKHc_TC8QQFggkMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.unav.es%2Fusers%2FVaguedadRussell.pdf&usg=AFQjCNHybqEfU5t-UvuCvL7ssi25tCo5dQ&bvm=bv.119745492,d.Y2I. Acesso em 22 abr. 2016.

Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una zona mediata de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe. Las palabras que diariamente usamos para aludir al mundo en que vivimos y nosotros mismos llevan consigo esa imprecisa aura de imprecisión.²⁴

Aproveitando as lições de RUSSELL e CARRIÓ faremos alusão, neste estudo à: (i) “zona de certeza positiva”, para designar o campo ou âmbito no qual uma palavra ou enunciado pode ser inquestionavelmente aplicado; (ii) “zona de penumbra”, para designar o âmbito no qual o emprego de uma palavra ou enunciado pode suscitar dúvidas; e (iii) “zona de certeza negativa” para nos referir àquele âmbito em que uma palavra ou enunciado certamente não é aplicável.

Note-se, portanto, que a vagueza é uma imprecisão relativa a uma determinada conotação, isto é, diz respeito à incerteza quanto ao conjunto de propriedades definidoras que constituem o critério de utilização de uma determinada palavra de classe.²⁵

Essa deficiência da linguagem também foi percebida por HART e por ele chamada de “textura” ou “trama” aberta da linguagem. A esse respeito, HART leciona:

Não apenas no terreno das normas, mas em todos os campos da existência, há um limite, inerente à natureza da linguagem, para a orientação que a linguagem geral pode oferecer. É certo que existem casos claros, que reaparecem constantemente em contextos semelhantes, aos quais as fórmulas gerais são nitidamente aplicáveis [...], mas haverá também casos aos quais não está claro se elas se aplicam ou não.²⁶

De acordo com HART a linguagem e, por consequência, também a linguagem jurídica, possuem textura aberta porque as características definidoras que formam o critério de uso de uma palavra de classe não se encontram fixadas de modo predeterminado, mas podem ser sempre reconsideradas quando um novo caso se apresenta. Este aspecto da tese de HART é delineado de modo magistral por GENARO CARRIÓ, com as seguintes palavras:

Si se nos pide que hagamos explícito el criterio de aplicación de una palabra podemos indicar un cierto número de características o propiedades definitorias, y creer que todas las otras propiedades posibles no incluidas entre aquellas están, por ello, excluidas como no relevantes. Esta creencia es equivocada. Sólo pueden reputarse excluidas como irrelevantes las propiedades o características posibles que han sido consideradas, pero no las que no lo han sido. Estas últimas no están excluidas; cuando se presenta un caso en el que aparece una o más de ellas es perfectamente legítimo que sintamos dudas que no pueden ser eliminadas por un proceso de pura deducción a partir del significado corriente de la palabra. El uso

²⁴ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 33-34.

²⁵ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 48.

²⁶ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 164.

puede estar, a este respecto, totalmente “abierto”. Es decir, no decidido o, en otros términos, dispuesto a admitir extensiones o restricciones.²⁷

A esse respeito, tome-se o exemplo proposto por HART referente a uma hipotética norma que proíbe a entrada de veículos no parque. Sem dúvida o termo “veículo” aqui abrange automóveis. Dúvidas surgem, no entanto, quanto à aplicação da norma a bicicletas e motocicletas. Este exemplo será retomado adiante, por ocasião do exame do conceito de analogia.

É conveniente mencionar que a vagueza é fomentada por dois fatores: a mutação e a diversidade espacial. LUÍS QUEIROZ apresenta esses fatores com as seguintes palavras (grifos do autor):

Entenda-se por mutação o fenômeno (também, mas não exclusivamente jurídico) representativo das mudanças de compreensão, de constituição e de interpretação dos objetos em sentido amplo ou da denominada realidade, decorrentes das mais variadas razões (morais, econômicas, físicas, tecnológicas, etc.) que se dão ao longo do tempo. E entenda-se por diversidade espacial a circunstância de as diferentes características físicas do meio circundante informarem a compreensão, a construção da *realidade*. É nesse sentido, por exemplo, que Stephen Ullmann observa que os esquimós e os lapões possuem, em sua linguagem, uma multiplicidade de termos para diferentes espécies de neve. Certamente, isso é função de necessidades específicas provocadas pelas singulares características ambientais, onde o ou os *objetos-neve* assumem uma especial importância para os habitantes dessas regiões. Desse modo, os esquimós e os lapões acabam por constituir diferentes objetos, constroem uma nova e diversa realidade.²⁸

A ambiguidade ou polissemia, por sua vez, se dá quando um mesmo termo é utilizado para nomear duas ou mais classes de objetos, tendo, portanto, distintos critérios de aplicação.²⁹

Perceba-se, pelo que foi exposto, que as deficiências da linguagem natural podem suscitar pelos menos três dificuldades. Uma primeira dificuldade pode surgir por ocasião da formulação do conceito. Essa dificuldade se dá porque o sujeito cognoscente tem a possibilidade de eleger, na construção do conceito, infinitas características definidoras que podem não coincidir com as características definidoras utilizadas por um outro sujeito. Podemos afirmar, diante dessa dificuldade, que os conceitos são quase sempre indeterminados, em um grau maior ou menor.

²⁷ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 35.

²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord). GOMES, Marcus Livio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 250.

²⁹ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 29.

Uma segunda dificuldade diz respeito à própria imprecisão das palavras da linguagem natural. Nesse sentido, dúvidas podem ser suscitadas quanto às características definidoras que formam o critério de utilização de uma certa palavra de classe.

E, por fim, uma terceira dificuldade pode surgir por ocasião da verificação das características definidoras presentes em um dado objeto individual, isto é, por ocasião do ato de classificação.

Nessa linha, LUÍS QUEIROZ leciona que o fenômeno da indeterminação não se liga apenas à palavra ou conceito, mas revela algo mais complexo, que se refere ao processo de demarcação e construção dos objetos em geral³⁰. Essa complexidade, segundo QUEIROZ, se manifesta nas seguintes dificuldades:

- a) na dificuldade de identificar e constituir um objeto específico (na construção do *conceito de um objeto específico*) – pois o sujeito cognoscente tem a possibilidade de estabelecer, eleger, infinitas características definitórias;
- b) na dificuldade de se criar uma classe de objetos (na construção do *conceito de classe de objetos*) que apresentem características definitórias comuns – pois o sujeito cognoscente também tem a possibilidade de eleger infinitos caracteres definitórios comuns para criar a classe de objetos; e
- c) na dificuldade de se verificar se um objeto específico (o *conceito de um objeto específico*) pertence ou não a certa classe de objetos (ao *conceito de classe de objetos*) – pelas razões já explicadas nos itens “a” e “b”.³¹

Doravante, faremos referência genérica a tais dificuldades utilizando expressões como “indeterminação”, “textura aberta” ou “trama aberta” da linguagem e dos conceitos jurídicos.

³⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 24.

³¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 26.

2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Este capítulo tem dois objetivos principais. Um deles consiste em evidenciar os problemas inerentes à interpretação dos textos normativos. A percepção de que tais problemas são manifestos no Direito em geral e, por consequência, no Direito Tributário, será proveitosa ao analisarmos, adiante, o tema das lacunas nesse ramo jurídico.

Um outro objetivo deste capítulo será o de verificar se é possível traçar limites entre interpretação e integração do Direito. De acordo com o artigo 108 do CTN a analogia é um método de integração. Portanto, é de fundamental importância saber se há limites entre interpretação e integração, pois um estudo sobre a analogia perderá o sentido se tais limites não puderem ser traçados.

2.1 A noção de interpretação e a importância da valoração

Firmemos, com LUÍS QUEIROZ, que interpretação é a atividade por meio da qual se atribui sentidos ou significados aos signos em geral. A esse respeito, QUEIROZ assim se manifesta:

[...] interpretação é uma atividade intelectual (emocional), presente em todas as áreas do conhecimento, cuja finalidade é obter e compreender o sentido a partir de signos. Nas palavras de BOBBIO, “interpretar significa remontar do signo (*signum*) à coisa significada (*designatum*), isto é, compreender o significado do signo, individualizando a coisa por este indicada”.³²

No sentido de interpretação jurídica, leciona KARL ENGISCH que:

A tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos. A indicação do conteúdo é feita por meio de uma definição, ou seja, pela indicação das conotações conceituais [...]. A indicação do alcance (extensão) é feita pela apresentação de grupos de casos e casos individuais que são de subordinar, quer dizer, subsumir, ao conceito jurídico.³³

Relata-nos ENGISCH que prevaleceu, durante a época do Iluminismo, a concepção de que seria possível estabelecer um ambiente de clareza e segurança jurídica absolutas por meio da formulação rigorosa de enunciados normativos, de modo a garantir univocidade a todas as

³² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 15.

³³ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 102.

decisões judiciais e atos administrativos. Impunha-se, com vistas a esses fins, uma estrita vinculação dos juízes à lei, estabelecendo-se, inclusive, uma “proibição de interpretar”.³⁴

No entanto, em razão do problema da indeterminação, que sempre permeia o uso da linguagem natural, entendamos que a interpretação se dá diante de qualquer texto normativo, mesmo diante de textos “claros”. A esse respeito, KARL LARENZ leciona que

Os textos jurídicos são problematizáveis deste modo porque estão redigidos em linguagem corrente, ou então numa linguagem especializada a eles apropriada, cujas expressões – com ressalva de números, nomes próprios e determinados termos técnicos – apresentam uma margem de variabilidade de significação. É precisamente na profusão de tais cambiantes que se estriba a riqueza expressiva da linguagem e a sua susceptibilidade de adequação a cada situação. Seria deste modo um erro aceitar-se que os textos jurídicos só carecem de interpretação quando surgem como particularmente obscuros, pouco claros ou contraditórios; pelo contrário, em princípio todos os textos jurídicos são susceptíveis e carecem de interpretação.³⁵

Recorde-se, nesse sentido, que os conceitos e as palavras de classe que lhes simbolizam são afetados pelo fenômeno da indeterminação. E uma das dificuldades inerentes ao problema da indeterminação, como já mencionamos, diz respeito à incerteza quanto às características definidoras que formam o critério de utilização de certa palavra de classe, isto é, quanto ao alcance do significado de um determinado termo. Essa espécie de incerteza, ao suscitar disputas entre dois ou mais sentidos rivais possíveis que podem ser atribuídos às palavras de um texto normativo, causa o que NEIL MACCORMICK chama de “problema de interpretação”.³⁶

Pretendemos salientar, com essas considerações, e com apoio no magistério de MIGUEL REALE³⁷, que os textos normativos não são capazes de, por si sós, “expressar a totalidade de seu significado”, em razão do problema da indeterminação da linguagem natural. Por esse motivo, a construção de sentidos a partir dos textos normativos envolve considerações valorativas por parte do intérprete.

Esse aspecto axiológico é destacado por RICARDO LOBO TORRES, ao aduzir que “a interpretação jurídica está inteiramente vinculada aos valores” e representa “um dos

³⁴ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 170-171.

³⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 283-284.

³⁶ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 164.

³⁷ REALE, Miguel. *O direito como experiência* (introdução à epistemologia jurídica). São Paulo: Saraiva, 1968, p. 238.

caminhos” para a sua concretização.³⁸ De acordo com TORRES, “os valores jurídicos são ideias inteiramente abstratas”, e “que informam todo o ordenamento jurídico”.³⁹

Admitamos, novamente escorando-nos nas lições de MIGUEL REALE, que os atos de vontade que põem os textos normativos pressupõem a “prévia admissão de que há um valor positivo, que se quer ver atualizado ou não violado, ou um valor negativo que se quer evitar ou suprimir”. Nesse sentido, afirma o aludido filósofo do Direito que “toda interpretação jurídica é de natureza axiológica, isto é, pressupõe a valoração objetivada na proposição normativa”, evidenciando-se, assim a natureza essencialmente axiológica do ato interpretativo.⁴⁰

Lição semelhante é apresentada por KARL LARENZ, com as seguintes palavras:

Ao interpretar as leis (com vistas à solução de “casos jurídicos”), não pode descurar-se que nelas não se trata de um qualquer tipo de enunciados, mas de preceitos que hajam de ser seguidos, de bitolas de julgamento prescritas, em suma, de normas. O legislador que estatui uma norma, ou, mais precisamente, que intenta regular um determinado sector da vida por meio de normas, deixa-se nesse plano guiar por certas intenções de regulação e por considerações de justiça ou de oportunidade, às quais subjazem em última instância determinadas valorações.⁴¹

Assim, considerando que os valores subjazem a formulação dos textos normativos pelo legislador, ao intérprete é requerido sempre o “desvendar” da valoração neles consubstanciada.⁴² Por isso, aduz KARL LARENZ que “a Jurisprudência é tanto no domínio prático (o da ‘aplicação do Direito’) como no domínio teórico (o da ‘dogmática’), um pensamento orientado a valores.”⁴³

Importa ressaltar, por fim, que a interpretação não fornece uma única solução, mas um espectro de soluções aplicáveis dentro dos limites semânticos fornecidos pelos textos normativos. Isto se dá em razão do fenômeno da textura aberta ou indeterminação conceitual. Como afirmamos anteriormente, os critérios de uso das palavras de classe não se encontram fixados de modo predeterminado. Em razão da riqueza de variáveis que a realidade nos contempla, os critérios podem ser sempre reconsiderados quando um novo caso se apresenta.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 375.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 89.

⁴⁰ REALE, Miguel. *O direito como experiência* (introdução à epistemologia jurídica). São Paulo: Saraiva, 1968, p. 250-251.

⁴¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 297-298.

⁴² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 298.

⁴³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 299.

Isso pode ser notado especialmente no que se refere aos chamados “casos difíceis”, isto é, aos objetos que se situam na zona de penumbra, onde surgem dúvidas quanto ao emprego de uma determinada palavra de classe. Quanto a esses casos ou objetos, é possível perceber com mais clareza que as soluções não podem ser definidas exclusivamente em razão da atribuição de sentidos a um dado texto normativo, mas ficam sujeitas a uma escolha⁴⁴, que envolve ponderação e valoração por parte do intérprete.⁴⁵ Nesse sentido, em virtude das múltiplas possibilidades de interpretação, aduz EROS ROBERTO GRAU que “a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o aceitável (justificável)”. O sentido do justo, acrescenta, “comporta sempre mais de uma solução”.⁴⁶

2.2 A integração e os limites da interpretação

Chamaremos a interpretação no sentido acima apresentado de interpretação em sentido amplo. Nesse sentido mais abrangente, os textos normativos representam o objeto e o ponto de partida da interpretação.

No entanto, num sentido mais estrito, a interpretação tem no texto normativo não apenas o seu ponto de partida, mas também os seus limites. É conveniente, a esse respeito, fazer referência à noção, apresentada por KARL LARENZ, de “sentido literal possível” de “um termo ou cadeia de palavras”⁴⁷. Esclarece LARENZ que

por “sentido literal possível” entendo tudo aquilo que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto – mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais –, pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quis dizer.⁴⁸

Firmemos, por conseguinte, que interpretação em sentido estrito é aquela construção de sentido que se circunscreve ao sentido literal possível do texto normativo. Pouco importa se, dentro dos limites do sentido literal possível, o intérprete se atém ao núcleo semântico do

⁴⁴ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 166.

⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 114.

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 101.

⁴⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 450-451.

⁴⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 454.

texto, configurando-se a chamada interpretação restritiva, ou se, ainda dentro daqueles limites, o intérprete avança em direção à zona de penumbra ou franja marginal, configurando-se a “interpretação extensiva”: nessas duas hipóteses, o que há é interpretação em sentido estrito.⁴⁹

A interpretação em sentido estrito não se confunde com a interpretação em sentido amplo (construção de sentido a partir de signos), pois esta pode ultrapassar o sentido literal possível do texto jurídico para construir soluções normativas, como ocorre, por exemplo, quando se utiliza soluções construídas a partir de um texto jurídico para solucionar questões semelhantes, mas que não estejam especificamente previstas em texto jurídico.

De acordo com LARENZ, o sentido literal possível representa o limite entre a integração e a interpretação que neste estudo chamamos de interpretação em sentido estrito. A literalidade do texto marca o ponto de partida da interpretação em sentido estrito e também os seus limites. Para além do sentido literal possível já não há mais interpretação em sentido estrito, mas modificação de sentido.⁵⁰ A esse respeito, leciona o jurista alemão:

Em todos os casos em que os tribunais sublinhem que o sentido e o escopo de um preceito prevalecem sobre um teor literal linguisticamente inequívoco e que a interpretação não está limitada pelo sentido literal, trata-se, na verdade, sempre que o resultado não se situe, pois, nos marcos do sentido literal linguisticamente possível, de integração de lacunas, de analogia ou de redução teleológica.⁵¹

Note-se que a integração, assim como a interpretação, tem o texto normativo como ponto de partida. Podemos afirmar, assim, que no sentido amplo, a interpretação abrange a integração. No entanto, considerando a interpretação no sentido mais estrito, a integração representa um passo que vai além da interpretação, que ultrapassa o sentido literal possível do texto normativo.

Os limites entre interpretação em sentido estrito e integração são evidentemente imprecisos. Não obstante, entendemos que a distinção entre interpretação em sentido estrito e integração é possível. Com o fim de elucidar a distinção, recorde-se que as palavras da linguagem natural possuem um campo de aplicação mais ou menos impreciso. Já pudemos mencionar que entre a chamada “zona de certeza positiva”, em que se situam os objetos aos quais uma dada palavra é certamente aplicável, e a chamada “zona de certeza negativa”, em

⁴⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 500-501.

⁵⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 453-454.

⁵¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 454.

que se situam os objetos aos quais uma palavra certamente não se aplica, há uma zona de incerteza, chamada de “zona de penumbra”.

É entre essa zona de penumbra e a zona de certeza negativa que se situam os limites entre interpretação em sentido estrito e integração. Embora tais limites sejam fluidos, não sendo possível saber ao certo onde começam e onde terminam, eles existem.⁵² Do contrário, se admitirmos que inexistem limites, cairíamos num relativismo linguístico, como explica BÁEZ MORENO:

Y lo cierto es que debe reconocerse la posibilidad de determinar, con cierta precisión, si la expresión literal de la norma abarca o no un determinado sentido posible. De no ser así habría que reconocer la absoluta inutilidad del lenguaje como vehículo de expresión del Derecho. Las normas anudan consecuencias jurídicas a presupuestos de hecho que, en determinadas ramas del Derecho (Derecho Penal y Derecho Tributario sobre todo) adquieren una importancia capital. Si, desde una posición de total relativismo, se sostiene que nos es posible decidir racionalmente si un sentido es o no atribuible a una expresión literal ¿qué finalidad tendrá entonces la determinación del presupuesto de hecho? Y, en definitiva ¿qué finalidad tendrá la propia norma?⁵³

KARL LARENZ também sustenta a possibilidade de delimitação entre interpretação e integração com as seguintes palavras:

Pode certamente ser duvidoso em alguns casos, dado que os limites do sentido literal linguisticamente possível tão-pouco se encontram sempre traçados com exactidão, se se trata ainda de interpretação muito ampla ou já de integração de lacunas por analogia. A impossibilidade de uma delimitação rigorosa não impede, no entanto, uma distinção, entendida esta não tanto conceptualmente, mas tipologicamente. Na grande maioria dos casos é bem possível dizer-se que um evento a caracterizar de modo distinto se encontra fora do campo de significação do termo, do seu sentido literal possível.⁵⁴

Deve ficar assente, portanto, que é possível distinguir integração e interpretação em sentido estrito. Essa conclusão é de fundamental importância para o presente estudo, uma vez que a proibição da analogia prevista no artigo 108, § 1º do CTN parece pressupor a possibilidade de distinção entre interpretação em sentido estrito e integração por analogia.

Observe-se que, se há limites entre interpretação em sentido estrito e integração, então há também limites entre o que é igual e o que não é igual. Com efeito, o sentido literal possível demarca os limites dentro dos quais dois objetos podem ser considerados iguais. Se possuírem certas características definidoras comuns, informadoras da classe ou conceito que o texto normativo quer expressar, então os objetos serão iguais. Serão diferentes se, por outro

⁵² CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 33-34.

⁵³ BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario.

Disponível em: [http://e-](http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12380/reflexiones_baez_TLGT_2010.pdf?sequence=1)

[archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12380/reflexiones_baez_TLGT_2010.pdf?sequence=1](http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12380/reflexiones_baez_TLGT_2010.pdf?sequence=1). Acesso em 13 out. 2015.

⁵⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 454.

lado, um dos objetos se encontre para além das possibilidades semânticas do texto normativo, não compartilhando, portanto, das propriedades que informam o conceito que o texto normativo quer expressar.

2.3 Os métodos de interpretação e o pluralismo metodológico

Foi SAVIGNY quem primeiro sistematizou os métodos de interpretação, distinguindo-os em gramatical, lógico, histórico ou sistemático.⁵⁵ Posteriormente, JHERING criou também o método teleológico.⁵⁶

SAVIGNY já postulava que os métodos de interpretação não podiam ser utilizados de forma isolada, mas que o intérprete deveria utilizá-los conjuntamente.⁵⁷ A lição de SAVIGNY, que remonta ao século XIX, aponta o equívoco de se determinar de modo apriorístico um método a ser utilizado, como o fazem os artigos 109, 110 e 111 do CTN.

Mais recentemente, em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”, KARL LARENZ reafirmou que os métodos de interpretação estão inter-relacionados e devem ser utilizados de modo conjunto e ponderado, segundo as circunstâncias do caso concreto e os valores envolvidos nas normas que o regulam. LARENZ apresenta quatro critérios utilizados na interpretação dos textos normativos: (i) o sentido literal; (ii) o contexto significativo da lei; (iii) a intenção reguladora, fins e ideias normativas do legislador histórico e (iv) critérios teleológicos ou objetivos.

Segundo LARENZ, esses critérios não constituem propriamente métodos, mas diferentes pontos de vista metódicos. Não obstante LARENZ advirta que tais pontos de vista apenas em parte coincidem com os métodos propostos por SAVIGNY, manteremos neste trabalho os nomes atribuídos por SAVIGNY a cada um dos métodos, por serem tradicionalmente mais conhecidos, relacionando-os com as lições de LARENZ.

Observe-se, de início, que a interpretação no Direito Tributário não possui uma metodologia específica, distinta da utilizada nos demais ramos jurídicos. Aduz RICARDO

⁵⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 450.

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 99.

⁵⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 450.

LOBO TORRES que “a interpretação do Direito Tributário é igual a qualquer outra, embora possa conter algumas particularidades em decorrência da estrutura de suas normas, mas não da especificidade de seus métodos.”⁵⁸

Note-se também que, em virtude da mencionada inter-relação entre os métodos de interpretação, que será mais bem examinada adiante, resta patente o equívoco do CTN de se determinar de modo apriorístico um método a ser utilizado, como o fazem os artigos 109, 110 e 111 do CTN. Segundo RICARDO LOBO TORRES, melhor teria sido omitir tais regras de interpretação, “posto que não se pode traduzir em linguagem normativa o relacionamento entre interpretação e aplicação do Direito Tributário.”⁵⁹ Ademais, tais regras acabam por não vincular o intérprete, dada a inexistência de uma meta-regra de interpretação.⁶⁰

Faremos referência, em primeiro lugar, ao chamado “método literal”. Visto que o objeto da interpretação é o texto jurídico, a investigação do intérprete há de partir, naturalmente, do sentido das palavras. Por sentido literal, entenda-se o “significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral” ou no uso técnico-jurídico, quando for o caso.⁶¹

Leciona RICARDO LOBO TORRES que houve uma época em que se acreditava que a letra da lei poderia expressar a vontade do legislador.⁶² Tal concepção conduziu naturalmente à primazia do método literal sobre os demais. O reconhecimento da imprecisão da linguagem natural, no entanto, evidencia a insuficiência do método literal e a necessidade do auxílio de outros métodos interpretativos.

Não se pode deixar de reconhecer, por outro lado, a importante função delimitadora do método literal. Isso porque, apesar da natural imprecisão da linguagem, no processo de comunicação não há liberdade para se atribuir às palavras um significado qualquer. Nesse sentido, como já salientamos, há um “sentido literal possível”, a impor limites à atividade interpretativa (entendida aqui no sentido mais estrito). O intérprete não pode, pois, atribuir sentidos que extrapolem o uso comum das palavras, pois para além do sentido literal possível

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 48.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 29.

⁶⁰ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81.

⁶¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 450-451.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

já não há mais interpretação em sentido estrito, mas modificação de sentido.⁶³

Assim, o método literal cumpre uma dupla função. Primeiro, fornece ao intérprete um ponto de partida para a interpretação. Segundo, impõe limites à atividade interpretativa (em sentido estrito). A escolha de um sentido dentre aqueles que são possíveis dependerá dos demais métodos a serem utilizados, como se verá adiante.

Com o método histórico, por sua vez, busca-se interpretar os enunciados jurídicos a partir da intenção do legislador.

O que deve ser entendido como “intenção do legislador”, esclarece KARL LARENZ⁶⁴, corresponde sobretudo aos fins da lei, aos valores que nortearam a regulação e às opções fundamentais do legislador.

Depreende-se já aqui a integração entre os métodos de interpretação. O elemento histórico (intenção do legislador) é representado pela intenção reguladora e pelos fins da lei (elemento teleológico), bem como abrange também os valores que nortearam o legislador na elaboração da lei.

O método teleológico busca uma interpretação do enunciado jurídico que esteja em harmonia com os fins e objetivos da lei.⁶⁵

Leciona KARL LARENZ⁶⁶ que interpretação teleológica quer dizer interpretação “de acordo com os fins cognoscíveis e as ideias fundamentais de uma regulação”. Assim, há dois grupos de critérios de interpretação teleológica: (i) as estruturas do segmento da realidade regulado; e (ii) os princípios ético-jurídicos antepostos à regulação.⁶⁷

As estruturas materiais do segmento da realidade a ser regulado estão previamente dadas ao legislador e constituem elemento de interpretação teleológica porque se pressupõe que o legislador tem a intenção de regular a realidade de modo adequado.⁶⁸

A respeito da interpretação materialmente adequada ao segmento da realidade que a lei pretende regular, explica KARL LARENZ:

A questão de saber qual é a interpretação materialmente adequada só pode ser

⁶³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 453-454.

⁶⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 464.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 154.

⁶⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 468.

⁶⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 470-471.

⁶⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 471.

respondida se se tomar em consideração na sua especificidade e na sua estrutura especial a coisa de cuja regulação se trata a norma a interpretar.⁶⁹

Por outro lado, os princípios ético-jurídicos conferem à regulação um sentido referível aos fins objetivos do Direito. O intérprete deve ter em conta, pois, os objetivos perseguidos pelos princípios ético-jurídicos, tais como a manutenção da paz, a realização de justiça, a proteção de bens jurídicos, dentre outros.⁷⁰

Com o método sistemático busca-se interpretar os enunciados jurídicos tendo em conta a necessidade de concordância objetiva entre as várias disposições singulares de um texto normativo.⁷¹

A coerência e a unidade do sistema normativo são as preocupações do intérprete que investiga o sentido de um texto sob o ponto de vista sistemático. Tendo isso em conta, deve prevalecer a interpretação que seja consentânea com o sistema em que o enunciado está inserido.⁷²

O método sistemático tem sido concebido, atualmente, a partir de uma dimensão valorativa, em conexão com elementos históricos e teleológicos, como explica RICARDO LOBO TORRES:

Possui dimensão valorativa, pois visa a compreender a norma dentro do sistema jurídico, que é aberto, direcionado para os valores – especialmente a justiça e a segurança – e dotado de historicidade. O método sistemático, enfim, incorpora o critério teleológico, donde se conclui que do sistema jurídico emana a dimensão econômica e finalista.⁷³

Assim, o critério sistemático não visa apenas evitar contradições lógicas no sistema. A interpretação sistemática visa sobretudo inserir o enunciado num contexto mais amplo, chamado por KARL LARENZ de “contexto significativo da lei” que compreende, além da concordância material entre os enunciados, os fins da regulação e as opções valorativas do legislador:

O critério do contexto significativo exige, em primeiro lugar, prestar atenção ao contexto, tal como se requer para a compreensão de todo o discurso ou escrito coerentes. Exprime, para além disso, a concordância material das disposições adentro de uma regulação e, ainda, o tomar em conta da ordenação externa da lei e da sistemática conceptual a ela subjacente, às quais, todavia, só cabe um valor

⁶⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 470.

⁷⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 469-470.

⁷¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 458.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 153.

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 153.

limitado para a interpretação. A conexão de significado da lei, por seu lado, só pode plenamente compreender-se, em muitos casos, quando se retorna à teleologia da lei e ao sistema interno, que lhe subjaz, das opções valorativas e princípios rectores.⁷⁴

Perceba-se novamente a aludida inter-relação entre os métodos de interpretação. Tendo como ponto de partida o teor literal, a atividade do intérprete deve ter em conta o panorama completo do contexto em que o enunciado normativo se insere, observando tanto elementos sistemáticos, históricos e teleológicos.

Encerrada essa exposição a respeito dos métodos ou critérios interpretativos, importa ressaltar, por fim, a necessidade de um pluralismo metodológico na interpretação dos textos normativos, e o modo pelo qual os aludidos critérios se relacionam.

Nesse sentido, convém destacar, com apoio no magistério de MIGUEL REALE, que “a interpretação bem poucas vezes é de uma proposição isolada, mas pressupõe outro princípio, que é a unidade lógica do ordenamento jurídico”. E essa unidade lógica, leciona o referido jusfilósofo, implica a unidade do processo interpretativo, que requer a necessária conexão de cada proposição interpretada com a totalidade do ordenamento jurídico.⁷⁵ Como consequência, MIGUEL REALE aduz ser necessário que a interpretação seja orientada por um pluralismo metodológico que considere não apenas a proposição interpretada, mas o sistema em que está inserida, a sua conexão com o “mundo dos valores” e o “ordenamento em seu desenvolvimento histórico”.⁷⁶

KARL LARENZ também postulou que há um pluralismo metodológico no processo de interpretação, ao ressaltar que não há hierarquia nem uso isolado de cada um dos métodos de interpretação, mas inter-relação entre eles. A esse respeito KARL LARENZ aduz que

Nos critérios apontados não se trata, como foi repetidamente sublinhado, de diferentes métodos de interpretação, entre os quais o intérprete pudesse porventura escolher segundo o seu arbítrio, mas de ponto de vista directivos, a que cabe um peso distinto.⁷⁷

E acrescenta:

Se, mesmo assim, não existe qualquer relação hierárquica fixa, no sentido de que o peso dos critérios particulares fosse estabelecido de uma vez por todas, não estão porém justapostos uns aos outros, sem qualquer relação. Uma vez que o sentido literal delimita a interpretação possível de uma disposição, é recomendável começar por ele; com isso, é-se logo conduzido ao contexto significativo, em que esta disposição surge na relação com outras. Este deve, por sua vez, ser visto tomando

⁷⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 462.

⁷⁵ REALE, Miguel. *O direito como experiência* (introdução à epistemologia jurídica). São Paulo: Saraiva, 1968, p. 255.

⁷⁶ REALE, Miguel. *O direito como experiência* (introdução à epistemologia jurídica). São Paulo: Saraiva, 1968, p. 256.

⁷⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 484-485.

como pano de fundo o escopo da regulação. O peso em cada caso dos diferentes critérios depende, não em último lugar, do modo como se apresentam no caso concreto. Frequentemente podem apoiar-se reciprocamente.⁷⁸

A inter-relação entre os critérios interpretativos, a ausência de hierarquia entre eles e a necessidade de ponderação evidenciam, a par do já aludido problema da indeterminação conceitual, a complexidade e as dificuldades inerentes à interpretação dos textos normativos. O reconhecimento dessa complexidade e dificuldades, como já pudemos destacar, será útil adiante, ao examinarmos o problema das lacunas e da proibição da analogia no Direito Tributário.

⁷⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 488.

3 A NORMA TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO

A fim de evidenciar o objeto de estudo deste capítulo e a sua importância para este trabalho, firmemos que a expressão “norma jurídica tributária” pode ser entendida em um sentido estrito e em um sentido mais amplo.⁷⁹

No sentido estrito, a norma jurídica tributária é aquela que institui: (i) uma relação jurídica por meio da qual um sujeito de direito (sujeito passivo) fica obrigado a entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (ii) uma relação jurídica por meio da qual um sujeito de direito (sujeito passivo) fica obrigado a permitir que outro sujeito de direito lhe retire certa quantia em dinheiro (sujeito ativo). Chamaremos essa norma jurídica de “norma tributária”.⁸⁰

No sentido amplo, a expressão “norma jurídica tributária” compreende também a chamada “norma jurídica administrativo-fiscal”, isto é, a norma jurídica que impõe a conduta de “fazer certas atividades formais, instrumentais que, direta ou indiretamente contribuem com o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”.⁸¹

Feita essa breve distinção, percebe-se que o § 1º do artigo 108 do CTN, ao dispor que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, está se referindo à analogia relativa ao que aqui chamamos de “norma tributária”. Consideramos ser fundamental, portanto, dedicar um capítulo deste trabalho ao estudo da aludida norma jurídica.

Para tanto, será importante apresentar, previamente, algumas considerações a respeito do conceito de norma jurídica e de sua estrutura. Tais considerações são relevantes por uma razão muito simples: a norma tributária é uma espécie de norma jurídica. Ademais, algumas noções a respeito da estrutura da norma jurídica serão importantes para uma melhor compreensão dos critérios que formam a norma tributária, do sentido do princípio da estrita legalidade tributária, e do raciocínio por analogia.

⁷⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 34.

⁸⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 34.

⁸¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 34.

Apresentaremos, também neste capítulo, algumas classificações das normas jurídicas que nos parecem úteis para o deslinde deste estudo, especialmente para uma melhor compreensão a respeito da produção da norma tributária e para a elucidação dos sentidos do termo “lacuna”.

Em seguida, apresentaremos uma definição de norma tributária e identificaremos os critérios que a formam. Esse ponto será de fundamental importância para este estudo, uma vez que a expressão “exigência de tributo não previsto em lei” (contida no artigo 108, § 1º do CTN), parece representar a exigência de algo sem sustentação em uma norma tributária, cujo conteúdo (composto por critérios) é insuscetível de ser deduzido do texto legal.

Faremos também alguns comentários a respeito da importância das proposições que formam a norma tributária para o estudo da proibição da analogia expressa no artigo 108, §1º, do CTN.

Apresentaremos, ao final, algumas considerações a respeito da aplicação da norma tributária (que, em geral, não difere da aplicação das demais normas jurídicas). Tais considerações serão proveitosas adiante, por ocasião do exame da polissemia do termo lacuna e do argumento por analogia.

3.1 Texto, interpretação e norma jurídica

De acordo com IRVING COPI⁸², a linguagem ou discurso possui três funções⁸³ ou usos: o informativo, o expressivo e o diretivo (também chamado de discurso prescritivo). Interessa-nos aqui destacar o discurso prescritivo, “usado com o propósito de causar (ou impedir) uma ação manifesta”, cujos exemplos mais claros são as ordens e os pedidos.⁸⁴

As normas são exemplos de uso do discurso prescritivo. Aduz HANS KELSEN que “com o termo ‘norma’ se quer significar que algo *deve ser* ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira”.⁸⁵ Também NORBERTO BOBBIO leciona que a linguagem normativa assume a função prescritiva, que “consiste em dar

⁸² COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981, p. 48.

⁸³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 37 et. seq.

⁸⁴ COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981, p. 50.

⁸⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 5.

comandos, conselhos, recomendações, advertências, de modo a influir no comportamento alheio e modificá-lo e, em suma, *levar a fazer*”.⁸⁶

A norma jurídica é uma espécie do gênero norma. A característica específica da norma jurídica, que a distingue das demais espécies de normas, é a coercitividade. Nas palavras de LUÍS QUEIROZ, “coercitividade denota qualidade de coercitivo ou coercivo, ou seja, que é capaz de exercer coerção, que coage, que reprime.”⁸⁷ Este aspecto diferenciador da norma jurídica foi destacado por importantes teóricos como HANS KELSEN⁸⁸, ALF ROSS⁸⁹ e HERBERT HART⁹⁰.

Um relevante pressuposto deste estudo é o de que norma jurídica não se confunde com texto normativo.

Essa distinção é enfatizada por RICCARDO GUASTINI. Um texto normativo, segundo o jurista italiano, é um “agregado de enunciados do discurso prescritivo”⁹¹ e constitui-se, como já destacamos, em “qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa e, por isso, identificável *prima facie* como uma fonte do direito dentro de um sistema jurídico dado.”⁹² As normas jurídicas, por sua vez, são o produto ou resultado da interpretação dos textos normativos.⁹³

Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA adverte que

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma haverá dispositivo que lhe sirva de suporte.⁹⁴

De modo semelhante, EROS ROBERTO GRAU leciona que

O texto, preceito, enunciado normativo é alográfico. Não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A “completude” do texto somente é realizada quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo

⁸⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 69-70.

⁸⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 14.

⁸⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 37.

⁸⁹ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2000, p.58.

⁹⁰ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 126-127.

⁹¹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24.

⁹² GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23-24.

⁹³ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho. Traducción*: Jordi Ferrer i Beltran. Primera edición. Barcelona: Gedisa, noviembre de 1999, p. 201.

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 22-23.

intérprete. Mas o “sentido expressado pelo texto” já é algo novo, distinto do texto. É a norma.⁹⁵

[...]

As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa.⁹⁶

Descartaremos, portanto, neste estudo, a noção de norma jurídica como disposição ou enunciado de um texto normativo. Adotaremos aqui a noção de que norma jurídica é “o conteúdo do significado de um texto normativo, tal como resulta de sua interpretação.”⁹⁷ Portanto, considerando o que foi exposto, definiremos norma jurídica como a “mensagem prescritiva, dotada de coercitividade, construída a partir da interpretação dos textos jurídicos”.⁹⁸

Outra questão importante para o deslinde deste estudo diz respeito ao momento em que a norma jurídica é construída. A esse respeito, é conveniente destacar que a interpretação é uma atividade mental, que se desenvolve individualmente, na mente de cada intérprete. LUÍS QUEIROZ assim se pronuncia no que se refere a essa questão:

Desde que se aceite que norma jurídica é a mensagem, é a significação obtida a partir da interpretação de textos jurídicos, tem-se que para existir norma jurídica é preciso que haja um processo comunicacional, que envolve, necessariamente, um emissor (p. ex. o legislador) e um receptor (pessoas de uma comunidade) e uma mensagem (norma jurídica). A norma jurídica como sentido, significação, somente existe na mente de cada uma das pessoas. É subjetiva, pois produto de interpretação, de atividade de pessoa humana. O texto jurídico (enquanto suporte físico, dotado de materialidade – tinta no papel, p. ex.) é objetivo, é o mesmo para todos. Esse ponto é fundamental. A interpretação como atividade humana é necessariamente uma ação interna, que não significa dizer que seja imune a estímulos externos, muito pelo contrário. Mas é uma atividade processada na mente de cada pessoa, onde a razão e a emoção se combinam, com base em valores jurídicos e extrajurídicos. É, nesse sentido, uma atividade individual. Assim, a norma está sempre na mente de uma pessoa humana, como resultado, como produto de uma atividade mental.⁹⁹

Desse modo, uma vez produzido o texto normativo, as normas jurídicas nele veiculadas e objetivadas são subjetivadas e construídas na mente de cada indivíduo destinatário da norma. LUÍS QUEIROZ acrescenta, nesse sentido, o seguinte:

Como destinatários da mensagem jurídica (da norma jurídica) compreende-se a comunidade em geral, todos os cidadãos, inclusive aqueles mesmos sujeitos (legisladores, agora na qualidade de cidadãos) que produziram o texto antes de ele

⁹⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 78.

⁹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81.

⁹⁷ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho*. Traducción: Jordi Ferrer i Beltran. Primera edición. Barcelona: Gedisa, noviembre de 1999, p. 100.

⁹⁸ Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 21.

se tornar jurídico. Logo, cada indivíduo terá a função de intérprete, destacando-se o juiz como intérprete maior, como o que realiza a interpretação que irá prevalecer sobre todas as outras possíveis.¹⁰⁰

Firmemos, portanto, que havendo texto normativo, haverá norma jurídica, independentemente da ocorrência dos fatos que ensejam a sua aplicação. Essa conclusão nos parece ser a que melhor se harmoniza com o princípio da irretroatividade, que requer que os destinatários da norma tenham um prévio conhecimento dos efeitos prescritos pelas normas jurídicas em razão da ocorrência das situações de fato nelas descritas.¹⁰¹

Concordamos, por conseguinte, com a distinção feita por GUASTINI entre interpretação “em abstrato” e interpretação “em concreto”. A interpretação “em abstrato” ou “orientada ao texto” consiste em determinar o sentido do enunciado interpretado. A interpretação “em concreto” ou orientada aos fatos”, por sua vez, consiste em classificar ou subsumir um fato (objeto ou caso) ao campo de aplicação de uma norma jurídica. Naturalmente, observa GUASTINI, toda interpretação “em concreto” pressupõe logicamente uma interpretação “em abstrato”.¹⁰² A distinção entre interpretação “em abstrato” e interpretação “em concreto” é relevante para este estudo em virtude da já aludida polissemia do termo “lacuna”, utilizado, dentre outras acepções, para designar dificuldades relativas à falta de informação fática e dificuldades de interpretação, em virtude do fenômeno da indeterminação semântica.

3.2 A estrutura lógica da norma jurídica

A norma jurídica, como já se pôde observar, é uma mensagem, uma expressão linguística acabada¹⁰³. Tal mensagem ou expressão encobre uma estrutura lógica¹⁰⁴, que se encontra presente em todas as normas jurídicas.¹⁰⁵

Será apresentada aqui, em termos sucintos, a estrutura da norma jurídica tal como exposta nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO e LUÍS QUEIROZ. Não obstante,

¹⁰³ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25.

¹⁰⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 55.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 131.

será oportuno, ainda neste tópico, apresentar em linhas gerais a concepção de ALCHOURRÓN e BULYGIN a respeito dos elementos lógicos da norma jurídica, o que será útil quando o tema das lacunas for enfrentado.

Nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO e LUÍS QUEIROZ a estrutura lógica das normas jurídicas é composta de duas proposições. A primeira delas, chamada de antecedente, descreve, nas normas jurídicas que regulam condutas, um “evento do mundo social, na condição de suposto normativo.”¹⁰⁶ A segunda proposição, que recebe o nome de conseqüente, prescreve, nas normas jurídicas que regulam condutas, uma relação jurídica. O antecedente e o conseqüente da norma jurídica são unidos por uma relação de implicação, estabelecida por uma autoridade normativa. Essa relação de implicação entre o antecedente e o conseqüente “expressa-se por um dever-ser neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas ‘proibido’, ‘permitido’ e ‘obrigatório’”.¹⁰⁷

Em termos lógicos, a estrutura ora delineada pode ser assim representada¹⁰⁸:

$$D (A \rightarrow C)$$

Onde:

- a) “D” é o functor deôntico;
- b) “A” é o antecedente;
- c) “→” é o functor implicativo; e
- d) “C” é o conseqüente.

O functor deôntico é o elemento que indica que as proposições antecedente e conseqüente estão unidas não por uma relação de causalidade natural, mas por uma relação de causalidade normativa, no sentido de que sob certas condições, uma conseqüência *deve ser*¹⁰⁹. Trata-se, pois, do operador que confere *status* normativo ou deôntico a uma relação de implicação.

O antecedente é o elemento condicionante ou implicante da proposição conseqüente da norma e caracteriza-se por conter a descrição de um fato ou situação (estado de coisas), que pode ou não envolver uma conduta humana. Como regra geral, o fato descrito no antecedente é hipotético, no sentido de representar um evento de possível ocorrência.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 131.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 131.

¹⁰⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 227.

¹⁰⁹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 94.

Excepcionalmente, o antecedente pode conter também a descrição de eventos já ocorridos no tempo e no espaço.¹¹⁰

O functor implicativo, por sua vez, indica a relação de implicação entre o antecedente e o conseqüente da norma.¹¹¹

A depender da espécie de norma jurídica, a proposição conseqüente pode assumir diferentes configurações. Tratemos, por ora, da proposição conseqüente das normas jurídicas que regulam condutas de modo imediato. Em tais normas jurídicas, o conseqüente é o elemento que prescreve uma conduta intersubjetiva, que regula uma relação interpessoal.¹¹² Nesta figuram sempre sujeitos de direito em posições contrapostas¹¹³: o sujeito de direito ativo, a quem se atribui o direito de exigir certa prestação, e o sujeito de direito passivo, a quem se atribui o dever de cumprir a conduta que constitui a prestação exigida.¹¹⁴

A conduta ou prestação exigida, por sua vez, é uma proposição formada por um modal deôntico acompanhado de um verbo¹¹⁵ que indica o objeto da conduta¹¹⁶ (dar, fazer ou não fazer algo, etc.). Na lógica deôntica, os modais deônticos são: o obrigatório (O), o permitido (P) e o proibido (V).¹¹⁷ Assim, por exemplo, sendo “p” o objeto da conduta, podem ser formadas as proposições Op (obrigatório p), Pp (permitido p) e Vp (proibido p).

É importante destacar que os modais deônticos são interdefiníveis. Perceba-se que, se uma conduta não é permitida, ela é proibida; e que se a abstenção (“negação”) de uma conduta não é permitida, ela (a conduta) é obrigatória.¹¹⁸ Assim, considerando “permitido” (P) como modal primitivo, “p” como uma proposição que indique a conduta regulada e “~”

¹¹⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 230-232.

¹¹¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 235.

¹¹² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 29.

¹¹³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 121.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 134.

¹¹⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 235.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.135.

¹¹⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 236.

¹¹⁸ WRIGHT, G. H. von. *Deontic Logic*. Disponível em: <http://www.wnswz.strony.ug.edu.pl/von%20wright,%20deontic%20logic.pdf>. Acesso em 18 jun. 2015.

como sinal de negação, os modais “obrigatório” (O) e “proibido” (V) podem ser assim representados¹¹⁹:

$$Op \equiv \sim P \sim p$$

$$Vp \equiv \sim Pp$$

Com essas considerações pode ser apresentada, de modo mais completo, a seguinte estrutura lógica da norma jurídica¹²⁰:

$$D (A \rightarrow C (R (S_1, S_2)))$$

Onde:

- a) “D” é o functor deôntico;
- b) “A” é o antecedente;
- c) “→” é o functor implicativo; e
- d) “C” é o conseqüente, que contém uma relação “R” entre os sujeitos de direito S₁ e S₂, da relação jurídica regulada.

Isso posto, é conveniente agora destacar a lição de ALCHOURRÓN e BULYGIN a respeito da estrutura da norma jurídica.

A norma jurídica é caracterizada pelos aludidos juristas como uma expressão prescritiva que ordena, proíbe ou permite uma certa conduta, em determinadas circunstâncias. Portanto, a norma jurídica é formada por duas proposições: (i) o “caso”, que corresponde à situação ou circunstância em que uma conduta é ordenada, permitida ou proibida; e (ii) a “solução”, que corresponde à proposição que ordena, permite ou proíbe a conduta em questão.¹²¹

Assim, ALCHOURRÓN e BULYGIN definem as normas jurídicas como expressões que correlacionam casos com soluções.¹²² É possível dizer, por analogia com a estrutura acima exposta a partir das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO e de LUÍS QUEIROZ, que a proposição chamada de “caso” corresponde à proposição “antecedente”, e a proposição chamada de “solução” corresponde à proposição “conseqüente”.

¹¹⁹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 61.

¹²⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 235.

¹²¹ BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 32.

¹²² ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 66.

3.3 Algumas classificações das normas jurídicas

Apresentaremos a seguir algumas classificações das normas jurídicas que guardam relação com o tema deste estudo.

Trataremos, em primeiro lugar, das normas jurídicas de conduta e das normas jurídicas de estrutura ou de competência. A distinção nos parece importante por três motivos: (i) evidencia a existência e o modo como se constituem as normas jurídicas que regulam a produção da norma tributária; (ii) permite identificar a eficácia dos princípios constitucionais tributários no processo de produção da norma tributária; e (iii) revela a importância das normas jurídicas de estrutura e dos princípios constitucionais tributários, especialmente, os da estrita legalidade tributária e da capacidade contributiva, para a compreensão da proibição da analogia prevista no § 1º do artigo 108 do CTN.

Em seguida, apresentaremos a classificação das normas jurídicas quanto à abstração e generalidade. Especialmente no que diz respeito ao critério da abstração, a classificação nos parece útil para elucidarmos os sentidos do termo “lacuna”, uma vez que as lacunas ditas “normativas”, que se relacionam diretamente com a referida proibição da analogia, ocorrem no plano das normas jurídicas abstratas, que por sua vez não devem ser confundidas com as normas concretas, com as gerais e com as individuais.

Por fim, analisaremos a distinção entre normas jurídicas superiores e normas jurídicas inferiores, classificação que é imprescindível para a aplicação do critério hierárquico com propósito de solucionar certas antinomias aparentes, bem como é especialmente relevante para a avaliação da existência de relação hierárquica entre as normas constitucionais, as normas do CTN e as normas tributárias.

3.3.1 Normas jurídicas de conduta e normas jurídicas de competência, de estrutura ou de produção normativa

Algumas normas jurídicas, leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, regulam condutas de modo imediato, exaurindo seus propósitos reguladores com a modalização deôntica de uma conduta.¹²³ Estas são chamadas de normas de conduta, e se caracterizam por conter em seu antecedente normativo a descrição de um fato ou estado de coisas e, no conseqüente, um modal deôntico (proibido, permitido ou obrigatório) acompanhado de um verbo, que indica a conduta prescrita.¹²⁴

Outras normas jurídicas disciplinam a produção de normas jurídicas, regulando condutas interpessoais apenas de modo mediato. A esta espécie de normas jurídicas, BOBBIO dá o nome de “normas de estrutura”.¹²⁵

GUASTINI identificou pelo menos cinco classes de normas jurídicas que regulam a produção de outras normas jurídicas, quais sejam:

- a) normas que conferem poderes: normas jurídicas que atribuem um poder normativo a um determinado sujeito;
- b) normas procedimentais: normas jurídicas que regulam o exercício do poder normativo conferido;
- c) normas que circunscrevem o âmbito do poder normativo conferido, determinando quais matérias podem ser reguladas com tal poder;
- d) normas que reservam uma determinada matéria a certa fonte do Direito; e
- e) normas relativas ao próprio conteúdo da futura regulação jurídica.

Adotaremos neste trabalho a concepção de norma jurídica de estrutura como norma jurídica que dispõe sobre os requisitos necessários para a produção de uma outra norma jurídica, abrangendo os cinco aspectos acima mencionados por GUASTINI, quais sejam: (i) a atribuição de poder normativo a um determinado sujeito (alínea “a”, acima); (ii) o procedimento para a produção das normas jurídicas (alínea “b”, acima); e (iii) o conteúdo ou matéria objeto de regulação (alíneas “c”, “d” e “e”, acima).

Esse parece ser o conceito apresentado por LUÍS QUEIROZ, que chama essa espécie de norma jurídica pelo nome de “norma de produção normativa”. Segundo QUEIROZ, tais normas jurídicas possuem em seu antecedente a descrição dos requisitos necessários para que uma norma jurídica seja criada, modificada ou extinta, quais sejam: (i) sujeito competente; (ii)

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 35-36.

¹²⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 53.

¹²⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 209.

declaração prescritiva; e (iii) procedimento. O conseqüente da norma de produção normativa, por sua vez, “se caracteriza por apresentar uma estrutura relacional, equivalente a uma das três situações: criação, modificação ou extinção de uma norma jurídica”.¹²⁶

Desse modo, a norma de estrutura informa a validade da norma produzida e, como será demonstrado, a norma constitucional de estrutura contém os princípios constitucionais da estrita legalidade e da capacidade contributiva, que, além de informarem a produção da norma tributária (espécie de norma de conduta), contribuem para a compreensão da proibição da analogia em matéria tributária.

3.3.2 Normas jurídicas abstratas e concretas, gerais e individuais

Segundo NORBERTO BOBBIO, a classificação das normas jurídicas quanto à generalidade e à abstração tem suscitado alguma imprecisão, visto que muitos autores não esclarecem se utilizam os termos “geral” e “abstrato” como sinônimos ou com significados diferentes.¹²⁷

KELSEN, por exemplo, segundo observa LUÍS QUEIROZ¹²⁸, parece usar os binômios “geral/abstrato” e “individual/concreto” como necessários, o que se depreende a partir do seguinte trecho: “Este processo, no qual o Direito como que se recria em cada momento, parte do geral (ou abstrato) para o individual (ou concreto). É um processo de individualização ou concretização sempre crescente.”¹²⁹

Na lição de BOBBIO, que criticou a imprecisão na utilização dos critérios da generalidade e da abstração, a expressão “norma geral” designa as normas que são universais em relação ao destinatário, enquanto a expressão “norma abstrata” é utilizada para classificar as normas universais em relação à ação¹³⁰:

¹²⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 53.

¹²⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 174.

¹²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 48.

¹²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 263.

¹³⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 174.

Sendo assim, aconselhamos falar de normas gerais quando estivermos diante de normas que se destinam a uma classe de pessoas; e de normas abstratas quando estivermos diante de normas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe de ações). Às normas gerais se contrapõem aquelas que têm por destinação um único indivíduo, e sugerimos que sejam chamados normas individuais; às normas abstratas que se contrapõem aquelas que regulam uma ação singular, e sugerimos que sejam chamadas de normas concretas.¹³¹

Por conseguinte, aduz o jurista italiano que as normas jurídicas podem ser de quatro tipos: (i) gerais e abstratas, (ii) gerais e concretas; (iii) individuais e abstratas; e (iv) individuais e concretas.¹³²

PAULO DE BARROS CARVALHO observa, por outro lado, que a doutrina tem se limitado à apreciação do antecedente ao classificar as normas jurídicas em gerais e individuais, abstratas e concretas.¹³³

Tem razão PAULO DE BARROS CARVALHO em sua observação, pois o consequente é, por natureza, abstrato, uma vez que a relação jurídica prescrita no consequente da norma pode ocorrer ou não ocorrer, no futuro. Não é concebível a regulação de uma relação jurídica já consolidada no tempo e no espaço. Portanto, não parece adequado afirmar que “norma concreta” é aquela que prescreve uma ação individual, dirigida a um destinatário determinado.

Nesse sentido, LUÍS QUEIROZ¹³⁴ apresenta a seguinte classificação:

- a) quanto ao critério da realização, no tempo e no espaço, do fato descrito no antecedente normativo, a norma jurídica pode ser: (i) **abstrata**, quando o antecedente descreve um evento de ocorrência possível, isto é, uma suposição ou hipótese; ou (ii) **concreta**, quando o antecedente descreve um evento ocorrido no tempo e no espaço; e
- b) quanto ao critério da individualização do sujeito cuja ação é regulada pelo consequente normativo, a norma jurídica pode ser: (i) **geral**, quando o consequente regula a conduta de sujeitos de direito indeterminados; ou (ii) **individual**, quando o consequente regula a conduta de sujeitos de direito determinados, individualizados.

¹³¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 174.

¹³² BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 177.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 33.

¹³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 50-51.

Não obstante perfilhemos a classificação acima de LUÍS QUEIROZ, convém destacar, pela utilidade que se manifestará adiante, a noção de “ação-tipo” (ou simplesmente “tipo”), mencionada por NORBERTO BOBBIO, que corresponde à classe de eventos de ocorrência possível descrita no antecedente de uma norma jurídica. Note-se que a expressão “ação-tipo” é aqui utilizada em sentido amplo, abrangendo eventos que envolvam ou não uma ação humana.

Ainda quanto à abstração e à generalidade das normas jurídicas, é conveniente mencionar que ALCHOURRÓN e BULYGIN também propõem uma classificação análoga à acima exposta. Recorde-se que, na dicção dos juristas argentinos, “caso” é a situação ou circunstância em que uma conduta é ordenada, permitida ou proibida. Trata-se de noção que corresponde à proposição antecedente da norma jurídica. Advertem os mencionados teóricos, no entanto, que o termo “caso” é ambíguo tanto na linguagem jurídica como na linguagem comum.¹³⁵ Nas palavras de BULYGIN¹³⁶,

La palabra “caso” alude aquí, sin embargo, a dos cosas bien distintas. El caso de atentado político está caracterizado por un conjunto de propiedades (un hecho de violencia tendente a causar daños a personas o cosas, producido por razones políticas). El atentado político puede producirse – y, lamentablemente, se produce con bastante frecuencia – en distintos lugares y en diferentes momentos (la explosión de las Torres Gemelas en Nueva York el 11 de septiembre de 2001, un coche bomba colocado por ETA en una calle de Madrid, son todos ejemplos de atentado político).

Em virtude da aludida ambigüidade, ALCHOURRÓN e BULYGIN apresentam as noções de “caso genérico” e “caso individual”.¹³⁷ A esse respeito, BULYGIN assim se manifesta:

Para despejar esta ambigüedad usaré los términos caso genérico y caso individual. Un caso individual es un evento concreto ubicado en tiempo y espacio, cuyos protagonistas son individuos; un caso genérico es una propiedad o conjunto de propiedades que pueden ejemplificarse en un número indefinido de casos individuales.

BULYGIN também traça uma distinção entre solução genérica e solução individual. Soluções genéricas são condutas caracterizadas normativamente, isto é, condutas qualificadas pelos modais deônticos “obrigatório”, “permitido” ou “proibido”, atribuídas a sujeitos

¹³⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 66.

¹³⁶ BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 32.

¹³⁷ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 43.

indeterminados. Soluções individuais, por sua vez, são atos ou omissões de indivíduos determinados, também qualificados deonticamente por um dos modais acima referidos.¹³⁸

Pois bem, note-se que o antecedente das normas jurídicas abstratas e o antecedente das normas jurídicas concretas parece corresponder, por analogia, às noções de caso genérico e caso individual, respectivamente, presentes na lição de ALCHOURRÓN e BULYGIN. Por outro lado, também parece haver uma correspondência entre o conseqüente da norma jurídica geral e a noção de solução genérica, e uma correspondência entre o conseqüente da norma jurídica individual e a noção de solução individual.

Observe-se, por fim, que as normas jurídicas de estrutura não são classificáveis como individuais ou gerais. Visto que as normas jurídicas de estrutura não regulam condutas, não é possível atribuir-lhes as qualidades “geral” ou “individual”, que dizem respeito às condutas reguladas pelo conseqüente normativo.

3.3.3 Norma jurídica superior e norma jurídica inferior

Segundo KELSEN¹³⁹, o Direito é uma estrutura escalonada em diversos níveis. Algumas considerações sobre essa estrutura serão apresentadas adiante. Por ora, importa destacar que, nessa estrutura, uma norma N_1 ocupa uma posição hierárquica superior a uma norma N_2 quando N_2 é produzida de acordo com a forma prescrita por N_1 . Diz-se, assim, que N_1 é o fundamento de validade de N_2 .

O critério dessa classificação consiste, portanto, na circunstância de uma norma jurídica regular a produção de outra norma jurídica, ocupando aquela, por essa razão, uma posição de superioridade em relação a esta na estrutura escalonada do ordenamento jurídico.¹⁴⁰ Dito de outro modo, essa classificação tem em conta a circunstância de uma norma jurídica constituir o fundamento de validade de outra norma jurídica.

É preciso advertir, no entanto, que uma norma jurídica também pode ser considerada superior a uma outra norma jurídica a partir de um outro critério: a hierarquia determinada

¹³⁸ BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 32.

¹³⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 246.

¹⁴⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 51-53.

pela Constituição entre as normas veiculadas pelos diferentes instrumentos introdutórios de normas¹⁴¹. A superioridade das normas constitucionais, por exemplo, é revelada pelo enunciado do artigo 102, inciso I, alínea “a”, e do inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal. A superioridade das leis em relação aos decretos, também é prevista na Constituição, em seu artigo 84, inciso VI.

3.4 A definição de tributo

O exame da norma tributária exige, previamente, a adoção de uma definição para o conceito de tributo. Embora seja criticada pela doutrina, é suficiente para os fins deste estudo a adoção da definição estipulativa do artigo 3º do CTN:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Alguns aspectos da definição merecem ser destacados. Ressalte-se, em primeiro lugar, que tributo é prestação compulsória, ou seja, é uma conduta modalizada como obrigatória, que consiste na entrega de dinheiro.¹⁴² Acrescente-se que é admitida, inclusive com previsão constitucional (artigo 150, § 7º, da Constituição Federal), a possibilidade de a prestação a que se refere o artigo 3º do CTN consistir na obrigação de um sujeito (passivo) permitir que um outro sujeito (ativo) lhe retire certa quantia em dinheiro.¹⁴³

Observe-se, em segundo lugar, que a definição atrela a relação jurídica tributária a um fato que, necessariamente, deve ser lícito. A relação jurídica tributária distingue-se, portanto, da relação jurídica relativa às penalidades impostas pelo descumprimento das obrigações tributárias.¹⁴⁴

Um terceiro aspecto a ser ressaltado é a menção à necessidade de instituição do tributo por lei. A referência à lei é reflexo do princípio da legalidade, inscrito no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer

¹⁴¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 69.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49-50.

¹⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 238-237.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 50.

alguma coisa senão em virtude de lei”, bem como do princípio da estrita legalidade tributária, veiculado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal. Dedicaremos, adiante, algumas linhas a um estudo mais pormenorizado deste princípio.

Note-se, com apoio na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, que na definição do CTN o termo “tributo” foi empregado em sentido amplo, que abrange toda a fenomenologia da incidência tributária, desde a instituição do tributo por meio de lei, passando pela ocorrência do evento subsumido na descrição legal, até a instauração da relação jurídica tributária.¹⁴⁵ Não obstante, o aludido jurista faz referência à utilização do termo em pelo menos outros cinco significados. São eles: (i) “tributo” como quantia em dinheiro; (ii) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; (v) “tributo” como norma jurídica tributária.¹⁴⁶

3.5 Definição e critérios da norma tributária

Firmemos, com apoio na lição de LUÍS QUEIROZ, que norma tributária

É a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência que não seja um fato-conduta ilícito, e um consequente, que prescreve uma relação jurídico formal, na qual tal norma impõe (obriga) a um sujeito de direito (sujeito passivo – o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (nos casos de substituição tributária) a conduta de permitir que outro sujeito (sujeito ativo) lhe retire certa quantia em dinheiro¹⁴⁷.

Merecem destaque os critérios que podem ser identificados no antecedente e no consequente da norma tributária. Tanto no antecedente como no consequente há quatro critérios (ou aspectos), denominados de: material, pessoal, temporal e espacial. À conjunção destes aspectos do antecedente e do consequente da norma tributária, PAULO DE BARROS CARVALHO chama de “regra-matriz de incidência tributária”.¹⁴⁸

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48-49.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45.

¹⁴⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 239.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 239-241.

Na norma tributária, o fato ou situação descrito no antecedente envolve uma conduta. A essa conduta corresponde o aspecto material do antecedente. Trata-se, como já se pôde notar, de uma ação-tipo (classe de eventos de ocorrência possível descrita no antecedente de uma norma jurídica), a qual é também chamada, na doutrina do Direito Tributário nacional, de “hipótese de incidência tributária”.¹⁴⁹

A Constituição Federal indica quais condutas constituem o aspecto material do antecedente da norma tributária relativa a imposto, taxa e contribuição de melhoria. Assim, tratando-se de taxa, o inciso II do artigo 145 da Constituição Federal revela que o aspecto material do antecedente pode ser: (i) o exercício do poder de polícia (taxa de polícia); ou (ii) a prestação ou colocação à disposição ao contribuinte de serviços públicos específicos e divisíveis (taxa de serviço). Tratando-se de contribuições de melhoria, deduz-se do inciso III do artigo 145 da Constituição Federal que o aspecto material do antecedente é a realização de obra pública que importe em valorização de imóvel pertencente ao contribuinte. E, tratando-se de impostos, a Constituição informa, pela conjugação do inciso I com o parágrafo único do artigo 145, que o aspecto material do antecedente é a conduta do contribuinte que revela certa riqueza pessoal.¹⁵⁰

O critério pessoal do antecedente corresponde aos sujeitos que participam da conduta que constitui o critério material. Assim, no caso de impostos, o critério pessoal do antecedente corresponde ao sujeito que pratica a conduta reveladora de riqueza pessoal. Nas taxas de polícia, o critério pessoal do antecedente corresponde ao sujeito que exerce o poder de polícia e ao sujeito que suscita o exercício desse poder; nas taxas de serviço, corresponde ao sujeito que presta ou coloca à disposição o serviço público e ao sujeito que se beneficia desse serviço. E, nas contribuições de melhoria, o critério pessoal do antecedente corresponde ao sujeito que realiza a obra pública, causando valorização imobiliária e ao sujeito cujo patrimônio imobiliário é valorizado em razão da obra pública realizada.¹⁵¹

¹⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54.

¹⁵⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 246-247.

¹⁵¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 244-245.

Os critérios temporal e espacial do antecedente informam, respectivamente, o momento e o local em que se considera realizada a conduta descrita no antecedente.¹⁵²

O critério pessoal do consequente indica os sujeitos de direito que integram a relação jurídica prescrita pela norma tributária. Este critério se biparte em ativo e passivo. Tratando-se de imposto, o sujeito ativo é o titular da competência para instituí-lo, e o sujeito passivo é o titular da riqueza revelada pela conduta indicada pelo critério material do antecedente. Quanto às taxas, o sujeito ativo é o sujeito que exerce o poder de polícia ou coloca à disposição o serviço público em benefício de alguém, enquanto o sujeito passivo é aquele que suscita o exercício do poder de polícia ou se beneficia do serviço público prestado ou colocado à disposição pelo sujeito ativo. No que se refere às contribuições de melhoria, sujeito ativo é aquele que realiza a obra pública, causando valorização imobiliária, e sujeito passivo é aquele cujo patrimônio imobiliário é valorizado em razão da obra pública realizada.¹⁵³

O critério material do consequente revela a conduta prescrita pela norma tributária. Já se disse que a conduta ou prestação exigida é uma proposição formada por um modal deôntico acompanhado de um verbo que indica o objeto da conduta (dar, fazer ou não fazer algo, etc.). No aspecto material do consequente da norma tributária, portanto, o critério material pode corresponder à “obrigação de entregar certa quantia em dinheiro” ou à “obrigação de permitir que se lhe retire certa quantia em dinheiro” (no caso de substituição tributária).¹⁵⁴

O critério material do consequente pode ser cindido em dois subcritérios: (i) um critério qualitativo, que abrange a conduta regulada e o modal deôntico (“obrigação de entregar” ou “obrigação de permitir que se lhe retire”); e um critério quantitativo, que informa a quantia que deve ser entregue pelo sujeito passivo ou deve ser dele retirada.¹⁵⁵

¹⁵² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 248.

¹⁵³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 251.

¹⁵⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 251-252.

¹⁵⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 252.

A determinação do critério quantitativo se dá por meio de dois conceitos: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é definida por LUÍS QUEIROZ¹⁵⁶ como “a grandeza instituída no consequente, que dimensiona quantitativamente a situação de fato (conduta) descrita no critério material do antecedente”. A alíquota, por sua vez, é “o que se aplica sobre a base de cálculo com o propósito de apurar a quantia líquida”.¹⁵⁷

Por fim, os critérios temporal e espacial do consequente informam quando e onde, respectivamente, deve ser cumprida a obrigação prescrita pela norma tributária.¹⁵⁸

Isso posto, registre-se que a norma tributária é classificada como norma de conduta, pois o seu objeto imediato de regulação consiste numa conduta, qual seja, na obrigação de entregar certa quantia em dinheiro. É também classificada como norma abstrata e geral, pois seu antecedente descreve um evento de ocorrência possível e seu consequente regula a conduta de sujeitos indeterminados. Relativamente à norma jurídica de estrutura que lhe regula a produção, é a norma tributária uma norma inferior.

3.6 Aspectos relevantes das proposições antecedente e consequente da norma tributária para o estudo da analogia

Uma vez apresentada a estrutura lógica da norma jurídica e os critérios da norma tributária, é importante destacar alguns aspectos relativos às proposições antecedente e consequente da norma jurídica de conduta para o estudo da analogia.

No que diz respeito ao antecedente da norma jurídica abstrata, o que importa sublinhar é que tal proposição funciona como elemento seletor de propriedades. Essa observação vale para as normas jurídicas em geral, e não apenas para a norma tributária. É conveniente destacar que, ao selecionar propriedades, o antecedente normativo abstrato exprime conceitos, que chamaremos de “conceitos jurídicos”.

¹⁵⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

¹⁵⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

¹⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 255.

A respeito dessa seleção de propriedades, LOURIVAL VILANOVA leciona que o antecedente normativo é uma proposição “qualificadora normativa do fático”. Nas palavras do jurista pernambucano, “o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do Direito através da porta aberta que é a hipótese. E o que determina quais propriedades entram, quais não entram, é o ato-de-valorização que preside à feitura da hipótese da norma”.¹⁵⁹

A mesma lição é também destacada por PAULO DE BARROS CARVALHO:

Faz-se oportuno lembrar que o suposto, qualificando normativamente sucessos do mundo real-social, como todos os demais conceitos, é seletor de propriedades, operando como redutor das complexidades dos acontecimentos recolhidos valorativamente. Todos os conceitos, antes de mais nada, são contraconceitos, assim como cada fato será um contrafato e cada significação uma contra-significação. Apresentam-se como seletores de propriedades, e os antecedentes normativos, conceitos jurídicos que são, elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as consequências normativas. E essa seletividade tem caráter eminentemente axiológico.¹⁶⁰

De modo semelhante, leciona EROS ROBERTO GRAU:

Este ponto, pois, necessita - no meu modo de ver – ser enfatizado: os conceitos jurídicos são signos de predicados axiológicos. Ou, dizendo-o de outra forma, prestam-se a atribuir um acidente axiológico à coisa, estado ou situação. Atribuída à coisa, estado ou situação uma determinada significação (conceito jurídico), quanto a ela aplicar-se-ão umas – e não outras, ou nenhuma – determinadas normas jurídicas. Esta, de resto, a finalidade dos conceitos jurídicos: não o conhecimento ou uma descrição da essência de coisas, estados e situações, mas a viabilização da aplicação, a uma coisa, estado ou situação, de uma determinada ou de um determinado conjunto de normas jurídicas.¹⁶¹

Este aspecto seletivo da norma jurídica é também enfatizado por ALCHOURRÓN e BULYGIN. Aduzem os aludidos autores que a questão de saber se uma conduta é permitida, proibida ou obrigatória depende da seleção de circunstâncias ou propriedades consideradas relevantes. Trata-se, pois, de uma questão que contém um problema valorativo.¹⁶²

Como já se pôde assinalar, BULYGIN define “caso genérico” como uma propriedade ou conjunto de propriedades que podem ser exemplificadas em um número indefinido de casos individuais. As propriedades que formam um caso genérico representam um “recorte” da realidade, e podem ser usadas para formar classes ou conjuntos de coisas. Alguns desses conjuntos e classes, que serão adiante apresentados, são relevantes para o estudo do das lacunas normativas e das lacunas axiológicas e, por consequência, podem ser úteis para o

¹⁵⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 89.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 132.

¹⁶¹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 228-229.

¹⁶² ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 16.

estudo da analogia, visto que, de acordo com algumas concepções, o raciocínio analógico pressupõe a existência de lacunas.

No que diz respeito ao consequente da norma tributária, lembre-se que tal proposição contém os critérios que informam a quantia em dinheiro que deve ser entregue pelo sujeito passivo ou deve ser dele retirada. Sua relevância para o tema da analogia consiste em saber (i) que o princípio da capacidade contributiva subjetiva condiciona a norma tributária no que se refere à quantia de dinheiro informada pelo seu consequente, como será demonstrado adiante; e, (ii) se o referido princípio determina que contribuintes em situações semelhantes sejam submetidos ao mesmo tratamento, ou seja, fiquem, por analogia, obrigados a entregar a mesma quantia de dinheiro.

Destaque-se, por fim, que o estudo dos critérios das proposições antecedente e consequente da norma tributária é importante para compreender o adequado sentido do chamado “princípio da estrita legalidade tributária” que, segundo a doutrina¹⁶³, fundamenta a proibição da analogia, prevista no artigo 108, § 1º do CTN.

3.7 A aplicação da norma tributária

De acordo com NEIL MACCORMICK¹⁶⁴ a aplicação do Direito se desenvolve em um silogismo jurídico, que pode ser assim descrito:

Se F então C
 F
 Portanto C

A premissa maior do silogismo corresponde a uma norma jurídica, construída mediante interpretação do texto normativo, em que um antecedente F se encontra unido a um consequente C por uma relação de implicação.

A premissa menor, por sua vez, corresponde à operação de “subsunção”¹⁶⁵, por meio da qual se constata a ocorrência de uma situação de fato que corresponda ao tipo descrito no

¹⁶³ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 514-515. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 141. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 178-179. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 155.

¹⁶⁴ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 43.

antecedente da norma jurídica enunciada na premissa maior.¹⁶⁶ Diremos que a subsunção e a conclusão do silogismo representam a aplicação do Direito propriamente dita, com a produção de uma norma jurídica concreta e individual.

Podemos dizer, de outro modo, utilizando as lições de ALCHOURRÓN e BULYGIN, que a premissa maior é uma norma jurídica que relaciona um caso genérico com uma solução genérica, enquanto a premissa menor e a conclusão também formam, em conjunto, uma norma jurídica que relaciona um caso individual (a premissa menor) com uma solução individual (a conclusão).

É importante destacar que, de acordo com ALCHOURRÓN e BULYGIN, a solução de um caso individual depende sempre da prévia solução de um caso genérico.¹⁶⁷ NEIL MACCORMICK também aborda essa questão ao afirmar que as razões que justificam uma solução para um caso devem ser universais, isto é, devem ser razões para qualquer outro caso que se apresente com as mesmas propriedades ("universal normativo").¹⁶⁸ Portanto, a norma jurídica abstrata e geral, como descrita na premissa do silogismo, é sempre construída pelo intérprete previamente à formulação da norma jurídica concreta e individual. Essas observações nos parecem relevantes porque as lacunas que porventura se verifiquem no plano da construção da norma jurídica abstrata e geral são de natureza diversa daquelas que possam se verificar no plano da construção da norma jurídica concreta e individual, o que será evidenciado posteriormente. Ademais, tais observações também serão proveitosas para compreender a criação da norma jurídica por analogia, a ser apresentada adiante.

A afirmação de que a aplicação do Direito consiste num raciocínio como o acima descrito, no entanto, não está isenta de críticas. Uma dessas críticas diz respeito ao modo de obtenção das premissas do silogismo. Uma vez obtidas as premissas, o raciocínio se desenvolve de acordo com as exigências da lógica formal. No entanto, adverte FRIEDERICH MULLER que as premissas possuem natureza material "e não podem ser obtidas por meio da lógica formal."¹⁶⁹

¹⁶⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 70.

¹⁶⁶ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 43.

¹⁶⁷ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 227

¹⁶⁸ MACCORMICK, Neil. Universales y particulares. Trad. Guillermo Moro. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 32, 2009, p.127-150. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc4b3n4>. Acesso em 13 nov. 2015, p. 139.

¹⁶⁹ MÜLLER, Friederich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Trad. Dimitri Dimoulis et. al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 69.

Uma outra objeção concerne à complementaridade existente entre os momentos da interpretação (em concreto) e da aplicação. Convém, a esse respeito, destacar as palavras de GADAMER:

Nisso, nossas considerações nos forçam a admitir que, na compreensão, sempre ocorre algo como uma aplicação do texto a ser compreendido, à situação atual do intérprete. Nesse sentido nos vemos obrigados a dar um passo mais além da hermenêutica romântica, considerando como um processo unitário não somente a compreensão e interpretação, mas também a aplicação.¹⁷⁰

Em virtude da aludida integração existente entre interpretação (em concreto) e aplicação do Direito, EROS ROBERTO GRAU observa que a norma jurídica é produzida “não apenas a partir de elementos colhidos no texto normativo (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de dados da realidade (mundo do ser).”¹⁷¹

Nesse sentido, RICARDO LOBO TORRES observa que as disposições do CTN referentes à interpretação e aplicação do Direito não levaram em conta que ambos os processos são complementares e se encontram integrados. Segundo o aludido jurista, “no Direito Tributário a aplicação era e por alguns ainda é vista como processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação o papel precedente de compreensão da norma.”¹⁷² Assim o CTN reuniu em um título próprio as disposições de interpretação e integração (Capítulo IV, Título I, Livro II, artigos 107 a 112). As disposições relativas à aplicação, por sua vez, foram reunidas no capítulo anterior e no capítulo intitulado “Fato Gerador” (Capítulo II, Título II, Livro II).

Não obstante tais dificuldades, firmemos com NEIL MACCORMICK que a aplicação do Direito se desenvolve a partir de um silogismo como o acima descrito. Ao defender o papel central do silogismo, o jurista escocês não nega a influência de elementos não lógicos no pensamento jurídico.¹⁷³ Para os fins deste trabalho, a percepção de que o raciocínio jurídico consiste num silogismo é importante para evidenciar a existência de problemas de interpretação e de problemas de classificação¹⁷⁴, que estão relacionados a alguns dos sentidos em que o termo “lacuna” é empregado, como se verá adiante. A apresentação do raciocínio

¹⁷⁰ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999, v. 1, p. 60.

¹⁷¹ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 93.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 27.

¹⁷³ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 44.

¹⁷⁴ MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. XV.

jurídico como um silogismo também será importante para a compreensão do argumento por analogia, a ser posteriormente apresentado.

Dedicamos o capítulo 2 ao exame das dificuldades relativas à interpretação, que se manifestam na construção da norma jurídica que integra a premissa maior do silogismo jurídico. Dedicaremos agora algumas linhas para tratar das dificuldades que se manifestam na premissa menor e na conclusão do silogismo, que correspondem às operações de subsunção e aplicação da norma jurídica.

A “subsunção”, já afirmamos, corresponde à operação por meio da qual se constata a ocorrência de uma situação de fato que corresponda ao tipo descrito no antecedente da norma jurídica enunciada na premissa maior.¹⁷⁵ Utilizando a terminologia adotada por ALCHOURRÓN e BULYGIN, podemos dizer também que a subsunção consiste na classificação de um caso individual, isto é, na qualificação de um caso individual como elemento de um caso genérico, isto é, de uma classe de casos.¹⁷⁶ É conveniente destacar que, em rigor, o que se subsume é a descrição do fato ou caso individual.¹⁷⁷ Por esse motivo, diz-se também, em outras palavras, que há subsunção quando for possível justapor o enunciado denotativo do fato ao enunciado conotativo do antecedente da norma jurídica abstrata. Chamaremos, neste estudo, de fato jurídico ao fato que se subsume ao antecedente da norma jurídica abstrata e de fato jurídico tributário ao fato que se subsume ao antecedente da norma tributária.

Na doutrina nacional de Direito Tributário, é comum a ideia de que a subsunção é operação que se dá de modo “rigoroso” e “automático”, livre de qualquer valoração por parte do aplicador da norma tributária. Nesse sentido, ALBERTO XAVIER, por exemplo, afirma que “a decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.”¹⁷⁸ De modo semelhante, ROQUE ANTONIO CARRAZZA leciona que “o Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração”.¹⁷⁹ Podemos citar ainda, como autores que compartilham desta concepção, LUCIANO

¹⁷⁵ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 43.

¹⁷⁶ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 47.

¹⁷⁷ Cf. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 78-79.

¹⁷⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37-38.

¹⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 241.

AMARO¹⁸⁰, YVONE DOLACIO DE OLIVEIRA¹⁸¹ e SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁸².

Não obstante, a ideia de que a subsunção é um procedimento que se perfaz de modo rigoroso e automático é infirmada, por exemplo, por NEIL MACCORMICK. De acordo com o teórico escocês, problemas de classificação ou de qualificação são manifestos quando se intenta demonstrar “que um dado caso representa uma hipótese de concretização dos fatos operativos estipulados em termos universais na lei”.¹⁸³

A fim de evidenciar tais problemas, bem como o aspecto valorativo do processo de subsunção e aplicação da norma jurídica, é importante perceber que nesse processo há um juízo de semelhança entre “ser” e “dever ser”¹⁸⁴, vale dizer, há uma comparação entre hipótese e fato, entre caso genérico e caso individual. É proveitoso também recordar que em virtude da chamada “textura aberta” da linguagem, as características ou propriedades definidoras dos conceitos jurídicos podem ser sempre reconsideradas e admitem a gradação. Visto que as características definidoras dos conceitos jurídicos são variáveis e graduáveis, o juízo de semelhança da subsunção será feito com base no relacional “mais ou menos”. Com efeito, entre o “igual” e o “não igual” há múltiplas gradações e variações. Portanto, a classificação ou subsunção do fato ou caso individual requer, inevitavelmente, considerações valorativas por parte do intérprete.¹⁸⁵

É de se ressaltar que, não obstante a subsunção não ocorra sem valoração, o raciocínio jurídico se resume a dois possíveis resultados: ou o caso individual é um elemento do caso genérico, ou o caso individual não é um elemento do caso genérico. Em outras palavras: ou o caso individual é “igual” ao caso genérico ou não é igual ao caso genérico (*tertium non datur*).¹⁸⁶

A existência de uma equiparação ou comparação nos processos de subsunção e aplicação das normas jurídicas merece ainda algumas considerações adicionais que poderão ser úteis adiante, ao examinarmos o conceito de analogia.

¹⁸⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135.

¹⁸¹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 154-155.

¹⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 179-180.

¹⁸³ MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 49.

¹⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 243.

¹⁸⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 240-246.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 242.

KARL ENGISCH é um dos teóricos que evidenciam a existência de uma equiparação de casos no processo de subsunção e aplicação do Direito. A subsunção, de acordo com o referido teórico, é sempre uma subsunção *nova*, porque o caso a ser subsumido sempre difere sob qualquer aspecto dos casos até então já enquadrados na classe. Casos idênticos, com efeito, não existem. Portanto, para ENGISCH, a classificação de um caso na classe designada pelo conceito jurídico se fundamenta numa equiparação do novo caso àqueles casos cuja pertinência já se encontra assente.¹⁸⁷ A questão de saber quais são os pontos de referência a serem empregados na comparação, segundo ENGISCH, pertence ao domínio dos problemas de interpretação. E afirma: “nesta medida, a interpretação do conceito jurídico é pressuposto lógico da subsunção, a qual, por seu turno, uma vez realizada, representa um novo material de interpretação e pode posteriormente servir como material ou termo de comparação”.¹⁸⁸ Perceba-se, nesta afirmação de ENGISCH, a aludida complementaridade e integração entre interpretação e aplicação do Direito.

A comparação de casos no âmbito da subsunção e aplicação do Direito também foi estudada com profundidade por ARTHUR KAUFMANN. De acordo com KAUFMANN, a subsunção é o último ato do processo de criação do Direito,¹⁸⁹ entendida esta como a produção da norma jurídica concreta, que constitui a conclusão do raciocínio dedutivo, anteriormente apresentado. A dedução, observa KAUFMANN, apesar de ser um raciocínio seguro, não é criativo. Por esse motivo, a criação do Direito depende de operações adicionais, que são empreendidas antes da subsunção e da conclusão do raciocínio dedutivo. Tais operações, que se perfazem de modo entrelaçado e simultâneo, são a abdução, a indução e a equiparação ou analogia.

O elemento abduutivo na metodologia jurídica de KAUFMANN, representa as noções de “pré-compreensão” e de “círculo hermenêutico”¹⁹⁰. Por meio da abdução, o jurista, muitas vezes sem perceber, formula hipóteses, a partir de sua pré-compreensão, que o auxiliam no processo de criação do Direito, isto é, na produção da norma jurídica concreta.¹⁹¹ O resultado da abdução é, por natureza, inseguro. Trata-se de hipóteses que precisam ser confirmadas pelo

¹⁸⁷ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 79.

¹⁸⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 80.

¹⁸⁹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 171.

¹⁹⁰ Cf. GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999, v. 1, p. 400-458.

¹⁹¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 159.

jurista e abertas para as correções necessárias, num “movimento circular” que caracteriza o aludido “círculo hermenêutico”.¹⁹²

O elemento indutivo, por sua vez, parte dos casos para se chegar à norma jurídica. Trata-se de raciocínio criativo, que produz conhecimento. Sua conclusão, no entanto, é também insegura, eis que sempre há a possibilidade de que um caso não tomado como base para a indução se revele de modo a infirmar a norma jurídica que figura como conclusão do raciocínio.¹⁹³

Por fim, a equiparação ou analogia é o procedimento por meio do qual o aplicador da lei compara casos, a partir de um ponto de comparação estabelecido pela norma jurídica, ao qual KAUFMANN chama de *tertium comparationis*. Este é, segundo o teórico em questão, o núcleo do método jurídico. Em suas palavras,

La doctrina del método jurídico tiene que tomar en serio el conocimiento, según el cual el núcleo del método jurídico no consiste en una conclusión lógica sino en una comparación; todavía mejor, en una “comparación de casos”, sólo que ésta no es posible sin norma, sin regla, sin *tertium comparationis*. La prueba de que la esencia del método jurídico no radica en una conclusión lógica la aporta la realidad, la práctica, en la que ante todo no se avanza de manera exacta, lógico-formal, racional.¹⁹⁴

O motivo pelo qual a comparação é, na visão de KAUFMANN, o núcleo do método jurídico, reside em seu caráter eminentemente criativo. A dedução, segundo afirma, não é criativa e por isso não constitui o núcleo do método jurídico. O “novo”, aduz KAUFMANN, não provém da norma jurídica nem do caso individual sob o exame do jurista, mas se origina das operações mentais acima mencionadas, especialmente da equiparação. O “novo”, leciona KAUFMANN

Se origina en aquel que aplica la ley, quien, en relación con el punto de comparación (*tertium comparationis*) reconoce el caso y la norma en tanto equiparables o bien como no equiparables y los trata, por tanto, de manera igual o en forma desigual. Esta equiparación o no equiparación constituye un acto creativo, que transforma la ley objeto de la interpretación así como al intérprete y esto incluso allí donde la aplicación de la ley hasta la fecha ha de ser confirmada.¹⁹⁵

Considerações adicionais sobre a concepção de KAUFMANN serão apresentadas adiante, ao examinarmos o conceito de analogia. O que importa sublinhar, por ora, é que a aplicação do Direito envolve uma equiparação ou comparação de casos, num ato de cunho

¹⁹² KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 171.

¹⁹³ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 158.

¹⁹⁴ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 182.

¹⁹⁵ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 184.

eminente valorativo e criativo, e que aquilo que KAUFMANN denomina de analogia é algo mais amplo do que em geral se entende.

4 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA DO § 1º DO ARTIGO 108 DO CTN

Neste capítulo pretendemos apresentar alguns aspectos do sistema constitucional tributário que podem ser úteis para o exame do fundamento da proibição da analogia prescrita no § 1º do artigo 108 do CTN.

Visto que a analogia é proibida pelo CTN somente em relação à norma tributária, supomos que um exame das normas jurídicas que regulam a sua produção pode fornecer uma indicação do fundamento da aludida proibição.

Nesse contexto, serão analisadas as normas de estrutura do sistema tributário e os princípios constitucionais tributários que informam a produção da norma tributária, principalmente aqueles princípios que parecem guardar relação próxima com o tema da proibição da analogia no Direito Tributário, quais sejam: os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da estrita legalidade tributária, da igualdade e da capacidade contributiva.

Antes, porém, teceremos algumas considerações a respeito da estrutura do ordenamento jurídico, que nos parecem importantes para uma melhor compreensão do modo pelo qual a norma tributária é produzida.

4.1 A Constituição como norma originária do ordenamento jurídico positivo

Alguns dos mais importantes modelos teóricos a respeito do Direito postulam a existência de uma norma que representa o ponto de partida do ordenamento jurídico positivo.

A esse respeito, KELSEN faz alusão a uma norma por ele chamada de “norma fundamental”. No seu modelo teórico, uma norma jurídica é válida, ou seja, pertence a um determinado ordenamento jurídico, “porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma”.¹⁹⁶ Dado que uma norma deve ser produzida na forma determinada por uma norma preexistente, o ordenamento jurídico se apresenta, na visão do jurista de Viena, como uma estrutura

¹⁹⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 246.

escalonada, de diferentes níveis, na qual “a norma que regula a produção é a norma superior, e a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior”.¹⁹⁷ Visto que cada norma jurídica pertence a um sistema jurídico na medida em que encontra fundamento de validade em uma norma superior, KELSEN concebeu uma norma pressuposta (a “norma fundamental”), de caráter puramente lógico, com o fim de prover um fundamento último de validade, sem o qual a busca do fundamento de validade das normas jurídicas não teria fim. É essa norma fundamental, de caráter lógico-jurídico, que representa o ponto de partida do processo de criação jurídica e que fundamenta a validade da norma jurídica fundamental do Direito positivo, isto é, da Constituição.¹⁹⁸

De acordo com KELSEN, os sistemas jurídicos podem ser do tipo estático ou dinâmico. Nos sistemas estáticos, “a norma fundamental fornece não só o fundamento de validade como o conteúdo de validade das normas dela deduzidas.”¹⁹⁹ Nos sistemas dinâmicos, por sua vez, a norma jurídica fundamental “não vale por força de seu conteúdo”. Nesses sistemas, a norma fundamental “limita-se a delegar numa autoridade legisladora, quer dizer, a fixar uma regra em conformidade com a qual devem ser criadas as normas deste sistema”.²⁰⁰ Segundo KELSEN, “o sistema de normas que se apresenta como uma ordem jurídica tem um caráter essencialmente dinâmico.”²⁰¹ Portanto, na concepção do teórico de Viena, a validade de uma norma jurídica é aferida por meio dos critérios “forma” (procedimento) e “competência”, sendo irrelevante o critério material ou conteúdo da norma.

LUÍS QUEIROZ, observa, no entanto, que a questão relativa ao caráter estático ou dinâmico depende do exame da Constituição jurídico-positiva:

Portanto, se na teoria de KELSEN a função da *norma fundamental* é fundamentar a validade da Constituição jurídico-positiva, a constatação de se tratar de um ordenamento estático ou dinâmico depende do exame específico de cada Constituição positiva. Esta poderá erigir como critérios de verificação de pertinência ao sistema somente aspectos formais (“forma” e “competência”), ou também aspectos materiais (determinação completa ou simples limites para a declaração prescritiva a ser emitida, à qual corresponderá o conteúdo da norma a ser produzida).²⁰²

¹⁹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 246-247.

¹⁹⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 246.

¹⁹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 218.

²⁰⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 219.

²⁰¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 221.

²⁰² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 80.

A esse respeito, LUÍS QUEIROZ aduz que o sistema jurídico brasileiro é misto, pois possui aspectos tanto dos sistemas dinâmicos como dos sistemas estáticos.²⁰³

Assim como KELSEN, também ALF ROSS pressupõe uma hipótese inicial para explicar a origem de um ordenamento jurídico. De acordo com o jurista escandinavo, “todo sistema de direito legislado (no lato sentido) baseia-se necessariamente numa hipótese inicial que constitui a autoridade suprema, mas que não foi criada por nenhuma autoridade”.²⁰⁴ É de se destacar que ROSS faz expressa referência aos critérios “competência”, “forma” (procedimento) e “matéria”, para se aferir a juridicidade de uma norma. Afirma ROSS que

é possível dizer que uma norma sancionada detém força legal se tiver sido editada por uma autoridade que acatou o procedimento regular e que tenha operado nos limites de sua competência material.²⁰⁵

HART, por sua vez, faz alusão a uma “regra de reconhecimento suprema”. No modelo proposto por HART, o Direito se caracteriza pela união das regras primárias, que impõem obrigações de fazer ou não fazer, e das regras secundárias, relativas à: (i) identificação de regras pertencentes ao sistema (regras de reconhecimento), (ii) criação e modificação de regras (regras de alteração), e (iii) à fixação de competência e procedimento para julgar e ao poder para aplicar sanções (regras de julgamento).²⁰⁶ Segundo HART, nos sistemas jurídicos evoluídos, as regras de reconhecimento são complexas, compreendendo critérios relativos à “competência”, “forma” (procedimento) e “matéria”.²⁰⁷ Visto que as regras de reconhecimento estabelecem uma série de critérios para a identificação das regras válidas, isto é, das regras pertencentes ao sistema, há, no modelo de HART, uma regra de reconhecimento suprema, instituidora de um critério que não conflita com os demais, por ser superior:

Podemos dizer que um critério de validade jurídica, ou fonte de direito, é supremo, se as regras identificadas por referência a ele forem ainda reconhecidas como regras do sistema, mesmo que elas estejam em conflito com regras identificadas por referência a outros critérios, ao passo que as regras identificadas por referência a estes últimos não são reconhecidas como tal, se estiverem em conflito com regras identificadas por referência ao critério supremo.²⁰⁸

Isso posto, percebe-se que os três modelos teóricos acima mencionados fazem alusão a uma norma ou regra “fundamental”, “suprema”, que representa o ponto de partida do

²⁰³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 79.

²⁰⁴ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2000, p.101.

²⁰⁵ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2000, p.106.

²⁰⁶ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 136-137.

²⁰⁷ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 123.

²⁰⁸ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 136-137.

ordenamento jurídico positivo. Essa norma ou regra suprema, cuja existência é afirmada por HART, e pressuposta por KELSEN e ALF ROSS, se apresenta nesses modelos teóricos como fundamento de validade das normas de um sistema jurídico. Dito de outro modo, tais normas estabelecem o critério para verificação da pertinência de uma norma jurídica a um dado conjunto de normas, conferindo-lhe um caráter sistemático ao dotá-lo de coerência e unidade.

Tomemos, como axioma, a afirmação de que as normas jurídicas veiculadas pela Constituição Federal representam, em conjunto, a norma originária do Direito Positivo brasileiro, ocupando, portanto, a posição de hierarquia máxima na estrutura escalonada do ordenamento jurídico.²⁰⁹ Como norma originária, fundamentada diretamente sobre a “norma fundamental” ou “regra suprema”, a Constituição Federal estabelece os critérios de validade das normas jurídicas do ordenamento jurídico positivo, ou, dito de outro modo, é a Constituição Federal que porta as regras de reconhecimento que permitem identificar as normas jurídicas pertencentes ao sistema por ela instituído. Ficará evidenciado adiante que a Constituição Federal estabelece critérios relativos à “competência”, à “forma” e ao “conteúdo”, que devem ser observados na produção da norma tributária. A percepção de que a Constituição Federal estabelece critérios materiais de validade das normas tributárias é de fundamental importância para o estudo da analogia, o que ficará demonstrado adiante, por ocasião do exame do fundamento da proibição de analogia prevista no artigo 108, § 1º do CTN.

4.2 As normas jurídicas de competência tributária

4.2.1 Os instrumentos introdutórios de normas instituídos pela Constituição Federal

Firmemos, com PAULO DE BARROS CARVALHO²¹⁰, que fontes formais ou instrumentos introdutórios de normas jurídicas são os meios estabelecidos pela Constituição Federal para veicular normas jurídicas.²¹¹

²⁰⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3 ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 95.

²¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 74.

De acordo com o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A partir desse dispositivo constitucional, PAULO DE BARROS CARVALHO alude a duas espécies de instrumentos introdutórios de normas jurídicas: os instrumentos primários e os instrumentos secundários.²¹²

Os instrumentos primários (a “lei em sentido amplo”), segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, são aqueles que podem inaugurar a ordem jurídica, estabelecendo obrigações (e, por consequência, direitos). Compreendem, além da própria Constituição Federal, as leis e os instrumentos normativos que possuem vigor de lei, a saber: a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, a medida provisória, o decreto-legislativo e as resoluções do Congresso Nacional e do Senado.²¹³

Os instrumentos secundários ou derivados, por sua vez, não inauguram a ordem jurídica, mas “realizam os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada”. Compreendem todos os atos infralegais, isto é, os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço, etc.²¹⁴

4.2.2 Normas de competência tributária

Firmemos, a partir do que acabamos de expor, que competência legislativa é a aptidão para produzir textos normativos que inovem o ordenamento jurídico ou leis em sentido amplo²¹⁵, o que abrange, por consequência, a aptidão de produzir normas jurídicas, veiculadas em tais instrumentos.

Tal aptidão, ressalte-se, é outorgada por normas jurídicas de estrutura, de competência, ou de produção normativa. Relembre-se que essa espécie de norma jurídica se caracteriza por conter em seu antecedente a descrição dos requisitos necessários para que uma norma jurídica seja criada, modificada ou extinta, quais sejam: (i) sujeito competente; (ii) declaração prescritiva; e (iii) procedimento. O conseqüente, por sua vez, “se caracteriza por apresentar

²¹¹ Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3 ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 67.

²¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 75.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76-88.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 217.

uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada, modificada ou revogada.”²¹⁶

A competência legislativa tributária é uma das parcelas da competência legislativa conferida às pessoas políticas²¹⁷, consubstanciada na possibilidade de produzir instrumentos normativos primários em matéria tributária. Esta competência abrange: (i) a aptidão de criar tributos, isto é, descrever por meio de lei os critérios da norma tributária²¹⁸, aptidão esta que será aqui chamada de “competência legislativa tributária em sentido estrito”, ou, simplesmente, “competência tributária”, e (ii) a aptidão para disciplinar outros aspectos relativos à matéria tributária, como a fiscalização e a arrecadação de tributos.

A partir dessa distinção, chamaremos de “norma jurídica de competência tributária” a norma jurídica que estabelece os requisitos para a produção da norma tributária, por meio da outorga da aptidão acima referida como “competência tributária”.

4.2.3 A Constituição Federal como instrumento introdutor das normas jurídicas de competência tributária fundantes do sistema tributário

Afirmamos que a Constituição Federal representa a norma originária das normas jurídicas do ordenamento jurídico positivo brasileiro. Por conseguinte, as normas jurídicas de competência fundantes do sistema tributário devem ser buscadas na Constituição Federal. É nas normas jurídicas de competência tributária veiculadas na Constituição Federal que as normas tributárias hão de encontrar, em última instância, seu fundamento de validade.

Com efeito, a Constituição Federal descreve, ao longo do seu texto, os requisitos do antecedente das normas jurídicas de competência tributária fundantes do sistema tributário. O procedimento, note-se, está descrito em seus artigos 59 e seguintes. Os pressupostos materiais que informam a declaração prescritiva e os sujeitos de direito habilitados a emitir tal declaração se encontram, principalmente, indicados nos seus artigos 145 a 156. Uma vez realizados tais requisitos no plano fático, tem-se, como resultado, a produção de um instrumento primário introdutor de normas jurídicas.

²¹⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 53.

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 483.

Caso a norma jurídica constitucional de competência tributária contenha, em seu consequente, a criação de uma norma tributária, tal instrumento será, via de regra, uma lei ordinária. É em tal instrumento que, em geral, os critérios da norma tributária se encontram descritos.²¹⁹ Em alguns casos, porém, a Constituição Federal determina que a norma tributária seja introduzida por meio de lei complementar. É o caso, por exemplo, da norma tributária relativa aos empréstimos compulsórios (artigo 148) e aos chamados “impostos residuais” (artigo 154, inciso I).

A norma jurídica constitucional de competência tributária pode conter, em seu consequente, a criação de uma norma jurídica de competência tributária veiculada por lei complementar. A respeito da norma jurídica de competência tributária veiculada por lei complementar dedicaremos algumas considerações no item a seguir.

4.2.4 A lei complementar como instrumento introdutório de normas jurídicas de competência tributária complementares do sistema tributário

De acordo com a Constituição Federal a lei complementar se caracteriza por dois elementos básicos: (i) a exigência de maioria absoluta para a sua aprovação (artigo 69 da Constituição Federal); e (ii) a circunstância de seu “domínio normativo” abranger somente as matérias que a Constituição Federal expressamente lhe reservou.²²⁰

Dentre as matérias reservadas à lei complementar, é relevante para este estudo sublinhar as indicadas pelo artigo 146 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79.

²²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 942.

Note-se, em primeiro lugar, que algumas das matérias indicadas pelo dispositivo constitucional acima transcrito são disciplinadas pelo CTN. Embora tenha sido editado durante a vigência da Constituição de 1946, o CTN continua em vigor em razão do princípio da continuidade e da recepção da legislação compatível com a constituição superveniente. No que se refere a tais matérias, o CTN é tido como lei complementar em sentido material.²²¹

Isso posto, percebe-se, pelo teor do artigo 146 da Constituição Federal, que a lei complementar referida por esse artigo é instrumento que veicula normas jurídicas de produção de normas tributárias. Com efeito, por exemplo, ao definir os contribuintes, fatos geradores e bases de cálculos de impostos, a norma jurídica de estrutura veiculada em lei complementar delimita, em seu antecedente, a declaração prescritiva; assim, para ser validamente produzida, a norma tributária relativa a impostos deverá atender à aludida declaração prescritiva, assim como aos demais requisitos do antecedente da norma jurídica de competência tributária.²²²

Merece destaque, neste ponto, a circunstância de a Constituição Federal ter reservado à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Tais limitações compreendem os princípios constitucionais e as imunidades tributárias (que consistem em supressões parciais do poder de tributar).²²³ A reserva dessa matéria à lei complementar pode ser relevante para o estudo do § 1º do artigo 108 do CTN, porque, em princípio, ao proibir o emprego da analogia que resulte na exigência de tributo não previsto em lei, tal dispositivo teria reconhecido preeminência aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da estrita legalidade tributária, em detrimento dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, regulando, desse modo, uma limitação constitucional ao poder de tributar, o que será mais bem analisado adiante.

4.2.5 A atribuição das competências tributárias na Constituição Federal

De início, esclareçamos a razão pela qual utilizamos o termo “atribuição” para nos referirmos à outorga de competência tributária pela Constituição Federal, em vez da

²²¹ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 4.

²²² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 105.

²²³ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30-31.

expressão “repartição”, tradicionalmente empregada pela doutrina. É que seguimos, nesse ponto, a lição de LUÍS QUEIROZ, segundo a qual a expressão “repartição” transmite a falsa impressão de que há um titular inicial da competência tributária que, em seguida, a reparte entre outros titulares. Em rigor, afirma LUÍS QUEIROZ que

a partir da ideia de que o povo tem o poder de criar as normas que regularão a convivência, a noção de competência já denota que há parcela de poder conferida, atribuída, mediante as denominadas normas constitucionais de competência, de estrutura ou de produção normativa, as quais estabelecem quem (sujeito), segundo certa forma (procedimento), pode prescrever determinações (declarações prescritivas).²²⁴

Isso posto, comecemos esta breve exposição da atribuição das competências tributárias pela apresentação do artigo 145 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Destaque-se, de início, que o dispositivo acima transcrito indica que os titulares de competência tributária são as pessoas políticas ou entes federativos, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

No que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, observe-se que essas espécies tributárias estão relacionadas pela Constituição Federal a uma atuação estatal. O titular da competência tributária, no que diz respeito a tais espécies é, portanto, a pessoa política que possui a competência constitucional para exercer o poder de polícia ou prestar o serviço público, no caso das taxas, e a pessoa política indicada pela Constituição para realizar determinada obra pública, no caso das contribuições de melhoria.²²⁵

Note-se que a pessoa política que instituir uma taxa deverá descrever, como critério material do antecedente da norma tributária, um fato relativo ao exercício do poder de polícia ou relativo à “utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Por sua vez, a pessoa política instituidora da contribuição de melhoria deverá descrever, como critério material do

²²⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord). GOMES, Marcus Livio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 246-245.

²²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 751.

antecedente da norma tributária, um fato relativo à realização de uma obra pública que implique em valorização imobiliária.²²⁶

Quanto aos impostos, a Constituição Federal atribui as competências tributárias por meio de uma técnica diferente. Perceba-se que, no artigo 145 a Constituição Federal não relacionou os impostos uma atuação estatal, mas estabeleceu, nos artigos 153, 155 e 156, situações de fato que denotam manifestações de riqueza. Tais situações constituem os chamados “pressupostos materiais dos impostos”²²⁷ e se encontram expressas na Constituição por meio de conceitos como: “renda”, “propriedade”, “importação”, “exportação”, “circulação de mercadorias”, “serviços”, etc.

Em virtude dessa técnica de atribuição de competências, os critérios materiais do antecedente (ação-tipo ou hipótese de incidência tributária) e do conseqüente (base de cálculo) das normas tributárias relativas a impostos deverão corresponder às aludidas situações de fato estabelecidas pela Constituição Federal como pressupostos materiais dos impostos.²²⁸

No que se refere às contribuições referidas no artigo 149 em conjunto com o artigo 195 da Constituição Federal (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas), a competência tributária foi atribuída com a conjugação de dois elementos: (i) o pressuposto material que, assim como na competência tributária relativa a impostos, consiste numa situação de fato que denote manifestação de riqueza (expressa por meio de conceitos como lucros, receitas, pagamento de remunerações, etc.); e (ii) a destinação legal do produto da arrecadação.²²⁹

Por conseguinte, na norma tributária relativa a tais contribuições, o critério material do antecedente deve ser bipartido em duas descrições: (i) a descrição das aludidas situações de fato estabelecidas pela Constituição Federal como pressupostos materiais destas contribuições

²²⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 160.

²²⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 751-752.

²²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 751-752.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

e (ii) a descrição da ação pública a ser custeada com o produto da arrecadação da respectiva contribuição.²³⁰

Nota-se, pelo que foi exposto, que os possíveis critérios materiais do antecedente das normas tributárias, que podem ser descritos pelos entes federativos ao criarem tributos, já se encontram informados, ainda que de modo indireto (no caso das taxas e das contribuições de melhoria), pela Constituição Federal. Por este motivo, diz-se que a atribuição de competências tributárias no Brasil é rígida.

A rigidez é decorrência do próprio *status* constitucional das normas de competência tributária e das técnicas utilizadas na atribuição das competências. Em virtude da aludida rigidez, fica o legislador impedido de ultrapassar os limites semânticos dos conceitos utilizados pela Constituição Federal na atribuição das competências tributárias. Do contrário, pondera HUMBERTO ÁVILA, a própria distribuição de competência seria alterada.²³¹ A esse respeito, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA leciona:

Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras de tributos. Estes enunciados formam o mínimo necessário (o átomo), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação in abstracto dos tributos. Em resumo, nenhuma norma tributária, quer de nível legal, quer infralegal, pode ir além dos marcos constitucionais.²³²

A percepção de que os limites semânticos dos conceitos constitucionais condicionam a competência tributária será de fundamental importância para a compreensão do fundamento da proibição de analogia prescrita no § 1º do artigo 108 do CTN, a ser adiante examinado.

4.2.6A definição dos critérios materiais do antecedente das normas tributárias pelo titular da competência tributária

Afirmamos que o titular da competência tributária não pode ultrapassar os limites semânticos dos conceitos utilizados pela Constituição Federal na atribuição das competências tributárias. Dentro de tais limites, o titular da competência tributária pode exercê-la de modo

²³⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Org.). *Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 645.

²³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

²³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 496.

tão amplo quanto seja possível, definindo os critérios materiais dos antecedentes das normas tributárias previstos na Constituição de modo a cobrir ao máximo a competência que lhe foi outorgada.²³³

Não obstante, também é possível que o titular da competência tributária defina os conceitos empregados pela Constituição Federal de modo menos amplo. Atenhamo-nos a esta última situação, em que o exercício da competência legislativa não se dá de modo pleno e que se reflete, na lição de LUÍS QUEIROZ, nos fenômenos por ele chamados de “definição reduzida de critério normativo” e “criação normativa reduzida”.

A definição reduzida de critério normativo é fenômeno que se dá quando o sujeito competente para produzir a norma de competência tributária define algum dos critérios da norma tributária (em especial, o material e o pessoal) de modo menos amplo que o previsto na Constituição Federal, ao conformar a competência do sujeito habilitado a produzi-la. Isso pode ocorrer quando o legislador complementar opta por definir o critério material ou pressuposto de fato previsto pela Constituição Federal (renda, por exemplo) de modo mais restrito, embora a Constituição Federal permita uma definição mais ampla.²³⁴

A criação normativa reduzida, por seu turno, consiste na circunstância de o sujeito habilitado a produzir a norma tributária estabelecer algum dos critérios da norma jurídica a ser produzida de modo menos amplo do que o que lhe permite a respectiva norma jurídica de produção normativa. Trata-se de fenômeno que se dá, por exemplo, quando o legislador ordinário fixa o critério material do antecedente (renda, por exemplo) de modo menos amplo que o permitido pela Constituição, embora uma definição mais ampla lhe seja permitida.²³⁵

4.3 Princípios constitucionais relacionados à proibição da analogia do § 1º do artigo 108 do CTN

4.3.1 A noção de princípio adotada neste estudo

²³³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 756.

²³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 113.

²³⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 118.

A expressão “princípio jurídico” é empregada na teoria do Direito para designar diversas noções ou ideias.

Dentre as várias concepções a respeito do tema, é digna de destaque a de RONALD DWORKIN. Em sua obra intitulada “Levando os direitos a sério”, DWORKIN lançou, segundo suas próprias palavras, um “ataque geral contra o positivismo”, especialmente contra a teoria de HERBERT HART, a qual, segundo DWORKIN, “concebe o Direito como um conjunto especial de regras” e, por este motivo, “explica os casos difíceis em termos de um exercício de poder discricionário por parte de alguém”. DWORKIN propôs então uma distinção entre princípios e regras, ao observar que os juristas, ao debater sobre casos jurídicos, especialmente aqueles considerados difíceis, “recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas, e outros tipos de padrões”, categorias por ele chamadas genericamente de “princípios”.²³⁶ Em termos sucintos, na concepção de DWORKIN, as regras se distinguem dos princípios por serem “aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada”, ou seja, uma vez verificados os pressupostos do antecedente de uma norma jurídica, as consequências devem se seguir automaticamente. Os princípios, por sua vez, “não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”²³⁷.

É relevante também a concepção de ROBERT ALEXY a respeito dos princípios jurídicos. Partindo das considerações de DWORKIN, leciona ALEXY que princípios e regras são qualitativamente distintos. Regras, segundo ALEXY, “são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas”. Aduz o jurista alemão que “se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos.” Portanto, acrescenta, as regras contêm “determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível”. Já os princípios são definidos como “mandados de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas”.²³⁸

A distinção entre as duas figuras é evidenciada por ALEXY por meio da colisão ou conflito entre regras e entre princípios. A colisão entre regras, leciona ALEXY, somente por

²³⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 35-36.

²³⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39-40.

²³⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

ser solucionada por meio de uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se uma das regras for declarada inválida. No conflito entre princípios a solução se dá por meio da verificação de qual deles tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Segundo ALEXY, os conflitos possuem, a depender das circunstâncias, pesos diferentes. O conflito se resolve pois por meio de um sopesamento ou ponderação dos pesos, com o fim de verificar qual dos princípios deve prevalecer e em que medida.²³⁹

Depreende-se das concepções de DWORKIN e ALEXY que o critério utilizado para distinguir princípios e regras parece estar ligado ao da vagueza ou indeterminação linguística com que são formulados. Os princípios, segundo tais concepções, seriam mais vagos e imprecisos, enquanto as regras teriam um campo de aplicação preciso e determinado. No entanto, esse critério tem sido criticado porque pressupõe que as regras, dotadas de clareza e determinação, podem ser aplicadas de modo unívoco. A respeito da distinção proposta por DWORKIN, é conveniente destacar a crítica de GENARO CARRIÓ que, com apoio na lição de HART, aduz que todas as regras possuem uma textura aberta e que, por este motivo, não é correto afirmar que são sempre aplicáveis no modo tudo-ou-nada²⁴⁰. Leciona CARRIÓ que

Todas las reglas, incluso las específicas, poseen una textura abierta. Por ello tienen excepciones que no son exhaustivamente especificables por adelantado. [...] De lo expuesto se sigue que no existe la pretendida “diferencia lógica” entre las reglas jurídicas y las pautas del tipo de la que expresa que a nadie debe permitírsele beneficiarse con su propia transgresión. No es cierto que las reglas son siempre aplicables de la manera “todo o nada”. Tampoco es cierto que las reglas permiten, al menos en teoría enumerar de antemano todas las circunstancias posibles de aplicación lo que, obviamente, es imposible. Por otra parte, los conflictos entre reglas no siempre se resuelven negando la validez de una de ellas; muchas veces es menester fundar la decisión - que puede incluso asumir la forma de un compromiso - en algo muy semejante al “peso” relativo de una y otra pauta en el contexto particular del caso que da lugar al conflicto. La dimensión de “peso” no es propiedad exclusiva de pautas como la que establece que a nadie debe permitírsele sacar ventajas de su transgresión.²⁴¹

RICCARDO GUASTINI também tece críticas a esse critério, ao afirmar que

Esse modo de pensar, na verdade, parece fundar-se na suposição falaz de que a aplicação das normas não dá lugar a dúvidas ou dificuldades, nem comporta escolhas discricionárias, mais ou menos como se as normas possuíssem (sempre ou quase sempre) um campo de aplicação bem claro e delimitado, sem margens de incerteza. Deve-se objetar que, pelo contrário, também as normas (todas as normas) padecem, não menos que os princípios, de um certo grau de vagueza e que, portanto, também a aplicação de normas é, na maior parte dos casos, discricionária e passível de controvérsia. Em suma, a indeterminação ou elasticidade de formulação não parece um critério eficaz para distinguir com nitidez as normas dos princípios pela

²³⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 92-94.

²⁴⁰ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 226.

²⁴¹ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 226.

boa razão de que se trata de uma propriedade largamente comum de umas e outros: a diferença, se é que existe, é questão de grau.²⁴²

Outras concepções a respeito do tema também podem ser destacadas.

Em certa acepção, os princípios são normas jurídicas que ocupam posição de destaque no ordenamento jurídico. Neste sentido, o termo “princípio” é reservado para as normas jurídicas que são tidas como fundamentais, caracterizantes do sistema jurídico ou de parte dele.²⁴³ Na doutrina nacional, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO emprega o termo neste sentido, ao definir princípio como

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.²⁴⁴

PAULO DE BARROS CARVALHO também faz alusão ao significado acima referido, e acrescenta que o termo “princípio” tanto pode significar “norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo” como “norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos.”²⁴⁵

Numa outra acepção, os princípios podem ser entendidos como normas jurídicas teleológicas, programáticas, que prescrevem fins ou diretrizes.²⁴⁶ Na doutrina nacional esta acepção é adotada por HUMBERTO ÁVILA, que define princípio como

[...] normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. Como se vê, os princípios são normas imediatamente finalísticas. Eles estabelecem um fim a ser atingido. Como bem define Ota Weinberger, um fim é idéia que exprime uma orientação prática. Elemento constitutivo do fim é a fixação de um conteúdo como pretendido. Essa explicação só consegue ser compreendida com referência à função pragmática dos fins: eles representam uma função diretiva (*richtungsgebende Funktion*) para a determinação da conduta. Objeto do fim são conteúdos desejados. Esses, por sua vez, podem ser o alcance de uma situação terminal (viajar até algum lugar), a realização de uma situação ou estado (garantir previsibilidade), a perseguição de uma situação contínua (preservar o bem-estar das pessoas) ou a persecução de um processo demorado (aprender o idioma Alemão).²⁴⁷

²⁴² GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 188-189.

²⁴³ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 186-187.

²⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 882-883.

²⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

²⁴⁶ Cf. ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004, p. 26. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 187-188.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

Por fim, podemos mencionar também a concepção de princípios como valores. Em estudo a respeito da variedade de significados que o termo “princípio” pode assumir, MANUEL ATIENZA e JUAN RUIZ MANERO apresentam seis diferentes acepções em que o termo é empregado, fazendo alusão à aceção a que ora nos referimos, ao lecionarem que, em um certo sentido, os princípios podem expressar os valores que as normas de um sistema jurídico devem realizar.²⁴⁸ Também PAULO DE BARROS CARVALHO menciona que, em um certo sentido, o termo “princípio” é utilizado para designar o valor inserido nas normas jurídicas.²⁴⁹

Essa concepção se aproxima daquela que é apresentada por LUÍS QUEIROZ, que define “princípio” como “o(s) aspecto(s) do conteúdo (parcial ou total) do antecedente ou do conseqüente da norma ou normas jurídicas, portador(es) de elevada carga axiológica.”²⁵⁰

Admitamos, para os fins deste estudo, a definição de princípio proposta por LUÍS QUEIROZ, acima transcrita. A preferência por tal definição se explica pelos seguintes motivos:

- a) os princípios geralmente não se amoldam à estrutura deôntica exposta no item 3.2²⁵¹; assim, por coerência, não nos parece adequado afirmar que os princípios são normas jurídicas;
- b) a definição ora adotada nos parece ser adequada para explicar, com maior grau de precisão, o modo pelo qual os princípios informam a produção da norma tributária.

Firmemos, dessarte, que princípio constitucional “é o(s) aspecto(s) do conteúdo (parcial ou total) do antecedente ou do conseqüente de norma ou normas constitucionais, portador(es) de elevada carga axiológica.”²⁵²

É relevante enfatizar o papel dos princípios constitucionais na produção da norma tributária, tanto no que diz respeito ao exercício da competência tributária pelo seu titular, como no que se refere à construção da norma jurídica pelas autoridades competentes para aplicar a lei tributária.

²⁴⁸ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004, p. 27.

²⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 265.

²⁵⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 40.

²⁵¹ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho*. Traducción: Jordi Ferrer i Beltran. Primera edición. Barcelona: Gedisa, noviembre de 1999, p. 148-149.

²⁵² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 40.

No que diz respeito ao papel dos princípios no exercício da competência tributária pelo seu titular, CRISTIANO CARVALHO afirma que os princípios “dirigem-se imediatamente ao próprio sistema jurídico, à estrutura auto-geradora interna: os órgãos produtores de atos normativos”.²⁵³ Acrescenta ainda que os princípios

servem para delinear, delimitar e dirigir a própria auto-formação do sistema jurídico, tendo, portanto, uma direção endógena, e não exógena, pois não se dirige, ao menos imediatamente, ao sistema social, mas a si próprio. Em outras palavras, o destinatário primeiro dos princípios é o próprio legislador em sentido amplo, para que não emita regras que violem os valores consagrados pela Constituição, protegendo dessa forma, os direitos individuais, a forma de Estado Democrático de Direito, etc.²⁵⁴

A esse respeito, LUÍS QUEIROZ leciona que a elevada carga axiológica representativa de um determinado princípio pode estar contida numa norma jurídica constitucional de produção normativa. Neste caso, a elevada carga axiológica estará necessariamente contida no antecedente da norma jurídica, uma vez que o conseqüente carece de “saturação semântica”, pois nele “há uma estrutura relacional (com variáveis) representativa da norma jurídica a ser criada ou revogada”. A mencionada carga axiológica do antecedente, observa o autor, pode recair sobre qualquer um de seus aspectos: o sujeito, a declaração ou o procedimento.²⁵⁵

Os efeitos dessa carga axiológica se estendem à atividade de construção da norma jurídica pelas autoridades competentes para aplicar a lei tributária. A indeterminação inerente à linguagem demanda a constante invocação dos princípios que, em virtude do valor que expressam, orientam o intérprete na construção dos sentidos que devem ser atribuídos aos textos normativos.²⁵⁶

Não obstante seja extenso o rol dos princípios constitucionais tributários²⁵⁷, far-se-á a seguir uma exposição daqueles que tenham maior pertinência com o tema deste estudo, quais sejam, os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da estrita legalidade tributária, da igualdade e da capacidade contributiva.

²⁵³ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 870.

²⁵⁴ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 873.

²⁵⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 41.

²⁵⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 42-49.

²⁵⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 36-41.

4.3.2 O princípio da segurança jurídica e a questão da previsibilidade dos comportamentos

O princípio da segurança jurídica não se encontra previsto de modo expreso no texto constitucional. Sua construção normativa se dá a partir de vários dispositivos constitucionais, como os que estabelecem o Estado de Direito, a divisão funcional dos poderes, o princípio democrático, a legalidade, a proteção da liberdade e da propriedade, dentre outros.²⁵⁸

A expressão “segurança jurídica” é utilizada para designar diversos objetos. LUÍS ROBERTO BARROSO observa que a expressão pode significar “um conjunto abrangente de idéias e conteúdos”.²⁵⁹ Essas ideias e conteúdos incluem:

1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade;
2. a confiança nos atos do poder público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade;
3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação dos direitos em face da lei nova;
4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados;
5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.²⁶⁰

Dentre esses possíveis conteúdos da segurança jurídica, destaquemos os concernentes à previsibilidade e à igualdade, por guardarem uma relação mais próxima com o tema da analogia (a igualdade, como conteúdo da segurança jurídica, será tratada posteriormente).

No que diz respeito à segurança jurídica como previsibilidade, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que o princípio da segurança jurídica é dirigido “à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das relações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.”²⁶¹ Trata-se, portanto, de um princípio que impõe ao

²⁵⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 193-246.

²⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 139.

²⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 139-140.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

Estado, enquanto produtor de normas jurídicas²⁶², a obrigação de produzi-las de modo que seja possível prever os comportamentos que devem ser seguidos ou suportados.

Uma relevante questão diz respeito ao grau de previsibilidade que se pode exigir com fundamento no princípio da segurança jurídica. Por um lado, há autores que relacionam o aludido princípio com o fim da “certeza”, e, por outro, autores que afirmam que o Direito pode prover apenas uma previsão relativa das possíveis consequências de um dado comportamento.

Veja-se, quanto a esta questão, que BOBBIO define o fim da “certeza” como “a determinação, em definitivo, dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a dado comportamento, de modo que o cidadão seja capaz de saber antecipadamente as consequências das próprias ações.”²⁶³ Esta definição é compartilhada por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.²⁶⁴

Acrescenta BOBBIO que o fim da “certeza” é satisfeito ao máximo quando os comportamentos são regulados de modo abstrato, isto é, por meio de ações-tipo:

Ora, essa exigência é satisfeita ao máximo quando o legislador não abandona a regulamentação dos comportamentos ao julgamento caso a caso feito pelo juiz, mas estabelece com uma norma a regulamentação de uma ação-tipo, de modo que nela se enquadrem todas as ações concretas inseridas naquele tipo.²⁶⁵

Essa concepção é também encontrada na lição de ALBERTO XAVIER, que chama o princípio da segurança jurídica de princípio da certeza do Direito.²⁶⁶ O jurista português adere à doutrina que concebe a segurança jurídica como “previsão objetiva”, de modo que os particulares possam ter uma “expectativa precisa” dos seus direitos e deveres²⁶⁷. Em virtude do sistema econômico sobre o qual se assenta o Direito Tributário, aduz ALBERTO XAVIER que é neste ramo do Direito que o princípio da segurança jurídica se manifesta com maior intensidade.²⁶⁸ Em suas palavras:

Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar,

²⁶² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 164.

²⁶³ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 176.

²⁶⁴ FERRAZ JR., Tercio Sampaio Ferraz. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/156>. Acesso em 9 jul. 2016.

²⁶⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 176.

²⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43.

²⁶⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 45.

²⁶⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica.²⁶⁹

A lição de ALBERTO XAVIER de que os tipos no Direito Tributário são rigorosamente fechados²⁷⁰ é um corolário da concepção que relaciona a segurança jurídica ao fim da “certeza”.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, de modo semelhante, afirma que o princípio da segurança jurídica “submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa”.²⁷¹

Dentre os autores que não compartilham da concepção de segurança jurídica como certeza, cite-se, por exemplo, INGO WOLFGANG SARLET, para quem “a segurança jurídica não pode ser encarada por um prisma demasiadamente formal e não quer, além disso, significar a absoluta previsibilidade dos atos do poder público.”²⁷²

Essa também é a opinião de HUMBERTO ÁVILA, que prefere utilizar o termo “calculabilidade” em vez de “previsibilidade”. A segurança jurídica, na concepção deste jurista, não obrigaria o Estado a proporcionar aos particulares uma “total capacidade de antecipar os conteúdos normativos”, mas propiciar a “capacidade de prever o espectro de consequências a que o contribuinte estará submetido no futuro”.²⁷³

A concepção de segurança jurídica como previsibilidade relativa (ou calculabilidade, no dizer de HUMBERTO ÁVILA) parece ser mais coerente com a ideia de que as normas jurídicas são sentidos construídos a partir de textos normativos. Com efeito, o já aludido fenômeno da indeterminação ou textura aberta não permite que as normas jurídicas sejam construídas de modo absolutamente previsível. Diante da indeterminação inerente à linguagem, o que se pode exigir é a capacidade de “determinar os vários modos por meio dos quais os órgãos aplicadores poderão reconstruir a norma jurídica.”²⁷⁴

²⁶⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 50.

²⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91-92.

²⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 421.

²⁷² SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/professor/ingo-wolfgang-sarlet>. Acesso em 9 jul. 2016.

²⁷³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 258.

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 258.

Firmemos, portanto, que o princípio da segurança jurídica, no sentido aqui destacado, e no que se refere à norma tributária, é o complemento do aspecto “declaração” do antecedente da norma jurídica constitucional de competência tributária, portador de elevada carga axiológica, que condiciona a produção da norma tributária de modo que ao contribuinte seja conferida a capacidade de prever, ainda que de modo relativo, as possíveis consequências de seus comportamentos.

4.3.3 O princípio da legalidade

O princípio da legalidade pode ser deduzido do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Portanto, somente a lei em sentido amplo, isto é, somente os instrumentos primários podem introduzir normas jurídicas que modalizem comportamentos como obrigatórios, proibidos ou permitidos. Trata-se, como se vê, de um princípio constitucional geral, não peculiar ao Direito Tributário. A respeito do princípio da legalidade, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO assim se manifestou:

Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Aí não se diz “em virtude de decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que sejam. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar.²⁷⁵

Sendo assim, tratando-se de normas jurídicas que inovem o ordenamento jurídico, o exercício da competência deverá observar os requisitos estabelecidos pela Constituição para que uma lei (em sentido amplo) seja produzida. Tais requisitos dizem respeito ao procedimento e ao sujeito competente para emitir uma declaração prescritiva. No caso de leis produzidas pela União, por exemplo, o procedimento, isto é, a sequência de atos institucionais necessários para a produção de uma lei, assim como os sujeitos de direito habilitados a emitirem uma declaração prescritiva (Poder Legislativo, representado pelo Congresso Nacional, com a participação do Presidente da República, como regra geral) estão indicados

²⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 882-883.

nos artigos 61 a 69 da Constituição Federal.²⁷⁶ Portanto, podemos dizer que o princípio da legalidade, no que se refere à norma tributária, é o complemento do antecedente da norma jurídica constitucional de competência tributária que eleva a carga axiológica dos aspectos “sujeito de direito” e “procedimento”.²⁷⁷

Note-se que no sentido ora atribuído, o princípio da legalidade é eminentemente formal, nada dizendo a respeito do aspecto “declaração” do antecedente da norma jurídica de competência. Não obstante, além desses aspectos formais, a Constituição impõe ao titular da competência tributária a observância de certas condições quanto à declaração prescritiva a ser emitida por ocasião da produção da norma tributária. Este aspecto material está ligado ao princípio da estrita legalidade tributária, como será demonstrado adiante.

4.3.4 O princípio da estrita legalidade tributária e o problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário

O princípio relativo ao aspecto material da declaração prescritiva a ser emitida por ocasião da produção da norma tributária, aqui chamado de princípio da estrita legalidade tributária, é associado, por alguns autores²⁷⁸, a um suposto princípio da tipicidade tributária.

Ocorre, no entanto, que as palavras “tipo” e “tipicidade” são utilizadas na doutrina do Direito Tributário em sentidos diversos. Há também certo dissenso quanto à distinção entre as noções de tipo e de conceito. Por esse motivo, antes de examinarmos o princípio da estrita legalidade tributária, apresentaremos algumas concepções a respeito do problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário, nomeando-as com o nome do autor que nos parece ser mais representativo em cada uma delas. Em seguida, apresentaremos algumas conclusões relativas

²⁷⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 21. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 421.

²⁷⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 144-145.

²⁷⁸ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 133. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 141-160.

a esse tema, com o fim de verificar, ao final, se o princípio da estrita legalidade tributária está de alguma forma relacionado ao suposto princípio da tipicidade tributária.

É de se ressaltar que determinadas visões a respeito dos tipos e conceitos parecem ser a fonte de alguns equívocos relativos aos temas das lacunas e da proibição da analogia no Direito Tributário. A importância do tema não se limita, portanto, ao exame do princípio da estrita legalidade tributária.

4.3.4.1 Algumas concepções a respeito dos tipos e dos conceitos no Direito Tributário

4.3.4.1.1 A concepção de ALBERTO XAVIER

Segundo nos parece, é o jurista português ALBERTO XAVIER um dos principais, senão o principal representante da tese de que os tipos no Direito Tributário são fechados. Observe-se que não se nota, na obra de ALBERTO XAVIER dedicada a este tema²⁷⁹, uma preocupação em distinguir conceitos e tipos, já que ambos estariam sujeitos a uma exigência de “determinação normativa”, como se verá a seguir.

Depreende-se, em sua obra, que tipos seriam modelos que descrevem situações reveladoras de capacidade econômica que ficariam sujeitas à tributação, eleitas pelo legislador dentro de um quadro mais amplo de situações elegíveis, fornecido pelo princípio da capacidade contributiva.²⁸⁰

A tese de ALBERTO XAVIER é um corolário de sua concepção acerca do princípio da segurança jurídica. Segundo o jurista português, a doutrina que considera majoritária, à qual se filia,

tende a ver a essência da segurança jurídica na susceptibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar.²⁸¹

²⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

²⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-84.

²⁸¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, P. 45.

De acordo com ALBERTO XAVIER, o Direito Tributário é o ramo jurídico em que o princípio da segurança jurídica se manifesta com maior intensidade e, por este motivo, o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal.²⁸² A respeito do que significa esta “reserva absoluta de lei formal”, leciona:

[...] o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.²⁸³

Em virtude de sua rigorosa concepção acerca do princípio da segurança jurídica, ALBERTO XAVIER faz alusão ao suposto princípio da tipicidade tributária. Tal princípio não seria, segundo ele, um princípio autônomo da legalidade: seria antes “a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei.”²⁸⁴

Esse suposto princípio da tipicidade tributária é concebido, portanto, na obra de ALBERTO XAVIER, como um mandamento de “determinação normativa”, ou seja, o aludido princípio traduziria a exigência de formular a lei tributária de modo rigoroso, em termos claros e inequívocos, de modo que o contribuinte possa, com segurança, conhecer o encargo que lhe será requerido.²⁸⁵

Como consequência do princípio da tipicidade, os conceitos utilizados nos textos normativos relativos à matéria tributária devem ser, segundo ALBERTO XAVIER, rigorosamente determinados. Ao legislador ficaria, portanto, vedada a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.²⁸⁶

Observe-se ainda que o princípio da tipicidade abrangeria não apenas a eleição dos fatos tributários, num plano abstrato, mas também a produção da norma jurídica individual e concreta. Sustenta ALBERTO XAVIER que, no Direito Tributário, a segurança jurídica exige que a lei contenha o próprio “critério de decidir”²⁸⁷, de modo que reste ao aplicador do Direito apenas a operação de subsumir o fato à norma, limitando assim a possibilidade de valoração

²⁸² XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 44.

²⁸³ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37-38.

²⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 70.

²⁸⁵ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 60-62.

²⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-84.

²⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73.

por parte do aplicador.

Cumpra fazer referência a três subprincípios que ALBERTO XAVIER deduz do princípio da tipicidade tributária: os princípios da taxatividade, do exclusivismo e da determinação.

Os tipos, leciona ALBERTO XAVIER, podem ser construídos nas modalidades exemplificativa, taxativa e delimitativa. No Direito Tributário, diante da necessidade de delimitar com rigor o âmbito no qual não há tributação, vigoraria, segundo o referido autor, o princípio do *numerus clausus* ou princípio da taxatividade, que requer a construção dos tipos na modalidade taxativa.²⁸⁸ De acordo com esse suposto princípio da taxatividade, somente com a conformação todos os elementos do fato ao tipo descrito de modo rigoroso e exaustivo na lei é que os efeitos tributários de tal fato podem ser produzidos.²⁸⁹

O segundo corolário do princípio da tipicidade é o princípio do exclusivismo. Segundo esse princípio, os tipos tributários “contém uma descrição completa dos elementos necessários à tributação”. Assim, os fatos descritos na lei são suficiente para desencadear os efeitos legais: “quer dizer: cada tipo tributário contém uma valoração definitiva das situações jurídicas que são seu objeto, para certos fins.”²⁹⁰

É por este motivo que ALBERTO XAVIER afirma que a tipicidade tributária é fechada. Todos os elementos necessários e suficientes para a produção de efeitos legais devem estar descritos no tipo tributário, sendo portanto impossível ao aplicador do Direito acrescentar ou dispensar elementos estranhos aos previstos taxativamente no tipo.²⁹¹

Resta destacar, por fim, o terceiro corolário da tipicidade: o princípio da determinação. De acordo com esse princípio é preciso que todos os elementos do tipo estejam precisamente determinados na lei, de modo a excluir qualquer margem de apreciação valorativa do aplicador da lei. Segundo ALBERTO XAVIER, em virtude desse suposto princípio da determinação, não haveria lugar, no Direito Tributário, para formulações legais incompletas ou elásticas.²⁹²

A doutrina de ALBERTO XAVIER a respeito dos tipos e conceitos no Direito

²⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86.

²⁸⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86-87.

²⁹⁰ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 89.

²⁹¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91-92.

²⁹² XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 92-94.

Tributário exerceu e ainda exerce influência significativa. Veja-se, por exemplo, que SACHA CALMON NAVARRO COELHO aduz que o princípio da tipicidade, também chamado por ele de princípio da precisão conceitual, requer que a tipicidade tributária seja cerrada, “para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa.”²⁹³

Também YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA compartilha dessa concepção. Segundo ela, “o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a rigorosa e exaustiva definição das notas características do tipo legal, que são sempre necessárias”.²⁹⁴

Essa é também a opinião de LUCIANO AMARO, para quem o princípio da tipicidade tributária impõe ao legislador o dever de formular de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de qualificação (medida) do tributo”.²⁹⁵

Registre-se, por fim, que essa concepção é também perfilhada por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, ao sustentar que “o tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”²⁹⁶. Em virtude do “fechamento” do tipo, aduz que não é dado à lei “apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas, ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis”²⁹⁷. Segundo o aludido tributarista, a precisão e determinação dos elementos dos tipos decorre do princípio da segurança jurídica, que exige a preservação da capacidade de “previsão objetiva”, por parte dos contribuintes, de seus direitos e deveres.²⁹⁸

4.3.4.1.2 A concepção de MISABEL DERZI

²⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 179.

²⁹⁴ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 153.

²⁹⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

²⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 250.

²⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 261.

²⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 424.

Ao contrário da concepção exposta no item anterior, a tese defendida por MISABEL DERZI distingue as noções de “conceito” e de “tipo”.

Segundo MISABEL DERZI, os conceitos (ou, impropriamente falando, os “tipos fechados”) são definíveis a partir de um número limitado e necessário de características.²⁹⁹ Assim, para DERZI, os conceitos seriam noções que permitiriam a subsunção, a partir da verificação da presença, em um objeto, das características que definem o conceito.³⁰⁰

Relata MISABEL DERZI que a Ciência do Direito da Europa continental foi influenciada pela metodologia escolástico-dedutiva, que concebia as ciências como sistemas formais e racionais, cuja estrutura pode ser comparada a uma pirâmide, com conceitos mais gerais (os gêneros) no vértice, e conceitos cada vez mais específicos e ricos em conteúdos (as espécies) na medida em que se avança para a base. Essa influência da metodologia escolástico-dedutiva levou os juristas de tradição romano-germânica a valorizarem as generalizações e as definições por meio do uso de conceitos, bem como trouxe uma preocupação com a elaboração de sistemas cerrados e perfeitos, capaz de dar respostas mediante um procedimento lógico de subsunção.³⁰¹

Prosseguindo em seu relato, MISABEL DERZI aduz que a Escola Livre do Direito e a Jurisprudência dos Interesses reagiram contra a primazia conferida aos elementos lógico-sistemáticos sobre os orgânico-compreensivos no Direito. Contra o pensamento classificatório inerente ao conceito, relata que “o tipo surgiu como nova proposta, uma ordem mais adequada para captar as fluidas transições da vida”.³⁰²

Segundo MISABEL DERZI, o tipo (ou, impropriamente falando, o “conceito aberto”) se caracteriza por

certa temporariedade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura real, o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos cortes de seção.³⁰³

E acrescenta, apresentando as diferenças entre as noções de conceito e tipo:

²⁹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 634.

³⁰⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 633.

³⁰¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 631-633.

³⁰² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 633-634.

³⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 635.

São apontadas como notas próprias do tipo, em oposição ao conceito: a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade. Como conceito aberto, o tipo é um sistema elástico de características, não limitadas, renunciáveis, vale dizer, características que podem até faltar em certos objetos, os quais apesar disso, são dados como típicos. A gradação decorre dos diferentes graus de intensidade, frequência e combinações em que se dão as características de um tipo. Essa graduabilidade leva à possibilidade de ordenação em série comparativa, com base no relacional “mais ou menos”. Enquanto no conceito classificatório tem cabida a identificação do gênero e a separação rigorosa entre as espécies, na tipológica isso não será possível, mas apenas se dá uma escala comparativa que vai do mais ao menos típico, até o limite do atípico.³⁰⁴

Essas diferenças são também apontadas por KARL LARENZ, com as seguintes palavras:

Um conceito está fixado por meio da sua definição, de tal modo que haja de aplicar-se a um evento concreto ou situação de facto só quando e sempre que se possam nele encontrar o conjunto das notas características da definição. Esta proposição não vale para o tipo. As notas características indicadas na descrição do tipo não precisam, pelo menos algumas delas, de estar todas presentes; podem nomeadamente ocorrer em medida diversa. São com frequência passíveis de gradação e até certo ponto comutáveis entre si. Consideradas isoladamente, só têm o significado de sinais ou indícios. O que é decisivo é, em cada caso, a sua conexão com a realidade concreta. Se uma determinada situação de facto se pode ou não ordenar ao tipo é algo que não pode, nestes termos, ser decidido consoante contenha ou não todas as notas características tidas como imprescindíveis. Trata-se antes de se saber se as notas características tidas como típicas estão presentes em tamanho grau e intensidade que a situação de facto no seu todo corresponda à imagem fenoménica do tipo. O tipo não se define, descreve-se. Não se pode subsumir à descrição do tipo; mas pode-se, com a sua ajuda, ajuizar se um fenómeno pode ou não integrar-se ao tipo.³⁰⁵

Leciona MISABEL DERZI que a generalidade e a abstração não são um imperativo lógico, mas servem a princípios e valores jurídicos. A opção pelo conceito classificatório ou pelo tipo depende dos valores e princípios que apoiam uma ou outra opção.³⁰⁶

Assim, de acordo com MISABEL DERZI, o tipo serviria, por suas características, aos princípios da justiça, da igualdade, já que a proximidade do tipo com a realidade permite distinções individuais, caso a caso.³⁰⁷ Em compensação, adverte, “com seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade.”³⁰⁸ Por outro lado, o conceito (tipo fechado, no sentido impróprio), significaria

³⁰⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 635.

³⁰⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 307.

³⁰⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 628-629.

³⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 100-102.

³⁰⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 637.

um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa à realidade.³⁰⁹

Destaque-se, por fim, que para MISABEL DERZI o conceito é a forma de pensamento mais apropriada ao sistema tributário nacional. Segundo a autora, a rígida discriminação da competência tributária conduz a tal conclusão:

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária. Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do nosso sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do “mais ou menos” ... ou “tanto mais...quanto menos” inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes “ou...ou” e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados.³¹⁰

4.3.4.1.3 A concepção de RICARDO LOBO TORRES

RICARDO LOBO TORRES também apresenta uma distinção entre tipo e conceito classificatório. Segundo o aludido tributarista, “tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança”. Aduz ainda que

o tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. [...] O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição.³¹¹

Por outro lado, segundo RICARDO LOBO TORRES, o conceito classificatório é “a representação abstrata de dados empíricos, afastada da concretude do objeto ou até mesmo sem contato com ele”, podendo, ao contrário do tipo, “ser objeto de definição e subsunção.”³¹²

RICARDO LOBO TORRES faz alusão ao chamado “princípio da determinação”, segundo o qual “os conceitos jurídicos devem, sempre que possível, ser determinados,

³⁰⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 637.

³¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 637.

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.

³¹² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 151.

trazendo toda a conformação do fato gerador, desde a definição do seu aspecto material até a fixação da base de cálculo ou alíquota.”³¹³ O princípio da determinação corresponderia, segundo o jurista fluminense, ao que ALBERTO XAVIER equivocadamente chamou de “princípio da tipicidade”.³¹⁴

Ocorre que, além dos conceitos classificatórios, TORRES faz referência à existência de conceitos indeterminados, os quais seriam inevitáveis no Direito Tributário. Assim, aduz que “o princípio da determinação não leva à impossibilidade de adoção dos conceitos indeterminados”, admitindo-se, no Direito Tributário, o emprego das cláusulas gerais e dos tipos.³¹⁵

A concepção de RICARDO LOBO TORRES é compartilhada por RICARDO LODI RIBEIRO, que admite o uso de tipos e conceitos indeterminados no Direito Tributário. Segundo RIBEIRO, os tipos e conceitos indeterminados atendem às exigências dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que tais estruturas, mais próximas da realidade econômica, permitem a aplicação da lei tributária com maior grau de generalidade e com prevalência da isonomia, reduzindo o abuso de direito e as fraudes fiscais.³¹⁶

No mesmo sentido é a lição de MARCUS ABRAHAM, que aduz ser possível sustentar, em razão de princípios como os da igualdade e da capacidade contributiva, a desnecessidade de uma tipicidade fechada, “admitindo-se o emprego de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados (porém determináveis).”³¹⁷

4.3.4.1.4 A concepção de HUMBERTO ÁVILA

³¹³ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 151.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 149.

³¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 151-156.

³¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 209-211.

³¹⁷ ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 115-117.

Segundo HUMBERTO ÁVILA, “o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser confrontada com o conceito”.³¹⁸ Os elementos apontados como notas distintivas do tipo, sustenta ÁVILA, não representam nenhuma particularidade do tipo, podendo ser encontrados também nos conceitos.³¹⁹

Uma das particularidades do tipo, apontada por MISABEL DERZI, seria a graduabilidade de seus traços típicos. Assim, os tipos representariam uma “totalidade graduável e aberta, à qual um conjunto de fatos pode ser correlacionado em grau maior ou menor.”³²⁰

No entanto, segundo HUMBERTO ÁVILA, a aplicação de uma norma jurídica admite sempre a gradação e a combinação variável dos seus elementos distintivos, com vistas a um ponto de vista valorativo³²¹, independentemente da estrutura utilizada, se tipos ou conceitos. O resultado, aduz, é sempre a constatação de pertencimento ou não pertencimento do fato à estrutura linguística da norma jurídica - *tertium non datur*³²²; em outras palavras: ou há classificação ou não há classificação.

Outra característica que se atribui ao tipo é a abertura ou indeterminação dos elementos distintivos. Ocorre que esta, segundo HUMBERTO ÁVILA, é também uma característica dos conceitos. Afirma o aludido jurista que

a abertura enquanto irrestringibilidade dos elementos distintivos também não é nenhuma peculiaridade do tipo, pois todas as normas jurídicas, em conformidade com a abertura linguística e estrutural da linguagem jurídica e da infinitude dos contextos, mantêm de algum modo irrestritas a sua extensão e intensão.³²³

Por consequência, assim como ocorre com os tipos, os conceitos são aplicáveis, de acordo com HUMBERTO ÁVILA, segundo um ponto de vista valorativo, por meio do qual se decide sobre a consideração ou omissão de características essenciais na correlação entre hipótese de incidência e fato.³²⁴

HUMBERTO ÁVILA recusa a relação, apontada por MISABEL DERZI, entre a noção de conceito e o princípio da segurança jurídica.³²⁵ Na concepção do jurista gaúcho, o

³¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 259.

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 340.

³²⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 236.

³²¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 243.

³²² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 242.

³²³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 260-261.

³²⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245.

³²⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 373.

princípio da segurança jurídica somente pode ser representado como determinabilidade, nada tendo a ver com a utilização de conceitos supostamente fechados.³²⁶ Nesse sentido, leciona:

Para o tema aqui discutido, basta a constatação provisória de que a exigência de determinação não pode estabelecer nenhuma determinação absoluta do conteúdo da norma jurídica. A chamada tipicidade estrita não pode ser compreendida como predeterminação conceitual absoluta das leis tributárias. Conforme já foi mencionado supra, a exigência de determinação é apenas uma tarefa normativa do legislador, no sentido de prever, com a maior clareza possível, os elementos essenciais da relação tributária constitucionalmente pressuposta por intermédio de determinados elementos distintivos que devem constar das hipóteses legais de incidência.³²⁷

Por este motivo, propõe o “princípio da determinabilidade fática”, em vez do mandamento da “determinação” ou da “tipicidade”:

Em vez do mandamento da determinação ou da “tipicidade” da tributação propõe-se aqui o “princípio da determinabilidade fática”. Seu significado é o seguinte: os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta relação tributária devem resultar com a maior precisão possível de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado preliminar do texto da norma e da situação de fato.³²⁸

É de se destacar que na visão de HUMBERTO ÁVILA a segurança jurídica não possui nenhum primado abstrato no Direito Tributário sobre princípios como a igualdade e a capacidade contributiva.³²⁹ Os princípios jurídicos, sustenta, não oferecem nenhuma resposta geral quanto ao grau de determinação dos conceitos empregados pela lei tributária.³³⁰ O que pode, em parte, segundo HUMBERTO ÁVILA, interferir no grau de determinabilidade são as regras de competência: “as abrangentes determinações que estruturam os tributos devem ser definidas nas hipóteses de incidências das leis”.³³¹

4.3.4.1.5 Conclusões a respeito do problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário

Uma das dificuldades suscitadas pelas deficiências da linguagem natural, já destacamos no início deste estudo, surge por ocasião da formulação do conceito, uma vez que o sujeito cognoscente tem a possibilidade de eleger, na construção do conceito, infinitas

³²⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 373.

³²⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 373.

³²⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 385.

³²⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 385.

³³⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 253.

³³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 253.

características definidoras que podem não coincidir com as características definidoras utilizadas por outro sujeito.

Portanto, observe-se, como primeira conclusão, que não há conceitos determinados. Normalmente, os conceitos possuem, em maior ou menor grau, alguma indeterminação. Concordamos, assim, com a afirmação de KARL ENGISCH, de que “os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados” e que “os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito”.³³² Parece-nos equivocado, portanto, afirmar a existência de conceitos dotados de plena determinação, como o fazem ALBERTO XAVIER e MISABEL DERZI, por exemplo.

Uma segunda dificuldade, à qual também já fizemos alusão, diz respeito às dúvidas que podem ser suscitadas quanto às características definidoras que formam o critério de utilização das palavras. O resultado de tais dificuldades é a permanente abertura do significado das palavras da linguagem comum. A esse respeito já advertimos que a linguagem e, por consequência, também os textos jurídicos, possuem textura aberta porque as características definidoras que formam o critério de uso de uma palavra de classe não se encontram fixadas de modo predeterminado, mas podem ser sempre reconsideradas quando um novo caso se apresenta.

Ora, se as características definidoras de um conceito não são fixas nem irrenunciáveis, mas podem ser reconsideradas e re combinadas diante de um novo caso, num ato de natureza eminentemente axiológica, parece-nos que a distinção entre tipos e conceitos se torna muito frágil.³³³ Concordamos, pois, com HUMBERTO ÁVILA quando afirma:

A completude do tipo pode mostrar que o número dos elementos distintivos é indeterminado, por ser irrestrito. Mas isso não pode ser uma particularidade do tipo. A porosidade é também característica para todos os conceitos. Se a abertura é identificada com a irrestringibilidade dos elementos distintivos, também não representa nenhuma particularidade do tipo. Toda e qualquer norma jurídica está caracterizada conforme as indeterminações linguísticas e estruturais com qualquer espécie de irrestringibilidade.³³⁴

Diante dos problemas acima referidos, inerentes à linguagem natural, é de se concluir também que o princípio da segurança jurídica não pode significar determinação e previsão absolutas, como já pudemos salientar. O que o princípio da segurança jurídica requer é que os

³³² ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 173.

³³³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord). GOMES, Marcus Livio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 250.

³³⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244.

textos normativos proporcionem determinabilidade³³⁵, sobretudo quanto aos parâmetros dentro dos quais as normas jurídicas serão produzidas, de modo que aos contribuintes seja possível prever, ainda que de modo relativo, as possíveis consequências de seus comportamentos. Por essas razões, podemos concluir que não é possível deduzir do princípio da segurança jurídica um suposto princípio da tipicidade tributária, que tenha como conteúdo a exigência de determinação normativa.

Concordamos novamente com HUMBERTO ÁVILA que a ideia de que os conceitos utilizados nos textos normativos relativos à matéria tributária devem ser rigorosamente determinados, como sustenta ALBERTO XAVIER, decorre de uma concepção hoje abandonada que confunde a norma jurídica com o texto que a veicula, como se fosse possível que o texto pudesse conter “um conteúdo previamente determinado em termos abstratos.”³³⁶

Assim, nos parece que podem ser admitidos no Direito Tributário os conceitos com maior grau de indeterminação, as cláusulas gerais e as listas exemplificativas.

Ressalte-se, com apoio na lição de EROS ROBERTO GRAU, que “afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer, porém, dizer que não tenham elas significação determinável.”³³⁷ E a determinabilidade, ademais, não significa que seja admitida a livre discricção do intérprete, pois os conceitos indeterminados, leciona KARL ENGISCH, não demandam uma valoração pessoal.³³⁸ O que se requer é que o intérprete desvende as decisões valorativas objetivadas nos textos normativos, como mencionamos anteriormente. Assim, as normas jurídicas produzidas a partir dos conceitos indeterminados, das cláusulas gerais e das listas exemplificativas não escapam ao controle de sua adequação aos valores e fins consubstanciados na lei e na Constituição.³³⁹

Advirta-se, porém, que a utilização dos conceitos indeterminados, das cláusulas gerais e das listas exemplificativas encontra limites diante da atribuição de competências tributárias. Não se admite, com o emprego dessas estruturas normativas, ultrapassar os limites semânticos dos conceitos utilizados pela Constituição Federal na outorga das competências tributárias, sob pena desfiguração do sistema de atribuição de receitas tributárias.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 375.

³³⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 259-260.

³³⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 219.

³³⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 184.

³³⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 63.

4.3.4.2 O princípio da estrita legalidade tributária

O princípio da estrita legalidade tributária pode ser deduzido do inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, que assim preceitua:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

É de se esclarecer, de início, que as expressões “exigir” e “aumentar”, assim como “criar”, “instituir” e “majorar” tributo, mencionadas no dispositivo acima transcrito e em outros dispositivos do CTN e da Constituição Federal, devem ser entendidas como sinônimas, significando o mesmo que descrever os critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária.³⁴⁰

Portanto, o que o princípio da estrita legalidade tributária requer é que todos os critérios da norma tributária sejam introduzidos por lei em sentido amplo.³⁴¹ Trata-se, pois, de princípio que diz respeito ao aspecto material da norma tributária.

Nesse sentido, LUÍS QUEIROZ leciona que, relativamente ao princípio da legalidade, o princípio da estrita legalidade tributária apresenta “algo a mais”, um *plus* que o caracteriza: a declaração prescritiva. Acrescenta que, em virtude desse princípio,

[...] a declaração prescritiva (elemento que compõe o fato complexo, cujo conceito é descrito pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa) deve conter como *proposição implicante* a descrição completa do conceito de um fato (que corresponderá ao antecedente da norma impositiva tributária a ser produzida) e como *proposição implicada* a prescrição de uma relação intersubjetiva cujo núcleo é representado por uma conduta (intersubjetiva) modalizada (no caso, obrigatória – “O”) e determinada de forma completa, tanto qualitativa como quantitativamente (que corresponde ao conseqüente da norma impositiva tributária a ser produzida).³⁴²

Diremos, por conseguinte, com apoio no magistério de LUÍS QUEIROZ, que o princípio da estrita legalidade tributária é o complemento do antecedente da norma jurídica constitucional de competência tributária que eleva a carga axiológica do aspecto “declaração prescritiva”, condicionando a norma tributária a ser produzida, de modo que contenha: (i) como proposição implicante, a descrição completa de um evento, que corresponderá ao antecedente da norma tributária e, (ii) como proposição implicada, a descrição completa de uma relação jurídica, modalizada como obrigatória, incluindo os aspectos qualitativo

³⁴⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 167. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 82.

³⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

³⁴² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 147.

(obrigação de entregar) e quantitativo (quantia de dinheiro a ser entregue) da relação, que corresponderá ao consequente da norma tributária.³⁴³

É importante registrar, a partir das conclusões a respeito do problema dos tipos e conceitos no Direito Tributário, que não se exige, com o princípio da estrita legalidade tributária, uma descrição dotada de plena determinação dos critérios das normas tributárias, de modo a excluir qualquer margem de valoração do intérprete e aplicador do Direito.³⁴⁴ Uma vez que as normas jurídicas são construídas a partir das possibilidades expressivas dos textos normativos, não há como descartar considerações valorativas por parte do aplicador da lei. Não obstante os textos normativos imponham limites ao intérprete, eles, os textos, não logram ser unívocos, abarcando variadas possibilidades semânticas. O que se requer, com fundamento no princípio da segurança jurídica (e não com base num suposto princípio da tipicidade tributária), é que a lei contenha não uma predeterminação da decisão, mas os parâmetros ou padrões a partir dos quais uma decisão poderá ser tomada.³⁴⁵

4.3.5 O princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade ou da isonomia se encontra veiculado na parte inicial do caput do artigo 5º da Constituição Federal, que dispõe que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Sua posição no texto constitucional, encabeçando o artigo 5º, que enumera os direitos e garantias fundamentais, revela seu elevado teor axiológico e a primazia que a Constituição lhe conferiu.³⁴⁶

Ao tratar do sistema constitucional tributário, a Constituição Federal reforça o princípio da igualdade, ao estabelecer, no artigo 150, que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou

³⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 147.

³⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 77-78.

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 375-385.

³⁴⁶ BORGES, José Souto Maior Borges. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. In: Revista da Esmape, v. 2, n. 3, jun./mar. 1997, p. 313.

função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A proibição de instituição de tratamento desigual, contida na primeira parte do inciso II acima transcrito (e também na parte inicial do caput do artigo 5º da Constituição Federal) diz respeito à chamada “igualdade perante a lei” ou “igualdade formal”. A igualdade perante a lei foi apresentada por KELSEN nos seguintes termos:

Quando os indivíduos são iguais - mais rigorosamente: quando os indivíduos e as circunstâncias externas são iguais -, devem ser tratados igualmente, quando os indivíduos e as circunstâncias externas são desiguais, devem ser tratados desigualmente. Este princípio postula que as desigualdades relativamente a certas qualidades devam ser consideradas e que as desigualdades quanto a outras qualidades não devam ser levadas em conta.³⁴⁷

KELSEN observa que a exigência de tratamento igual (ou proibição de tratamento desigual) é satisfeita a quando a regulação das condutas é formulada em termos abstratos e gerais, isto é, por meio de leis (em sentido material).³⁴⁸ Este aspecto também foi examinado por BOBBIO, que relaciona os atributos da generalidade e da abstração com os ideais de igualdade e certeza, respectivamente.³⁴⁹

Note-se, dessarte, que há uma relação entre o princípio da igualdade formal e os princípios da segurança jurídica e da legalidade. Nesse sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES assevera que:

Legalidade e isonomia não correspondem a instituições constitucionais diversas, São uma só e única criatura da Constituição. A isonomia deve manifestar-se no âmbito da legalidade. E a legalidade no âmbito da isonomia. Não é a isonomia algo que perpassa a legalidade. É apenas um dos seus conteúdos necessários. Nem existe igualdade como um dado social reconhecido a posteriori pela Constituição. Se assim não fora, não seria ela igualdade no sentido jurídico-positivo. É dizê-la uma instituição normativa.³⁵⁰

Com efeito, a formulação das leis de modo abstrato e geral favorece tanto a previsibilidade (e não a certeza, como já exposto) quanto à igualdade, pois permite aos particulares concluir, com relativa segurança, que dos eventos idênticos aos fatos descritos de modo abstrato no antecedente da norma jurídica, se seguirão as relações jurídicas determinadas pelo consequente da mesma norma, de modo geral, a todos os que se encontrem na mesma situação.³⁵¹

³⁴⁷ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 86.

³⁴⁸ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 88-91.

³⁴⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 176.

³⁵⁰ BORGES, José Souto Maior Borges. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. In: *Revista da Esmape*, v. 2, n. 3, jun./mar. 1997, p. 313-314.

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 230.

Os órgãos de aplicação da lei também estão submetidos à observância do princípio da igualdade formal. A tais órgãos, tanto judiciais quanto administrativos, impõe o aludido princípio a obrigação de aplicar a lei de modo a manter uma uniformidade de tratamento, independentemente do seu conteúdo.³⁵²

Perceba-se que ao exigir generalidade na formulação da lei e uniformidade na aplicação da lei, o princípio da igualdade formal nada diz a respeito do conteúdo que a lei deve ter. Essa insuficiência quando ao conteúdo é apontada nas seguintes palavras de KELSEN:

Com efeito, a chamada “igualdade” perante a lei não significa qualquer outra coisa que não seja a aplicação legal, isto é, concreta da lei, qualquer que seja o conteúdo que esta lei possa ter, mesmo que ela não prescreva um tratamento igualitário, mas um tratamento desigual. A chamada desigualdade perante a lei é respeitada sempre que a lei é aplicada tal como, de acordo com o seu próprio sentido, deve ser aplicada, sempre que o órgão aplicador do direito apenas considere como relevantes aquelas desigualdades que a lei manda ter em conta. A igualdade perante a lei não é, portanto, de forma alguma, igualdade mas conformidade à norma. Ela consiste em que a fixação de uma norma individual – a decisão do órgão aplicador do direito corresponde a uma norma geral.³⁵³

A esse respeito, CANOTILHO aduz que, no sentido formal, a igualdade “acabaria por se traduzir num simples princípio de prevalência da lei em face da jurisdição e da administração”, nada informando sobre quais seriam os critérios para aferir a igualdade ou desigualdade, sendo necessário, pois, complementá-la com a igualdade em sentido material.³⁵⁴

Ao iniciarmos uma exposição a respeito da igualdade em sentido material, urge fazer um aparte. Mencionamos anteriormente que a proposição antecedente da norma jurídica funciona como um seletor de propriedades. Ao selecionar propriedades, as normas jurídicas promovem um recorte da realidade, classificando os objetos entre aqueles que possuem ditas propriedades e aqueles que não as possuem, com o fim de submetê-los a tal ou qual disciplina.³⁵⁵

Perceba-se, pois, que as propriedades selecionadas pela norma jurídica representam o critério por meio do qual se verifica se um objeto será submetido a um determinado tratamento. A igualdade de tratamento jurídico entre dois objetos há de ser aferida, portanto, pelo critério fornecido pelo antecedente da norma jurídica, vale dizer, pelo conceito jurídico que a norma exprime. Como já pudemos destacar, considerando que os conceitos são noções

³⁵² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 230.

³⁵³ KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 92.

³⁵⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 427.

³⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 11.

alusivas a conjuntos ou classes de objetos, podemos dizer, de outro modo, que dois objetos serão considerados iguais se pertencerem à mesma classe de objetos, “em razão de possuírem (ou, com mais rigor, de lhe terem sido atribuídas) certas características definitórias comuns (as quais identificam a respectiva classe), escolhidas em função do critério de classificação adotado”.³⁵⁶

Não se confunda identidade ou “igualdade por natureza”, com a igualdade do ponto de vista jurídico, que é sempre relativa a um dado critério estabelecido pela norma jurídica. Na realidade, observa LUÍS QUEIROZ que “o mundo não se compõe de objetos que, ‘por natureza’ são ‘iguais ou ‘desiguais’; cabe ao ser humano, mediante a atividade intelectual denominada de classificação, criar, com certa dose de arbitrariedade, as classes de objetos.”³⁵⁷

Dito isso, examinemos agora a igualdade em sentido material. É a partir dos critérios utilizados pelas normas jurídicas para instituir disciplinas jurídicas diferenciadas que se desenvolvem as considerações da doutrina a respeito da igualdade em sentido material. Note-se que a segunda parte do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal se refere à igualdade em sentido material, ao proibir a utilização de determinados critérios para estabelecer tratamentos diferenciados entre contribuintes.

Nesse sentido, CANOTILHO alude a um fundamento material da igualdade, sintetizado nos seguintes termos: “existe uma violação arbitrária da igualdade quando a disciplina jurídica não se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável”.³⁵⁸

Numa análise mais percuciente do conteúdo jurídico da igualdade, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO se expressa da seguinte maneira:

Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.³⁵⁹

Acrescenta o aludido jurista:

³⁵⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 65.

³⁵⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 66.

³⁵⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 428.

³⁵⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 23.

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.³⁶⁰

De modo semelhante, HUMBERTO ÁVILA conceitua o princípio da igualdade a partir dos seguintes elementos: (i) uma medida de comparação, aferida por um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade; (ii) a relação fundada e conjugada entre o elemento indicativo da medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização, observado que: (a) a relação é fundada quando a “existência ou inexistência do elemento indicativo se correlaciona com a existência ou inexistência da medida de comparação, e a correlação aumenta, quando aumenta a intensidade da presença do elemento indicativo” e que (b) a relação é conjugada quando “a existência do elemento indicativo exerce significativa influência para a existência da medida de comparação, e esta para a finalidade”; e (iii) a compatibilidade da medida de comparação com a Constituição.³⁶¹

A partir das considerações acima expostas, podemos afirmar que a igualdade, enquanto princípio material, é atendida quando:

- a) o critério de classificação ou fator de desigualação eleito pela norma jurídica for compatível com os valores e finalidades estabelecidos pela Constituição Federal; e
- b) o critério de classificação ou fator de desigualação for medido por um elemento indicativo com o qual guarde relação proporcional e direta, também compatível com os valores e finalidades estabelecidos pela Constituição Federal.³⁶²

Assim, consideraremos, novamente com suporte no ensinamento de LUÍS QUEIROZ, que o princípio da igualdade, do ponto de vista material, no que se refere à norma tributária, é o complemento do aspecto “declaração prescritiva” do antecedente de toda norma jurídica constitucional de competência tributária, portador de elevada carga axiológica, que condiciona a norma tributária a ser produzida, de modo que: (i) o critério de classificação

³⁶⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 23-24.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 192-193.

³⁶² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 68.

eleito pela norma jurídica seja compatível com os valores e finalidades estabelecidos pela Constituição Federal; e (ii) o critério de classificação seja medido por um elemento indicativo com o qual guarde relação proporcional e direta, também compatível com os valores e finalidades estabelecidos pela Constituição Federal.³⁶³

4.3.6 O princípio da capacidade contributiva

É comum na doutrina o emprego da expressão “princípio da capacidade contributiva” em dois sentidos distintos: um objetivo e outro subjetivo. LUÍS QUEIROZ observa que tais sentidos, a seguir apresentados, são totalmente inconfundíveis, sendo mais conveniente a utilização de termos diferentes para designá-los.³⁶⁴ Por este motivo, faremos alusão aqui a dois princípios: o “princípio da capacidade contributiva objetiva” e o “princípio da capacidade contributiva subjetiva”.

Leciona MISABEL DERZI que, no sentido objetivo, o princípio da capacidade contributiva obriga o legislador a eleger como hipóteses para a incidência de tributos somente fatos que sejam indícios de capacidade econômica.³⁶⁵

No mesmo sentido, aduz PAULO DE BARROS CARVALHO que “realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza.”³⁶⁶

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, de modo semelhante, afirma que a capacidade contributiva, no sentido objetivo, significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada.³⁶⁷

Cite-se também HERRERA MOLINA, que vislumbra na capacidade contributiva um aspecto objetivo, que diz respeito à tributação da riqueza disponível detida pelo contribuinte.³⁶⁸

³⁶³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 69.

³⁶⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 79.

³⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1093.

³⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

³⁶⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

Diante dessas considerações, nos parece que o princípio da capacidade contributiva objetiva diz respeito ao fator de desigualação utilizado para o atendimento do princípio da igualdade no Direito Tributário. Visto que a tributação tem finalidade eminentemente fiscal, isto é, tem por objetivo a arrecadação de recursos para o atendimento de necessidades públicas, a capacidade econômica ou riqueza manifestada pelo contribuinte parece ser o fator de desigualação mais adequado para se estabelecer o montante que cada um estará obrigado a entregar ao sujeito ativo da relação jurídico tributária. Essa é a conclusão de KLAUS TIPKE, ao aduzir que a capacidade econômica é critério de comparação adequado para as normas de fins fiscais.³⁶⁹ Destaque-se também, a esse respeito, as seguintes palavras de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA:

Note-se, com base no esquema formulado por C. A. Bandeira de Mello, em seu magnífico O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, que tal elemento (riqueza) é perfeitamente adequado (correlação lógica abstrata) à referida desigualação, porquanto apto a acudir ao sistema de repartição da despesa pública, que visa a satisfazer certas necessidades gerais (correlação lógica concreta), em consonância com diversos interesses tutelados pelas constituições democráticas, como a igualdade de oportunidade o desenvolvimento social e econômico integrado, a redistribuição de renda e a promoção social.³⁷⁰

Assim, no que se refere aos impostos, categoria de tributos de relevante finalidade fiscal, a Constituição estabeleceu a capacidade econômica como critério a ser utilizado para o atendimento do princípio da igualdade. Veja-se, a propósito, o que dispõe o parágrafo primeiro do artigo 145:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Diante do texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva objetiva estará então atendido quando: (i) o antecedente da norma tributária relativa a imposto descrever um evento que denote riqueza pessoal e (ii) o antecedente estabeleça uma relação jurídica por meio da qual o titular dessa riqueza fique obrigado a entregar parte dela ao Estado³⁷¹.

Admitiremos, por conseguinte, com apoio na lição de LUÍS CESAR QUEIROZ, que o princípio da capacidade contributiva objetiva é o complemento do aspecto “declaração

³⁶⁸ MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 116.

³⁶⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. et. al. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008, v. 1, p. 203.

³⁷⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 37.

³⁷¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 80.

prescritiva” do antecedente da norma jurídica constitucional de competência tributária, portador de elevada carga axiológica, que condiciona a produção da norma tributária relativa a imposto, de modo a que esta contenha, no seu antecedente, a descrição de um evento que ostente sinal de riqueza pessoal e prescreva, no seu conseqüente, a conduta de o titular dessa riqueza entregar parte dela ao sujeito ativo da relação jurídica tributária³⁷².

No sentido subjetivo, o princípio da capacidade contributiva quer expressar, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.”³⁷³

De acordo com JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, o princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo é “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais”³⁷⁴.

Também HERRERA MOLINA faz alusão a um aspecto subjetivo da capacidade contributiva, o qual requer que se leve em conta as circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte na determinação de sua capacidade de contribuir.³⁷⁵

Quer nos parecer, então, que o princípio da capacidade contributiva subjetiva diz respeito aos elementos utilizados para a medida da intensidade da carga tributária a ser suportada pelos contribuintes. Nesse sentido, o princípio informa a produção de todas as normas tributárias, e não apenas aquelas relativas a impostos.

Assim, diremos, novamente com fundamento no magistério de LUÍS QUEIROZ, que o princípio da capacidade contributiva subjetiva é o complemento do aspecto “declaração prescritiva” do antecedente da norma jurídica constitucional de competência tributária, portador de elevada carga axiológica, que condiciona a produção da norma tributária, de modo a que a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte seja medida de acordo com suas características pessoais, com o propósito de distribuir o ônus tributário de modo equânime.³⁷⁶

³⁷² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 80.

³⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333.

³⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

³⁷⁵ MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 120.

³⁷⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 80.

É importante enfatizar, por fim, a eficácia interpretativa do princípio da capacidade contributiva subjetiva, que orienta o intérprete e aplicador da lei na construção da norma tributária.

A respeito da aludida eficácia interpretativa, RICARDO LODI RIBEIRO leciona que, como regra geral, “entre as opções fornecidas pelo sentido literal possível da norma, deve o intérprete optar pelo resultado que se coadune com a igualdade, com a generalidade e com a capacidade contributiva [...]”.³⁷⁷

Também a favor da eficácia interpretativa do princípio da capacidade contributiva subjetiva é a opinião de MARCO AURÉLIO GRECO, que assim se manifesta a respeito do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal:

Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio também funciona como vetor de alcance da legislação.³⁷⁸

De fato, parece-nos que a interpretação e aplicação da lei tributária que não tenham em conta a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte no caso concreto podem levar ao descumprimento da proibição de tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente, prevista no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

É conveniente destacar que, em razão da aludida eficácia interpretativa, o método teleológico redundou, no Direito Tributário, no chamado “critério econômico”, segundo o qual os textos normativos e os fatos jurídicos tributários devem ser apreciados por meio de uma perspectiva econômica. Com efeito, na aplicação do método teleológico, o intérprete supõe que o legislador teve a intenção de criar uma regulação materialmente adequada à realidade e compatível com os princípios antepostos à regulação. Assim, visto que, em geral, os fatos descritos no antecedente da norma tributária representam eventos em que há manifestação de riqueza, ao empregar o método teleológico o intérprete considera que o legislador quis criar uma regulação em que os fatos tributários possam ser apreciados pela sua perspectiva econômica, para deles extrair riqueza segundo os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.³⁷⁹

³⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 46.

³⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 340-341.

³⁷⁹ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. Trad. Brandão Machado. In: BRANDÃO MACHADO. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 9.

Um importante problema que se põe na interpretação do Direito Tributário consiste na conciliação do critério econômico com o princípio da estrita legalidade tributária. De um lado, uma interpretação puramente econômica recusaria o tratamento desigual entre fatos que denotem a mesma expressão econômica; por outro, o princípio da estrita legalidade tributária requer que todos os elementos da norma tributária estejam veiculados em lei. Daí se percebe o aludido conflito, já que não é possível prever e descrever em lei todas as formas possíveis de manifestação de riqueza, com o fim de tratá-las igualmente.

A percepção de que há um possível conflito entre o princípio da estrita legalidade tributária, de um lado, e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva subjetiva, de outro, será importante ao examinarmos, adiante, a existência de lacunas no sistema normativo tributário e o fundamento da proibição de analogia do artigo 108, § 1º do CTN.

5 AS LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O conceito de “lacuna” possui um elevado grau de indeterminação. Este capítulo tem por objetivo principal identificar alguns dos sentidos em que o termo “lacuna” é utilizado e verificar em quais desses sentidos é possível afirmar que existem “lacunas” no Direito Tributário. O reconhecimento das dificuldades relacionadas à interpretação e aplicação e do Direito Tributário, anteriormente apresentadas, serão proveitosas para a identificação dos sentidos em que o termo “lacuna” costuma ser empregado. As conclusões resultantes dessa depuração de sentidos serão úteis adiante, ao examinarmos a proibição da analogia no Direito Tributário, já que, em algumas concepções, a analogia consiste num procedimento de colmatagem de lacunas.

Uma questão precedente, no entanto, deve ser enfrentada. Se rejeitarmos a existência de lacunas, estaremos perfilhando a tese de que a completude é um atributo do Direito. Por outro lado, se admitirmos a existência de lacunas, estaremos reconhecendo que o Direito é incompleto. Por este motivo, faremos uma breve exposição acerca das teses que versam sobre a questão da completude do Direito, antes de adentrarmos no tema das lacunas.

Em resumo, pretendemos, neste capítulo, responder às seguintes questões:

- a) O que é completude?
- b) A completude é um atributo do Direito?
- c) O que é uma lacuna?
- d) Quais são as espécies de lacuna?
- e) Que espécies de lacunas existem no sistema normativo tributário?

5.1 A questão da completude do Direito

Admitamos, de início, que “completude” é a propriedade do sistema jurídico que não possui lacunas³⁸⁰, isto é, a completude é a propriedade do sistema jurídico que é capaz de

³⁸⁰ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 169.

fornecer uma norma jurídica para regular todos os casos que lhe forem apresentados.³⁸¹ Examinemos as teses que sustentam a completude do Direito com o fim de averiguar se é possível afirmar que neles existem lacunas. Dentre as teses a seguir apresentadas, merecerá especial atenção a que admite a existência da chamada “norma geral exclusiva” ou “negativa”, uma vez que tal tese é utilizada, ao menos de modo implícito, para sustentar a inexistência de lacunas ou completude do sistema tributário.

A primeira tese a ser destacada afirma a completude do Direito na obrigação de os juízes (i) decidirem todas as controvérsias que lhes forem apresentadas e (ii) decidirem com base em uma norma pertencente ao ordenamento jurídico. Essa tese, no entanto, não se sustenta, porque as aludidas obrigações atribuídas aos juízes são contingentes, podendo ou não existir nos ordenamentos jurídicos.³⁸²

Uma segunda tese defende a completude do Direito ao sustentar que os sistemas jurídicos não são sistemas cuja construção possa ser finalizada. Pelo contrário, os ordenamentos jurídicos seriam capazes de uma “expansão ilimitada”, levada a cabo essencialmente por meio da analogia e também por meio dos princípios gerais do Direito.³⁸³ Ocorre, no entanto, que se a jurisdição “completa” o Direito, então essa tese, na verdade, admite que eles são incompletos, isto é, possuem lacunas.³⁸⁴

Uma terceira tese supõe a existência do chamado “espaço jurídico vazio”. Segundo essa tese, as normas jurídicas dividem o âmbito de ação do homem em dois compartimentos: um juridicamente regulado e outro em que prevalece a absoluta liberdade, chamado de “espaço jurídico vazio”. Visto que não há um “terceiro compartimento” (*tertium non datur*), não haveria espaço para as lacunas no Direito. A tese, porém, é refutável porque identifica o jurídico com o “obrigatório”, ignorando que as normas jurídicas também modalizam comportamentos com o “permitido” e o “proibido”.³⁸⁵ Ademais, tal tese não enfrenta realmente a questão da completude, pois evidentemente não há lacunas no âmbito das condutas que as normas jurídicas modalizam como obrigatórios.³⁸⁶

³⁸¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 269.

³⁸² Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 274. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 180-181.

³⁸³ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 181.

³⁸⁴ Cf. DINIZ, Maria Helena. *As lacunas no direito*. 2. ed. Saraiva: São Paulo, 1989, p. 107. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 181.

³⁸⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 282-286.

³⁸⁶ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 180.

Por fim, uma quarta tese, semelhante à anterior, fundamenta a completude do Direito na existência da chamada “norma geral exclusiva” ou “norma geral negativa”. De acordo com os defensores dessa tese, todos os ordenamentos jurídicos possuem, ainda que implicitamente, uma norma geral de conteúdo negativo: “tudo o que não é proibido é permitido”, também chamada de “princípio da proibição”. Essa norma geral exclusiva tem, obviamente, o condão de “fechar” o ordenamento jurídico, provendo-o com um meio de solucionar todos os casos, uma vez que todas as condutas não proibidas estariam, por força de tal norma, automaticamente modalizadas como permitidas. Trata-se, como se vê, de tese que propõe o uso do chamado “argumento *a contrario*”.³⁸⁷

A norma geral exclusiva decorreria, segundo essa tese, de um princípio lógico, e, portanto, necessariamente existiria em todos os ordenamentos jurídicos em razão da circunstância, já aludida, de os modais deônticos serem interdefiníveis: “‘permitido’ significa exatamente ‘não proibido’ e, por conseguinte, é inegável que tudo aquilo que não é proibido é permitido”.³⁸⁸

Essa tese teve KELSEN entre seus defensores. Na primeira etapa de seu pensamento, o jurista de Viena postulava que em relação a uma dada conduta “p”, haveria sempre uma norma jurídica aplicável: a norma que proíbe “p”, ou a norma negativa, que estabelece a liberdade de fazer aquilo a que não se está obrigado.³⁸⁹

Também ERNST ZITELMANN propugnou a tese da norma geral exclusiva. De acordo com ZITELMANN, toda norma particular inclusiva (assim chamada por expressamente regular condutas individuais), é acompanhada por uma norma geral exclusiva que regula, de modo contrário, as condutas não reguladas pelas normas particulares inclusivas, ainda que implicitamente. ZITELMANN assim se expressa a esse respeito:

Es decir, para que existan efectos jurídicos, hace falta una regla jurídica que los establezca; para impedir tales efectos no hace falta regla alguna. Aunque no se diga pues, que existe en el sentido propio de la palabra un precepto jurídico concreto en el que se establezca, por ejemplo, que “son lícitas todas las acciones mientras no se haya dispuesto lo contrario”, sin embargo, ello está implícito en el orden jurídico, y con arreglo a esta explicación, no hay que temer una mala interpretación si afirmamos que en el fondo de todas las reglas de derechos especiales que sancionan un acto con la pena o con un deber de indemnización o con cualquier otra consecuencia jurídica, encontramos siempre la regla general negativa que por si misma se sobreentiende, sin necesidad de expresarla, y según la cual, con excepción de los casos especiales aludidos, todos los actos están libres de castigo e indemnización, viniendo por ello la regla positiva que ordena el uno o establece la

³⁸⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 178.

³⁸⁸ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 178.

³⁸⁹ KELSEN, Hans. *La teoría pura del derecho*. Trad. Jorge G. Tijerina. 2. ed. Buenos Aires: Posada, 1941, p. 139 apud BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 37.

otra a ser, en este sentido, una excepción de la regla general fundamental negativa a que se acaba de aludir.³⁹⁰

A tese da norma geral exclusiva também sofre críticas. BOBBIO, por exemplo, apresenta esta importante objeção:

Mesmo essa teoria da norma geral exclusiva tem o seu ponto fraco. O que ela diz, diz bem e com aparência de grande rigor, mas não diz tudo. O que não diz é que num ordenamento jurídico geralmente não existe apenas um conjunto de normas particulares inclusivas e uma norma geral exclusiva que as acompanha, mas também um terceiro tipo de norma, que é inclusiva como a primeira e geral como a segunda, e que podemos chamar de norma geral inclusiva. Chamamos “norma geral inclusiva” uma norma como aquela expressa no ordenamento italiano, no art. 12 das Disposições preliminares, segundo o qual, em caso de lacuna, o juiz deve recorrer às normas que regulam casos semelhantes ou matérias análogas. Enquanto norma geral exclusiva é aquela norma que regula todos os casos não compreendidos na norma particular, mas os regula de modo oposto, a característica da norma geral inclusiva é de regular os casos não compreendidos na norma particular, mas semelhantes a esses, de modo idêntico. Diante de uma lacuna, se aplicarmos a norma geral exclusiva, o caso não regulado será resolvido de modo oposto àquele regulado; se aplicarmos a norma geral inclusiva, o caso não regulado será resolvido de modo idêntico àquele regulado. Como se vê, as consequências da aplicação de uma norma geral ou de outra são bem diferentes, ou melhor, são opostas. E a aplicação de uma norma ou de outra depende do resultado da indagação sobre o fato de o caso não regulado ser ou não semelhante àquele regulado.³⁹¹

Também EUGENIO BULYGIN apresenta uma relevante contestação à tese da norma geral exclusiva, a partir as distinções entre: (i) norma jurídica e proposição normativa; e (ii) permissão em sentido fraco e permissão em sentido forte.

Já afirmamos, no item 3.2, que ALCHOURRÓN e BULYGIN concebem a norma jurídica como expressões que relacionam casos com soluções. As proposições normativas, leciona BULYGIN, são enunciados descritivos que informam acerca da existência das normas. Destaca o teórico argentino que, enquanto as normas podem ser qualificadas como válidas ou inválidas, as proposições normativas podem ser qualificadas como verdadeiras ou falsas. Não obstante, segundo BULYGIN, tanto as normas jurídicas como as proposições normativas podem ser expressadas pelas mesmas palavras.³⁹²

Para contestar a tese da norma geral exclusiva, BULYGIN também aponta a ambiguidade do termo “permitido”. Quando o termo é usado em uma norma jurídica, isto é, quando empregado de modo prescritivo, “permitido” significa o mesmo que “não proibido” e “proibido” significa “não permitido”. No entanto, quando figura em uma proposição normativa, “permitido” pode ter dois sentidos distintos. Ao afirmar que a conduta “p” é

³⁹⁰ ZITELMANN, Ernst. Las lagunas del derecho. In: SAVIGNY, Frederico Carlos Von. et. al. *La ciencia del derecho*. Trad. Carlos G. Posada. Buenos Aires: Losada, 1949, p. 303.

³⁹¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 289-290.

³⁹² BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 36.

permitida, alguém pode querer dizer: (i) por um lado, que não existe uma norma que proíba a conduta “p” (permissão negativa ou em sentido fraco) ou (ii) por outro, que existe uma norma jurídica que permite “p” (permissão positiva ou em sentido forte).³⁹³

Com estas considerações, BULYGIN apresenta os seguintes argumentos, para sustentar que não é possível afirmar que os sistemas jurídicos não possuem lacunas:

Cabe preguntarse si el principio “lo que no está prohibido, está permitido” es una norma o una proposición normativa. Si es una norma que permite todas las conductas que no está prohibidas por otras normas, entonces – como toda norma – es contingente y no puede pertenecer necesariamente a todo orden jurídico. Si es una proposición normativa, caben dos posibilidades: o bien “permitido” significa “no prohibido” (permisión negativa o débil), o bien, significa permisión fuerte o positiva. En el primer caso el Principio de Prohibición es necesariamente verdadero, pero absolutamente trivial, pues sólo dice que lo que no está prohibido, no está prohibido. Esto es totalmente inocuo y perfectamente compatible con la existencia de lagunas. Si, en cambio, “permitido” significa permisión fuerte o positiva, entonces el Principio dice que si una conducta no está prohibida, hay una norma que la permite. Esto es claramente falso: del mero hecho de la ausencia de una norma prohibitiva, no cabe inferir la presencia de una norma permisiva. Resumiendo, el Principio de Prohibición como norma es contingente, y como proposición normativa es o bien vacuo, o bien falso. En ningún caso puede apoyar la tesis de que el derecho es necesariamente completo.³⁹⁴

Portanto, segundo BULYGIN, a completude é um atributo contingente dos sistemas jurídicos. Embora haja sistemas completos, em virtude de uma expressa previsão do chamado “princípio da proibição”, não é possível afirmar que todos os sistemas jurídicos o sejam, uma vez que tal princípio não existe em todo e qualquer sistema jurídico, necessariamente. Advirta-se que para ALCHOURRÓN e BULYGIN a completude é propriedade que se atribui a sistemas jurídicos, isto é, a setores do ordenamento jurídico. Essa distinção será apresentada adiante, no item 5.2.4.

No que se refere aos ordenamentos jurídicos, parece-nos que a incompletude é um atributo necessário. LUÍS QUEIROZ³⁹⁵ tem ensinado, a esse respeito, que ainda que não haja uma norma geral inclusiva, e que haja expressa norma geral exclusiva (no sentido de firmar que o que não estiver proibido está permitido), não fica afastada a possibilidade de lacunas. É possível imaginar, num simples exemplo, que o ordenamento jurídico permita o uso de certa coisa e que duas pessoas pretendam utilizar ao mesmo tempo. Sem uma regra para resolver o conflito, configura-se então a lacuna. Ademais, a conclusão de que os ordenamentos jurídicos não são completos decorre da premissa de que é impossível prever todos os fatos de possível

³⁹³ BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 36.

³⁹⁴ BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 36-37.

³⁹⁵ Aula de Direito Constitucional Financeiro e Tributário proferida no Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, no dia 20 de outubro de 2016.

ocorrência e, por consequência, regular, de modo exaustivo, todos os comportamentos que, em função desses fatos, devam ser adotados. Contribuem para o reconhecimento das lacunas os fenômenos da indeterminação e da mutação dos conceitos, aos quais nos referimos anteriormente.

Reconheçamos, portanto, que a incompletude é uma característica necessária dos ordenamentos jurídicos.

5.2 O conceito de lacuna

Uma vez reconhecida a incompletude como atributo dos ordenamentos jurídicos, é de se admitir, obviamente, a existência de lacunas. Convém, pois, aprofundar a análise do conceito de “lacuna”. Para tanto, apresentaremos a seguir as concepções de alguns teóricos que contribuíram para a elucidação desse conceito.

5.2.1 A lacuna como conflito entre a norma geral inclusiva e a norma geral exclusiva

Começamos esta breve exposição pela concepção de NORBERTO BOBBIO. Já pudemos salientar, acima, que segundo o teórico italiano os ordenamentos jurídicos geralmente possuem, a par da norma geral exclusiva, uma norma geral inclusiva. A aplicação de uma ou de outra norma, explica BOBBIO, “depende do resultado da indagação sobre o fato de o caso não regulado ser ou não semelhante àquele regulado.”³⁹⁶

Ocorre que, via de regra, o ordenamento jurídico nada informa a respeito sobre as condições que permitem considerar dois casos como semelhantes. A decisão sobre a semelhança cabe, aduz BOBBIO, ao intérprete, que pode aplicar a norma geral exclusiva, e assim excluir o caso apreciado da disciplina do caso que se encontra sob regulação, ou pode aplicar a norma geral inclusiva, e assim incluir o caso apreciado sob a mesma disciplina existente para o caso regulado. Assim, BOBBIO apresenta o seguinte conceito de lacuna:

³⁹⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 290.

Se existem duas soluções, ambas possíveis, e a decisão entre as duas soluções cabe ao intérprete, existe uma lacuna, e ela consiste exatamente no fato de que um ordenamento não deixou claro qual das duas soluções é a mais desejável. [...] tendo em vista que as soluções, em caso de comportamento não regulado, são geralmente duas, a lacuna consiste justamente na ausência de uma regra que permite aceitar uma solução em vez de outra. Desse modo, não só nos parece impossível excluir as lacunas, em contraste com a teoria da norma geral exclusiva, mas o próprio conceito de lacuna foi se tornando preciso: a lacuna se verifica não pela ausência de uma norma expressa para a regulamentação de um determinado caso, mas pela ausência de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais, aquela exclusiva e aquela inclusiva, deva ser aplicada.³⁹⁷

Note-se, dessarte, que na concepção de BOBBIO a lacuna não é a ausência de regulação para um dado caso, mas a ausência de um critério para a adoção da norma geral exclusiva ou inclusiva.³⁹⁸

Ainda no que diz respeito à concepção de BOBBIO, consideramos importante destacar que as lacunas, tal como por ele concebidas, parecem poder ser identificadas a partir do exame do ordenamento jurídico como um todo.³⁹⁹

Na doutrina nacional do Direito Tributário, MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁰⁰ adota a concepção de lacuna apresentada por BOBBIO.

5.2.2 A lacuna como incompletude contrária ao “plano do legislador”

O conceito de lacuna também foi objeto de investigação por KARL LARENZ. O termo “lacuna”, aduz LARENZ, “faz referência a um carácter incompleto”. Somente é possível falar de lacunas, segundo o teórico alemão, quando a lei “aspira a uma regulação para um determinado sector que é, em certa medida, completa.”⁴⁰¹

LARENZ distingue o conceito de lacuna da noção de “silêncio da lei”. Em sua concepção, o silêncio da lei representa a ausência de disciplina para os comportamentos ou relações inter-humanas juridicamente irrelevantes, que não se quis deixar sob regulação, e que permanecem, portanto, sob o âmbito do chamado “espaço livre do Direito”. As lacunas, por

³⁹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 290-291.

³⁹⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 291.

³⁹⁹ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 175.

⁴⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 180.

⁴⁰¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 526.

outro lado, representam a ausência de regras para comportamentos ou relações inter-humanas que se quis regular, não deixadas ao “espaço livre do Direito”.⁴⁰²

Destaca-se, na concepção de LARENZ, que as lacunas são identificáveis a partir da intenção reguladora subjacente à lei. Se existe uma lacuna, aduz LARENZ, isto “há-de aferir-se do ponto de vista da própria lei, da intenção reguladora que lhe serve de base, dos fins com ela prosseguidos e do ‘plano’ legislativo”.⁴⁰³ A identificação de uma lacuna é, desse modo, uma questão valorativa: considera-se “que a lei não contém uma norma que *devia* conter” (grifo do autor).⁴⁰⁴ A esse respeito, merecem destaque as seguintes palavras de LARENZ:

Pode não ser suficientemente sublinhado que uma lacuna da lei não representa algo de semelhante a um “nada”, mas significa a falta de uma regra determinada, a esperar segundo o plano da regulação ou o contexto global da lei. Isto é frequentemente ignorado. Uma lei é “lacunosa” ou incompleta sempre apenas em relação à regulação por ela almejada, materialmente exaustiva e, neste sentido, “completa”, bem como materialmente adequada.⁴⁰⁵

De acordo com LARENZ “só se pode falar de um plano, de uma determinada intenção reguladora, em relação à lei, não em relação à ordem jurídica no seu conjunto”. Assim, visto que a existência de uma lacuna é aferida a partir da intenção reguladora ou do “plano” do legislador, não é possível afirmar a existência de lacunas a partir do exame da ordem jurídica como um todo.⁴⁰⁶

A concepção de lacuna apresentada por KARL ENGISCH é semelhante à de LARENZ. De acordo com ENGISCH, “o conceito de lacuna significa que se trata de uma incompletude insatisfatória no seio do todo jurídico.”⁴⁰⁷ Ao explicar o que entende por “incompletude insatisfatória” e por “todo”, ENGISCH desenvolve sua definição de lacuna nos seguintes termos:

As lacunas são de ciências do Direito Positivo (do Direito legislado ou do Direito consuetudinário), apreensíveis como falhas de conteúdos de regulamentação jurídica para determinadas situações de facto em que é de esperar essa regulamentação e em que tais falhas postulam e admitem a sua remoção através de uma decisão judicial jurídico-integradora.⁴⁰⁸

⁴⁰² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 525-527.

⁴⁰³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 529-530.

⁴⁰⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 531.

⁴⁰⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 532.

⁴⁰⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 534.

⁴⁰⁷ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 223.

⁴⁰⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 226.

De modo semelhante à advertência de LARENZ quanto à distinção entre “lacuna” e “silêncio da lei”, KARL ENGISCH também chama a atenção para a circunstância de que a inexistência de regulação “pode corresponder a um *plano* do legislador ou da lei, e então não representa uma ‘lacuna’ que tenha de se apresentar sempre como uma deficiência que estamos autorizados a superar.”⁴⁰⁹

Também ENGISCH ressalta que é de cunho valorativo⁴¹⁰ a questão de saber se certos fatos pertencem ao domínio do “não jurídico” ou se a ausência de regulação de tais fatos representa uma incompletude insatisfatória, isto é, uma omissão contrária ao “plano” do legislador. A ausência de regulação, sustenta ENGISCH, “não significa necessariamente a existência de um espaço ajurídico”, pois é possível que tal ausência “represente uma verdadeira lacuna a preencher pelo juiz, por não estar na ‘vontade’ do legislador ou da lei a intenção de excluir a consequência jurídica em questão.”⁴¹¹

Concepção semelhante também é esposada por CLAUS-WILHELM CANARIS, que apresenta a seguinte definição de lacuna:

Uma lacuna é uma incompletude contrária ao plano normativo (aférível) no âmbito do direito positivo (isto é, da lei no âmbito do seu possível sentido literal e do direito consuetudinário), mensurada pelo critério aferidor de todo o ordenamento jurídico vigente. Ou: constatamos uma lacuna quando a lei, nos limites do seu possível sentido literal e do direito consuetudinário não contém uma regra, embora o ordenamento jurídico na sua totalidade a exija.⁴¹²

Na doutrina nacional do Direito Tributário, RICARDO LOBO TORRES compartilha da concepção ora apresentada, tendo uma visão muito semelhante à de KARL ENGISCH a respeito do conceito de lacuna, como se depreende do seguinte trecho:

A lacuna apenas se caracteriza quando há uma *incompletude insatisfatória* do direito. Necessário que, sobre existir o vazio da regulamentação jurídica, careça ele de preenchimento para tornar satisfatória a ordem jurídica como um todo, em seu programa e em seus valores. A constatação da lacuna e o seu preenchimento constituem duas etapas interligadas pelos valores jurídicos. [...] Só quando existe a *insatisfação* frente aos valores suprapositivos, aos princípios gerais e ao plano do legislador é que se pode cogitar da integração. Se for irrelevante a carência de regulamentação, tratar-se-á de mero espaço ajurídico, insuscetível de preenchimento, prevalecendo o argumento *a contrario sensu*.⁴¹³

⁴⁰⁹ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 227.

⁴¹⁰ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 231.

⁴¹¹ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 229.

⁴¹² CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken in Gesetz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983 p. 39 apud ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 512.

⁴¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 94-96.

Na doutrina estrangeira do Direito Tributário, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG⁴¹⁴ compartilham da ideia de lacuna como incompletude contrária ao “plano” do legislador, como concebida por CANARIS. Na doutrina nacional, HUMBERTO ÁVILA⁴¹⁵ e, segundo nos parece, também MISABEL DERZI⁴¹⁶, perfilham a mesma tese.

5.2.3 As lacunas como casos “difíceis” em razão do problema da indeterminação semântica

A concepção de lacuna como incompletude causada em razão do problema da indeterminação conceitual também é encontrada na obra de alguns teóricos.

HART, por exemplo, embora não utilize o termo “lacuna”, faz referência à existência de “casos não previstos”⁴¹⁷ e de “espaços deixados em aberto”⁴¹⁸, associando tais fenômenos às dificuldades decorrentes da já aludida “textura aberta do Direito”.⁴¹⁹

Tal noção parece ser compartilhada por GÉRMAN KANTOROWICZ que emprega o termo “lacuna” para se referir às dúvidas suscitadas pela indeterminação dos conceitos. Segundo KANTOROWICZ,

[...] lo que pasa es (como se puede afirmar sin temor de equivocarse), que hay tantas lagunas como palabras. Ningún concepto se halla analizado hasta en sus últimos elementos; sólo pocos han sido definidos y esos pocos sólo por medio de otros conceptos igualmente indefinidos.⁴²⁰

Na doutrina do Direito Tributário nacional, a associação do conceito de lacuna ao problema da indeterminação dos conceitos jurídicos se reflete, por exemplo, na lição de

⁴¹⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. et. al. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008, v. 1, p. 312.

⁴¹⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 512 et seq.

⁴¹⁶ Cf. DERZI, Misabel. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). *Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 399-414.

⁴¹⁷ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 161-176.

⁴¹⁸ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 167.

⁴¹⁹ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 175.

⁴²⁰ KANTOROWICZ, Gérman. La lucha por la ciencia del derecho. In: SAVIGNY, Frederico Carlos Von. et. al. *La ciencia del derecho*. Trad. Carlos G. Posada. Buenos Aires: Losada, 1949, p. 337.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que se manifesta de modo contrário à colmatagem de lacunas em razão de dificuldades na inteligência da lei.⁴²¹

5.2.4 As lacunas como problemas lógicos, axiológicos, semânticos e epistêmicos

O problema das lacunas também foi examinado, com profundidade, pelos juristas argentinos ALCHOURRÓN e BULYGIN. Em sua obra intitulada “Sistemas Normativos” os mencionados teóricos evidenciam a polissemia do conceito de lacuna e distinguem com nitidez alguns dos sentidos em que o termo é empregado.

O termo “lacuna”, observam ALCHOURRÓN e BULYGIN, é utilizado na Teoria do Direito para fazer referência a distintos tipos de problemas: lógicos, valorativos, semânticos e epistêmicos. Para designar esses distintos problemas, utilizam, respectivamente, os termos “lacuna normativa”, “lacuna axiológica”, “lacuna de reconhecimento” e “lacuna de conhecimento”.⁴²²

De acordo com os autores, a fonte dessa falta de clareza conceitual reside na ausência de uma distinção clara entre casos genéricos e casos individuais. O problema das lacunas normativas e axiológicas, lecionam, se dá no plano dos casos genéricos, enquanto os problemas relativos às lacunas de conhecimento e de reconhecimento se dão no plano dos casos individuais.⁴²³

Examinemos, então, o conceito de cada uma dessas espécies de lacunas.

5.2.4.1 As lacunas no plano dos casos genéricos

Antes de examinarmos os conceitos de lacuna normativa e de lacuna axiológica, é conveniente fazer duas observações.

⁴²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 180.

⁴²² ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 47-51.

⁴²³ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 47.

Em primeiro lugar, recorde-se que caso genérico é uma propriedade ou conjunto de propriedades que podem exemplificar-se em um número infinito de casos individuais. As propriedades que formam um caso genérico representam um “recorte” da realidade, e podem ser usadas para formar classes ou conjuntos de coisas (objetos ou indivíduos, por exemplo) dentro de um universo de coisas.⁴²⁴ A noção de caso genérico apresentada por ALCHOURRÓN e BULYGIN parece corresponder, como já notamos, ao antecedente da norma jurídica abstrata. Rememore-se ainda que uma solução genérica é uma conduta caracterizada normativamente, isto é, uma conduta qualificada pelos modais deônticos “obrigatório”, “permitido” ou “proibido”, atribuída a sujeitos indeterminados. A noção de solução genérica, por sua vez, parece corresponder ao consequente da norma jurídica geral.

Em segundo lugar, é importante ter em mente a distinção, proposta por ALCHOURRÓN e BULYGIN, entre ordenamento jurídico e sistema normativo. O termo “ordenamento jurídico” é reservado por ALCHOURRÓN e BULYGIN para designar o conjunto de todos os enunciados válidos segundo certo critério de identificação. Na lição dos teóricos argentinos, um sistema normativo, por sua vez, é um conjunto de enunciados a partir dos quais é possível deduzir alguma consequência normativa, isto é, um conjunto de enunciados a partir do qual seja possível deduzir um enunciado que relaciona um caso com uma solução.⁴²⁵ Sistemas jurídicos, na lição de ALCHOURRÓN e BULYGIN, são uma classe de sistemas normativos e possuem, como nota distintiva, a coercitividade. Sistema jurídico é, pois, o sistema normativo do qual é possível deduzir alguma consequência normativa, cuja solução seja um ato coativo.⁴²⁶

A distinção é relevante porque a conclusão acerca da existência de lacunas geralmente não se dá após uma pesquisa por todo o ordenamento jurídico. Antes, as lacunas são constatadas dentro de um determinado microssistema de normas jurídicas.⁴²⁷

Considerando a distinção feita por ALCHOURRÓN e BULYGIN, empregaremos expressões como “sistema constitucional tributário”, “sistema tributário”, e “sistema normativo tributário” para nos referir ao conjunto de enunciados a partir dos quais é possível construir normas de competência tributária e normas tributárias que sejam produzidas em

⁴²⁴ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 43.

⁴²⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 82.

⁴²⁶ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 98.

⁴²⁷ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 183.

consonância com aquelas. Será importante ter em conta essa delimitação porque a pesquisa sobre a existência de lacunas, levada a cabo adiante, estará circunscrita ao mencionado conjunto de enunciados normativos.

5.2.4.1.1 As lacunas normativas

A lacuna normativa é definida por ALCHOURRÓN e BULYGIN em função de um determinado conjunto de propriedades (um universo de propriedades), um conjunto de casos genéricos (universo de casos), um conjunto de normas (sistema normativo) e um conjunto de soluções (universo de soluções maximais).⁴²⁸

A fim de facilitar a compreensão dos conjuntos acima citados, bem como o conceito de “lacuna normativa”, que deles depende, tome-se o exemplo fornecido por ALCHOURRÓN e BULYGIN, que trata da reivindicação de imóveis contra terceiros possuidores, formulado a partir dos artigos 2.777 e 2.778 do Código Civil argentino, que assim dispõem:

Art. 2.777. Compete también [la reivindicación] contra el actual poseedor de buena fe que por título oneroso la hubiere obtenido de un enajenante de mala fe [...].

Art. 2.778. Sea la cosa mueble o inmueble, la reivindicación compete [...] contra el actual poseedor, aunque de buena fe, si la hubo por título gratuito [...].

O conjunto de situações ou estados de coisas em que uma certa conduta pode ser praticada é chamado por ALCHOURRÓN e BULYGIN de Universo de Discurso (UD). Os elementos de tal conjunto são situações ou estados de coisas que compartilham de uma certa propriedade, denominada “propriedade definidora”.⁴²⁹

No contexto das disposições do Código Civil argentino acima transcritas, a propriedade definidora do UD é a alienação de um imóvel pertencente a um terceiro. Desse modo, todos os elementos do UD são estados de coisas ou situações em que uma certa pessoa (alienante) transfere a outra pessoa (adquirente) a posse de um imóvel que pertence a um terceiro. Todas essas situações formam o conjunto UD.⁴³⁰

⁴²⁸ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 79-80.

⁴²⁹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 14.

⁴³⁰ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 15.

Um problema normativo, afirmam ALCHOURRÓN e BULYGIN, é uma pergunta acerca do *status* deôntico de uma ação, comportamento ou conduta. O conjunto de ações que podem ser praticadas no âmbito de um conjunto de situações ou estados de coisas, isto é, no âmbito de um UD, forma o conjunto denominado Universo de Ações (UA)⁴³¹. No exemplo que estamos apresentando, o problema normativo diz respeito ao *status* deôntico da ação do terceiro adquirente que consiste na restituição do imóvel a seu proprietário. Tal ação é, neste exemplo, o único elemento do UA e será representada por “R”.

O Universo de Propriedades (UP) é o conjunto de propriedades que podem estar presentes ou ausentes nos elementos de um UD. Considere-se que, neste modelo, são relevantes as seguintes propriedades: (i) boa-fé do adquirente (BFAD); (ii) boa-fé do alienante (BFAL); e (iii) o título oneroso da alienação (TO). Estas três circunstâncias (BFAD, BFAL e TO) são propriedades dos elementos do UD. Cada uma destas propriedades divide os elementos do UD em duas classes: a classe dos elementos em que a propriedade está presente e a classe dos elementos em que a propriedade está ausente. A ausência de uma propriedade equivale à presença de sua propriedade complementar. A ausência de uma propriedade será aqui identificada pelo símbolo “~”. Assim, por exemplo, a propriedade complementar de “TO” será representada por “~TO”⁴³².

O UP determina quais são todos os casos genéricos possíveis. E o conjunto de todos os casos genéricos possíveis forma o Universo de Casos (UC). O número de casos genéricos possíveis é uma função das propriedades de um UP. Se n é o número de propriedades de um UP, então 2^n é o número de casos genéricos.⁴³³ A tabela a seguir indica quais são os casos genéricos possíveis a partir do exemplo ora analisado:

Tabela 1 - Universo de Casos (UC)

		Universo de Propriedades		
		BFAL	BFAD	TO
UC	1	+	+	+
	2	-	+	+
	3	+	-	+
	4	-	-	+
	5	+	+	-
	6	-	+	-
	7	+	-	-
	8	-	-	-

Fonte: ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 18.

⁴³¹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 15.

⁴³² ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 16-17.

⁴³³ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 17.

A ideia de completude requer que todos os casos tenham não apenas uma solução (o que implica que é preciso saber quais são todos os casos possíveis), mas também que as soluções correlacionadas com os casos sejam completas, no sentido de que todas as ações possíveis estejam normativamente determinadas.⁴³⁴ Para satisfazer tal condição, ALCHOURRÓN e BULYGIN aludem ao conceito de “solução maximal”. Uma solução maximal, lecionam, é a solução que determina deonticamente todos os elementos de um UA. O conjunto formado por todas as soluções maximais relativas a um UA se chama Universo de Soluções Maximais (USmax). Visto que no modelo ora apresentado o UA é formado apenas pela ação “R”, o Universo de Soluções Maximais seria assim constituído:

$$US_{max} = \{OR, VR, PR\}$$

Onde:

- a) “OR” significa que “R” é obrigatório;
- b) “VR” significa que “R” é proibido; e
- c) “PR” significa que “R” é permitido.

Cumprir fazer alusão, por fim, ao sistema normativo construído a partir dos artigos 2.777 e 2.778 do Código Civil argentino. De acordo com a interpretação de ALCHOURRÓN e BULYGIN, a partir de tais dispositivos é possível deduzir as normas jurídicas “N₁” e “N₂”:

- a) N₁: OR/~TO (cabe a reivindicação se a alienação foi a título gratuito); e
- b) N₂: OR/~BFAD.BFAL.TO (cabe a reivindicação contra o adquirente de má-fé, que adquiriu o imóvel do alienante de boa-fé, a título oneroso).

Portanto, o Sistema Normativo “SN”, construído a partir das aludidas disposições do Código Civil argentino, é o conjunto assim formado: SN = {N₁, N₂}.

É importante destacar, neste ponto, que as normas jurídicas de um sistema normativo dependem da interpretação dos enunciados tomados como base para a construção do sistema. Por conseguinte, uma mudança de interpretação causa, obviamente, uma mudança também no sistema normativo.⁴³⁵

Uma vez identificados os elementos dos conjuntos acima mencionados, é possível constatar, a partir desta tabela, que o SN não provê uma solução normativa para todos os casos do UC:

⁴³⁴ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 33.

⁴³⁵ Cf. ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 136-140. Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 183.

Tabela 2 - Soluções de SN para o UC

	Casos			SN	
				N1	N2
1	BFAL	BFAD	TO	-	
2	~BFAL	BFAD	TO	OR	
3	BFAL	~BFAD	TO	-	
4	~BFAL	~BFAD	TO	-	
5	BFAL	BFAD	~TO		OR
6	~BFAL	BFAD	~TO		OR
7	BFAL	~BFAD	~TO		OR
8	~BFAL	~BFAD	~TO		OR

Fonte: ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 30.

Note-se que, para os casos indicados pelos números 1, 3 e 4 da tabela o sistema não atribui nenhuma solução. Relativamente a tais casos diz-se, portanto, que há lacunas normativas: o sistema normativo deduzido dos enunciados dos artigos 2.777 e 2.778 do Código Civil argentino nada diz a respeito da restituição do imóvel pelo terceiro de boa-fé nos casos em que há: (i) boa-fé do alienante, boa-fé do adquirente e transmissão a título oneroso; (ii) boa-fé do alienante, má-fé do adquirente e transmissão a título oneroso e (iii) má-fé do alienante, má-fé do adquirente e transmissão a título oneroso.

Com estas considerações, podemos apresentar a definição de lacuna normativa proposta por ALCHOURRÓN e BULYGIN: “Decir que un caso C_i es una laguna del sistema normativo α en relación a un US_{max_k} significa que α no correlaciona C_i con ninguna solución del US_{max_k} .”⁴³⁶

É de se destacar, por fim, que as lacunas normativas, como definidas por ALCHOURRÓN e BULYGIN, não se confundem com situações não reguladas porque o Direito não “quis” regular. Note-se que o UP determina todos os casos possíveis e proporciona o critério para distinguir entre os casos que o Direito “pretende” e “não pretende” regular.⁴³⁷ As lacunas normativas representam casos que, embora não tenham sido deonticamente qualificados, recebem alguma qualificação normativa do sistema em razão de portarem alguma propriedade reputada como relevante.⁴³⁸ Os casos que o Direito não “quis” regular, pelo contrário, não possuem tais propriedades, e por essa razão pertencem ao domínio dos casos sem relevância jurídica.

⁴³⁶ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 33.

⁴³⁷ BULYGIN, Eugenio. En defensa de El dorado. Respuesta a Fernando Atria. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 83.

⁴³⁸ RODRIGUEZ, Jorge L. La imagen actual de las lagunas en el Derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 149.

5.2.4.1.2 As lacunas axiológicas

Para a compreensão do conceito de “lacuna axiológica” apresentado por ALCHOURRÓN e BULYGIN, é de fundamental importância destacar, previamente, o conceito de “propriedade relevante”. Uma propriedade é relevante, de acordo com os autores, quando um caso caracterizado por uma propriedade e um outro caso caracterizado por sua propriedade complementar possuem diferentes *status* normativo.⁴³⁹

ALCHOURRÓN e BULYGIN advertem que o termo “relevante” é ambíguo, podendo ter um significado descritivo e outro prescritivo.⁴⁴⁰

Uma propriedade é relevante (em relação a um caso, a um sistema normativo e a um universo de soluções) no sentido descritivo quando um estado de coisas se dá de fato. Esse estado de coisas consiste na circunstância de o sistema normativo atribuir diferentes *status* normativos ao caso que possua a propriedade em questão e ao caso que contenha a respectiva propriedade complementar. Trata-se de relevância que decorre do próprio sistema normativo. À proposição que identifica o conjunto de propriedades que *devem* ser relevantes para um determinado UA, dá-se o nome de “tese de relevância”.⁴⁴¹

Em publicação mais recente⁴⁴², BULYGIN reconhece que a noção de relevância descritiva admite dois sentidos.

No sentido por ele chamado de “relevância descritiva A”, uma propriedade é considerada relevante em decorrência do sistema normativo ditado pelo legislador. Trata-se de relevância descritiva em sentido idêntico ao já exposto acima. No sentido chamado de “relevância descritiva B”, uma propriedade é considerada relevante à luz do sistema de valores do legislador.

No sentido prescritivo, uma propriedade é relevante quando um estado de coisas deveria se dar, ou seja, quando o caso que possua a propriedade em questão e o caso que contenha a respectiva propriedade complementar deveriam ter diferentes *status* normativos.

⁴³⁹ Cf. ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 149. BULYGIN, Eugenio. En defensa de el Eldorado. Respuesta a Fernando Atria. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 81.

⁴⁴⁰ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 151.

⁴⁴¹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 152.

⁴⁴² BULYGIN, Eugenio. En defensa de el Eldorado. Respuesta a Fernando Atria. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 73-85.

Perceba-se que aqui a relevância se afigura do ponto de vista do intérprete: este considera que o “legislador” não tomou em conta uma propriedade que deveria ter tomado para solucionar um determinado caso. À proposição que identifica o conjunto de propriedades que *devem* ser relevantes para um determinado UA, dá-se o nome de “hipótese de relevância”.⁴⁴³

A partir dos conceitos acima expostos, ALCHOURRÓN e BULYGIN lecionam que um caso C_i é uma lacuna do sistema normativo α em relação a um UA_k quando o caso C_i está solucionado por α e existe uma propriedade p tal, que p *deve ser* relevante para C_i (de acordo com uma determinada hipótese de relevância) e p é irrelevante para α em relação a um UA_k .⁴⁴⁴

Note-se, pois, que na concepção de ALCHOURRÓN e BULYGIN, o termo “lacuna axiológica” é reservado para os casos em que uma propriedade é relevante no sentido prescritivo, porém irrelevante no sentido descritivo. Considera-se que o legislador não tomou em conta uma propriedade que deveria ter tomado e que, se tivesse levado em conta tal propriedade, teria dado ao caso uma solução diferente.⁴⁴⁵ A constatação da lacuna axiológica é também, evidentemente, uma questão de interpretação, eis que a hipótese de relevância é formada por propriedades que, do ponto de vista do intérprete, são relevantes.

As lacunas axiológicas, como se pôde notar, não estão relacionadas com a questão da incompletude. Ao contrário do que ocorre com as lacunas normativas, os casos que representam lacunas axiológicas estão solucionados pelo sistema normativo. O que ocorre é que a solução atribuída pelo sistema ao caso é axiologicamente inadequada, porque não se tomou em conta uma propriedade tida como relevante, isto é, não se fez uma distinção que deveria ter sido feita.⁴⁴⁶ Há, portanto, nas lacunas axiológicas, uma discrepância entre a tese e a hipótese de relevância.

Tal discrepância é fundamental para a importante distinção entre lacuna axiológica e outros defeitos axiológicos (políticos ou éticos). Caso o legislador tenha considerado todas as circunstâncias (que *devem ser*) relevantes para o caso, mas a ele atribui uma solução má ou injusta, o que ocorre, observam ALCHOURRÓN e BULYGIN, é um defeito axiológico do

⁴⁴³ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 152.

⁴⁴⁴ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 152.

⁴⁴⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 156.

⁴⁴⁶ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 155-157.

sistema, mas não uma lacuna axiológica. Nos defeitos axiológicos, a tese de relevância é, pois, coerente com a hipótese de relevância.⁴⁴⁷

5.2.4.2 As lacunas no plano dos casos individuais: lacunas de conhecimento e de reconhecimento

ALCHOURRÓN e BULYGIN aduzem que um dos principais problemas da aplicação das normas gerais a casos individuais diz respeito à classificação ou subsunção do caso individual. Tais dificuldades, lecionam, podem se originar de duas fontes.⁴⁴⁸

Uma dessas fontes de dificuldades, afirmam os juristas argentinos, é a falta de informações a respeito das circunstâncias fáticas, isto é, do caso individual. A esse respeito, aduzem que

Frecuentemente ignoramos si un hecho concreto (caso individual) pertenece o no a una clase (caso genérico), porque carecemos de la información necesaria; hay algunos aspectos del hecho que desconocemos y esa falta de conocimiento es lo que provoca la dificultad de clasificar el caso.⁴⁴⁹

A outra fonte de dificuldades, apontam ALCHOURRÓN e BULYGIN, é a indeterminação semântica ou vagueza dos conceitos jurídicos. Sobre tal dificuldade, assim se expressam:

Esta dificultad se origina en la vaguedad – actual o potencial – que los conceptos jurídicos comparten con todos los conceptos empíricos. La vaguedad puede ser reducida considerablemente gracias al uso de conceptos técnicos, introducidos por medio de definiciones explícitas, que estipulan expresamente sus reglas de aplicación, pero no desaparece nunca del todo. Siempre cabe la posibilidad de que se presente un objeto atípico e insólito que escape a las reglas de aplicación del concepto, por más minuciosas y numerosas que ellas sean.⁴⁵⁰

ALCHOURRÓN e BULYGIN observam que, muitas vezes, o termo “lacuna” é utilizado para designar tais tipos de problemas.⁴⁵¹ Para distinguir tais fenômenos das

⁴⁴⁷ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 157-158.

⁴⁴⁸ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 47.

⁴⁴⁹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 47.

⁴⁵⁰ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 48-49.

⁴⁵¹ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 49.

chamadas “lacunas normativas”, empregam os autores as expressões “lacunas de conhecimento” e “lacunas de reconhecimento”.

Assim, definem as lacunas de conhecimento como casos individuais que, por falta de conhecimento das propriedades do fato, não se sabe se pertencem ou não a uma determinada classe de caso genérico.⁴⁵²

As lacunas de reconhecimento são definidas, por sua vez, como casos individuais que, por falta de determinação semântica dos conceitos que caracterizam um caso genérico, não se sabe se pertencem ou não à classe do caso genérico em questão.⁴⁵³

Perceba-se que, na visão de ALCHOURRÓN e BULYGIN, as lacunas de conhecimento e de reconhecimento são compatíveis com sistemas normativos completos. A completude do Direito não elimina a possibilidade de termos dúvidas quanto a aspectos factuais juridicamente relevantes ou quanto ao significado dos conceitos contidos nos textos normativos.⁴⁵⁴ Tais dificuldades surgem não em razão de uma insuficiência normativa, mas em razão de problemas epistêmicos ou semânticos.

Não obstante sejam compatíveis com sistemas normativos completos, é interessante notar que as lacunas de reconhecimento podem originar lacunas normativas. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando o intérprete atribui um sentido mais restrito a um determinado texto normativo, deixando sem regulação certos casos que, numa interpretação mais ampla, restariam regulados.

5.2.5 A concepção adotada neste estudo

Examinemos, brevemente, as concepções acima apresentadas para, em seguida, declinar aquela que será utilizada neste estudo.

As noções apresentadas por LARENZ, ENGISCH e CANARIS têm o mérito de evidenciar o fenômeno da ausência de regulação “satisfatória”. Não obstante, o conceito de

⁴⁵² ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 50.

⁴⁵³ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 50.

⁴⁵⁴ MORESO, José Juan. A brilliant disguise: entre fuentes y lagunas. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 195.

lacuna de tais autores parece confundir o problema lógico relativo à incompletude ou ausência de regulação, com o problema axiológico, relativo à inexistência de uma solução “satisfatória”, contrária ao plano do legislador.

A concepção de lacuna como casos “difíceis” em razão de indeterminação semântica também é meritória por fazer referência ao relevante problema da subsunção dos chamados “casos difíceis”. No entanto, essa concepção nos parece insuficiente por não considerar que o conceito de lacuna designa, primariamente, a ausência de norma jurídica reguladora para um determinado caso genérico, e não dificuldades de classificação ou subsunção.

No que se refere à concepção de ALCHOURRÓN e BULYGIN, a constatação da polissemia do termo “lacuna” e a depuração dos seus sentidos, levada a cabo pelos aludidos juristas, nos parece bastante proveitosa não apenas para identificar os casos em que há, verdadeiramente, uma incompletude no sistema normativo, mas também para reconhecer situações em que a analogia é proibida.

No que diz respeito ao sistema normativo tributário nacional, que contém enunciado que expressamente veda o emprego da analogia relativa à norma tributária, é de fundamental importância ter presente a polissemia do termo “lacuna”, tal como evidenciada por ALCHOURRÓN e BULYGIN. Com efeito, fica evidenciado, pelas diversas concepções acima apresentadas, que alguns estudiosos do Direito Tributário não parecem compartilhar da mesma noção de lacuna. Tal dissonância pode resultar, obviamente, em distintas conclusões quanto aos casos em que há ou não o emprego de analogia proibida, uma vez que, de acordo com algumas concepções, a analogia pressupõe a existência de lacunas. Por esse motivo, adotaremos a distinção de sentidos evidenciada pelos teóricos argentinos ao investigarmos a existência de lacunas no sistema normativo tributário.

No entanto, devemos fazer duas ressalvas quanto à visão de ALCHOURRÓN e BULYGIN a respeito do tema das lacunas.

A primeira diz respeito à distinção entre lacunas e casos sem relevância jurídica, que nos parece questionável. Pode-se objetar que não há casos juridicamente irrelevantes porque, caso surja uma lide em torno de um deles, o Poder Judiciário deve dar uma solução, em razão do chamado “princípio do *non liquet*”. É possível afirmar, portanto, que a ideia do espaço “ajurídico”, em rigor, não afasta a lacuna: no máximo, afasta a relevância que se possa dar à lacuna. Em suma, ALCHOURRÓN e BULYGIN parecem confundir o conceito de lacuna com o de “relevância da lacuna”. Por esse motivo, utilizaremos a expressão “lacuna normativa” para nos referir também aos chamados “casos juridicamente irrelevantes”.

Uma segunda objeção possível diz respeito à afirmação de que as lacunas de reconhecimento se dão no plano dos casos individuais, sendo um problema de aplicação do Direito. Segundo ALCHOURRÓN e BULYGIN, a lacuna de reconhecimento se dá por falta de determinação semântica dos conceitos que caracterizam um caso genérico.⁴⁵⁵ Parece-nos, então, que as lacunas de reconhecimento são problemas que se originam no plano dos casos genéricos, isto é, são problemas que se dão no plano da atribuição de sentidos ao texto normativo, e que podem se refletir em dificuldades na subsunção dos casos individuais.

Feitas essas observações, importa por fim, mencionar a concepção de BOBBIO. Como destacamos, o teórico italiano faz alusão às normas gerais exclusiva e inclusiva, e afirma que uma lacuna consiste na ausência de um critério para a adoção de uma ou de outra. Afigura-se importante ter em conta, a par da depuração de sentidos do termo “lacuna”, que um sistema normativo pode ser lacunoso ou não, a depender da existência das aludidas normas gerais e da existência de um critério para solucionar eventual conflito entre elas. Portanto, a visão de BOBBIO também será considerada ao investigarmos a existência de lacunas no sistema normativo tributário.

5.3 As lacunas no sistema normativo tributário

Procuraremos agora identificar que espécies de lacunas existem no sistema normativo tributário. Trata-se de tarefa que nos parece simples no que diz respeito às lacunas axiológicas e às lacunas de conhecimento e de reconhecimento, razão pela qual trataremos delas em conjunto, neste item. Quanto às lacunas normativas, a questão de sua existência sistema normativo tributário requer considerações mais extensas, razão pela qual reservaremos um item específico, adiante, para desenvolvê-las.

No que se refere às lacunas de conhecimento, a sua ocorrência é manifesta, eis que as normas tributárias, assim como todas as normas jurídicas, são aplicadas em razão da ocorrência de fatos. Havendo dúvidas quanto a quaisquer aspectos do fato que enseja a aplicação da norma tributária, configura-se a lacuna de conhecimento. A seguinte ementa de

⁴⁵⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 50.

julgado do Superior Tribunal de Justiça ilustra uma lacuna de conhecimento na aplicação da norma tributária relativa ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IPTU. AÇÃO ANULATÓRIA. EXPLORAÇÃO COMERCIAL DE VAGAS DE GARAGEM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE POSSE COM ANIMUS DOMINI. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7 STJ. OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESQUETIONAMENTO. SÚMULA 281 STF. 1. Na origem, cuida-se de ação anulatória com o objetivo de desconstituir lançamentos do IPTU dos exercícios de 2000 a 2005, incidente sobre a área de vagas de estacionamento exploradas pela sociedade autora. O Tribunal a quo deu provimento à apelação para afastar, do computo da área para fins de fixação do valor venal, as vagas cuja propriedade não se encontre vinculada às lojas da autora, por entender que o direito de exploração comercial das vagas não se confunde com a posse referida pelo CTN para fixar a sujeição passiva tributária, uma vez que ausente o animus domini. 2. Não ocorre violação ao artigo 535 do CPC/73 quando o Tribunal a quo julga integralmente a lide e soluciona a controvérsia na forma como lhe foi apresentada. (AgInt no AREsp 930.099/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/10/2016, DJe 08/11/2016; AgInt no REsp 1614629/PI). Ademais, o mero fato de o Tribunal de origem ter decidido a lide de forma contrária à defendida pela recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ele propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa passível de exame mediante a oposição de Embargos de Declaração. (AgInt no AREsp 913.417/MT, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2016, DJe 18/11/2016). 3. A tese adotada pelo acórdão recorrido está consonante com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que exige a configuração do animus domini no exercício da posse para fins de incidência do IPTU (AgRg no AREsp 544.086/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2014, DJe 30/09/2014) AgRg no REsp 1205250/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010). 4. O Tribunal a quo lastreou seu entendimento na convenção condominial, concluindo que a sociedade incorporadora exerce, sobre parte das vagas, apenas o direito de utilização e de exploração comercial. Obviamente, ingressar na análise fático-probatória da natureza da referida relação claramente esbarra no óbice da Súmula 07 do STJ. 5. As matérias concernentes à ofensa ao art. 33 do Código Tributário Nacional e à nulidade do processo administrativo não atenderam ao requisito do prequestionamento, o que faz incidir, no caso, a Súmula 211 do Superior Tribunal de Justiça. 6. Recurso Especial de fls. 758/771 não conhecido. Recursos Especiais de fls. 772/785 e 786/799 conhecidos e, no mérito, não providos.⁴⁵⁶

No que se refere às lacunas de reconhecimento, a sua ocorrência também é evidente, eis que os textos normativos a partir dos quais as normas tributárias são construídas suscitam, em virtude da ambiguidade e da indeterminação inerente ao uso da linguagem natural, problemas de interpretação, como já pudemos destacar. Por exemplo, LUÍS QUEIROZ⁴⁵⁷ chama a atenção para a circunstância de que a palavra “renda” é utilizada pela Constituição Federal em 6 diferentes sentidos, e que a palavra “proventos” é utilizada em 3 diferentes sentidos. A ambiguidade por polissemia desses termos suscita evidentemente lacunas de

⁴⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1635456, da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 13 de dezembro de 2016.

⁴⁵⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 22.

reconhecimento na interpretação e aplicação da lei tributária, no que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De igual modo, com relação a renda como base tributável, esse mesmo autor aponta a grande divergência existente na doutrina e na jurisprudência, causada pelo fenômeno da indeterminação, no tocante à identificação e construção do conceito constitucional de renda.⁴⁵⁸

Por fim, é possível afirmar também a existência de lacunas axiológicas no sistema normativo tributário. Elas se configuram quando o intérprete considera que o legislador não tomou em conta uma propriedade que deveria ter tomado e que, se tivesse levado em conta tal propriedade, teria dado ao caso uma solução diferente. Dito de outro modo, há lacuna axiológica quando o intérprete entende que um caso deveria ter recebido um tratamento jurídico que o legislador deixou de lhe conferir, ou quando deveria receber um tratamento jurídico diverso daquele que o legislador lhe conferiu. Por vezes, as lacunas axiológicas parecem estar relacionadas com o princípio da igualdade. Um exemplo de lacuna axiológica pode ser vislumbrado por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1. Por meio da aludida ação, a Confederação Nacional dos Profissionais Liberais questionou no Supremo Tribunal Federal a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. De acordo com a autora da ação, a referida lei havia incorrido em ofensa ao princípio da igualdade tributária por afastar, expressamente, dos profissionais liberais, o tratamento tributário conferido às microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 9º, inciso XIII). É possível afirmar que, na visão da autora da ação, o legislador incorreu em lacuna axiológica, por não haver considerado a propriedade “ser profissional liberal” ao instituir um tratamento tributário diferenciado.

5.3.1 As lacunas normativas e as normas gerais exclusiva e inclusiva no sistema normativo tributário

⁴⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 119-199.

Afirmamos anteriormente, que alguns teóricos, dentre os quais se destaca ERNST ZITELMANN, postulam a existência de uma norma geral exclusiva, implícita, por meio da qual são consideradas permitidas todas as condutas não reguladas como proibidas pelas normas jurídicas particulares inclusivas. Ressaltamos também que, de acordo com BOBBIO, normalmente existe, a par da norma geral exclusiva, a norma geral inclusiva, também implícita, que tem a característica de regular os casos não compreendidos nas normas particulares de modo idêntico aos casos que se encontram regulados. A aplicação da norma geral exclusiva, leciona BOBBIO, supõe o emprego do argumento *a contrario* enquanto a aplicação da norma geral inclusiva supõe o emprego do argumento *a simili* ou por analogia.

O argumento *a simili* ou por analogia será examinado adiante. Não obstante, é conveniente adiantar, num breve aparte, algumas observações a respeito do argumento *a contrario*. Podemos definir o argumento *a contrario*, de modo simples, como o argumento por meio do qual se conclui não aplicar ao caso não regulado a consequência normativa estabelecida para o caso regulado.⁴⁵⁹ Essa espécie de argumento foi examinada com profundidade por ULRICH KLUG. Ao apresentarmos sua concepção a respeito do aludido argumento, é conveniente destacar, previamente, que a conjunção entre o antecedente e o consequente de uma norma jurídica pode se dar por meio de três espécies de relação de implicação⁴⁶⁰:

- a) “relação de implicação extensiva”, em que a hipótese é condição suficiente para a consequência jurídica, caracterizada pela fórmula “sempre que”;
- b) “relação de implicação intensiva”, em que a hipótese é condição necessária para a consequência, caracterizada pela fórmula “somente se ... então”; e
- c) “relação de implicação mútua ou recíproca”, em que a hipótese é condição suficiente e necessária para a consequência, caracterizada pela fórmula “se e somente se ... então”.

A conclusão do argumento *a contrario* aponta que uma determinada consequência jurídica jamais pode ocorrer caso não se cumpram os pressupostos indicados no antecedente normativo.⁴⁶¹ Por conseguinte, é de se notar, com KLUG, que o argumento *a contrario* estará

⁴⁵⁹ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 290.

⁴⁶⁰ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 48 et. seq.

⁴⁶¹ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 191.

permitido sempre que o antecedente da norma jurídica implique intensiva ou mutuamente o consequente; por outro lado, o argumento será inválido caso o antecedente implique apenas extensivamente o consequente.⁴⁶² O argumento *a contrario* pode, portanto, na lição de KLUG, ser descrito a partir da seguinte fórmula: “no caso em que uma consequência jurídica “C” somente entre em vigor quando se der a hipótese “H”, a consequência jurídica “C” nunca entrará em vigor quando a hipótese “H” não se cumprir”.⁴⁶³

Feito esse aparte, é preciso mencionar que ALCHOURRÓN e BULYGIN fazem alusão a uma norma, por eles chamada de “regra de clausura”,⁴⁶⁴ que teria o condão de qualificar como permitidas as condutas não reguladas por outras normas jurídicas do sistema normativo. A noção de regra de clausura, apesar de semelhante à de norma geral exclusiva, difere desta em alguns pontos fundamentais:

- a) as regras de clausura são expressamente enunciadas⁴⁶⁵, ao passo que a norma geral exclusiva é, em geral, implícita;
- b) as regras de clausura são contingentes⁴⁶⁶, enquanto a norma geral exclusiva existiria em todos os ordenamentos jurídicos;
- c) as regras de clausura qualificam como permitidas (permissão no sentido forte) as ações não reguladas pelas normas jurídicas do sistema⁴⁶⁷; e
- d) as regras de clausura são capazes de tornar completo um sistema normativo somente quanto a um determinado universo de casos relevantes⁴⁶⁸, isto é, casos que possuam propriedades que formam a chamada “tese de relevância”; são portanto gerais em relação a um dado sistema normativo, mas não quanto ao ordenamento jurídico como um todo.

Afirmamos, no item 4.3.4.2, que o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal veicula o chamado “princípio da estrita legalidade tributária”, o qual requer a descrição em lei de todos os aspectos da norma tributária. Ocorre que, por via reflexa, utilizando o argumento

⁴⁶² KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 193.

⁴⁶³ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 192.

⁴⁶⁴ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 190-198.

⁴⁶⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 191.

⁴⁶⁶ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 192.

⁴⁶⁷ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 196.

⁴⁶⁸ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015, p. 201.

a contrario, é possível supor, em estreita conexão com o princípio da estrita legalidade tributária, a existência de uma regra com as características apontadas por ALCHOURRÓN e BULYGIN no sistema normativo tributário. Tal regra seria uma norma jurídica de conduta, que solucionaria como não obrigatória a prestação tributária quanto aos casos genéricos não descritos em lei e que, portanto, não figuram no antecedente das normas tributárias. Adotaremos aqui a terminologia de BOBBIO, e chamaremos tal norma jurídica de “norma geral exclusiva tributária”, não obstante estejamos nos referindo à regra de clausura, como concebida por ALCHOURRÓN e BULYGIN.

Perceba-se que a norma geral exclusiva tributária, ao regular expressamente as ações que não figuram no antecedente das normas tributárias, tornaria o sistema normativo tributário livre de lacunas normativas. A esse respeito, DINO JARACH assim se manifestou, fazendo referência ao Direito Tributário brasileiro:

[...] pode-se dizer que na lei tributária não há lacunas, no sentido técnico, porque se (pelo princípio da legalidade) um determinado fato não foi incluído pelo legislador não vale o princípio de que “se o tivesse previsto, o teria gravado”. Vale, ao contrário, o princípio de que “se não foi previsto é porque o quis excluir de forma expressa”; o intérprete não pode atribuir ao legislador a idéia de que se o tivesse previsto o teria gravado, porque não pode supor que o legislador tivesse sido cego aos fatos e ignorado outros fatos parecidos, que poderiam ter sido submetidos ao imposto.⁴⁶⁹

A existência da norma geral exclusiva tributária é suposta, pelo menos intuitivamente, por vários autores da doutrina do Direito Tributário nacional. ALBERTO XAVIER, LUCIANO AMARO e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, por exemplo, afirmam que a descrição em lei dos eventos tributáveis é condição necessária e suficiente para a instauração da obrigação tributária.⁴⁷⁰ Note-se a utilização da expressão “condição necessária e suficiente” e o emprego, ainda que não expresso, do argumento *a contrario*, que caracteriza as normas gerais exclusivas.

Observe-se, no entanto, que o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, veiculador do princípio da igualdade no sistema tributário, requer que contribuintes que se encontrem em situações *equivalentes* tenham igual tratamento tributário. É de se notar, em tal dispositivo constitucional, o uso da expressão “situação equivalente”, o que sugere, em tese,

⁴⁶⁹ JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et. al. *Interpretação no direito tributário*. Buenos Aires: Losada, 1975, p. 97-98.

⁴⁷⁰ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 246. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91.

que o igual tratamento tributário é devido ainda que as situações dos contribuintes não sejam iguais, mas semelhantes.⁴⁷¹

Por outro lado, já pudemos salientar que o princípio da capacidade contributiva subjetiva, veiculado no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, possui uma eficácia interpretativa, condicionando a produção da norma tributária de modo que por ela sejam regulados os casos que ostentem a mesma capacidade contributiva subjetiva.

É possível supor, portanto, a partir do § 1º do artigo 145 e do inciso II do artigo 150, ambos da Constituição Federal, que o sistema normativo tributário estaria provido de uma norma geral inclusiva tributária. Sua existência é admitida, na doutrina nacional, por MARCO AURÉLIO GRECO.⁴⁷² Caso tal norma exista, os casos não regulados expressamente por uma norma tributária poderiam ser por ela regulados se, manifestando capacidade contributiva subjetiva, fossem semelhantes aos casos por ela expressamente regulados. Como se vê, a aplicação da norma geral inclusiva tributária envolve o argumento a *simili* ou por analogia.

Uma resposta quanto à existência de lacunas normativas no sistema normativo tributário depende de sabermos antes se as supostas normas gerais, acima aludidas, realmente existem.

Quanto à norma geral exclusiva tributária, a sua existência nos parece óbvia. Pelo menos no que se refere aos casos não regulados que não guardam semelhança com os casos regulados pelas normas jurídicas tributárias, afigura-se cabível o argumento *a contrario* e a aplicação da norma geral exclusiva tributária, como reflexo do princípio da estrita legalidade tributária.

Dúvidas podem surgir no que se refere aos casos não expressamente regulados, semelhantes aos casos regulados pelas normas tributárias. Quanto aos casos semelhantes, é possível vislumbrar duas possibilidades:

- a) a norma geral inclusiva tributária não existe e portanto não regula os casos semelhantes; ou
- b) a norma geral inclusiva tributária existe, e portanto pode regular os casos semelhantes.

Na hipótese aventada na alínea “a”, os casos semelhantes, assim como os demais casos não expressamente regulados, restariam deonticamente qualificados pela norma geral exclusiva tributária, inexistindo lacunas normativas, portanto.

⁴⁷¹ WEISS, Fernando Lemme. Princípios Tributários. In: ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 100.

⁴⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 180-184.

Na hipótese aventada na alínea “b” ocorre, no que se refere aos casos semelhantes, um conflito entre as normas gerais inclusiva e exclusiva. Nessa hipótese importa saber se há um critério que permita solucionar o conflito. Se não houver um critério, os casos semelhantes configurarão lacunas normativas, como leciona BOBBIO.

A resposta quanto à existência de lacunas normativas no sistema tributário depende, portanto, de sabermos se existe a aludida norma geral inclusiva tributária, e se existe um critério que permita solucionar o conflito entre ela e a norma geral exclusiva tributária. Ocorre que a resposta para tais questões depende de considerações prévias sobre o fundamento da proibição da analogia prevista no § 1º do artigo 108 do CTN. Isso porque se analogia for realmente proibida em razão de um fundamento constitucional, então se configura a hipótese aventada na alínea “a”: não existiriam lacunas porque todos os casos não expressamente regulados restariam deonticamente qualificados pela norma geral exclusiva tributária, inexistindo lacunas. Ou seja: não existiriam lacunas porque a analogia seria proibida.⁴⁷³

Por esses motivos reservaremos o exame da questão referente à existência de lacunas normativas no sistema tributário para o item 6.3, em que trataremos do fundamento da proibição de analogia.

⁴⁷³ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 554. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 498.

6 A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Assim como o termo “lacuna”, o termo “analogia” é também polissêmico. Por esse motivo, preliminarmente, faz-se necessário examinar algumas das concepções a respeito da analogia na Teoria Geral do Direito, com o fim identificar um conceito geral que facilitará a pesquisa do conceito de analogia empregado no § 1º do artigo 108 do CTN.

Uma vez identificado um conceito geral de analogia, examinaremos a questão relativa ao fundamento constitucional da proibição da analogia contida no § 1º do artigo 108 do CTN. Um prévio conhecimento desse fundamento constitucional é essencial para a construção do sentido da proibição da analogia no referido dispositivo legal.

6.1 Algumas concepções de analogia

6.1.1 A concepção de MANUEL ATIENZA

MANUEL ATIENZA observa que não existe um único conceito de analogia, mas vários conceitos que possuem, em comum, a ideia de semelhança. As noções mais significativas, de acordo com ATIENZA, são as seguintes: (i) analogia como juízo, proporção, ou como semelhança entre relações; (ii) analogia como predicado que se atribui a conceitos vagos, imprecisos, indeterminados; (iii) analogia como argumento⁴⁷⁴.

A analogia como juízo ou proporção refere-se à relação de semelhança entre conceitos diferentes. Nesse sentido, por exemplo, diz-se que “o ‘obrigatório’ está para o ‘permitido’ assim como o ‘necessário’ está para o ‘possível’”.⁴⁷⁵ A analogia como proporção, segundo ATIENZA, é relevante nos processos de aplicação e descrição do Direito, ou seja, no plano do conhecimento jurídico.⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en el Derecho*. Disponível em: http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analogia-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

⁴⁷⁵ SIOTA ALVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 37.

⁴⁷⁶ ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en el Derecho*. Disponível em:

Na segunda acepção, diz-se que são analógicos os conceitos vagos, cujo âmbito de aplicação não pode ser definido de maneira precisa⁴⁷⁷, abrangendo objetos que, embora sejam diversos, guardam entre si elementos comuns. Trata-se, portanto, de relação de semelhança que se dá entre as distintas denotações de um mesmo conceito⁴⁷⁸. Parece-nos que a analogia, nessa concepção, coincide com o que THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE chama de “analogia de apoio à interpretação”, em que a analogia é tida como “mecanismo de escolha das próprias alternativas interpretativas que se apresentam para o intérprete”, isto é, como “método interpretativo que permite escolher entre as alternativas semânticas possíveis para o texto objeto de interpretação.”⁴⁷⁹

Por fim, o termo “analogia”, segundo ATIENZA, designa também uma espécie de argumento, que permite passar do particular ao particular, do semelhante ao semelhante.⁴⁸⁰

6.1.2 A concepção de ARTHUR KAUFMANN

A analogia é definida por KAUFMANN como uma comparação de casos⁴⁸¹: confronta-se um caso mais conhecido com um caso menos conhecido, com o fim de coordená-los sob uma característica ou propriedade comum.⁴⁸²

A validade da analogia, leciona KAUFMANN, depende de dois fatores. Em primeiro lugar, a base de comparação deve ser, na medida do possível, constituída de vários casos. Aduz o aludido teórico que essa comparação entre vários casos é habitualmente empreendida

http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analoga-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

⁴⁷⁷ ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en el Derecho*. Disponível em: http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analoga-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

⁴⁷⁸ SIOTA ALVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 36-37.

⁴⁷⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Direito e decisão racional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 384.

⁴⁸⁰ ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en el Derecho*. Disponível em: http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analoga-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

⁴⁸¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 154.

⁴⁸² KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 162.

pelos juristas na aplicação do Direito, embora muitas vezes estes não a percebam conscientemente.⁴⁸³

Em segundo lugar, a validade da analogia depende, essencialmente, da eleição do “*tertium comparationis*”, isto é, do ponto de comparação. O *tertium comparationis*, na concepção de KAUFMANN, é representado pela norma jurídica, que estabelece quais propriedades ou características devem ser tomadas como referência na comparação dos casos. A depender do elemento eleito como *tertium comparationis*, adverte, os resultados podem ser completamente opostos: utilização analógica do Direito ou emprego do argumento *a contrario*.⁴⁸⁴

KAUFMANN ressalta que entre os casos comparados e o *tertium comparationis* (ou norma), há um condicionamento recíproco, o que caracteriza a analogia como uma “conclusão circular”. A conclusão do pensamento analógico, de acordo com o teórico alemão, não é segura nem lógica, pois em virtude desse condicionamento recíproco a conclusão é, a uma só vez, caso, norma e resultado.⁴⁸⁵

É de se observar que, na visão de KAUFMANN, a analogia não compreende apenas a comparação entre casos individuais. Mais do que isso, a analogia consiste na comparação entre o caso genérico, descrito na lei, e o caso individual, examinado pelo aplicador do Direito. Essa comparação, no entanto, não ocorre sem dificuldades, em razão da indeterminação dos conceitos jurídicos. Examinemos essa afirmação com mais vagar.

A concepção de KAUFMANN a respeito da linguagem jurídica compreende a distinção, anteriormente apresentada, entre conceito-tipo (ou simplesmente “tipo”) e conceito de classe (ou simplesmente “conceito”). De acordo com KAUFMANN (grifos do autor),

fuera de los pocos casos de conceptos numéricos, los conceptos legales no son inequívocos, no son conceptos abstracto-generales sino *conceptos tipo*, *conceptos de orden*, en los cuales no existe la disyunción estricta, sino el más o el menos.⁴⁸⁶

Assim, em geral, a linguagem jurídica é formada por tipos, e por isso não logra ser exata, unívoca, sendo, por conseguinte, naturalmente analógica.⁴⁸⁷ Complementa, ao dizer que

⁴⁸³ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 162-163.

⁴⁸⁴ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 163.

⁴⁸⁵ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 163-164.

⁴⁸⁶ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 193.

⁴⁸⁷ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 246-247.

También la subsunción “corriente” es una analogía. Sólo se podría, entonces, separar lógicamente subsunción de analogía si existiese una frontera lógica entre igualdad y similitud. Pero no existe esa frontera, pues la igualdad material es siempre sólo similitud e igualdad formal no se presenta en la realidad, ella “existe” sólo en el campo de los números y los signos matemáticos (lógico formales).⁴⁸⁸

No entanto, adverte KAUFMANN que é impossível descrever um tipo de modo exato. Em virtude da riqueza de conteúdo do tipo, a sua descrição pode prover apenas uma imagem aproximada, sem abarcá-lo em sua plenitude, em seus detalhes mais sutis. Disso resulta que o Direito nunca pode ser identificado com a lei. Portanto, conclui KAUFMANN, não pode existir um sistema de Direito fechado, axiomático, mas somente um sistema aberto, “tópico”.⁴⁸⁹

A tarefa do aplicador do Direito, leciona KAUFMANN, é a de assimilar a norma jurídica às reais circunstâncias de fato.⁴⁹⁰ Em razão da impossibilidade de uma conceitualização total dos tipos, KAUFMANN afirma que o aplicador do Direito deve recorrer ao tipo “pensado” pelo legislador. Nisso consiste, aduz o teórico alemão, a essência da interpretação teleológica, que não trabalha com os conceitos, mas com os tipos que se encontram por eles encobertos.⁴⁹¹

Ocorre que a assimilação das reais circunstâncias de fato às circunstâncias típicas “pensadas” pelo legislador não se dá sem a intermediação de um *tertium*, um mediador entre o “ser” e o “dever ser”, entre o “particular” e o “geral”. Esse *tertium* é o que KAUFMANN chama de *ratio juris*, e que constitui o fundamento do processo analógico.⁴⁹² Leciona KAUFMANN que

La *ratio juris* es el *topos* en el que se encuentran ser y deber ser, es un lugar metódico de la conexión (“correspondencia”) entre realidad y valor. La conclusión a partir de las circunstancias de hecho hacia la norma o, más exactamente, a partir de la norma hacia las circunstancias de hecho es, por tanto, siempre una conclusión sobre la *ratio juris*.⁴⁹³

Esse processo de assimilação das reais circunstâncias de fato às circunstâncias típicas “pensadas” pelo legislador, faz com que o processo de produção da norma jurídica concreta possua um caráter eminentemente analógico. A subsunção do caso individual ao caso

⁴⁸⁸ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 248.

⁴⁸⁹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 251.

⁴⁹⁰ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 249.

⁴⁹¹ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 251.

⁴⁹² KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 249.

⁴⁹³ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 249.

genérico pressupõe, como se vê, uma equiparação ou analogia entre ambos, à luz da *ratio juris*, que aqui funciona como *tertium comparationis*. Nessa equiparação, as hipotéticas situações típicas antecipadas pelo legislador devem ser colocadas em correspondência recíproca com as reais circunstâncias ocorridas no plano dos fatos. Por esse motivo, KAUFMANN afirma que a aplicação do Direito é um “abrir-se” das circunstâncias de fato para a norma jurídica e da norma jurídica para as circunstâncias de fato. Ou seja, os tipos “pensados” pelo legislador devem “abrir-se” (no sentido de materializar-se, concretizar-se) para as circunstâncias de fato; por outro lado, estas têm que se idealizar, se configurar em forma conceitual-normativa, construir-se.⁴⁹⁴

Leciona KAUFMANN que nesse “abrir-se” que se verifica na coordenação entre o caso genérico da norma jurídica e o caso individual, a norma jurídica se enriquece com o empírico e o caso se enriquece com a normatividade. É nesse sentido que, para KAUFMANN, o “sentido literal possível” não é uma mera interpretação, mas uma analogia, posto que é a partir do condicionamento recíproco entre norma jurídica e fato que se constrói o “sentido literal possível”.⁴⁹⁵

É de se notar aqui a já aludida circularidade entre norma, caso e resultado, que caracteriza a analogia como concebida por KAUFMANN. Nessa circularidade ou condicionamento recíproco, assume a analogia um papel fundamental na construção da norma jurídica abstrata e geral (premissa maior do silogismo jurídico), e na construção da norma jurídica concreta e individual (resultado do silogismo jurídico). É por esse motivo que, para KAUFMANN, é a analogia o núcleo do processo de criação e de aplicação do Direito, pelo que envolve a própria subsunção “corrente”, como destacado.

Importa salientar, por fim, o sentido que KAUFMANN confere para a vedação da analogia em matéria penal:

A partir de aquí se hace igualmente evidente lo que en verdad enuncia el principio *nullum crimen sine lege*. El no puede significar más una estricta prohibición de la analogía, pues una prohibición tal tendría como condición que el delito en las circunstancias de hecho legales se pudiera definir en forma concluyente a través de conceptos unívocos. Esto es, sin embargo, imposible. Lo que el principio *nullum crimen sine lege* enuncia es, más bien, que el tipo de la acción punible esté fijado en una ley penal formal, es decir, que tiene que ser descrito en forma más o menos

⁴⁹⁴ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 249.

⁴⁹⁵ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 186.

completa. La analogía en el derecho penal encuentra, por consiguiente, sus fronteras en el tipo de antijuridicidad que subyace al supuesto de hecho legal.⁴⁹⁶

Com efeito, vimos que a subsunção não se dá de modo rigoroso e automático. Em virtude do fenômeno da indeterminação dos conceitos jurídicos, o juízo de semelhança entre ser e dever ser, vale dizer, entre caso individual e caso genérico, se dá com base no relacional “mais ou menos”, havendo, entre o “igual” e o “não igual”, múltiplas gradações e variações. É nesse sentido, portanto, que seguimos a lição de KAUFMANN de que o princípio *nullum crimen sine lege* (e também o princípio *nullum tributum sine lege*) não pode significar uma estrita proibição de analogia. Essa observação será útil adiante, ao examinarmos o fundamento da proibição da analogia no sistema normativo tributário.

6.1.3 A concepção de NORBERTO BOBBIO

Entende-se por analogia ou argumento *a simili*, nas palavras de BOBBIO, “aquele procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulado a mesma disciplina de um caso regulado de maneira semelhante”. Trata-se, segundo o jurista italiano, do “mais típico e o mais importante dos procedimentos interpretativos de um determinado sistema normativo”, pois é na analogia que se manifesta a chamada “tendência de todo sistema jurídico para expandir-se para além dos casos expressamente regulados”.⁴⁹⁷

A atribuição de uma disciplina jurídica a um caso não regulado, com a superação dos limites da interpretação (em sentido estrito), é uma nota distintiva da analogia na concepção de BOBBIO. A respeito da distinção entre interpretação extensiva e analogia, ele assim se manifestou:

Mas, qual é a diferença entre analogia propriamente dita e interpretação extensiva? Foram excogitados vários critérios para justificar a distinção. Creio que o único critério aceitável seja aquele que procura compreender a diferença em relação aos diversos efeitos, respectivamente, da extensão analógica e da interpretação extensiva: o efeito da primeira é a criação de uma nova norma jurídica; o efeito da segunda é a extensão de uma norma a casos não previstos por ela.⁴⁹⁸

⁴⁹⁶ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 186.

⁴⁹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 303.

⁴⁹⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 306.

A analogia é apresentada por BOBBIO como um argumento silogístico com a seguinte forma⁴⁹⁹:

M é P
S é semelhante a M
S é P

BOBBIO adverte que uma dedução como essa oculta o vício chamado de *quaternio terminorum*, “segundo o qual os termos são aparentemente três, como no silogismo, mas na verdade são quatro”. O quarto elemento, oculto no silogismo, corresponde a uma semelhança entre “S” e “M” que torna possível a conclusão de que “S” é “P”. Este quarto elemento há de ser uma semelhança relevante, que seja a *razão suficiente* pela qual se pode afirmar que “M” é “P”.⁵⁰⁰

A identificação da semelhança relevante é, portanto, fundamental no raciocínio por analogia utilizado pelos juristas. A esse respeito, BOBBIO afirma que

Para que se possa extrair a conclusão, ou seja, a atribuição ao caso não regulado a partir das mesmas consequências jurídicas atribuídas ao caso regulado semelhante, é preciso que entre os dois casos não exista uma semelhança qualquer, mas uma semelhança relevante, ou seja, é preciso remontar os dois casos a uma qualidade comum a ambos, que seja ao mesmo tempo a razão suficiente pela qual foram atribuídas ao caso regulado aquelas e não outras consequências.⁵⁰¹

A razão suficiente mencionada por BOBBIO corresponde ao que tradicionalmente se chama de *ratio legis*. Sendo assim, aduz BOBBIO, “para que o raciocínio por analogia seja lícito no direito, é necessário que os dois casos, aquele regulado e aquele não regulado, tenham em comum a *ratio legis*.”⁵⁰²

6.1.4 A concepção de ULRICH KLUG

⁴⁹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 305.

⁵⁰⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 304.

⁵⁰¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 305.

⁵⁰² BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 305.

Para ULRICH KLUG a analogia é um argumento que resulta na aplicação de uma disposição jurídica, estabelecida para determinadas situações, a outras situações que, apesar de distintas, compartilham de semelhanças essenciais.⁵⁰³

Como BOBBIO, KLUG também distingue analogia de interpretação extensiva. Apesar de reconhecer que, em certos casos se torna difícil decidir se se trata de analogia ou de interpretação extensiva, KLUG afirma que

Hay que distinguir “con claridad” la analogía y la así llamada interpretación extensiva. Esta última se limita a poner en claro la idea de la ley, ante una expresión legal demasiado restringida; la analogía, por el contrario, prosigue el desarrollo de esas ideas, es un desenvolvimiento del derecho en la dirección emprendida por la ley.⁵⁰⁴

KLUG inicia sua exposição a respeito do esquema do argumento por analogia a partir do mesmo raciocínio dedutivo apresentado por BOBBIO. Adverte, de modo semelhante, que o aludido raciocínio apresenta dificuldades, já que a relação de semelhança não é uma relação lógica fundamental. O conceito “semelhante a *P*” se apresenta, na verdade, como um quarto conceito (*quaternio terminorum*), que impede o desenvolvimento válido do raciocínio.⁵⁰⁵

Para eliminar o vício do *quaternio terminorum*, KLUG utiliza a lógica de classes. Assim, designa por α a classe dos objetos que têm a propriedade *S*, por β a classe dos objetos que têm a propriedade de “ser semelhantes a *M*”, por γ a classe dos objetos que têm a propriedade *M* e por δ a classe dos objetos que têm a propriedade *P*. O raciocínio apresentado por BOBBIO, exposto algumas linhas acima, teria então, o seguinte esquema⁵⁰⁶:

$$[(\alpha \subset \beta) \ \& \ (\gamma \subset \delta)] \rightarrow (\alpha \subset \delta)$$

As relações “ $\alpha \subset \beta$ ”, “ $\gamma \subset \delta$ ” e “ $\alpha \subset \delta$ ” expressam relações de subsunção de classes. Assim, a fórmula diz: “Sempre que α seja uma classe parcial de β e γ seja uma classe parcial de δ , α será também uma classe parcial de δ ”. Ocorre que tal fórmula somente poderia ter validade caso β e γ fossem idênticos ou se “ $\beta \subset \gamma$ ”.⁵⁰⁷

A lógica de classes, segundo KLUG, é o caminho a seguir para se aplicar na análise lógica do raciocínio por analogia o conceito de círculo de semelhança, que será a seguir apresentado. Como exemplo para a análise do raciocínio por analogia, KLUG propõe as disposições dos parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão, que tratam do contrato de compra e venda e se aplicam, por analogia, à transmissão onerosa de negócios comerciais. No exemplo, KLUG designa por α a classe dos contratos que têm por objeto a transmissão

⁵⁰³ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p.137.

⁵⁰⁴ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p.140.

⁵⁰⁵ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p.168-169.

⁵⁰⁶ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 169.

⁵⁰⁷ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 169.

onerosa de negócios comerciais, por β a classe dos contratos análogos ao de compra e venda, por γ a classe dos contratos de compra e venda e por δ a classe dos contratos aos quais são aplicáveis os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão.⁵⁰⁸

Para se obter uma fórmula válida, leciona KLUG, é preciso substituir a premissa $\gamma \subset \delta$ (“os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão são aplicáveis aos contratos de compra e venda”) pela premissa $(\gamma \cup \beta) \subset \delta$ (“os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão são aplicáveis a contratos de compra e venda ou a contratos análogos aos mesmos”). Nesta formulação, a classe dos contratos de compra e venda (γ) e a classe dos contratos análogos aos de compra e venda (β) são unidas, formando-se apenas uma classe que, por sua vez, representa uma classe parcial dos contratos aos quais se aplicam os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão (δ).⁵⁰⁹

A partir dessa união de classes, KLUG desenvolve o seguinte esquema da analogia, com validade universal:

$$\{(\alpha \subset \beta) \& [(\beta \cup \gamma) \subset \delta]\} \rightarrow (\alpha \subset \delta)$$

A fórmula diz: “sempre que α for uma classe parcial de β e que a união de β e γ for uma classe parcial de δ , α será uma classe parcial de δ ”. Fazendo uso do exemplo: sempre que os contratos que têm como objeto a transmissão onerosa de negócios comerciais forem análogos aos de compra e venda e sempre que os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão forem aplicáveis aos contratos análogos aos de compra e venda e aos contratos de compra e venda, então os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão serão aplicáveis aos contratos que têm como objeto a transmissão onerosa de negócios comerciais.⁵¹⁰

A classe formada por $\beta \cup \gamma$ representa o que KLUG denomina “círculo de semelhança”. Uma análise do procedimento de analogia deve ser iniciada, explica KLUG, com uma investigação desses chamados “círculos de semelhança”, que estabelecem o âmbito dos casos juridicamente relevantes.⁵¹¹ A esse respeito, KLUG leciona:

En esta fórmula se expresa cómo, partiendo del supuesto de la semejanza jurídica de ciertos casos y del supuesto de la extensibilidad analógico-jurídica de la regulación legal, se infiere na realización de la consecuencia jurídica legal en los casos jurídicamente semejantes. La peculiaridad de este razonamiento no reside en su estructura formal, sino en la circunstancia, relativa al contenido, de que la clase correspondiente al concepto medio de la Lógica tradicional - designado más arriba con $\beta \cup \gamma$ - es un círculo de semejanza que ha sido formado tomando en cuenta la

⁵⁰⁸ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 170.

⁵⁰⁹ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p.170.

⁵¹⁰ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 171.

⁵¹¹ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 171.

respectiva relación de semejanza.⁵¹²

E acrescenta, destacando o caráter teleológico do círculo de semelhança:

Es allí donde residen las cuestiones sobre la analogía que resultan decisivas desde el punto de vista del contenido, cuya posible precisión formal no podemos aquí seguir examinando. Según que se trace el respectivo círculo de semejanza de manera más estrecha o más amplia, podrán derivarse un mayor o menor número de razonamientos por analogía.

[...]

Por otra parte, entre los objetos más diversos resulta posible definir un círculo de semejanza, para lo cual basta con que exista entre ellos una igualdad parcial cualquiera. El caso extremo sería, por ejemplo, el de la semejanza entre dos objetos con respecto a la propiedad que ellos tienen de ser objetos. Decisivo resulta el punto de vista de la adecuación. Existe, pues, un vínculo de índole teleológica. Por tanto, los criterios para la admisibilidad de un razonamiento por analogía, en tanto el respectivo círculo de semejanza no se ha definido todavía, no son criterios lógicos sino teleológicos. Pero una vez que el círculo de semejanza está definido, la analogía adopta entonces una forma exacta, y la cuestión de si un razonamiento por analogía está permitido puede decidirse de manera precisa.⁵¹³

É de se destacar, por fim, a advertência de KLUG, quando explica que a fórmula antes apresentada é, na verdade, o raciocínio que encerra o procedimento de analogia. O procedimento de analogia é mais completo que a fórmula apresentada, pois consiste em um raciocínio que, em seu conjunto, parte de uma norma jurídica e conclui em uma outra norma juridicamente análoga.⁵¹⁴

6.1.5 A concepção de ROBERT ALEXY

ROBERT ALEXY⁵¹⁵, por sua vez, em sua obra intitulada “Teoria da argumentação jurídica”, também apresenta a analogia como uma inferência lógica válida, com o seguinte esquema:

- (1) (x) (Fx v Fsim x → OGx)
- (2) (x) (Hx → Fsim x)
- (3) (x) (Hx → OGx) (1), (2)

O esquema apresentado por ALEXY corresponde ao esquema de KLUG, podendo ser lido do seguinte modo⁵¹⁶: “(1) para todo x: se x é um contrato de compra e venda (F) ou um

⁵¹² KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 171-172.

⁵¹³ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 175.

⁵¹⁴ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 172.

⁵¹⁵ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005, p. 270.

⁵¹⁶ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005, p. 270-271.

contrato semelhante ao de compra e venda (Fsim), então devem ser aplicáveis a x os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão; (2) para todo x : se x é um contrato que tem por objeto a transmissão onerosa de um local de negócios (H), então x é um contrato semelhante ao de compra e venda (Fsim); (3) para todo x : se x é um contrato que tem por objeto a transmissão onerosa de um local de negócios (H), então se lhe devem aplicar os parágrafos 433 e seguintes do Código Civil alemão (1), (2)”.

ALEXY ressalta que, embora o raciocínio seja válido, a sua premissa, descrita em (1), geralmente não é uma norma jurídica que se possa inferir da lei. ALEXY também faz referência ao círculo de semelhança concebido por KLUG e destaca o seu caráter não lógico.⁵¹⁷

Em obra mais recente, ALEXY apresenta o esquema do argumento por analogia como uma comparação de casos efetuada à luz da ponderação de princípios. De acordo com ALEXY, as características compartilhadas entre os casos comparados se tornam relevantes porque estão relacionadas às razões que fundamentam as regras em que tais características figuram como antecedentes. Em geral, segundo ALEXY, as razões que embasam as regras são princípios. Por conseguinte, a analogia possui uma conexão com a ponderação dos princípios que selecionam determinadas características como relevantes para a produção de determinadas consequências jurídicas.⁵¹⁸

Assim, dados dois casos, c_j e c_i , os princípios a serem ponderados seriam aqueles que sustentam a seleção de certas características F_1^j, \dots, F_n^j ou F_1^i, \dots, F_n^i como razões para as consequências jurídicas Q ou $\neg Q$ (não- Q) e que fundamentam, portanto o antecedente das regras $F_1^j, \dots, F_n^j \rightarrow Q$ e $F_1^i, \dots, F_n^i \rightarrow \neg Q$.⁵¹⁹

A solução da ponderação de princípios, na lição de ALEXY, se resolve por meio de uma “relação concreta de precedência”. Explica ALEXY que “uma relação de precedência é concreta se o princípio P_i tem precedência sobre o princípio P_j não de forma absoluta ou incondicionada, mas sob certas circunstâncias ou condições (C)”. Essa relação concreta de precedência é fundamentada, segundo ALEXY, por meio de uma fórmula em que “pesos” são atribuídos aos princípios em ponderação.⁵²⁰

⁵¹⁷ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005, p. 270-271.

⁵¹⁸ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 177.

⁵¹⁹ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 177.

⁵²⁰ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 177.

Para ilustrar o argumento por analogia, ALEXY⁵²¹ utiliza a seguinte regra, formulada como exemplo por HART⁵²² ao tratar do problema da textura aberta do Direito:

(R₁) nenhum veículo pode ser levado ao parque.

Hipoteticamente, ALEXY considera também esta regra, estabelecida pelo precedente:

(R₂) nenhum automóvel pode entrar no parque.

No exemplo de ALEXY, o tribunal examina o caso da bicicleta (c_j) e decide que elas não se submetem à regra (R₁), pois andar de bicicleta é uma atividade de lazer (F₁^j), protegida pelo princípio da liberdade de ação (P₁) e não causa perigo para os pedestres (F₂^j).

Estabelece-se, desse modo, a seguinte regra:

(R₃) bicicletas podem entrar no parque.

Apresenta-se então um novo caso (c_i) ao tribunal: o da motocicleta. O motociclista pode argumentar, segundo ALEXY, que tal caso se encontra protegido pelo princípio da liberdade de ação (P₁) e compartilha com o caso da bicicleta (c_j) as características (F₁^j) e (F₂^j), devendo ser aplicada a regra:

(R₄) $F_1^j \wedge F_2^j \rightarrow Q$

Por outro lado, ao comparar os casos c_i e c_j, o oponente do motociclista pode alegar que a motocicleta tem um motor e por isso é poluente e barulhenta (F₁ⁱ) e que o princípio da “paz e tranquilidade no parque” (P₂) exige a exclusão de veículos barulhentos e poluentes do parque. O oponente do motociclista pode, portanto, sustentar a seguinte regra:

(R₅) $F_1^i \rightarrow \neg Q$

Nesse argumento o oponente do motociclista contesta a semelhança por meio de uma diferença entre os casos c_i e c_j. Não obstante, o oponente pode argumentar também uma semelhança entre o caso da motocicleta (c_i) e o caso do automóvel (c_k), que também possui motor e gera barulho e poluição (F₁^k), sustentando assim a seguinte regra:

(R₆) $F_1^k \rightarrow \neg Q$

Note-se, com estes exemplos, que para ALEXY a analogia é um argumento em que “casos, regras e princípios estão intrinsecamente conectados.”⁵²³ Casos são comparados a partir de determinadas características fornecidas pelas regras e consideradas relevantes a partir dos princípios que as sustentam. O argumento por analogia assume então, para ALEXY,

⁵²¹ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 173-174.

⁵²² HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 161 et. seq.

⁵²³ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 175.

a seguinte forma completa, observando que a expressão “por essa razão e porque há razões” indica que há uma ponderação de princípios no interior do argumento:

em todo caso c_i , pode ser aduzido qualquer caso c_j , sob o argumento de que c_i compartilha com c_j as características F_1^j, \dots, F_n^j , e que c_i , por essa razão e porque há razões para a regra $F_1^j, \dots, F_n^j \rightarrow Q$, deve ser tratado, do mesmo modo que c_j , como tendo o efeito Q ⁵²⁴.

6.2 A concepção de analogia adotada

Tendo em conta o que foi exposto acima, apresentaremos agora alguns aspectos que consideramos importantes para um conceito geral de analogia.

Firmemos, em primeiro lugar, que a analogia pressupõe uma lacuna normativa, sendo, portanto, um método de integração, que se desenvolve para além da expressividade do texto normativo. Perfilharemos, pois, a lição de BOBBIO, segundo a qual a analogia é procedimento aplicável a casos não regulados.

Com a afirmação de que a analogia pressupõe uma lacuna normativa, afastamos a concepção de KAUFMANN. Como vimos, KAUFMANN concebe a analogia como procedimento que, antecedendo a subsunção e a produção da norma jurídica concreta e individual, tem papel fundamental na fixação dos limites dos possíveis sentidos do texto normativo. Segundo entendemos, KAUFMANN parece manejar um conceito de analogia que se aproxima da chamada “analogia de apoio à interpretação”, isto é, ele a concebe como procedimento que auxilia o intérprete na fixação de uma entre as múltiplas possibilidades semânticas que os textos normativos oferecem. Em outras palavras, e aproveitando a lição de ATIENZA, a analogia como concebida por KAUFMANN parece corresponder à analogia como relação entre as distintas denotações de um mesmo conceito⁵²⁵.

Em segundo lugar, a analogia envolve a comparação ou equiparação do caso individual não regulado com os casos genéricos regulados. Nessa comparação é de fundamental importância o ponto de referência adotado, eis que deve haver, entre o caso individual e o caso genérico, uma semelhança relevante. Nesse sentido, BOBBIO faz alusão à noção de “*ratio legis*”, enquanto ULRICH KLUG faz referência a “critérios teleológicos”,

⁵²⁴ Ibid. p. 178. ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 178.

⁵²⁵ SIOTA ALVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 36-37.

como elementos que informam os critérios para a comparação. A concepção de ALEXY acima exposta, apresentada em seu estudo mais recente contido na obra intitulada “Teoria Discursiva do Direito”, nos parece ser bastante ilustrativa de como a comparação entre casos na analogia se dá à luz das razões ou princípios que fundamentam as normas jurídicas.

Convém destacar, nesse ponto, que na analogia a comparação se dá entre casos que não são iguais, mas semelhantes. Nesse sentido, discordamos da afirmação de KAUFMANN de que inexiste fronteira entre igualdade e semelhança. Note-se: o que é semelhante não é igual. Como destacamos anteriormente, se admitimos que existem limites entre interpretação em sentido estrito e integração, devemos admitir também que há limites entre o “igual” e o “não igual”. É certo que no juízo de semelhança não existe uma disjunção estrita entre o igual e o semelhante, mas uma transição fluida e gradual entre ambos. Não obstante, embora sejam fluidos, tais limites existem.

Em terceiro, lugar, uma vez realizada a comparação, é possível que o aplicador do Direito tenha encontrado uma norma jurídica que regule um caso genérico que, à luz da chamada *ratio legis*, seja semelhante (e, portanto, não igual) ao caso individual não regulado. Chamaremos essa norma jurídica de “norma paradigma” e o caso genérico semelhante de “caso paradigma”.

É importante recordar, neste momento, que as razões que justificam uma solução para um caso devem ser universais, isto é, devem ser razões para qualquer outro caso que se apresente com as mesmas características. Portanto, em quarto lugar, o intérprete precisa “criar”, a partir da norma paradigma, uma norma jurídica abstrata que regule não apenas o caso paradigma, mas toda a classe de casos a que corresponde o caso individual não regulado. Nessa nova norma criada pelo intérprete, figura no antecedente o “círculo de semelhança” ao qual KLUG faz alusão, formado tanto pelo caso paradigma como pela aludida classe de casos semelhantes, a que pertence o caso individual não regulado.

Afigura-nos de pouca importância a questão de saber se a norma paradigma é construída a partir de uma disposição normativa particular, configurando a chamada “*analogia legis*”, ou por indução, a partir de várias disposições normativas, configurando a chamada “*analogia juris*”.⁵²⁶ A distinção⁵²⁷ nos parece pouco útil, eis que a interpretação

⁵²⁶ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Direito e decisão racional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 388

⁵²⁷ Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Direito e decisão racional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 387-388. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977, p. 240. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 112.

jurídica não considera disposições isoladas, mas todo o contexto normativo.⁵²⁸

Em quinto lugar, a analogia se encerra com o argumento por meio do qual a norma jurídica criada pelo intérprete é aplicada ao caso não regulado. É preciso ressaltar, nesse sentido, com apoio na lição de KLUG, que o argumento por analogia somente se torna válido em razão da formação do chamado círculo de semelhança, constituído pelo caso genérico paradigma e pelo caso genérico a que pertence o caso não regulado. Com efeito, caso o gênero maior formado pelo círculo de semelhança não figure como antecedente da norma jurídica criada por analogia, não será possível subsumir o caso individual não regulado.

Nesse sentido, devemos destacar, como último aspecto, a dimensão eminentemente criativa e valorativa inerente à formação do círculo de semelhança. NEIL MACCORMICK ressalta, a esse respeito, que “quando se fala em semelhanças pertinentes no contexto da análise de analogias, essas semelhanças são criadas, não encontradas.”⁵²⁹

A criação dessas semelhanças é orientada pela valoração subjacente à regulação legal. Nesse sentido, KARL LARENZ leciona que

As duas situações de facto serem “semelhantes” entre si significa que concordam em alguns aspectos, mas não noutros. Se concordassem absolutamente em todos os aspectos que hão-de ser tomados em consideração, então seriam “iguais”. Por essa razão as previsões legais podem não ser absolutamente iguais nem desiguais entre si; mas têm de concordar precisamente nos aspectos decisivos para a valoração jurídica. Se é ou não o caso, pode determinar-se não só com o auxílio das categorias lógicas de “identidade” ou “não identidade”, mas requer-se, sobretudo, o esclarecimento dos aspectos decisivos da valoração expressa na regulação legal. A isso há que acrescentar a constatação positiva de que a situação de facto a julgar iguala em todos esses aspectos o que está legalmente regulado, assim como a constatação negativa de que as diferenças que existem não são de tal ordem que excluam aqui a valoração legal. Na analogia jurídica trata-se sempre, portanto, de um processo de pensamento valorativo e não unicamente de uma operação lógico-formal.⁵³⁰

Portanto, os princípios ou razões que justificam a norma paradigma são os vetores valorativos que norteiam o ato criativo de formação do aludido círculo de semelhança. É graças a esse ato criativo que o argumento por analogia adquire validade, tornando possível a subsunção dos casos individuais semelhantes ao caso descrito na norma paradigma.⁵³¹

⁵²⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 128.

⁵²⁹ MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad. Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 241.

⁵³⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 541.

⁵³¹ Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Direito e decisão racional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 392-396.

Diante do que foi exposto, cremos ser possível apresentar uma definição de analogia que abranja os aspectos acima delineados, ainda que implicitamente. Diremos, em nossa definição, que a analogia é um método de integração do Direito e que, portanto, se desenvolve certamente fora da zona de certeza positiva de expressividade do texto normativo, isto é, desenvolve-se dentro da zona de certeza negativa ou dentro da zona de penumbra, quando, nessas duas hipóteses, se decidir que certo objeto, apesar de não corresponder a certo conceito contido na norma, apresenta semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada.

6.3 O fundamento constitucional e o sentido da proibição da analogia no sistema normativo tributário

Consignamos anteriormente que o sistema normativo tributário está provido da chamada “norma geral exclusiva tributária”, que solucionaria como não obrigatória a prestação tributária quanto aos casos genéricos não descritos em lei, por meio da aplicação do argumento *a contrario*.

Por outro lado, afirmamos que é possível, em princípio, cogitar a existência de uma norma geral inclusiva. Tal norma teria o condão de, mediante aplicação do argumento por analogia, estender o mesmo tratamento jurídico dos casos genéricos regulados, descritos em lei, aos casos genéricos semelhantes, atribuindo-lhes a solução normativa que torna obrigatória a prestação tributária.

Também afirmamos que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e que tal regulação compreende a conciliação dos princípios constitucionais tributários. Ora, em razão do princípio da continuidade e da recepção da legislação compatível com a constituição superveniente, o CTN é tido como lei complementar em sentido material, e parece ter afastado a existência da norma geral inclusiva tributária ao proibir a analogia no § 1º do artigo 108 do CTN.

Não obstante, é preciso investigar se a proibição da analogia determinada pelo legislador complementar encontra respaldo constitucional. Portanto, examinaremos a seguir os dispositivos constitucionais veiculadores dos princípios tributários que podem ajudar a elucidar a questão.

A necessidade de descrição em lei de todos os critérios da norma tributária é amplamente afirmada pela doutrina⁵³² como fundamento para a proibição da analogia. Pois bem, é o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, veiculador do chamado “princípio da estrita legalidade tributária”, que impõe tal condicionamento ao titular da competência tributária. Se a proibição da analogia possui fundamentos na Constituição Federal, o princípio da estrita legalidade tributária é certamente um deles. Já afirmamos, a esse respeito, que a norma geral exclusiva tributária pode ser considerada um reflexo do aludido dispositivo constitucional, e que o seu efeito é o afastamento do argumento por analogia e o emprego do argumento *a contrario*, com a conclusão de que os casos genéricos não descritos em lei se encontram regulados como permitidos (em sentido “forte”), isto é, a tais casos não se pode atribuir a solução que modaliza como obrigatória a prestação tributária.

Costuma-se referir, também na doutrina, aos princípios da legalidade⁵³³ e da tipicidade⁵³⁴ como fundamentos para a proibição da analogia no sistema tributário. No entanto, tais princípios somente podem fundamentar a proibição da analogia se entendermos que significam o mesmo princípio que aqui chamamos de “princípio da estrita legalidade tributária”.

O princípio da legalidade, enquanto manifestação do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, é de natureza meramente formal, como já pudemos ressaltar. Por esse motivo, na nossa visão, o princípio da legalidade não é capaz de, sozinho, conter a tendência natural de expansão de todo sistema jurídico para além dos casos expressamente regulados⁵³⁵, não podendo portanto ser fundamento para a proibição da analogia no sistema tributário.

Um suposto princípio da tipicidade, enquanto exigência de determinação conceitual, também não pode ser fundamento para a proibição da analogia, visto que tal exigência não

⁵³² Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 514-515. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 141. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 178-179. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 155.

⁵³³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 109. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 124.

⁵³⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 178-179. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 158.

⁵³⁵ Cf. SÁNCHEZ FERRO, Susana. *Analogía e imperio de la ley*. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/142348.pdf>. Acesso em 14 jan. 2016.

tem cabimento diante da indeterminação inerente à linguagem natural, como destacamos anteriormente.

É de se ressaltar, por outro lado, que a proibição da analogia no sistema tributário pode ser contestada com fundamento no princípio da igualdade.⁵³⁶ ATIENZA leciona, a esse respeito, que

[...] el recurso a la analogía se basa en el principio de igualdad (o regla formal de justicia) que prescribe que se deben tratar igual los casos semejantes es decir, los casos que son iguales en los aspectos que se estiman relevantes. En consecuencia, la analogía aparece como un instrumento de la justicia formal.⁵³⁷

Relembre-se que o princípio da igualdade requer um fator de desigualação e um elemento indicativo para medi-lo, ambos compatíveis com os valores e finalidades estabelecidos pela Constituição Federal. Recorde-se também que a Constituição Federal exige, com o princípio da capacidade contributiva subjetiva, que a riqueza seja tomada como fator de desigualação pelas normas tributárias e que as características pessoais do contribuinte sejam consideradas, de modo que o ônus tributário seja partilhado de modo equânime.

Visto que a lei tributária tem um fim eminentemente fiscal, de arrecadação de recursos, é possível considerar que legislador quis criar uma regulação em que os fatos tributários sejam apreciados pela sua perspectiva econômica, como mencionamos anteriormente. Seguindo esse entendimento, e considerando que não é possível prever legalmente todas as possíveis manifestações de riqueza, seria razoável admitir que o legislador quis alcançar pelo menos todos os fatos semelhantes aos previstos em lei, que denotem a mesma expressão econômica, para deles extrair recursos, tratando-os igualmente, de acordo com o princípio da capacidade contributiva subjetiva. Observe-se novamente, ainda quanto a essa questão, que a expressão “situação equivalente”, presente no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, pode sugerir a exigência de igual tratamento tributário para situações que, embora não sejam iguais, expressem a mesma capacidade contributiva subjetiva.

Poderíamos cogitar, portanto, a partir dos princípios da igualdade na tributação e da capacidade contributiva subjetiva, a existência da norma geral inclusiva tributária, considerando que o legislador complementar não poderia estabelecer uma proibição incondicional da analogia, como o fez por meio do § 1º do artigo 108 CTN. Admitir-se-ia,

⁵³⁶ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005, p. 271.

⁵³⁷ ATIENZA, Manuel. *Algunas Tesis sobre la Analogía en el Derecho*. Disponível em: http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analoga-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

assim, o emprego da analogia de modo a estender, aos casos semelhantes que fossem reveladores de capacidade contributiva subjetiva, o mesmo tratamento conferido aos casos previstos em lei.

A doutrina tributária nacional majoritária sustenta a impossibilidade de emprego da analogia no sistema tributário. Mesmo MARCO AURÉLIO GRECO, que admite a existência da norma geral inclusiva tributária, afasta a possibilidade de analogia, o que nos parece contraditório. Note-se, no que se refere a tal contradição, que por um lado GRECO afirma: “não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica”⁵³⁸ e, por outro, aduz que

existe também a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado.⁵³⁹

Quanto à doutrina estrangeira, RICARDO LOBO TORRES nos dá notícia, em artigo⁵⁴⁰ de 1988, do interessante debate que havia se iniciado na Alemanha a respeito da possibilidade de utilização da analogia gravosa no Direito Tributário. Segundo TORRES, a partir da década 1980, naquele país, começaram a surgir opiniões que, reconhecendo a fragilidade metodológica da proibição da analogia, passaram a admiti-la no Direito Tributário. Os juristas alemães KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, por exemplo, admitem a analogia quando sua aplicação estiver orientada por critérios subjetivo-teleológicos, em consonância com a vontade do legislador histórico.⁵⁴¹ Em Portugal, o jurista CASALTA NABAIS também apresenta argumentos a favor do emprego da analogia no Direito Tributário.⁵⁴²

Entendemos, no entanto, com apoio na lição de LUÍS QUEIROZ, que a analogia somente é compatível com aqueles sistemas em que se confere ampla margem de liberdade ao titular da competência tributária.⁵⁴³ No sistema normativo tributário nacional, que se

⁵³⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 171.

⁵³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 181-182.

⁵⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A proibição de analogia no direito tributário. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181889/000442093.pdf?sequence=1>. Acesso em 7 jan. 2016.

⁵⁴¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. et. al. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008, v. 1, p. 315.

⁵⁴² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 385 et. seq.

⁵⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 756.

caracteriza pela rigidez na atribuição de competência tributária, não se afigura possível sustentar a possibilidade de analogia.

Recorde-se, a esse respeito, que os possíveis critérios materiais do antecedente das normas tributárias, que podem ser descritos pelos entes federativos ao criarem tributos, já se encontram predeterminados, ainda que de modo indireto (no caso das taxas e das contribuições de melhoria). No que se refere aos impostos e contribuições a rigidez é ainda mais acentuada, visto que a Constituição Federal estabeleceu os possíveis critérios materiais das normas tributárias por meio de conceitos jurídicos como “renda e proventos de qualquer natureza”, “circulação de mercadorias e serviços”, “propriedade predial e territorial urbana”, “faturamento”, “receita”, etc.

É certo que os conceitos jurídicos são, em maior ou menor grau, indeterminados.⁵⁴⁴ Não obstante, apesar da indeterminação, os conceitos jurídicos possuem características definidoras que informam seus limites.⁵⁴⁵ Embora esses limites sejam imprecisos, eles de algum modo demarcam o campo de abrangência dos respectivos conceitos e, por exclusão, demarcam também a chamada “zona de certeza negativa”, na qual se encontram os objetos ou casos individuais que certamente não se encontram abrangidos pelo conceito.

Ora, se a analogia é procedimento que se desenvolve fora da zona de certeza positiva e requer que se constate que certo objeto, apesar de apresentar semelhança relevante, não corresponde ao conceito contido na norma, logo se percebe sua incompatibilidade com a técnica de atribuição de competência tributária por meio de conceitos jurídicos. Se ao titular da competência tributária não é dado ultrapassar os marcos constitucionais estabelecidos nas normas de competência tributária, tampouco cabe ao aplicador da norma avançar para além deles, mediante emprego do argumento por analogia. Perceba-se, pois, que a admissão do emprego da analogia resultaria na desfiguração do sistema de atribuição constitucional das competências tributárias. Nesse sentido, é elucidativa a assertiva de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO sobre o duplo efeito da atribuição constitucional de competência tributária:

Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível *erga omnes*, no sentido de

⁵⁴⁴ Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 149.

⁵⁴⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 208.

que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.⁵⁴⁶

Essa rigidez que caracteriza a competência tributária se reflete também no plano infraconstitucional, impedindo o aplicador da norma de ultrapassar as definições dos critérios materiais das normas tributárias estabelecidas pelo sujeito competente, ainda que se configure a chamada “definição reduzida de critério normativo” ou a chamada “criação normativa reduzida”.

Eis, portanto, o fundamento constitucional e o sentido da proibição da analogia prevista no § 1º do artigo 108 do CTN: a Constituição requer, com o princípio da estrita legalidade tributária, e considerando o sistema constitucional de atribuição de competências tributárias, que o sujeito competente defina, por meio de lei, os critérios da norma tributária com a observância dos limites semânticos dos conceitos jurídicos estabelecidos pela Constituição como critérios materiais das normas tributárias; e requer, do aplicador da lei tributária, que observe os limites semânticos da definição legal dos critérios da norma tributária.

Devemos salientar, no entanto, aproveitando a observação de KAUFMANN relativa ao princípio *nullum crimen sine lege*, que o § 1º do artigo 108 do CTN não pode significar uma estrita proibição da analogia, no sentido de que o caso individual deve corresponder de modo exato ao conceito ou tipo descrito pelo legislador.⁵⁴⁷ Como já pudemos observar, a aplicação do Direito envolve sempre um juízo de semelhança com base no relacional “mais ou menos”, envolvendo, em alguma medida, considerações valorativas por parte do intérprete.

Isso posto, voltemo-nos para a questão relativa à existência de lacunas normativas no sistema tributário. Note-se que, de modo a manter a coerência do sistema constitucional tributário, fundado na rigidez da atribuição de competências, não é possível conceber que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva subjetiva tenham uma eficácia integradora. Do ponto de vista do aplicador da norma tributária, a eficácia do princípio da capacidade contributiva é meramente interpretativa, orientando o intérprete a escolher, dentre as alternativas semânticas possíveis do texto normativo, a que melhor corresponda ao

⁵⁴⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 75 apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 202.

⁵⁴⁷ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 253.

princípio da igualdade, como destacamos anteriormente.⁵⁴⁸ Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva subjetiva podem, no máximo, evidenciar a existência de uma lacuna axiológica.

Por conseguinte, visto que o princípio da capacidade contributiva subjetiva não pode ter uma eficácia integradora, é de se concluir que não existe, no sistema normativo tributário, a norma geral inclusiva. Então, no sistema normativo tributário não há lacunas normativas porque, inexistindo a norma geral inclusiva tributária, aplica-se a norma geral exclusiva tributária a todos os casos não previstos pela lei. Como consequência da aplicação da norma geral exclusiva, tais casos se encontram regulados como permitidos (em sentido “forte”), não sendo possível atribuir-lhes a solução normativa que modaliza como obrigatória a prestação tributária. Vale dizer: não há casos não regulados no sistema normativo tributário.

Podemos dizer, de outro modo, que quanto aos casos não previstos, há o chamado “silêncio eloquente do legislador”. Reafirmemos, com apoio na já mencionada lição de DINO JARACH, que não há lacunas no sistema normativo tributário porque se um determinado caso não foi previsto em lei, é porque o legislador o quis excluir de forma expressa.⁵⁴⁹ Note-se que quando se aplica o argumento *a contrario*, decorrente da efetiva existência de norma geral exclusiva, não se está colmatando lacuna alguma, mas negando que ela exista.⁵⁵⁰

A solução normativa atribuída pela norma geral exclusiva tributária, segundo entendemos, não pode ser afastada mesmo nas hipóteses de lacunas axiológicas. Pelas razões antes expostas, não cabe ao aplicador do Direito desconsiderar os limites semânticos da lei e estender, por analogia, o tratamento jurídico dos casos previstos em lei àqueles não previstos, mesmo que se considere que a lei não satisfaz o princípio da igualdade, por não ter tomado em conta uma propriedade considerada relevante pelo intérprete.⁵⁵¹

Registre-se, por fim, que se a analogia é proibida, se impõe ao intérprete o dever de justificar que não há analogia na aplicação da norma tributária, notadamente quanto aos chamados “casos difíceis”. Recorde-se, a esse respeito, que o resultado do raciocínio jurídico se restringe a duas possíveis conclusões: a de que há subsunção ou a de que não há subsunção

⁵⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 46.

⁵⁴⁹ JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et. al. *Interpretação no direito tributário*. Buenos Aires: Losada, 1975, p. 97-98.

⁵⁵⁰ Cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 498.

⁵⁵¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 179 et. seq.

(*tertium non datur*). Ocorre que, havendo subsunção, o caso individual pode se situar próximo ao núcleo conceitual ou mais distante dele, na chamada “zona de penumbra”. O ônus argumentativo do aplicador da norma tributária é tanto maior quanto mais distante do núcleo conceitual e mais próximo da zona de certeza negativa estiver o caso individual, já que é fora da zona de certeza positiva que se desenvolve a analogia.

6.4 O conceito de analogia no § 1º do artigo 108 do CTN

Uma vez apresentados o fundamento e o sentido da proibição da analogia no sistema tributário, examinaremos agora o conceito de analogia no § 1º do artigo 108 do CTN, doravante chamada de “analogia tributária”. Em linhas gerais, o conceito da analogia tributária corresponde ao conceito geral de analogia anteriormente apresentado. No entanto, algumas características específicas podem ser acrescentadas.

Em primeiro lugar, repise-se: o que chamamos de analogia tributária é a analogia relativa a uma norma tributária. Com efeito, se o § 1º do artigo 108 do CTN dispõe que a analogia proibida é aquela que resulta na exigência de tributo não previsto em lei, então tal analogia tem, como paradigma, uma norma jurídica que modaliza como obrigatória a prestação tributária, isto é, uma norma tributária.

Em segundo lugar, é importante destacar que, em rigor, quando aplicada, a analogia tributária atinge sempre casos que já se encontram normativamente solucionados, pois como vimos, não existem lacunas normativas no sistema tributário. O caso individual a ser comparado, embora não pertença a uma classe de casos descrita em lei, já se encontra regulado em virtude da norma geral exclusiva tributária. Isso, porém, não significa que a analogia tributária não seja um método de integração, se por integração entendermos a aplicação do Direito que ultrapassa os limites semânticos do texto normativo.

A esse respeito, já destacamos que a expressão “exigência de tributo”, contida no § 1º do artigo 108 do CTN, significa descrever os critérios do antecedente e do consequente da norma tributária. Portanto, exigir tributo não previsto em lei significa construir a norma tributária com um ou mais critérios insuscetíveis de serem deduzidos do texto legal. Perceba-se que, qualquer que seja o critério insuscetível de ser deduzido da lei (seja ele do antecedente ou do consequente), o resultado será sempre a atribuição de uma solução normativa (que modaliza como obrigatória a prestação tributária) a um caso genérico que de outra maneira se

encontrava normativamente solucionado. A analogia tributária representa então um “passo” que vai mais além da interpretação em sentido estrito e resulta numa solução normativa não prevista em lei.

Portanto, aproveitando o que foi dito a respeito do conceito geral de analogia, podemos dizer que a analogia tributária se desenvolve certamente fora da zona de certeza positiva de expressividade do texto legal, isto é, desenvolve-se dentro da zona de certeza negativa ou dentro da zona de penumbra, quando, nessas duas hipóteses, se decidir que certo objeto, apesar de não corresponder a certo conceito contido na norma, apresenta semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada.

Note-se: a analogia tributária não se confunde com a chamada “analogia de apoio à interpretação”. Esta, como vimos, consiste num método de escolha de uma alternativa semântica dentre o espectro de alternativas semânticas que o texto normativo oferece.

Em terceiro lugar, na analogia tributária o caso paradigma se encontra descrito em lei, em virtude do princípio da legalidade. O caso paradigma figura, pois, no antecedente de uma norma tributária suscetível de ser construída mediante interpretação (em sentido estrito) do texto legal, a “norma tributária paradigma”. A fim de facilitar a compreensão do argumento por analogia que será adiante apresentado, tomemos, como exemplo, a seguinte norma tributária paradigma, construída a partir do texto legal, onde “F” é o caso paradigma:

$$(x) Fx \rightarrow OPx$$

Tal norma tributária diz: “para todo x : se x é um caso genérico ‘F’, então é obrigatória (‘O’) a conduta ‘P’ (prestação tributária)”.

Uma vez comparado o caso individual com o caso paradigma e identificada a semelhança, o aplicador cria então, a partir da norma tributária paradigma, uma nova norma tributária abstrata que regula não apenas o caso paradigma, mas também toda a classe de casos a que pertence o caso individual não previsto em lei. Se chamarmos tal classe de “Fsim”, a norma tributária criada por analogia pode ser assim descrita:

$$(x) (Fx \vee Fsim\ x \rightarrow OPx)$$

Essa norma tributária pode ser lida do seguinte modo: “para todo x : se x é um caso genérico ‘F’ ou um caso genérico ‘Fsim’, semelhante a ‘F’, então é obrigatória (‘O’) a conduta ‘P’ (prestação tributária).”

Devemos insistir no seguinte ponto: os casos “F” e “Fsim” não são totalmente iguais, mas semelhantes. Ao comparar o caso genérico “F”, previsto em lei, com o caso genérico “Fsim”, o intérprete constata que “Fsim” é semelhante (mas não igual como um todo) a “F” numa característica ou propriedade relevante, que constitui a razão pela qual a “F” se atribui a

consequência “OP”. A esse respeito, note-se, como mais uma característica da analogia tributária, que se a capacidade contributiva subjetiva representa o critério teleológico de interpretação da lei tributária, então a comparação entre os casos se caracteriza por tomar aspectos econômicos como referência.

A constatação da semelhança, tanto no conceito geral de analogia como na analogia tributária, resulta na formação de um gênero maior, o chamado “círculo de semelhança”. No exemplo de norma tributária criada por analogia acima descrita, o círculo de semelhança é constituído por “F” e “Fsim”. A partir desse gênero maior é possível subsumir não apenas os casos individuais iguais a “F”, mas também os casos individuais semelhantes a “F” naquela propriedade relevante, que representa a razão de sua regulação.

Isso posto, podemos apresentar o argumento que encerra a analogia tributária. Vimos que nas concepções de BOBBIO, KLUG e ALEXY, a analogia é apresentada sob a forma de um argumento. Na doutrina nacional de Direito Tributário, autores como HUMBERTO ÁVILA⁵⁵², MARCO AURÉLIO GRECO⁵⁵³, RICARDO LOBO TORRES⁵⁵⁴ e ALBERTO XAVIER⁵⁵⁵, por exemplo, apresentam a analogia tributária também como um argumento.

O esquema apresentado por BOBBIO para o argumento por analogia padece do vício chamado “*quaternio terminorum*”, como adverte o próprio BOBBIO. Os esquemas formulados por ULRICH KLUG e ALEXY (em sua obra intitulada “Teoria da argumentação jurídica”) são essencialmente idênticos, e neles o aludido vício é eliminado, adquirindo o argumento validade universal. Por esse motivo, adotaremos o argumento por analogia tal como concebido por KLUG e ALEXY, e utilizaremos a forma apresentada por este último, por nos parecer mais didática. Com algumas adaptações, o argumento assume a seguinte forma:

- (1) $(x) (Fx \vee F_{sim} x \rightarrow OPx)$
- (2) $(x) (Cx \rightarrow F_{sim} x)$
- (3) $(x) (Cx \rightarrow OPx) (1), (2)$

Temos, na premissa (1), a norma tributária abstrata criada por analogia, já apresentada acima. A premissa (2), por sua vez, representa uma operação de subsunção, por meio da qual o caso individual “C” é classificado como elemento do conjunto de casos representado por “Fsim”. Por fim, a conclusão (3) representa a norma jurídica concreta, em que se atribui ao

⁵⁵² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 514 et. seq.

⁵⁵³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 160 et. seq.

⁵⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 104 et. seq.

⁵⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 138.

caso individual “C” a solução normativa que modaliza como obrigatória a prestação tributária (“OP”). Podemos dizer, usando a dicção do § 1º do artigo 108 do CTN para apontar mais uma especificidade da analogia tributária, que o resultado desse raciocínio é a exigência de tributo não previsto em lei, tendo em vista que, não sendo classificável como elemento de “F”, ao caso individual “C” não seria possível atribuir, a partir de uma interpretação (em sentido estrito) do texto legal, a solução “OP”, o que, evidentemente, é vedado por esse dispositivo do CTN.

Destaque-se, por fim, que um argumento como o acima apresentado, assim como o argumento do conceito geral de analogia, é eminentemente criativo e valorativo, pelas razões já destacadas no item 6.2.

6.4.1 A analogia tributária e a interpretação extensiva

Afirmamos, algumas linhas acima, que NORBERTO BOBBIO⁵⁵⁶ e ULRICH KLUG⁵⁵⁷ se preocuparam em distinguir a analogia da interpretação extensiva. A distinção entre as duas figuras foi tomada em conta ao apresentarmos o conceito geral de analogia e o conceito de analogia tributária.

Sobre esse assunto, é de se destacar, na doutrina tributária nacional, a lição de RICARDO LOBO TORRES, que aponta dificuldades na distinção entre analogia e interpretação extensiva. De acordo com TORRES,

[...] é impossível a distinção plena entre analogia e interpretação extensiva. Inexiste fronteira clara entre a extensão dos sentidos possíveis da letra da lei e a complementação além daqueles sentidos. Ninguém sabe dizer com segurança onde termina a expressividade dos conceitos jurídicos utilizados pelo legislador e onde começa o vácuo normativo suscetível de preenchimento.⁵⁵⁸

Seguimos a opinião de RICARDO LOBO TORRES quanto à inexistência de fronteira clara entre a extensão dos sentidos possíveis da letra da lei e a complementação desses sentidos. No entanto, entendemos que dessa afirmação não se segue que é impossível a distinção plena entre analogia e interpretação extensiva. Na verdade, na maioria dos casos, a

⁵⁵⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Trad. Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 306.

⁵⁵⁷ KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Trad. J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004, p. 140.

⁵⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

distinção nos parece ser bem clara. Recorde-se, com respeito a esse assunto, a metáfora de GENARO CARRIÓ e BERTRAND RUSSELL, anteriormente apresentada. Quanto aos objetos (casos individuais) que se encontram próximos ao “foco de luminosidade”, isto é, na zona de certeza positiva do emprego de um termo ou palavra, o que há é interpretação em sentido estrito (seja interpretação restritiva ou extensiva, pouco importa). Quanto aos objetos que se encontram na zona de certeza negativa, há integração da lei por meio de analogia (ou de algum outro método de integração). Somente quanto aos objetos que se encontram na chamada “zona de penumbra”, onde os limites da interpretação se tornam fluidos, imprecisos, é que haverá dúvidas se se trata de interpretação em sentido estrito ou de integração por analogia (ou por algum outro método de integração).

Sobre essa questão, LUÍS QUEIROZ tem lecionado o seguinte:

Uma coisa parece indubitosa: acaso se decida que certo objeto corresponde a certo conceito contido na norma, há interpretação sem integração (portanto, sem analogia); por outro lado, acaso se decida que certo objeto não corresponde a certo conceito contido na norma, mas guarda semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada, há interpretação com integração (no caso, com analogia).⁵⁵⁹

Registre-se, pois, que se há a aludida correspondência entre um objeto ou caso individual e o conceito da norma tributária, vale dizer, se há subsunção, é porque no raciocínio jurídico houve interpretação sem integração (portanto, sem analogia). Essa observação será útil adiante, ao examinarmos o caso especial relativo à “analogia e o parágrafo único do artigo 116 do CTN”.

6.4.2 A analogia tributária e as lacunas de reconhecimento

Alguns autores⁵⁶⁰ representativos da doutrina nacional de Direito Tributário, ao associarem a proibição da analogia à chamada “tipicidade fechada”, aparentemente admitem, ao menos implicitamente, que o fenômeno da indeterminação conceitual (que suscita

⁵⁵⁹ Aula de Direito Constitucional Financeiro e Tributário proferida no Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, no dia 20 de outubro de 2016.

⁵⁶⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398-399. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 180. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 158. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

dificuldades interpretativas e enseja o surgimento de lacunas reconhecimento), pode implicar analogia tributária. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, por exemplo, afirma que “os tipos tributários devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego da analogia, nem da discricionariedade.”⁵⁶¹

A esse respeito, seguimos a opinião de MARCO AURÉLIO GRECO⁵⁶², segundo a qual analogia e indeterminação conceitual não se confundem: a analogia é raciocínio utilizado na integração do Direito, enquanto a indeterminação conceitual diz respeito à abrangência semântica dos conceitos jurídicos. Trata-se de fenômenos evidentemente diversos, que não se implicam.

É importante enfatizar, portanto, que as lacunas de reconhecimento não implicam, necessariamente, a existência de analogia tributária. Por essa razão, entendemos que é preciso cautela com afirmações como essa, de RICARDO LOBO TORRES:

Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição. É nesse espaço de indeterminação que atua a analogia.⁵⁶³

A necessidade de cautela se dá porque, na circunstância aludida por RICARDO LOBO TORRES, não é a analogia no sentido empregado pelo § 1º do artigo 108 do CTN que atua no espaço de indeterminação dos conceitos jurídicos. Se nesse espaço há analogia, há de ser aquela concebida por KAUFMANN, que se insere na metodologia jurídica como etapa anterior à subsunção, na investigação dos possíveis sentidos do texto legal. Como afirmado anteriormente, a analogia tributária é procedimento que se desenvolve certamente fora da zona de certeza positiva de expressividade do texto legal, isto é, desenvolve-se dentro da zona de certeza negativa ou dentro da zona de penumbra, quando, neste dois casos, se decidir que certo objeto, apesar de não corresponder a certo conceito contido na norma, apresenta semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada.

Nesse sentido, é de se sublinhar novamente que a norma jurídica não se confunde com o texto normativo. O conteúdo de uma norma jurídica, leciona HUMBERTO ÁVILA, é “extensivamente mais abrangente” do que o texto normativo, “mesmo que ele contenha os

⁵⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 424.

⁵⁶² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 160.

⁵⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 124-125.

elementos essenciais da relação obrigacional tributária constitucionalmente pressuposta”.⁵⁶⁴ Já se disse, a esse respeito, que em virtude dessa dissociação entre norma jurídica e texto normativo, o Direito não pode prover certeza ou determinação, mas apenas uma previsão relativa, dentro de um espectro de possíveis soluções normativas.

Assim, diante de uma lacuna de reconhecimento, o que se tem é a “concretização da lei”, e não a analogia tributária. A interpretação dos conceitos legais, mais ou menos indeterminados, não pode ser entendida como analogia tributária.⁵⁶⁵ Destaque, a esse respeito, a seguinte lição de HUMBERTO ÁVILA:

Essas considerações levam ao entendimento de que o que está, portanto, proibido no Direito Tributário é uma analogia que significa tão somente que a norma jurídica não pode ter o seu significado ampliado no Direito Tributário. A diferença entre o texto da norma e o seu significado concreto, que depende do conjunto de fatos da vida, não é nenhuma analogia proibida. Ela é a concretização da lei.⁵⁶⁶

A conclusão de que as lacunas de reconhecimento não implicam, necessariamente, a existência de analogia tributária, será útil adiante, ao examinarmos o caso especial relativo às cláusulas legais de analogia.

6.5 Síntese da analogia tributária

Apresentamos a seguir, como encerramento deste capítulo, uma síntese da concepção adotada de analogia tributária, o que servirá como importante parâmetro para a análise dos casos especiais apreciados no próximo capítulo:

- a) na analogia tributária a norma paradigma é uma norma tributária que pode ser construída, mediante interpretação em sentido estrito, a partir do texto legal;
- b) visto que não há lacunas normativas no sistema tributário, a analogia, quando aplicada, atinge sempre casos já regulados;
- c) a analogia tributária é raciocínio que se desenvolve certamente fora da zona de certeza positiva de expressividade do texto legal, isto é, desenvolve-se dentro da zona de certeza negativa ou dentro da zona de

⁵⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 551-552.

⁵⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 551.

⁵⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 520.

penumbra, quando, nessas duas hipóteses, se decidir que certo objeto, apesar de não corresponder a certo conceito contido na norma, apresenta semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada;

- d) a analogia tributária não se confunde com a chamada “analogia de apoio à interpretação”;
- e) na analogia tributária há uma comparação entre o caso individual não previsto em lei e o caso genérico paradigma, descrito na norma tributária paradigma;
- f) a comparação entre o caso individual não previsto em lei e o caso genérico paradigma se caracteriza por tomar como referência aspectos econômicos dos casos comparados;
- g) uma vez constatada uma semelhança relevante entre os casos comparados, o intérprete cria, a partir da norma tributária paradigma, uma norma tributária abstrata, insuscetível de ser construída a partir de uma interpretação (em sentido estrito) da lei, em que o antecedente é o “círculo de semelhança” formado pelo caso paradigma e pela classe de casos a que pertence o caso individual não previsto em lei;
- h) o aspecto criativo e valorativo do argumento por analogia reside na formação do aludido “círculo de semelhança”;
- i) a partir da norma tributária criada pelo intérprete é possível subsumir o caso individual não previsto em lei, atribuindo-lhe a solução normativa que modaliza como obrigatória a prestação tributária, com a consequente exigência de tributo não previsto em lei;
- j) as lacunas de reconhecimento não implicam, necessariamente, analogia tributária, mas podem suscitar mera concretização da norma tributária, obtida exclusivamente por interpretação em sentido estrito; e
- k) a analogia tributária se distingue da interpretação extensiva, embora os limites entre elas não sejam precisos.

O que se proíbe, portanto, por meio do § 1º do artigo 108 do CTN, é a analogia tributária, tal como acima delineada.

7 QUESTÕES ESPECIAIS

7.1 Analogia e cláusulas legais de analogia: a questão das listas de serviços do ISS

De acordo com o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, os Municípios podem instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), definidos em lei complementar. Atualmente, tais serviços estão previstos em uma lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e se encontram agrupados em itens e descritos em subitens. De um modo geral, a instituição do ISS pelos Municípios se dá por meio de listas semelhantes à lista anexa à referida lei complementar.

Ocorre que alguns dos itens e subitens dessas listas contêm uma descrição genérica e exemplificativa dos serviços que agrupam, acompanhada de expressões como “congêneres”, “qualquer espécie”, “semelhantes” e “de qualquer natureza”. Tais expressões, que aqui serão chamadas de “cláusulas legais de analogia”, têm suscitado debates quanto ao emprego da analogia no que se refere aos serviços que não se encontram expressamente previstos na lista.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 361.829, o Supremo Tribunal Federal – STF assim se manifestou a respeito da lista de serviços da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, construída de modo similar à lista da lei complementar atualmente em vigor: “É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos.”⁵⁶⁷

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ também se pronunciou em representativo acórdão acerca do tema, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). REBOCAGEM E ATRACAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. Cumpre investigar se o ISS incide sobre o serviço de reboque de embarcações, ainda mais no caso dos autos em que não está previsto no item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela LC nº 56/87.

2. A questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 406/68 encontra-se superada tanto nesta Corte como do E. STF. Sobreleva notar, contudo, que a jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto.

⁵⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829, da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 13 de dezembro de 2005.

3. De uma forma simplista, o reboque tem a finalidade de facilitar a atracação de embarcações, razão pela qual não se trata, obviamente, de serviços congêneres. Tanto assim que a LC nº 116 de 31.07.2007, revogadora da LC 56/87, em seu item 20.01 incluiu, dentre outros, os serviços de reboque na referida Lista de Serviços, sem, contudo, excluir os de atracação, visto que não se trata de serviço idêntico.
4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocagem na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, sob pena de estar criando exação contra o disposto no art. 108, §1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da lista em comento.
5. Do cotejo entre as posições jurisprudências e os ensinamentos doutrinários infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva.
6. Não basta a aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocagem estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior.
7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de rebocagem durante a vigência do DL 406/68.⁵⁶⁸

Ambos os julgados fazem alusão à taxatividade da lista de serviços. No entanto, enquanto no julgado do STF faz-se referência à possibilidade de interpretação ampla dos tópicos da lista, o julgado do STJ parece afastar tal possibilidade. De acordo com o julgado do STJ, a mera semelhança entre o serviço e a descrição contida na lista de serviços não é suficiente para que a atividade seja tributada pelo ISS: é necessário que o serviço seja idêntico ao enunciado na lista.

Na doutrina, por sua vez, são muitos os autores que criticam a descrição da hipótese tributária de modo genérico e exemplificativo, como o fazem as listas de serviços do ISS. ALBERTO XAVIER, por exemplo, afirma que no Direito Tributário vigora o suposto princípio do *numerus clausus* ou da taxatividade, que exige a construção dos tipos na modalidade taxativa.⁵⁶⁹ Também ROQUE ANTONIO CARRAZZA leciona que a lei não pode “apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas, ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis”.⁵⁷⁰

No mesmo sentido, ao tratar das listas de serviços do ISS, YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA assim se manifestou:

⁵⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 887360, da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 23 de fevereiro de 2011.

⁵⁶⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 86.

⁵⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 246.

Em primeiro lugar, rege a qualificação tipológica do legislador complementar (art. 146, III, *a*, da CF), bem como do ordinário (arts. 97, 114 e § 1º do art. 108 do CTN), o princípio do *numerus clausus*, que se impõe, com evidência, quando eles utilizam listas de fatos tributáveis na criação de tributos. Essa exigência deu ensejo a discussões e recalcitrâncias no passado no tocante ao ISS, mas hoje é aceita em geral, inclusive de forma pacífica por nossa jurisprudência, desde a Constituição precedente, que, no particular, não foi alterada pela Constituição de 1988.
[...]

Por outro lado, se o tipo legal é cerrado também para o legislador ordinário e limita a conduta do julgador a ponto de lhe vedar o uso da analogia na criação do tributo, como consequência, os elementos definidos na lei ordinária são exclusivos e definitivos para configurar a moldura do fato gerador nuclear e, assim sendo, qualquer lista utilizada na definição legal somente poderá ser taxativa. Vale dizer, são considerados apenas os fatos definidos e como definidos na lei, (opção definitiva do legislador).⁵⁷¹

E, referindo-se às chamadas cláusulas legais de analogia, acrescentou:

Se o legislador ordinário deve definir e não descrever o fato da hipótese legal com o claro objetivo de que essa definição seja exaustiva, exclusiva e terminativa, proibindo-se que o julgador integre qualquer lacuna, a cláusula geral, caso utilizada pelo legislador, conflitaria plenamente com esse objetivo. Releva repetir esse corolário porque, principalmente no final das listas de ISS, o legislador ordinário negligente procura anular as definições das listas taxativas através de cláusulas gerais: “e (serviços) congêneres”; “quaisquer outros serviços”; “quaisquer outros serviços no gênero, embora não nominados”. Tais cláusulas gerais são incompatíveis com a definição do fato gerador exigida expressamente do legislador ordinário e, portanto, devem ser simplesmente condenadas e rejeitadas pelo legislador.⁵⁷²

Diante desse breve panorama jurisprudencial e doutrinário, duas questões se apresentam:

- a) pode o legislador empregar listas exemplificativas e cláusulas gerais, tais como as cláusulas legais de analogia, ao descrever as hipóteses de incidência tributária?; e
- b) as cláusulas legais de analogia implicam o emprego da analogia tributária?

A resposta da primeira questão é positiva. A esse respeito, já afirmamos que o princípio da segurança jurídica não exige determinação e previsão absoluta das situações de fato que implicarão as consequências tributárias. O que se requer é que os textos normativos proporcionem determinabilidade, especialmente quanto aos parâmetros que podem ser utilizadas na construção das normas jurídicas. Assim, não há impedimento para que sejam empregados, no Direito Tributário, os conceitos com maior grau de indeterminação, as cláusulas gerais e as listas exemplificativas. Convém reiterar que, na realidade, quase todas as

⁵⁷¹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 158.

⁵⁷² OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 159.

palavras e conceitos possuem certo grau de indeterminação, sendo essa a regra no nosso sistema jurídico.⁵⁷³

Quanto à técnica utilizada pelo legislador na enumeração dos serviços sujeitos ao ISS, é conveniente recordar que as definições podem ser denotativas, mediante a enumeração dos objetos a que certa palavra se refere, ou conotativas, mediante indicação das características ou propriedades definidoras, que formam o critério de uso da palavra em questão.⁵⁷⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO faz referência a tais métodos, ao tecer a seguinte observação:

É bom lembrar que se constrói uma classe ou conjunto enumerando os indivíduos que a compõem, ou indicando as notas ou nota que o indivíduo precisa ter para pertencer à classe ou conjunto. A primeira, é a forma tabular; a segunda, forma-de-construção.⁵⁷⁵

É oportuno lembrar também que o legislador, no exercício da competência tributária, pode definir o critério material da norma tributária de modo mais ou menos amplo. Portanto, nada impede que o legislador descreva os tipos tributários de modo denotativo, adotando a forma tabular, ou de modo conotativo, adotando a forma-de-construção, contanto que observe os limites semânticos dos pressupostos materiais da tributação estabelecidos pela Constituição Federal.

Pois bem, note-se que não há, na Lei Complementar nº 116, uma definição conotativa do conceito de serviço. O método de definição adotado pela lei é o denotativo: o legislador aponta quais espécies de serviços que se sujeitam ao imposto, descrevendo os tipos tributários por meio da forma tabular.

Entretanto, nos itens da lista em que, a par de apontar espécies de serviços, acrescenta-se cláusulas legais de analogia, verifica-se a intenção do legislador de formar um gênero ou conceito mais amplo, construído por meio das características definidoras comuns às espécies de serviços apontadas. As cláusulas legais de analogia indicam que o gênero assim construído abrange, além das espécies apontadas, outras espécies que, embora não estejam apontadas, possuem as notas definidoras que revelem a sua pertinência ao gênero em questão. Portanto, a enumeração, nesses itens em que se acrescenta a cláusula legal de analogia, não é exaustiva nem taxativa, mas exemplificativa. Nesse sentido, é valiosa a lição de AMÍLCAR FALCÃO, a seguir transcrita:

⁵⁷³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017, p. 149.

⁵⁷⁴ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p. 57-60.

⁵⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 87.

A caracterização do fato gerador nem sempre, entretanto, se faz extensivamente na lei. Muitas vezes limita-se o legislador a mencionar um simples *nomen juris*, ou a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando ao intérprete a tarefa de, com base na norma, conceituar concretamente o fato gerador em cada caso.

[...]

Na segunda hipótese, a da enumeração meramente exemplificativa, o problema será igualmente de hermenêutica; incumbirá ao intérprete, pela síntese ou reunião dos caracteres comuns subjacentes nas enunciações da exemplificação legal, encontrar o conceito geral a que o legislador pretende fazer alusão.⁵⁷⁶

A lição é importante pois chama a atenção para a circunstância de que, por detrás das enumerações exemplificativas, o legislador aponta para a necessidade de o intérprete construir um gênero ou conceito mais amplo do serviço enunciado.

A partir dessa observação, podemos responder, de modo negativo, à segunda questão acima levantada. As cláusulas legais de analogia não conduzem, necessariamente, ao emprego da analogia tributária, proibida pelo § 1º do artigo 108 do CTN. Ora, se um determinado serviço possui as características definidoras que revelem a sua pertinência ao gênero ou conceito estabelecido pela enumeração exemplificativa, constata-se a classificação, ou seja, a subsunção à norma tributária, mesmo que o serviço em questão não se encontre expressamente apontado na lista.

Note-se que as cláusulas legais de analogia nada tem a ver com o fenômeno das lacunas normativas. O que elas podem suscitar são as chamadas lacunas de reconhecimento, uma vez que, ao empregar tais cláusulas, pretende o legislador captar integralmente um gênero mais abrangente de serviço, o que naturalmente dá ensejo a problemas de interpretação.

AMÍLCAR FALCÃO leciona, nesse sentido, que

Seria contraditório admitir-se a existência de analogia ou de aplicação analógica quando o legislador, exatamente para eliminar lacunas e omissões, caracterizasse as hipóteses de incidência mediante a indicação de fatos geradores típicos e, genericamente, de outros tantos fatos análogos ou similares àqueles por certos traços de ordem jurídica, econômica etc. Não há que se falar em analogia onde não existem lacunas ou omissões da lei [...]. Se a lei é expressa quanto ao fato gerador, quer na sua conformação típica, que na sua formação mais ampla através de uma cláusula geral ou de fatos sub-rogatórios ou supletivos (*Ersatztatbestände*), impertinente será cogitar de interpretação analógica. Com essas observações, reafirma-se a conclusão, aliás predominantemente em doutrina, de ser inadmissível, para definir ou identificar o fato gerador, o recurso à integração analógica da lei tributária. Esse entendimento não se altera mesmo naqueles casos em que, caracterizando o fato gerador, a própria lei tributária alude à analogia: cogitar-se-á, então, ou de simples interpretação extensiva, ou do estabelecimento de fatos geradores sub-rogatórios ou supletivos (*Ersatztatbestände*).⁵⁷⁷

⁵⁷⁶ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 19-22.

⁵⁷⁷ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 32-33.

Repise-se, portanto, que as cláusulas legais de analogia não implicam, necessariamente, o emprego da analogia tributária. O que se dá, com o emprego de tais cláusulas, é a analogia entre as distintas denotações de um mesmo conceito de certa espécie de serviço, a chamada “analogia de apoio à interpretação”, e que não é vedada no Direito Tributário. Ao mover-se por entre as denotações de um mesmo conceito de certa espécie de serviço, o aplicador permanece no âmbito da interpretação em sentido estrito, dentro dos limites dos possíveis sentidos do texto, não sendo possível cogitar, portanto, de analogia tributária. Não se extrapola o âmbito do conceito de serviço, mas apenas se socorre da analogia como método de identificar quais as espécies de serviço se pretende tributar.

É evidente, ademais, que por meio das cláusulas legais de analogia se dispensa a expressa previsão no texto normativo de todas as possíveis denotações do gênero ou conceito formado pelo enunciado exemplificativo. A exigência de expressa previsão dos serviços sujeitos ao ISS parece desconsiderar a dissociação existente entre texto e norma jurídica e a conseqüente constatação de que o princípio da segurança jurídica não pode prover determinabilidade, mas apenas uma relativa previsibilidade quanto ao espectro de possíveis soluções normativas que podem ser construídas a partir do texto legal.

7.2 A analogia e o parágrafo único do artigo 116 do CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116 do CTN, com a seguinte redação:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Segundo RICARDO LOBO TORRES, a Lei Complementar nº 104 introduziu no Direito brasileiro uma norma geral antielisiva e criou uma exceção à proibição da analogia, prevista no § 1º do artigo 108 do CTN.⁵⁷⁸ Nosso objetivo neste item é o de examinar se o

⁵⁷⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *O planejamento fiscal e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 244. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 266.

parágrafo único do artigo 116 do CTN realmente representa uma exceção à proibição da analogia tributária, como sustentado por TORRES.

A fim de examinar essa questão, firmemos que a expressão “planejamento tributário” pode configurar uma das três situações a seguir descritas:

- a) favor fiscal - representa o procedimento lícito, expressamente autorizado pelo ordenamento jurídico, e que pode ser empregado pelo contribuinte com o fim de incorrer numa menor carga tributária;
- b) elisão - representa o procedimento lícito, implicitamente autorizado pelo ordenamento jurídico, e que pode ser utilizado pelo contribuinte com o fim de incorrer numa menor carga tributária; e
- c) evasão - representa o procedimento ilícito e doloso, proibido pelo ordenamento jurídico, que não pode ser utilizado pelo contribuinte com o fim de incorrer numa menor carga tributária.⁵⁷⁹

LUÍS QUEIROZ tem chamado a atenção para a possibilidade de se ter uma quarta situação, que se situa entre a evasão (ilícita e dolosa) e a elisão (lícita), e que se caracteriza pela adoção de procedimento de boa-fé (sem dolo, sem fraude) do contribuinte voltado à economia tributária, que, segundo a interpretação da Administração Fiscal, não produz os efeitos de redução da carga tributária pretendidos pelo contribuinte. Nesse caso, prevalecendo a interpretação da Administração Fiscal, que requalifica ou não os fatos, mas que sempre atribui efeitos jurídico-tributários diversos e mais elevados, seriam devidos o tributo e os acréscimos moratórios, mas não seriam aplicáveis as punições decorrentes da adoção de práticas dolosas (dolo, simulação, fraude, abuso, etc.), como, por exemplo, a multa agravada e as sanções criminais. A essa situação tem conferido a denominação de “elisão ineficaz”.⁵⁸⁰ Na elisão ineficaz, não há ilicitude nos procedimentos (atos ou negócios jurídicos) adotados pelo contribuinte, vistos isoladamente ou em conjunto, pois o contribuinte não age com má-fé. Apenas não há pagamento ou há pagamento menor de tributo em comparação com aquele que a Administração Fiscal considera devido.

Isso posto, percebe-se que a distinção entre a elisão e a evasão tem como critério a licitude do procedimento adotado pelo contribuinte. A circunstância de o contribuinte ter a economia tributária como motivo determinante (isto é, como razão preponderante) para a

⁵⁷⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738.

⁵⁸⁰ Aula de Direito Constitucional Financeiro e Tributário proferida no Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, no dia 24 de novembro de 2016.

adoção de um certo procedimento não assume qualquer relevância para a configuração da sua ilicitude e para a distinção das categorias acima mencionadas.⁵⁸¹ A adoção de procedimentos lícitos pelo contribuinte visando a economia tributária não parece ser contestada pela doutrina, incluindo RICARDO LOBO TORRES⁵⁸², mesmo que o motivo determinante seja o de economia tributária.

Tradicionalmente, o combate ao planejamento tributário pelo Fisco se faz mediante a arguição de fraude à lei ou simulação.⁵⁸³ De acordo com o Código Civil, a fraude à lei e a simulação configuram procedimentos ilícitos, e portanto evasivos, que acarretam a nulidade do negócio jurídico celebrado pelo contribuinte. Examinemos brevemente tais figuras.

No que se refere à fraude à lei, dispõe o artigo 166, inciso VI, do Código Civil, que o negócio jurídico é nulo quando “tiver por objetivo fraudar lei imperativa”. A esse respeito, LUÍS QUEIROZ leciona que

Tem sido considerado que há fraude à lei quando alguém viola o ordenamento jurídico, de modo indireto, utilizando-se de manobra ardilosa para encobrir o descumprimento de norma jurídica que proíba (ou vede) fazer (Vp), ou que obrigue fazer (Op), ou que obrigue alguém que permita que outrem faça (OPp), ou que obrigue alguém que permita que outrem não faça (OP-p). A pessoa pratica um ou mais atos aparentemente lícitos, porém com o propósito de burlar uma norma “imperativa” do sistema jurídico.⁵⁸⁴

A norma tributária possui evidente caráter imperativo, visto que o seu consequente estabelece a conduta obrigatória de entregar certa quantia em dinheiro (Op) ou permitir que outrem lhe retire certa quantia em dinheiro (OPp), como destacamos anteriormente. Assim, um planejamento tributário incorre em fraude à lei quando, ocorrido o fato jurídico tributário e nascida a obrigação de pagar tributo (artigo 113 § 1º do CTN), o contribuinte dela se “esquiva” mediante a celebração de um negócio jurídico que encubra o seu descumprimento.⁵⁸⁵

⁵⁸¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738-740.

⁵⁸² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 219-220.

⁵⁸³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 249 et. seq. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738-740-741. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 351 et. seq.

⁵⁸⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738-740.

⁵⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 354-355.

É preciso um aparte para fazer referência, neste ponto, ao chamado “negócio jurídico indireto”. No que se refere a essa figura, ALBERTO XAVIER, assim se manifestou:

Denomina-se negócio indireto o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial.

[...]

A característica essencial do negócio indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a referência dos autores ao seu caráter “indireto” ou oblíquo, anômalo ou inusual”.⁵⁸⁶

Isso posto, note-se, com ALBERTO XAVIER, que a diferença entre a fraude a lei e o negócio jurídico indireto consiste em que nesta figura há “uma discrepância entre a causa típica ou a estrutura do negócio jurídico e os fins práticos visados pelas partes”, enquanto na fraude à lei o contribuinte tem a finalidade de “esquivar-se” do cumprimento da lei tributária. No entanto, o negócio jurídico indireto pode configurar fraude à lei quando o contribuinte o celebra com o fim de furta-se ao pagamento de tributo.⁵⁸⁷

Como exemplo de negócio indireto, considere-se o seguinte exemplo⁵⁸⁸, formulado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI (embora o referido autor não empregue a expressão “negócio jurídico indireto” para rotulá-lo): uma determinada sociedade, com o fim de “escapar” da exigência de que os negócios entre partes relacionadas sejam feitos a valor de mercado (artigo 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995), aliena bem a sócio pelo valor de custo, sob a rubrica de redução de capital; uma vez proprietário do bem, o sócio aliena-o a terceiro por valor de mercado, apurando ganho de capital (abstraia-se aqui a questão da tributação sobre o ganho de capital, em que incorre o sócio); posteriormente, o sócio aumenta o capital social da sociedade, com o preço total recebido em razão da alienação do bem a terceiro. Note-se que as partes têm a vontade de praticar os negócios acima descritos, inexistindo qualquer simulação. Não obstante, tais negócios são celebrados com a finalidade de “contornar” a incidência da norma tributária, configurando, portanto, fraude à lei.

A simulação, por sua vez, é disciplinada pelo artigo 167 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

⁵⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59.

⁵⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 66.

⁵⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 367-368.

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre a simulação, CLÓVIS BEVILÁQUA assim se manifestou:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real de vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se fez. É uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.⁵⁸⁹

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Diz-se que há simulação absoluta quando não existe ato dissimulado. Não há, na simulação absoluta, qualquer ato encoberto, porque as partes não quiseram praticar ato algum. O que existe é um mero “simulacro do negócio”.⁵⁹⁰

Na simulação relativa, por outro lado, há negócio jurídico, porém dissimulado mediante o emprego de forma diversa. SÍLVIO DE SALVO VENOSA leciona que

Na simulação relativa, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquela que se apresenta [...]. Há divergência, no todo ou em parte, no negócio efetivamente efetuado. Aqui, existe ato ou negócio dissimulado, oculto, que forma um complexo negocial único. Desmascarado o ato simulado pela ação de simulação, aflora e prevalece o ato dissimulado, se não for contrário à lei nem prejudicar terceiros.⁵⁹¹

Um interessante exemplo de simulação relativa pode ser encontrado no artigo 38 da Lei nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015, do Estado do Rio de Janeiro, que dispõe sobre o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos. O aludido dispositivo legal assim dispõe:

Art. 38. A autoridade fiscal poderá desconsiderar total ou parcialmente atos ou negócios jurídicos, a despeito de alegadamente onerosos, quando o adquirente não dispuser de capacidade financeira ou a contrapartida tiver valor significativamente inferior ao valor de mercado do bem ou direito adquirido, observados os procedimentos fixados nos parágrafos deste artigo e demais normas regulamentares a serem editadas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Imagine-se, por exemplo, que dois sujeitos de direito tencionam celebrar a doação de um determinado bem. No entanto, para “escapar” da obrigação de pagar o imposto sobre doações, assinam um contrato de compra e venda a preço irrisório. Perceba-se, nesse caso, a caracterização de uma simulação relativa. O contrato de compra e venda firmado pelas partes é uma simulação relativa, um negócio jurídico aparente, que esconde a real intenção das partes de celebrar uma doação, o negócio jurídico dissimulado.

⁵⁸⁹ BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 2. ed. (Edição histórica). Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980, p. 225 apud VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 468.

⁵⁹⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 473-474.

⁵⁹¹ VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 474.

Tanto na hipótese de fraude à lei, como nas hipóteses de simulação, o combate ao planejamento tributário se dá por simples interpretação em sentido estrito, com subsunção do fato à norma tributária. Havendo simulação, desconsidera-se o negócio jurídico simulado que, afinal de contas, é nulo. Subsiste o ato dissimulado, se válido, como determina o *caput* do artigo 167 do Código Civil. É esse ato dissimulado que constitui o fato jurídico tributário ao qual será aplicada a norma tributária.⁵⁹² De modo semelhante, havendo fraude à lei, o que ocorre é a mera aplicação da norma tributária da qual o contribuinte quis se “desviar”.⁵⁹³ Mesmo em casos como o do negócio jurídico indireto acima descrito, o que há é interpretação em sentido estrito e subsunção, não integração por meio de analogia tributária, eis que o fato jurídico tributário deve ser examinado considerando-se todo o contexto em que o negócio jurídico é celebrado, e não apenas a prática de atos isolados. A esse respeito, MARCO AURÉLIO GRECO aduz que

A linha de raciocínio dos que sustentam haver analogia parte da premissa de que a natureza dos negócios jurídicos seria dada pela vontade manifestada; o elemento vontade determinaria a essência do negócio. Isso está de acordo com certa corrente doutrinária que, por exemplo, enxerga a simulação como vício da vontade. Vale dizer, posição doutrinária que prestigia a vontade e, portanto, sua autonomia seria o critério determinante na natureza específica dos negócios jurídicos. Ocorre que, mesmo doutrinariamente, os negócios jurídicos podem ser vistos não apenas da perspectiva da vontade individual, mas também da sua inserção contextual e do comportamento das partes. Ou seja, os negócios jurídicos não são aquilo que as partes “querem”, mas o que elas “fazem”. Disto decorre que a essência do negócio é dada por uma vontade dentro de um contexto, não por uma vontade isolada.⁵⁹⁴

Feitas essas considerações, examinemos a opinião de RICARDO LOBO TORRES a respeito do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Convém advertir, de início, que RICARDO LOBO TORRES emprega os termos “evasão” e “elisão” em sentidos diversos dos acima apontados. Evasão, para o aludido tributarista, é a economia de imposto obtida ao se evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, enquanto elisão “é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei”. Tanto a evasão como a elisão podem resvalar para a ilicitude. A evasão é ilícita, segundo TORRES, quando se dá após a ocorrência do fato jurídico tributário, “e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na

⁵⁹² Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 285-286.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 352.

⁵⁹³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 285-286.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 355.

⁵⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 610.

estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte”. A elisão ilícita, por sua vez, “se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos e indeterminados”. Segundo TORRES, a elisão ilícita “inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas, para culminar na ilicitude ínsita ao abuso de direito (artigo 187 do Código Civil de 2002).”⁵⁹⁵ É a elisão ilícita que, segundo o referido autor, o parágrafo único do artigo 116 do CTN visa coibir.

Note-se que RICARDO LOBO TORRES associa a elisão ilícita ao artigo 187 do Código Civil, que prevê a figura ilícita do abuso de direito, nos seguintes termos: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.” Segundo nos parece, na visão de TORRES o parágrafo único do artigo 116 do CTN representa o combate ao abuso de direito no plano tributário, com o fim de proteger o interesse do Fisco em face da possibilidade de manipulação das formas jurídicas pelo contribuinte.⁵⁹⁶

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, segundo RICARDO LOBO TORRES, foi inspirado pela legislação francesa de repressão ao abuso de direito, mais precisamente pelo artigo 64 do “*Livre des Procédures Fiscales*”, que dispõe que “não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção”.⁵⁹⁷ TORRES nos dá a notícia de que

A doutrina francesa vem esclarecendo que se trata de instrumento que visa manter os atos e fatos conformes à realidade, com o equilíbrio entre substância e forma, evitando-se que o contribuinte adote formas jurídicas com a finalidade única de evitar ou diminuir o pagamento de impostos, o que pode ser demonstrado negativamente pela ausência de justificação econômica.⁵⁹⁸

É de se destacar que a manipulação de formas jurídicas é tema que também assumiu relevância na Alemanha, em virtude do §42 do Código Tributário Alemão, que estabelece que “sempre que houver abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”⁵⁹⁹ LUÍS EDUARDO

⁵⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 220.

⁵⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 270.

⁵⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 242.

⁵⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 242.

⁵⁹⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738-747.

SCHOUERI nos informa que, na Alemanha, o dispositivo é visto, por alguns, como uma exceção expressa ao princípio da proibição da analogia.⁶⁰⁰

No Brasil, já salientamos, RICARDO LOBO TORRES também sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do CTN representa uma exceção à proibição da analogia.⁶⁰¹ Também afirma TORRES que o aludido dispositivo legal tem caráter contra-analógico, como se o contribuinte, ao adotar procedimentos elisivos, fizesse uma analogia com uma situação não prevista pela lei. Nas palavras de TORRES:

A elisão, como lembra PAUL KIRCHHOF, é sempre uma subsunção malograda, donde se segue que o combate ao abuso de direito, que implica analogia disfarçada por parte do contribuinte, terá sempre o aspecto da contra-analogia. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica.⁶⁰²

Parece-nos, no entanto, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não pode ser visto como uma exceção à proibição da analogia tributária. Perceba-se que o dispositivo em questão é expresso ao mencionar a ocorrência de um fato gerador, isto é, de um fato jurídico tributário, dissimulado por atos ou negócios jurídicos que podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa. Ora, se há fato jurídico tributário e se há uma norma tributária a ele aplicável, há interpretação em sentido estrito com subsunção do fato à norma, e não integração por meio de analogia. Note-se que o §42 do Código Tributário Alemão conduz ao emprego da analogia: a expressão “como se”, presente no dispositivo legal alemão acima transcrito, torna possível a aplicação da norma tributária a fato jurídico tributário não ocorrido. Contudo, o Código Tributário Alemão, para tanto, exige a presença de abuso (“sempre que houver abuso”), o que afasta a licitude e caracteriza a situação de evasão, ou, se não houver má-fé por parte do contribuinte, caracteriza a elisão ineficaz. Na redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, não é possível vislumbrar a possibilidade de analogia, eis que ali se prevê expressamente a ocorrência de um fato jurídico tributário dissimulado, como bem observa LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁶⁰³.

⁶⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 24, p. 361-362.

⁶⁰¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *O planejamento fiscal e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 244. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 266.

⁶⁰² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *O planejamento fiscal e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240.

⁶⁰³ MESA DE DEBATES DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2007, São Paulo. *Ata da 1142ª Reunião da Mesa de Debates de Estudos e Casos de Direito Tributário do IBDT, sob a presidência do Prof. Paulo Bonilha*. Disponível em http://www.ibdt.com.br/integra_14062007.htm. Acesso em 15 out. 2016.

MARCO AURÉLIO GRECO também manifesta opinião semelhante ao aduzir que

O dispositivo tem como referencial básico o fato gerador ocorrido, tal como previsto na lei de regência. Não se trata de aplicar a lei, por extensão analógica, a outro fato não previsto. Trata-se de aplicar a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado pelo Fisco. Trata-se, única e exclusivamente, de afastar a cobertura que disfarça, dissimula o fato gerador ocorrido.⁶⁰⁴

Ademais, quer nos parecer que a figura chamada por RICARDO LOBO TORRES de elisão ilícita corresponde ao que aqui chamamos de fraude à lei. Ao explicar o fenômeno a que o parágrafo único do artigo 116 do CTN visa combater, parece-nos ser claro que TORRES se refere ao emprego artificial de formas jurídicas como meio de contornar o cumprimento da obrigação tributária.⁶⁰⁵ Portanto, caso a noção de elisão ilícita como concebida por RICARDO LOBO TORRES corresponda à figura da fraude à lei, a sua repressão não se dá por meio do emprego de analogia, mas da mera interpretação em sentido estrito, com subsunção do fato jurídico à norma tributária “contornada” pelo contribuinte.

Registre-se ainda que, segundo RICARDO LOBO TORRES, o resultado da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN é a requalificação dos fatos. Segundo TORRES

A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto, isto é, do ato ou fato praticado com a dissimulação da *mens legis* e do fato gerador abstrato. Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda. Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.⁶⁰⁶

O trecho acima transcrito reforça nossa tese de que a repressão à elisão ilícita (como concebida por TORRES) não se dá por meio de analogia. Ainda que estejamos equivocados ao entender que a elisão ilícita (como concebida por TORRES) corresponde à figura da fraude à lei, o que ocorre é a requalificação do fato e a aplicação da norma tributária, como o próprio autor afirma. É importante esclarecer, com apoio nas lições de MARCO AURÉLIO GRECO, que qualificar um fato não é analogia:

Nestes casos, não há uma extensão analógica a um fato não previsto na lei. Trata-se de determinar a efetiva identidade do fato ocorrido e as grandes divergências que surgem na prática não são sobre eventos materiais, mas sobre a respectiva qualificação. Em muitas situações, o debate sobre planejamento envolve um conflito de qualificações.⁶⁰⁷

Concluimos, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não conduz ao emprego da analogia tributária.

⁶⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 553.

⁶⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 257-258.

⁶⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 274.

⁶⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 609.

Há, naturalmente, em muitos planejamentos tributários, lacunas de conhecimento, em virtude da falta de informações necessárias para classificar normativamente o caso individual, bem como lacunas de reconhecimento, em razão de dificuldades na interpretação dos dispositivos legais aplicáveis. No entanto, tais lacunas não implicam necessariamente o emprego da analogia tributária, como já pudemos destacar.

É importante destacar, por fim, que não é possível ao legislador complementar inserir no sistema normativo tributário qualquer exceção à proibição da analogia prevista no § 1º do artigo 108 do CTN. A proibição da analogia tributária não é uma “escolha” do legislador complementar, mas decorre do princípio constitucional da estrita legalidade tributária e do sistema constitucional de atribuição de competências tributárias, como já ressaltamos.

Diante de tal circunstância, não parece ser possível conceber que o parágrafo único do artigo 116 do CTN veicula uma norma geral antielisiva, destinada a coibir procedimentos lícitos, adotados pelo contribuinte como fim de incorrer numa carga tributária menor. Inexistindo fraude à lei ou simulação, não há como a autoridade administrativa desconsiderar qualquer procedimento e requalificar o fato tributário sem recorrer à analogia tributária, que é proibida. Portanto, o controle da elisão deve se dar por meio de leis que cubram, na maior extensão possível, as competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal.⁶⁰⁸

⁶⁰⁸ Cf. DERZI, Misabel. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). *Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 411-414. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 756.

CONCLUSÕES

As noções ou ideias mais básicas deste estudo foram o “texto normativo” e a “norma jurídica”. Ficou consignado que “texto normativo” é “qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa e, por isso, identificável *prima facie* como uma fonte do Direito dentro de um sistema jurídico dado”⁶⁰⁹, e que norma jurídica “é a mensagem prescritiva, dotada de coercitividade, construída a partir da interpretação dos textos jurídicos”.

Norma tributária é espécie de norma jurídica de conduta que se caracteriza por prescrever a obrigação de pagar tributo. As normas constitucionais de competência tributária estabelecem, em última instância, os requisitos relativos à “competência”, “forma” e “conteúdo”, que devem ser observados para a produção da norma tributária. No que se refere ao requisito “conteúdo”, os possíveis critérios materiais do antecedente das normas tributárias já se encontram predeterminados, ainda que de modo indireto (no caso das taxas e das contribuições de melhoria), pelas normas constitucionais de competência tributária. Em razão dessa predeterminação constitucional de conteúdo, diz-se que a atribuição de competências tributárias no Brasil é rígida.

Ficou registrado também que, na produção da norma tributária, o titular da competência é condicionado pelos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da estrita legalidade tributária, da igualdade e da capacidade contributiva objetiva (no que se refere aos impostos) e subjetiva.

A percepção de que “texto normativo” e “norma jurídica” são objetos distintos, e o reconhecimento de que a linguagem jurídica padece dos problemas da vagueza e da ambiguidade que acometem a linguagem natural, foram importantes para reconhecer, dentre outros pontos, que:

- a) os conceitos jurídicos são, em grau maior ou menor, indeterminados, e por isso é frágil a distinção entre conceito e tipo;
- b) são admissíveis no Direito Tributário os conceitos com maior grau de indeterminação, as cláusulas gerais e as listas exemplificativas;
- c) a interpretação dos textos normativos possui uma dimensão axiológica e pode resultar em mais de uma solução correta;

⁶⁰⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24.

- d) a aplicação do Direito envolve considerações valorativas por parte do intérprete, uma vez que a subsunção é precedida da comparação entre fato e conceito jurídico, com base no relacional “mais ou menos”;
- e) o princípio da segurança jurídica não exige que os textos normativos sejam produzidos de modo que os contribuintes tenham uma certeza ou expectativa precisa dos seus direitos e deveres, mas requer que o contribuinte seja dotado da capacidade de prever o espectro de consequências a que estará submetido; e
- f) a exigência de que os critérios da norma tributária sejam descritos em lei, decorrente do princípio da estrita legalidade tributária, não significa predeterminação da norma concreta e individual a ser produzida, nem exclui considerações valorativas por parte do aplicador do Direito.

Apesar de os conceitos jurídicos serem indeterminados, em razão dos problemas da vagueza e ambiguidade da linguagem natural, concluiu-se que existem limites entre interpretação (em sentido estrito) e integração do Direito, embora tais limites sejam imprecisos. Concluiu-se, pela mesma razão, que há limites, também imprecisos, entre “o que é igual” e “o que não é igual”.

O termo “lacuna” é utilizado na Teoria do Direito para referir-se a distintos tipos de problemas: lógicos, valorativos, semânticos e epistêmicos. Para designar esses distintos problemas foram utilizadas, respectivamente, as expressões “lacuna normativa”, “lacuna axiológica”, “lacuna de conhecimento” e “lacuna de reconhecimento”. Concluiu-se que no sistema normativo tributário há lacunas axiológicas, lacunas de conhecimento e lacunas de reconhecimento. Não há, porém, lacunas normativas no sistema tributário.

Concluiu-se que a analogia é um método de integração do Direito, e que, portanto, se desenvolve certamente fora da zona de certeza positiva de expressividade do texto normativo, isto é, desenvolve-se dentro da zona de certeza negativa ou dentro da zona de penumbra, quando, nessas duas hipóteses, se decidir que certo objeto, apesar de não corresponder a certo conceito contido na norma, apresenta semelhança relevante com este, a ponto de a mesma solução dever ser adotada.

Verificou-se que a analogia é proibida no sistema normativo tributário em razão do princípio da estrita legalidade tributária e da rigidez da atribuição de competências tributárias na Constituição Federal. Se ao titular da competência tributária não é dado ultrapassar os limites semânticos estabelecidos pelas normas de competência tributária, tampouco cabe ao aplicador da norma tributária avançar para além deles, mediante emprego do argumento por

analogia, sob pena de desfiguração do sistema de atribuição constitucional das competências tributárias.

Não obstante, a proibição de analogia não é estrita, no sentido de que o caso individual deve corresponder de modo exato ao conceito ou tipo descrito pelo legislador.⁶¹⁰ Ficou destacado, nesse sentido, que a aplicação do Direito envolve sempre um juízo de semelhança com base no relacional “mais ou menos”, envolvendo, em alguma medida, valorações por parte do intérprete.

Ficou anotado também que os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva subjetiva não possuem eficácia integradora, mas meramente interpretativa. Portanto, não existe no sistema normativo tributário uma norma geral inclusiva.

Por essa razão é que não há lacunas normativas no sistema tributário: todos os casos não previstos em lei se encontram regulados como permitidos (em sentido forte) pela norma geral exclusiva tributária.

No que se refere ao conceito de analogia do § 1º do artigo 108 do CTN (a “analogia tributária”), concluiu-se que corresponde, em linhas gerais, ao conceito geral de analogia. As seguintes conclusões foram consignadas:

- a) na analogia tributária a norma paradigma é uma norma tributária que pode ser construída, mediante interpretação em sentido estrito, a partir do texto legal;
- b) visto que não há lacunas normativas no sistema tributário, a analogia, quando aplicada, atinge sempre casos já regulados;
- c) a analogia tributária não se confunde com a chamada “analogia de apoio à interpretação”;
- d) na analogia tributária há uma comparação entre o caso individual não previsto em lei e o caso genérico paradigma, descrito na norma tributária paradigma;
- e) a comparação entre o caso individual não previsto em lei e o caso genérico paradigma se caracteriza por tomar como referência aspectos econômicos dos casos comparados;
- f) uma vez constatada uma semelhança relevante entre os casos comparados, o intérprete cria, a partir da norma tributária paradigma,

⁶¹⁰ KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Trad. Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 253.

- uma norma tributária abstrata, insuscetível de ser construída a partir de uma interpretação (em sentido estrito) da lei, em que o antecedente é o “círculo de semelhança” formado pelo caso paradigma e pela classe de casos a que pertence o caso individual não previsto em lei;
- g) o aspecto criativo e valorativo do argumento por analogia reside na formação do aludido “círculo de semelhança”;
 - h) a partir da norma tributária criada pelo intérprete é possível subsumir o caso individual não previsto em lei, atribuindo-lhe a solução normativa que modaliza como obrigatória a prestação tributária, com a consequente exigência de tributo não previsto em lei;
 - i) as lacunas de reconhecimento não implicam, necessariamente, analogia tributária, mas podem suscitar mera concretização da norma tributária, obtida exclusivamente por interpretação em sentido estrito; e
 - j) a analogia tributária se distingue da interpretação extensiva, embora os limites entre elas não sejam precisos.

É a analogia tributária, tal como acima delineada, que está proibida pelo § 1º do artigo 108 do CTN.

A partir das conclusões obtidas, foram examinadas duas questões especiais: a primeira, relativa às listas de serviços do ISS, e, a segunda, relativa ao parágrafo único do artigo 116 do CTN.

No que se refere à primeira questão, firmou-se que: (i) são admissíveis as descrições genéricas e exemplificativas das hipóteses de incidência tributária, e que (ii) expressões como “congêneres”, “qualquer espécie”, “semelhantes” e “de qualquer natureza”, presentes nas listas de serviços do ISS não implicam necessariamente o emprego de analogia tributária.

Quanto à segunda questão, concluímos que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não representa uma exceção à proibição da analogia tributária, uma vez que, de acordo com o referido dispositivo legal, o que se requer é que, em virtude da ilicitude do procedimento adotado pelo contribuinte, o fato jurídico tributário seja requalificado, subsumindo-se o fato à norma tributária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 112-134.

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2015.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução de Cláudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.

ALEXY, Robert. *Teoria discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁLVAREZ, Mónica Siota. *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ATIENZA, Manuel. *Algunas tesis sobre la analogía en el derecho*. Disponível em: http://www.cervantesvirtual.com/portales/amado_nervo/obra/algunas-tesis-sobre-la-analogia-en-el-derecho-0/. Acesso em 4 dez. 2015.

ATIENZA, Manuel. *As razões do Direito*. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2000.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto. (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279-291.

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 98, p. 74-85, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BÁEZ MORENO, Andrés. *Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario*. Disponível em: http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12380/reflexiones_baez_TLGT_2010.pdf?sequence=1. Acesso em 13 out. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Atualiz. Misabel Machado Derzi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 137-163.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. Tradução de Brandão Machado. In: BRANDÃO MACHADO. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini, Calos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. Tradução de Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

BORGES, José Souto Maior Borges. Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988. *Revista da Esmape*, Recife, v. 2, n. 3, p. 311-324, jun./mar. 1997.

BULYGIN, Eugenio. Creación y aplicación del derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 29-44.

BULYGIN, Eugenio. En defensa de el Eldorado. Respuesta a Fernando Atria. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 73-85.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Direito e decisão racional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. (Org.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 87-126.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Tradução de A. Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y lenguaje*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.

CARRIÓ, Genaro R. *Sobre los límites del lenguaje normativo*. 1. ed. Buenos Aires: Astrea, 1973.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 861-896.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTANHEIRA NEVES, A. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Tradução de Álvaro Cabral. 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

COSSIO, CARLOS. *La plenitud del ordenamiento jurídico*. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1947.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 628-650.
- DERZI, Misabel. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). *Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 399-414.
- DINIZ, Maria Helena. *As lacunas no direito*. 2. ed. Saraiva: São Paulo, 1989.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de João Batista Machado. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1977.
- FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. Atualiz. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio Ferraz. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio Ferraz. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/156>. Acesso em 9 jul. 2016.
- GAMA, Tacio Lacerda. *Competência tributária e a sua estrutura normativa*. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Competencia%20Tributaria%20por%20TLG.pdf>. Acesso em 23 ago. 2016.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999, v. 1.
- GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72-99.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo*: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho. Tradução de Jordi Ferrer i Beltran. Primera edición. Barcelona: Gedisa, noviembre de 1999.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et. al. *Interpretação no direito tributário*. Buenos Aires: Losada, 1975, p. 83-102.

KANTOROWICZ, Gérman. La lucha por la ciencia del derecho. In: SAVIGNY, Frederico Carlos Von. et. al. *La ciencia del derecho*. Tradução de Carlos G. Posada. Buenos Aires: Losada, 1949, p. 323-373.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del Derecho*. Tradução de Luis Villar Borda y Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Tradução de Juan David García Bacca. Caracas: Universidad Central, 1961.

KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Tradução de J. C. Gardella. 4. ed. Bogota: Temis, 2004.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Tradução de Waldéa Barcellos. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Tradução de Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACCORMICK, Neil. Universales y particulares. Tradução de Guillermo Moro. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 32, 2009, p.127-150. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc4b3n4>. Acesso em 13 nov. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MANERO, Juan Ruiz. Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 103-126.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1947.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MESA DE DEBATES DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2007, São Paulo. *Ata da 1142ª Reunião da Mesa de Debates de Estudos e Casos de Direito Tributário do IBDT, sob a presidência do Prof. Paulo Bonilha*. Disponível em http://www.ibdt.com.br/integra_14062007.htm. Acesso em 15 out. 2016.

MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.

MORESO, José Juan. A brilliant disguise: entre fuentes y lagunas. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 185-203.

MORESO, José Juan. *Sobre la determinación normativa: lagunas de reconocimiento, lagunas normativas y antinomias*. Disponível em: https://www.academia.edu/12050686/Sobre_la_determinación_normativa_Lagunas_de_Reconocimiento_Lagunas_Normativas_y_Antinomias. Acesso em 22 jan. 2016.

MÜLLER, Friederich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Tradução de Dimitri Dimoulis et. al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MÜLLER, Friederich. *Teoria estruturante do direito*. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

NAVARRO, Pablo E. Casos difíciles, lagunas en el Derecho y discreción judicial. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 87-101.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Fato gerador e integração por analogia. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 3, p. 505-511, 1982.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 56-70.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da legalidade e tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org). *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v.1, p. 141-160.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Org.). *Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-666.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda. (Org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Editora Coimbra, 2011, v. 3. p. 377-408.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord). GOMES, Marcus Livio; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 231-262.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 735-758.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 223-260.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. Atualiz. Ovídio Rocha Barros Sandoval. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

REALE, Miguel. *O direito como experiência* (introdução à epistemologia jurídica). São Paulo: Saraiva, 1968.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Org.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 1-55.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 186-217.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 229, p. 313-334, jul./set. 2002.

ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da tipicidade no Direito Tributário?. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 136, p. 68-79, jan. 2007.

ROCHA, Sergio André. O que é formalismo tributário?. In: OLIVEIRA, Gustavo Vital da Gama; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. (Org.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 45-60.

RODRIGUEZ, Jorge L. La imagen actual de las lagunas en el Derecho. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; MORESO, José Juan. (Dir.). *Lagunas en el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 127-157.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2000.

RUSSELL, Bertrand Arthur William. *Vaguedad*. Disponível em: https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwj7ksmX6PMAhUKgJAKHc_TC8QQFggkMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.unav.es%2Fusers%2FVaguedadRussell.pdf&usq=AFQjCNHybqEfu5t-UvuCvL7ssi25tCo5dQ&bvm=bv.119745492,d.Y2I. Acesso em 22 abr. 2016.

SÁNCHEZ FERRO, Susana. *Analogía e imperio de la ley*. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/142348.pdf>. Acesso em 14 jan. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/professor/ingo-wolfgang-sarlet>. Acesso em 9 jul. 2016.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, v. 97, p. 508-548, mar. 1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 345-370, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 15-27.

SHECAIRA, Fábio P.; STRUCHINER, Noel. *Teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: PUC Rio: Contraponto, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. et. al. *Comentários ao código tributário nacional: Parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *O planejamento fiscal e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 235-244.

TORRES, Ricardo Lobo. *A proibição de analogia no Direito Tributário*. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181889/000442093.pdf?sequence=1>. Acesso em 13 out. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 136-184.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. et. al. *Direito tributário*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2008, v. 1.

VENOSA, Sílvio de Salvo Venosa. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WEISS, Fernando Lemme. Princípios Tributários. In: ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 85-114.

WRIGHT, G. H. von. *Deontic Logic*. Disponível em: <http://www.wnswz.strony.ug.edu.pl/von%20wright,%20deontic%20logic.pdf>. Acesso em 18 jun. 2015.

WRIGHT, G. H. von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Tradução de Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 30-53.

ZITELMANN, Ernst. Las lagunas del derecho. In: SAVIGNY, Frederico Carlos Von. et. al. *La ciencia del derecho*. Tradução de Carlos G. Posada. Buenos Aires: Losada, 1949, p. 287-322.